

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНСТИТУТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ

С.Ф. Легенчук

**Бухгалтерське
теоретичне знання:
від теорії до
метатеорії**

Монографія

ЖДТУ
2012

ББК 65.052
УДК 657.1
Л33

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
(протокол № 4 від 03.12.2012 р.)*

Рецензенти:

*д.е.н., професор С.О. Левицька
Національний університет водного господарства
та природокористування (м. Рівне)*

*д.е.н., професор О.М. Петрук
Житомирський державний технологічний університет*

Л33 **Легенчук С.Ф.**
Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії :
монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
ISBN 978-966-683-360-3

Монографію присвячено розробці і удосконаленню концептуальної структури бухгалтерського теоретичного знання шляхом проведення синтезу бухгалтерських наукових знань другого порядку. Розроблена концептуальна структура бухгалтерського теоретичного знання виступає засобом систематизації об'єктів бухгалтерського наукового пізнання та сприяє підвищенню суворості бухгалтерських наукових досліджень.

Окрему увагу приділено авторському розумінню змістовної метатеорії та змістовної теорії бухгалтерського обліку, що дозволило побудувати загальнотеоретичну структуру бухгалтерського обліку у вигляді дворівневої системи наукових знань про процес ведення бухгалтерського обліку.

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

ББК 65.052
УДК 657.1

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	4
ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКЕ ТЕОРЕТИЧНЕ ЗНАННЯ: СТРУКТУРА, НЕОБХІДНІСТЬ ТА ШЛЯХИ РОЗВИТКУ	7
1.1. Наука бухгалтерський облік: шляхи розвитку	7
1.2. Необхідність та шляхи розвитку бухгалтерського теоретичного знання	51
1.3. Загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку	65
1.4. Основи науки бухгалтерський облік	83
1.5. Система бухгалтерських категорій	101
РОЗДІЛ 2. ЗМІСТОВНА МЕТАТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	131
2.1. Сутність метатеорії бухгалтерського обліку	131
2.2. Концепція парадигм Т. Куна як змістовна метатеорія бухгалтерського обліку	146
2.3. Концепція науково-дослідницьких програм І. Лакатоса як змістовна метатеорія бухгалтерського обліку	196
2.4. Розвиток змістовної метатеорії бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда	213
РОЗДІЛ 3. ЗМІСТОВНА ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	218
3.1. Структура бухгалтерської наукової теорії	218
3.2. Критерії демаркації між теорією, емпірикою та практикою бухгалтерського обліку	230
3.3. Місце практики у складі бухгалтерського теоретичного знання	250
3.4. Вимоги до об'єктивності бухгалтерських наукових теорій	264
3.5. Підходи до побудови бухгалтерських наукових теорій	274
3.6. Класифікація бухгалтерських наукових теорій	295
ВИСНОВКИ	323
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК	332
ПРО АВТОРА	335

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

AAA – Американська бухгалтерська асоціація
ASOBAT – Положення про базову теорію бухгалтерського обліку
FASB – Рада зі стандартів фінансового обліку
GAAP US – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США
SATTA – Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень
SEC – Комісія з цінних паперів та біржових операцій
SFAC – Положення про концепції фінансового обліку
SFAS – Положення про стандарти фінансового обліку
БНКС – бухгалтерська наукова картина світу
ЖДТУ – Житомирський державний технологічний університет
ЖНБШ – Житомирська наукова бухгалтерська школа
ЗУПБОФЗУ – Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
КАБО – категорійний апарат бухгалтерського обліку
КПАБО – категорійно-понятійний апарат бухгалтерського обліку
МСФЗ (IAS/IFRS) – міжнародні стандарти фінансової звітності
НДП – науково-дослідницька програма
НСБО – національна система бухгалтерського обліку
П(С)БО – положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПНДП – подвійна науково-дослідницька програма
ФГЖ – факт господарського життя

ПЕРЕДМОВА

Кожна наука, методологія чи будь-яка система наукового знання базується на певній концептуальній структурі, що є зразком ідей, зібраних разом для формування загальних рекомендацій щодо функціонування такої системи наукових знань. Без побудови відповідної інтегрованої структури, функціонування системи наукових знань перетворюється на здійснення необґрунтованих дій, а результат такого функціонування залежить від збігу випадкових обставин.

Для забезпечення подальшого прогресу науки бухгалтерський облік необхідною є побудова концептуальної структури бухгалтерського теоретичного знання. Серед вітчизняних вчених-бухгалтерів відсутні спроби побудови такої єдиної системи теоретичних знань, а існуючий на сьогодні стан систематизації бухгалтерського наукового знання можна порівняти із станом розвитку економіки як науки у першій половині ХХ століття, який описав Й.А. Шумпетер: “Економічна наука... скоріше представляє собою сукупність погано впорядкованих сфер знання, що перетинаються між собою (подібно до медицини)” [¹, с. 42]. Така ситуація зумовлює необхідність розробки єдиної системи бухгалтерського теоретичного знання як основи для подальшого розвитку бухгалтерської науки.

Загальна мета написання монографії полягає у проведенні синтезу бухгалтерського наукового знання другого порядку. Для його реалізації необхідно поєднати у єдину систему різнорівневі бухгалтерські теорії, метатеорії та інші теоретичні конструкції, встановити взаємозв'язки та сфери перетину між ними. Проведення синтезу другого порядку дозволяє сформулювати загальні правила структуризації бухгалтерського наукового знання, створює єдину узагальнюючу систему мислення для цілісного відображення об'єкта свого дослідження – господарської діяльності окремого підприємства у вигляді фактів господарського життя та бухгалтерської методології.

В основу розробки концептуальної структури бухгалтерського обліку покладено розгляд його як окремої наукової дисципліни, що виступає одиницею методологічного аналізу бухгалтерських теоретичних знань. За таким підходом бухгалтерський облік виступає системою складноорганізованих теоретичних знань (загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку), що постійно розвивається і взаємодіє із практичним

¹ Шумпетер Й.А. История экономического анализа: в 3- томах. Том 1 / пер. с. англ. В.С. Автономова, М.В. Бойко, Л.С. Горшковой и др. / Й.А. Шумпетер. – СПб.: “Экономическая школа”, 2004. – 494 с.

досвідом, основами науки бухгалтерський облік, а через них – з іншими науками і соціокультурним середовищем.

Заперечувати об'єктивне існування узагальненої системи бухгалтерського теоретичного знання, що знаходить своє повсякденне вираження у способі дій дослідника-бухгалтера під час пізнання певних аспектів господарської діяльності окремого підприємства та бухгалтерської методології, практично неможливо. Тому правомірним є виділення структури бухгалтерського теоретичного знання, зважаючи на об'єктивний хід розвитку наукового пізнання.

Концептуальна структура бухгалтерського теоретичного знання виступає засобом систематизації об'єктів бухгалтерського наукового пізнання та сприяє більш точному визначенню глибини та місця внеску кожного із вчених-бухгалтерів у розвиток науки бухгалтерський облік. Виконуючи синтезуючі функції на більш високому рівні, ніж будь-яка із існуючих бухгалтерських наукових теорій чи метатеорій, концептуальна структура виступає основою для здійснення наукового передбачення, подальшого акумулювання та систематизації бухгалтерського знання.

Особливу увагу в монографії приділено питанням побудови змістовної метатеорії бухгалтерського обліку на основі постпозитивістських концепцій динаміки наукового знання (концепції парадигм Т. Куна, концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса, концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда).

На основі розуміння змістовної теорії бухгалтерського обліку як системи наукових теорій обґрунтовано сутність окремої бухгалтерської наукової теорії, виділено її структуру, розроблено класифікацію бухгалтерських наукових теорій та класифікацію підходів до їх побудови, визначено місце практики в структурі бухгалтерського теоретичного знання.

Автор висловлює щире подяку лідеру Житомирської наукової бухгалтерської школи, доктору економічних наук, професору, Заслуженому діячу науки і техніки України, Заслуженому професору Житомирського державного технологічного університету Ф.Ф. Бутинцю за слушні поради та наукові дискусії; рецензентам монографії, доктору економічних наук, професору С.О. Левицькій, доктору економічних наук, професору О.М. Петруку за неоціненні поради щодо покращання наукової праці.

Велика вдячність моїм шановним колегам та друзям, колективу Житомирської наукової бухгалтерської школи, за плідні дискусії та підтримку, а також моїй родині за створення сприятливих умов для наукової роботи, що уможливило вихід в світ даної монографії.

РОЗДІЛ 1.

БУХГАЛТЕРСЬКЕ ТЕОРЕТИЧНЕ ЗНАННЯ: СТРУКТУРА, НЕОБХІДНІСТЬ ТА ШЛЯХИ РОЗВИТКУ

1.1. Наука бухгалтерський облік: шляхи розвитку

На сьогодні в Україні в сфері бухгалтерського обліку піднімається значна кількість теоретико-методологічних та організаційних питань, які потребують вирішення. Однак одному з основних питань – “чи є бухгалтерський облік наукою?” – увага приділяється достатньо рідко. З одного боку, така ситуація може бути пояснена неактуальністю цього питання, оскільки багато дослідників розуміють науковість бухгалтерського обліку на рівні аксіоми, а з іншого – на сьогодні існують “напади” спеціалістів інших наук, більше сказані вголос, а не представлені на папері, які співзвучні даному питанню.

Такі “напади” на бухгалтерський облік не є випадковими. В більшості випадків облік їх сам провокує своєю теоретичною недосконалістю (відсутністю інтелектуальної досконалості подібно до природничих наук), недостатньою теоретизацією методології (широке впровадження міжнародних доктрин IAS/IFRS, GAAP US фактично “знищує”^{*} національні дослідження в сфері теорії бухгалтерського обліку), системною розпорошеністю (дебати з приводу поділу обліку на фінансовий, управлінський та інші види не згасають і до-сьогодні), методологічною недосконалістю (пропозиції щодо удосконалення бухгалтерських принципів, методів, припущень можна зустріти майже в кожній докторській дисертації, присвяченій методології бухгалтерського обліку), низькою точністю бухгалтерського знання (найяскравішими всесвітньо відомими прикладами чого є викриті результати бухгалтерських маніпуляцій компаній “Enron”, “World Com”, “Parmalat”, “Lehman Brothers”) тощо. Все це на даний момент

^{*} З цього приводу проф. С. Пенман відмічає, що раніше бухгалтерські фірми були відомі своїми мислителями-теоретиками. Наприклад, Дж. Мей працював в “Price Waterhouse”, а Л. Спейсек очолював у 1947-1963 рр. “Arthur Andersen”. Сьогодні ж теоретичне мислення делеговане регуляторам та їх бюрократії [Penman S. Accounting for Value / Stephen H. Penman. – Columbia University Press, 2011. – 244 р., с. XV]. Під знищенням бухгалтерських теоретичних досліджень розуміється передача прав на їх здійснення і реалізацію на практиці від бухгалтерської наукової спільноти до міжнародних і національних регуляторів бухгалтерського обліку.

не може не викликати критики в сторону бухгалтерського обліку, сумнівів з приводу його наукового статусу та проголошення його наукової неповноцінності спеціалістами інших наук.

Однією із проблем, що потребують нагального вирішення, є не лише обґрунтування наукового статусу бухгалтерського обліку, визначення його місця в системі наукового знання, 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. Хетфілдом [2, с. 3] та підтверджена в наш час Дж. Демскі [3, с. 9]. Ця ідея полягає в тому, що повага до бухгалтерського обліку як академічної дисципліни залежить від рівня розвитку його фундаментальних основ. Тому в сьогоднішніх умовах актуальною проблемою є встановлення особливостей та напрямів (новацій) подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки.

Особливості розуміння бухгалтерського обліку як науки вітчизняними дослідниками

Щодо визначення періоду становлення бухгалтерського обліку як науки існує два підходи*.

За першим (загальноприйнятим) – зародження бухгалтерської науки відбулось в другій половині XIX ст. та пов'язано з іменами Ф. Вілли, А. Гільбо, Л.І. Гомберга, Е. Леоте та Дж. Чербоні.

За другим (англо-американським) – бухгалтерський облік одержав свій науковий статус на початку XX ст. завдяки виходу в світ досліджень В.Е. Петона, Г.Р. Хетфілда, Дж.Б. Кеннінга та ДР Скотта. Дану особливість роз'яснює проф. Я.В. Соколов: автори кінця XIX ст. не писали англійською мовою, а тому їх ідеї не відображаються в англо-американських дослідженнях [4, с. 641]. Відсутність достатньої інформації про рівень розвитку наукових основ обліку (“економології” – за Л.І. Гомбергом) в європейських країнах зумовила віднесення виникнення обліку як науки англо-американськими вченими до початку XX ст.

² Hatfield H.R. A historical defense of bookkeeping / Henry Hatfield // Journal of Accountancy. – 1924. – April. – P. 1-13.

³ Demski J. Is Accounting an Academic Discipline? / Joel Demski. American Accounting Association Annual Meeting, Plenary Session. Washington, 2006. – 10 p.

* Оскільки питання теорії бухгалтерського обліку законодавчо не регламентуються, то національних розбіжностей між поглядами дослідників в цій сфері не існує. На сьогодні на теренах східноєвропейських пострадянських країн сформувалось наукове бухгалтерське співтовариство, яке має спільні традиції та спілкується однаковою “бухгалтерською мовою”. Тому під “вітчизняними дослідниками” ми розуміємо представників вищенаведених країн, які всі разом здійснюють значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в Україні.

⁴ 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.

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

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

<i>Автор</i>	<i>Рік</i>	<i>Причини критики</i>
А. Скворцов [⁵ , с. 259]	1889	Намагання розглядати рахівництво як науку шкодить справі, воно відволікає думку в сторону від справжнього завдання рахівництва як мистецтва
Л. Иванов [⁶ , с. 454]	1889	Бухгалтерія це не наука, це зведення правил, що дають можливість представити в будь-який час істинний стан справ підприємства
І.А. Голубєв [⁷ , с. 2]	1910	Бухгалтерія є мистецтвом ведення рахунків
А.Т. Малєв [⁸ , с. 1]	1913	Рахівництво не може бути названо самостійною наукою через відсутність власних законів

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. Прюдон), а також повне несприйняття можливості відокремлення бухгалтерського обліку від практики. Наприклад, 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, вдавалась абсурдною, продиктованою “невіглаством новоявленого філософа” (А.М. Вольфа)” [⁹, с. 253].

Проведений аналіз наукових праць першої половини XX ст., в яких розглядався бухгалтерський облік як наука, дозволяє констатувати, що такі погляди підтримувались значною кількістю дослідників, та не піддавались сумнівам. Наприклад, проф. Р.Я. Вейцман писав, що рахункознавство “є наукою про методи бухгалтерського обліку” [¹⁰, с. 6], а на думку О.М. Галагана “рахунковедення є суто прикладною наукою” [¹¹, с. 3].

⁵ Скворцов А. Отношение счетоводства к другим отраслям знания / А.Скворцов // Счетоводство. – 1889. – № 21. – С. 259.

⁶ Иванов Л. Ещё новая “система” бухгалтерии / Л. Иванов // Счетоводство. – 1889. – № 37. – С. 454.

⁷ Голубев И.А. Отчётовед № 3, 4. – Моршанск, 1910.

⁸ Малев А.Т. Имеет ли счетоводство собственные законы и составляют ли они науку? – М., 1913.

⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹⁰ Вейцман Р.Я. Краткий учебник счетоводства. – Москва, Ленинград: Государственное издательство, 1926. – 206 с.

¹¹ Галаган А.М. Основы общего счетоведения / А.М. Галаган. – М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 440 с.

Після прийняття першого п'ятирічного плану розвитку народного господарства СРСР у 1929 р. та “великої бухгалтерської чистки” початку 30-х рр. відбувається переорієнтація розвитку бухгалтерської науки із загальної, на радянську науку бухгалтерський облік, яка будувалась на основі соціалістичних бухгалтерських теорій.

Поняття “наука про бухгалтерський облік”, як складова єдиної науки про господарський облік було введено в науковий обіг проф. Р.С. Рашитовим у 1979 р. [¹², с. 3-4]. Як науку бухгалтерський облік також розглядали піонери нормативної теоретизації обліку в СРСР проф. В.Ф. Палій та Я.В. Соколов [¹³, с. 3].

Серед сучасних дослідників-обліковців (Г.М. Алексєєва, Ю.А. Бабаєв, М.Т. Білуха, М.І. Бондар, С.В. Булгакова, М.А. Булатов, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.О. Гура, З.В. Гуцайлюк, В.М. Жук, З.-М.В. Задорожний, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, В.В. Ковальов, В.Я. Кожинов, О.І. Кольвах, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, М.Ю. Медведєв, Є.А. Мізіковський, В.Ф. Палій, Д.О. Панков, П.Я. Папковська, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, М.Л. Пятов, С.В. Свірко, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, В.В. Сопко, К.Ю. Циганков, Л.А. Чайковська, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко та ін.) питання про науковий статус бухгалтерського обліку не піддається сумніву та використовується майже в якості аксіоми, 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” [¹⁴, с. 33].

Також на сьогодні загальноприйнятим є віднесення бухгалтерського обліку до складу економічних наук, що переконливо доведено проф. К.Ю. Циганковим [¹⁵, с. 114].

Деякі вітчизняні дослідники намагаються виокремити певні риси науки бухгалтерський облік чи вказати позиції, з яких її можна розглядати. Проф. Н.О. Гура пише, що бухгалтерський облік – це наука, яка має свою

¹² Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

¹³ Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

¹⁴ Білуха М.Т. Бухгалтерський облік у системі економічних наук / М.Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 12. – С. 33.

¹⁵ Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учёта капитала / Цыганков Ким Юрьевич. Диссертация на соискание учёной степени доктора экономических наук: специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учёт, статистика”. – Новосибирск, 2009. – 304 с.

власну мову для відображення господарської діяльності [¹⁶, с. 7]. Проф. О.М. Петрук зазначає, що бухгалтерський облік як наука – це система, що відображає у свідомості суб'єкта (дослідника, спостерігача) властивості об'єктів та їх відношень у вирішенні завдань дослідження, пізнання [¹⁷, с. 41].

Проф. Л.В. Чижевська зазначає, що бухгалтерський облік як науку слід розглядати з трьох позицій: теоретичної, як основу знань; практичної, як певний вид діяльності; методологічної, як організацію пізнання ученим [¹⁸, с. 78-81], а проф. М.І. Бондар, виходячи з того, що облік як наука відображає в своїх постулатах економічні інтереси різних соціальних груп і класів, наголошує на необхідності встановлення критеріїв істинності науки бухгалтерський облік, а не окремих практичних особливостей, що зумовлені станом економіки, податкового законодавства, інших механізмів фіскальної політики [¹⁹, с. 21].

Дещо відмінною у порівнянні з усталеними підходами до розгляду обліку як науки є позиція проф. М.С. Пушкаря [²⁰, с. 12]. На його думку, існує не просто наука бухгалтерський облік, а певна система наук облікового циклу, що сформувалась протягом багатовікової історії. Така система наук є сукупністю елементів (окремих наук), прямо чи опосередковано пов'язаних з використанням категоріального апарату і методології бухгалтерського обліку і між якими існують взаємозв'язки і взаємозалежність. До таких наук автор відносить філософію обліку, теорію аналізу, контролінг, фінансовий облік, управлінський облік, теорію обліку, фінансовий аналіз контроль та ін.

Підсумовуючи напрацювання вітчизняних дослідників в цій сфері, можна встановити, що більшість вчених-обліковців визнають бухгалтерський облік наукою. Однак глибокі дослідження, присвячені удосконаленню

¹⁶ Гура Н.О. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет і об'єкти / Н.О. Гура // Бухгалтерський облік у системі економічних наук. – 2007. – № 6. – С. 7.

¹⁷ Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. / Петрук Олександр Михайлович. – Житомир, 2006. – 355 с.

¹⁸ Чижевская Л.В. Теория, практика и методология бухгалтерского учета: последствия взаимовлияния и тенденции взаимодействия / Бутынец Ф.Ф., Кирейцев Г.Г. и др. Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – С. 78-81.

¹⁹ Бондар М.І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с.

²⁰ Пушкарь М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

аргументації наукового статусу обліку, як і проблемам загальної теорії бухгалтерського обліку в цілому, на сьогодні майже відсутні, хоча про актуальність їх проведення наголошують деякі дослідники (див. вище).

Серед вітчизняних вчених, які зробили значний внесок в розвиток розуміння бухгалтерського обліку як науки, слід відмітити проф. Ф.Ф. Бутинця [21], проф. В.В. Ковальова [22] та проф. Я.В. Соколова [23].

**Особливості розуміння
бухгалтерського обліку
як науки
англомовними
дослідниками**

Враховуючи особливості формування бухгалтерського обліку як науки в англомовних країнах, на відміну від України та Росії, полеміка з приводу його наукового статусу розпочалась дещо пізніше – ближче до середини ХХ ст., хоча перші праці, в яких розглядалась можливість віднесення бухгалтерського обліку до складу системи наукового знання, з'явилися на початку ХХ ст.

На початку ХХ ст. в США бухгалтерський облік вже визнавався наукою, що можна було побачити в працях Л.Р. Діксі, В.М. Коула, Ф.В. Пікслі, В.Е. Петона, Ч.Е. Спрега, Р.А. Стевенсона. Наприклад, у 1918 р. В.Е. Петон та Р.А. Стевенсон відмічали, що “в широкому розумінні бухгалтерський облік є наукою, яка намагається надавати і класифікувати статистику власності та прав власності ділового підприємства” [24, с. 3].

Специфікою підходу, який застосовувався авторами, був розгляд бухгалтерського обліку як механістичної науки в дусі І. Ньютона та Дж. Локка. В основі такого підходу було покладено застосування механістичної картини світу, що передбачала уявлення про весь світ як про замкнену систему, яка є схожою на механічний годинник та складається із незамінних взаємопов'язаних елементів, рух яких чітко підпорядковується законам механіки.

Проф. Е. Дж. Нельсон так описує даний період розвитку науки бухгалтерський облік: “бухгалтери, як й інші в більш ранні часи і, можливо, як хтось ще буде, намагались звільнити свою дисципліну від обставин часу та простору. Вони шукали абсолют і надавали певний статус своїй професії” [25, с. 355].

²¹ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

²² Ковалев В.В. Бухгалтерский учет как наука и практика / Валерий Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2003. – Сер. 5. Вып. 1 (№ 5). – С. 120-131.

²³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

²⁴ Paton W.A. Principles of accounting / W. Paton, R. Stevenson. – The Macmillan Company, 1918. – 685 p.

²⁵ Nelson E. Science and Accounting / Edward G. Nelson // The Accounting Review. – 1949. – Vol. 24, No. 4. – P. 354-359.

Виходячи із механістичного підходу, система бухгалтерського обліку є закритою, із чого випливає, що в ній, як і в механічному годиннику, хід одного елементу підпорядковується ходу іншого, а всі процеси і явища, що відбуваються в системі, суворо взаємопов'язані між собою та залежать від чітко встановлених причин. В замкненій системі бухгалтерського обліку неможливі випадковості, порядок функціонування системи є передбачуваним, оскільки її функціонування підпорядковується законам механіки, які мають трансдисциплінарний характер*.

Розглядаючи такий механістичний підхід до облікової науки із позиції сьогодення, можна чітко встановити його помилковість та обмеженість. Вищенаведене обґрунтовується застосуванням напрацювань із теорії систем, виходячи із яких однією із умов розвитку будь-якої системи є її відкритість, що передбачає активну взаємодію із зовнішнім середовищем. Саме дослідження впливу факторів зовнішнього середовища (рівень розвитку ринку капіталу, тип правової системи, культура та менталітет, цінні коливання, тощо) на систему обліку є однією із причин значних здобутків в розвитку облікової науки в ХХІ столітті, є причиною розширення його предметної області в англійських країнах (в руслі позитивістського підходу). Загалом факторами зовнішнього середовища є сукупність об'єктів, які здійснюють вплив на НСБО – міжнародні, економічні, політичні, конкурентні, технологічні, ринкові, інформаційні тощо.

Першим із англо-американських вчених-обліковців, хто піддав сумніву механістичний підхід до розгляду облікової науки, був Р. Кестер [²⁶, с V], який прийшов до розгляду обліку з одного боку як науки, а з іншого – як мистецтва. В той же час автор не переставав вірити в “обліковий всесвіт” як замкнену систему та виділяв окремі облікові принципи, що мають трансдисциплінарний характер.

Однак першим із англо-американських вчених, хто вийшов за рамки внутрішнього середовища облікової системи при проведенні бухгалтерських наукових досліджень, став В.Е. Петон. У своїй праці 1922 р.

* Подібний приклад, коли законам, на основі яких функціонує бухгалтерський облік, приписувався трансдисциплінарний характер, можна було побачити і в Царській Росії наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. Так, дія закону подвійного запису розповсюджувалась на запис результатів гри в преферанс (Галицький), хімічних реакцій (Н.І. Попов), закон еквівалентного обміну (Є.Є. Сіверс) та закон збереження енергії (А.І. Гуляєв, Н.Ф. фон Дітмар). Вищенаведене свідчить, що і в Царській Росії частково бухгалтерський облік розглядався в світлі механістичної науки.

²⁶ Kester R. Accounting theory and practice / Roy Kester. – 1917. – P. V.

“Теорія бухгалтерського обліку: із спеціальними рекомендаціями для корпоративних підприємств” [27] він запропонував при складанні фінансової звітності враховувати вплив таких економічних факторів як інфляція та відсоткова ставка.

Розгляд бухгалтерського обліку як механістичної науки в англо-американським країнах призвів до певного відставання розвитку бухгалтерського обліку як науки від інших наук, що зумовило виникнення реакції окремих вчених-бухгалтерів у вигляді закликів щодо необхідності проведення глибоких досліджень з метою підняття наукового статусу обліку. В подальшому, у 30-х рр. ХХ ст., в США відхід від розуміння бухгалтерського обліку як механістичної науки вилився у масовий пошук принципів, які повинні були стати міцною основою для ведення бухгалтерського обліку на практиці.

Перший заклик щодо необхідності підняття наукового статусу бухгалтерського обліку був здійснений проф. Г.Р. Хетфілдом у 1923 р. в посланні Американській асоціації інструкторів з обліку, що був викликаний низьким рівнем визнання 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” [28, с. 2]. А вже у 1927 р. на щорічному засіданні Американського інституту бухгалтерів-експертів він зазначав: “... 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 ясній термінології. Прогрес в інших науках має ряд суворо формульованих теорій, зрозумілих і значимих. Бухгалтерія ж в цьому розумінні сильно відстала” [29, с. 179-181].

²⁷ Paton W.A. Accounting theory: with special reference to the corporate enterprise. / William Andrew Paton. – New York: The Ronald Press Company, 1922. – 499 p.

²⁸ Hatfield H.R. A historical defense of bookkeeping / Henry Hatfield // Journal of Accountancy. – 1924. – April. – P. 1-13.

²⁹ Гэтфельд Г.Р. Чего недостает бухгалтерии / Г.Р. Гэтфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 2. – С. 179-181.

У 1947 р. Дж.А. Макфарленд та Р.Д. Ейерс в праці “Фундаментальні основи обліку” [30, с. 1] визначили науку бухгалтерський облік як класифіковане знання щодо його наукових принципів, які були розвинені в результаті навчання та досвіду.

У 1950 р. К. Грунеберг в праці “Чи є бухгалтерія науковою сферою” [31, 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 бухгалтера-дослідника є науковою.

В працях кінця 50-х рр. проф. Р. Чемберс та проф. Р. Матессіч наголошували на необхідності підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку як науки, як це відбувалось з іншими дисциплінами, шляхом підвищення рівня наукової досконалості при проведенні бухгалтерських досліджень.

У 1963 р. проф. Р. Маутц [32, с. 318], 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 [33, с. 4], в результаті таких поглядів освітяни та дослідники були змушені переосмислити підходи до цієї дисципліни із врахуванням вимог соціальної науки, на основі чого бухгалтери-практики змогли глибше використовувати дослідницькі результати в своїй діяльності.

³⁰ Macfarland G.A. Accounting fundamentals / G.A. Macfarland, R.D. Ayars. – New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1947. – 759 p.

³¹ Gruneberg C. Is Accountancy a Field of Science? / Curt Gruneberg // The Accounting Review. – 1950. – Vol. 25, No. 2. – P. 161-162.

³² Mautz R.K. Accounting as a Social Science / R.K. Mautz // The Accounting Review. – 1963. – Vol. 38, No. 2. – P. 317-325.

³³ Gaffikin M. The Critique of Accounting Theory / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Papers. University of Wollongong. – 2006. – 06/25. – P. 1-21.

В другій половині ХХ 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 нормативного на позитивний. Внаслідок цього бухгалтерська наука почала розглядатись в світлі пояснення та прогнозування розвитку бухгалтерської практики.

На початку ХХІ ст. в англо-американських дослідників повністю сформувались погляди до розуміння бухгалтерського обліку як науки. Так, проф. Е.С. Хендріксен зазначає, що бухгалтерський облік, якщо його правильно розуміти, може вважатись гуманітарною наукою [³⁴, с. 27], який також є наукою соціальною, прикладною, яка багато в чому залежить від мудрості, чесності і позиції бухгалтерів [³⁵, с. 62]. На думку проф. Г. Уолка, Дж. Додда та М. Терні [³⁶, 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. Ріаї-Белькаой повністю переконаний, що бухгалтерський облік є повноцінною соціальною наукою [³⁷, с. 322], він відповідає всім критеріям, що висуваються до наук. Проф. Д.Б. Ван дер Шиф зазначає, що бухгалтерський облік є соціальною наукою і повністю заслуговує одержання статусу розвиненої соціальної науки в університетському контексті [³⁸, с. 12-13].

Аналіз поглядів англо-американських дослідників дозволив виділити два підходи стосовно розуміння бухгалтерського обліку як науки: 1) як соціальної науки; 2) як емпіричної науки.

Бухгалтерський облік як соціальна наука
--

Трактування бухгалтерського обліку як соціальної науки бере свій початок від праці М. Вебера “Протестантська етика та дух капіталізму”, де автор зазначає, 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

³⁴ 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.

³⁵ Те ж.

³⁶ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

³⁷ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

³⁸ 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. – С. 12-13.

звітності [39]. Таким чином, автор 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 [40, с. 349]. 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 думку проф. Г.Дж. Превітца [41, с. 2] ДР Скотт передбачив появу соціальної точки зору, яка визнала науковий метод і об'єктивний аналіз як об'єднану філософію нашої культури. Проф. А. Ріаї-Белькаой називає ДР Скотта розробником етичного підходу в теорії обліку, ядром якої є справедливість, правосуддя, рівність і довіра [42, с. 113].

На сьогодні в працях багатьох англо-американських дослідників (Е. Хендріксен, М.Дж. Гаффікін, А. Ріаї-Белькаой, Р. Рослендер та ін.) поняття бухгалтерського обліку як соціальної науки використовується в якості усталеного явища. Дана характеристика 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*. Іншими підтвердження цього є включення бухгалтерського обліку до складу енциклопедії соціальних наук [43] (автор статті про бухгалтерський облік – Дж. Уітгінгтон) та до дослідницької мережі соціальних наук (SSRN – “Social Science Research Network”) [44] (редактор підрозділу бухгалтерського обліку – Р. Уоттс).

³⁹ Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма / Макс Вебер // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Sociolog/Veb_PrEt/01.php

⁴⁰ Scott DR The basis for accounting principles / DR Scott // The Accounting Review. – 1941. – December. – P. 349.

⁴¹ Previts G.J. Frameworks of american financial accounting thought: an historical perspective to 1973 / Gary John Previts // The accounting historians journal. – Fall 1984. – Vol. 11, No. 2. – P. 1-19.

⁴² Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / A. Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

* В книзі представників англійської соціальної наукової бухгалтерської школи, присвяченій пам'яті проф. Е. Хоупвуда, автори зазначають, “... без Е. Хоупвуда бухгалтерський облік, як дисципліна, не був би такою креативною та поважною соціальною наукою, якою вона є сьогодні” [Accounting, Organizations and Institutions. / Edited by Christopher Chapman, david J. Cooper, and Peter B. Miller. – New York, Oxford University Press, 2009. – 441 p., с. V].

⁴³ The Social Science. Encyclopedia. Edited by Adam Kuper and Jessica Kuper Routledge. – London and New York. 1983. – 916 p.

⁴⁴ Офіційний сайт дослідницької мережі соціальних наук // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://papers.ssrn.com>.

Розглядаючи бухгалтерський облік як одну зі складових соціальних наук, слід обов'язково враховувати, що соціальна наука – це наука, яка вивчає різноманітні аспекти функціонування суспільства. Соціальні науки розглядають суспільство та різноманітні соціальні феномени, що відбуваються в ньому, як частину об'єктивно існуючого світу. Якщо фізика вивчає найбільш загальні і фундаментальні закономірності, що визначають структуру і еволюцію матеріального світу, то соціальні науки вивчають закономірності функціонування суспільства та взаємовідносини між людьми. Соціальне середовище є таким же об'єктом наукових досліджень в соціальних науках як матеріальний світ в фізиці.

Виходячи з вищенаведеного, можна висунути наступну гіпотезу: *бухгалтерський облік є соціальним явищем, який враховує етичні сторони людського буття та вивчає відносини, що виникають в суспільстві*. Однак чим же може бути зумовлений соціальний статус бухгалтерського обліку?

Існують такі причини, за яких бухгалтерський облік є соціальною наукою:

- бухгалтерський облік як система винайдений (а не відкритий) людиною, тобто не є явищем об'єктивного світу;
- ведеться людьми, від взаємодії яких з іншими членами суспільства може залежати результат функціонування системи;
- ведеться для забезпечення надання інформації людям (внутрішнім користувачам) для прийняття управлінських рішень;
- впливає на поведінку зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації, дії яких не обов'язково стосуються підприємства, інформація про яке була оприлюднена.

На основі наведених причин можна виділити два аспекти, відносно яких бухгалтерський облік розглядається як соціальна наука.

Перший аспект пов'язаний з діяльністю бухгалтера по виявленню, вимірюванню, реєстрації, систематизації, обробці та представленню інформації, як члена суспільства, який взаємодіє з іншими людьми. Така взаємодія здійснює вплив на вибір альтернативних методів обліку при здійсненні професійного судження бухгалтера. Невирішеною проблемою бухгалтерського обліку в світлі цього аспекту є визначення мотивів, психологічних факторів, які вплинули на бухгалтерське судження.

Другий аспект пов'язаний із користувачами бухгалтерської інформації, зокрема, із тим впливом, який здійснює оприлюднення бухгалтерської інформації на її користувачів як членів суспільства. Невирішеною проблемою бухгалтерського обліку в світлі цього аспекту є визначення існуючих та прогноз альтернативних наслідків бухгалтерських суджень для членів суспільства.

Інший спосіб доказу приналежності бухгалтерського обліку до соціальних наук наводить проф. М.Дж. Гаффікін [⁴⁵, с. 1], який можна визначити як методологічний. На думку автора 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.

Вищенаведені докази переконливо свідчать про соціальний статус обліку як науки, однак такі твердження відсутні серед українських вчених. Існуюча ситуація пояснюється наступним:

- не зважаючи на широке запровадження західних облікових концепцій шляхом проведення стандартизації і гармонізації бухгалтерського обліку, наука бухгалтерський облік є традицією, внаслідок чого її радянське минуле дає про себе знати. Тому, хоча механізм облікової політики вже давно впроваджений в українську облікову практику, глибокі дослідження, присвячені впливу обрання конкретних методів бухгалтерського обліку на користувачів бухгалтерської інформації, відсутні. А розмови про необхідність застосування соціологічного та біхевіористичного підходу до бухгалтерського обліку взагалі не викликають дослідницького інтересу через недостатню розвиненість вітчизняного фінансового ринку;

- соціальна спрямованість бухгалтерського обліку, яка висувається ЖНБШ як один із пріоритетних напрямів його розвитку, не набула широкої популярності в Україні. А певний ажіотаж, що в наш час створюється навколо цієї проблеми, був викликаний не стільки необхідністю забезпечення виконання соціальної функції обліку, а появою публікацій та виступів зарубіжних дослідників, присвячених соціальному обліку (social accounting), що було викликано оприлюдненням стандартів “The Global Reporting Initiative” (1996 p.), “The Sunshine standards for corporate reporting to stakeholders” (1996 p.), “AA1000 Standard” (1999 p.) тощо.

⁴⁵ Gaffikin M. The Critique of Accounting Theory / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Papers. University of Wollongong. – 2006. – 06/25. – P. 1-21.

• в вітчизняній бухгалтерській літературі майже ніхто не відмічає значну відмінність* предмету бухгалтерського обліку в Україні та в англомовних країнах. Дискусії про необхідність впровадження еккаунтингу (accounting) замість бухгалтерського обліку, завдяки намаганням деяких сучасних вчених виключити із назви науки слово “бухгалтерський”, за аналогією сприймаються як наукова схоластика. Однак предмет англомовного еккаунтингу далеко виходить за сфери вітчизняного бухгалтерського обліку та сфери доктрин IAS/IFRS та GAAP US. Значна кількість сучасних бухгалтерських досліджень, що проводяться англо-американськими вченими-обліковцями, взагалі не буде сприйнята українським бухгалтерським співтовариством, оскільки більше стосується сфери фінансового ринку. Більшість таких досліджень пов’язана із тим, як різні члени суспільства сприймають бухгалтерську інформацію, як позитивна чи негативна бухгалтерська інформація впливає на курси цінних паперів, як зміна облікової політики чи застосування принципу консерватизму відбивається на вартості підприємства тощо. Проведення таких досліджень передбачає використання складного математичного апарату, знань зі сфери соціології та психології, та притаманні представникам позитивної теорії обліку. При такому розумінні бухгалтерського обліку стає більш зрозумілим чому його англо-американські дослідники називають соціальною наукою.

Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки передбачає необхідність його трактування не лише як сукупності принципів, методів, законів та гіпотез функціонування системи, яка генерує інформацію для прийняття управлінських рішень, а також і необхідність його розгляду як науки, що вивчає відносини, які виникають серед членів суспільства щодо використання та впливу на них інформації, яка генерується в системі бухгалтерського обліку. Фактично на сьогодні такий напрям розвитку бухгалтерського обліку в Україні перебуває в зародковому стані, що, з одного боку, зумовлено відсутністю аперцепції користувачів результатів таких досліджень, причиною чого є недостатній

* Хоча деякі дослідники, наприклад, В.Д.Новодворський та Л.В.Пономарьова, все ж таки відмічають, що в “в американській та західній літературі вважається, що бухгалтер займається не тільки фіксуванням господарських операцій, але й іншими функціями управління – плануванням, контролем, розробкою та підготовкою різних економічних рішень щодо покращення діяльності корпорації” [Новодворський В.Д. Как составить бухгалтерский учет предприятия / Новодворський В.Д., Пономарьова Л.В. // “Бухгалтерский учет. – 1993. – № 3. – С. 32-35].

рівень розвитку вітчизняного фінансового ринку, а з іншого – неконвенційністю таких досліджень серед представників вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства.

Однак така ситуація не означає, що дослідження в цьому напрямі в Україні не є актуальними і взагалі непотрібні, а навпаки, може стати прикладом випадку, коли дослідження в сфері теорії бухгалтерського обліку можуть випередити існуючу облікову практику.

Визнання бухгалтерського обліку соціальною наукою означає, що відносно бухгалтерського обліку можна і слід проводити інтерпретативні, критичні та поведінкові дослідження. Перші спроби в цьому напрямі здійснені російськими дослідниками І.Н. Санніковою [46] та Н.А. Каморджановою [47].

Бухгалтерський облік як емпірична наука
--

Бухгалтерський облік є емпіричною наукою. Такий підхід бере свій початок від досліджень проф. Р. Стерлінга та підтримується окремими сучасними дослідниками. Так у 1979 р. проф. Р. Стерлінг висунув тезу, що “ми повинні позбавитись від віри, що бухгалтерський облік не може бути емпіричною наукою” [48, 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 [49, с. 218]. Такого ж підходу дотримується проф. С. Сальварі, визначаючи облік як емпіричну науку, яка є відкритою системою стимулів та відповідей [50, с. 3].

Для того щоб бути емпіричною наукою, облік має відповідати критеріям, що до неї висуваються, зокрема, щодо наявності власних законів. Тому обома авторами були зроблені спроби по виділенню таких емпіричних законів. Проф. Р. Стерлінг [51, с. 32] обґрунтував приклад власного бухгалтерського закону, який може бути емпірично перевіреном: амортизація обладнання автомобіля слід здійснювати на основі методу

⁴⁶ Саннікова И.Н. Проблемы развития бухгалтерской субкультуры // дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. / И.Н. Санникова. – Новосибирск, 2006. – 410 с.

⁴⁷ Бухгалтерский учет и психология: монография. Под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Н.А. Каморджановой. – СПб.: Издательство: СПбГИЭУ, 2010. – 226 с.

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

⁴⁹ Те ж.

⁵⁰ Salvary St.C. Accounting: A General Commentary on an Empirical Science / Stanley Salvary // MPRA Paper. – 2007. – No. 5005, posted 07. – P. 1-58.

⁵¹ Sterling R.R. Toward a Science of Accounting. Scholars Book Co. – Houston, Texas. 1979.

зменшення залишкової вартості за ставкою 1,5. Проф. С. Сальварі [⁵², с. 3] було обґрунтовано продуктивність та капіталізацію, як емпіричні детерміністські закони, а безперервність та банкрутство, як емпіричні статистичні закони бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що виділенню 12-ти емпіричних законів обліку присвячено дослідження проф. Р. Чемберса [⁵³, с. 14-15], хоча автор не визнавав бухгалтерський облік емпіричною наукою.

Більш детально особливості емпіричного рівня пізнання в бухгалтерському обліку розкрито в п. 3.2 монографії.

Тенденції розвитку бухгалтерського обліку як науки в англо-американських країнах

На початку другої половини ХХ ст. в США відбулась визначальна подія, яка відіграла значну роль в подальшому майбутньому бухгалтерського обліку. Цією подією стала переорієнтація основної мети бухгалтерського обліку: від забезпечення достовірної оцінки – до забезпечення надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік в очах науковців перетворився із вимірювального (оціночного) інструменту на інформаційну систему, що забезпечує підтримку прийняття управлінських рішень.

У 1966 р. ААА, як головна академічна бухгалтерська організація, а, зокрема, спеціальний комітет з розробки, опублікував ASOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory) – Положення про базову теорію бухгалтерського обліку. ASOBAT змінило напрям наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку від моделей оцінки активів до корисності при прийнятті рішень на основі фінансової звітності.

ASOBAT визначало бухгалтерський облік як “процес ідентифікації, вимірювання і надання економічної інформації для здійснення інформаційних суджень та рішень користувачами інформації” [⁵⁴, с. 96]. Хоча дане визначення дуже схоже із визначенням, наведеним в ЗУПБОФЗУ (ст. 1), такий підхід був революційним у порівнянні із існуючою на той час обліковою практикою та освітніми підходами і традиціями. На формування такого підходу до розуміння бухгалтерського обліку здійснила вплив теорія інформації, використання якої набуло значної популярності в сфері обліку в 60-ті рр. ХХ ст.

⁵² Salvary St.C. Accounting: A General Commentary on an Empirical Science / Stanley Salvary // MPRA Paper. – 2007. – No. 5005, posted 07. – P. 1-58.

⁵³ Chambers R.J. Metrical and empirical laws in accounting / Raymond Chambers // Accounting Horizons. – 1991. – Dec. – P. 1-15.

⁵⁴ Zeff S.A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States / Stephen Zeff // Accounting Historians Journal. – 1999. – Vol. 26, No. 2. – P. 89-131.

У 1967 р. проф. Р. Стерлінг* вихід ASOBAT оцінив наступним чином: “комітет запропонував нам розглядати бухгалтерський облік як вимірювально-інформаційну систему. При такому новому розумінні бухгалтерського обліку вимірювання в бухгалтерському обліку є завершальною функцією” [55, с. 100]. Вихід ASOBAT зумовив застосування таких кардинально нових підходів:

- бухгалтерський облік почав розглядатись не лише як вимірювальна система, а вже як вимірювально-інформаційна система. Хоча повного переходу лише до інформаційної системи ще не відбулось, проте на той час, коли в бухгалтерському науковому товаристві всі наукові дискусії точились лише навколо обрання одного із альтернативних методів оцінки активів, навіть такий компромісний підхід можна було вважати революційним;

- бухгалтерська оцінка переставала бути метою або самоціллю бухгалтерського обліку, а ставала лише завершальним етапом всієї облікової процедури. З цього випливало, що система бухгалтерського обліку не повинна була оцінити все, а повинна була оцінювати лише те, що надає релевантну інформацію для прийняття управлінських рішень.

У 1977 р. Комітетом з концепцій та стандартів для зовнішніх фінансових звітів було опубліковано SATTA (Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance) – Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень для опису існуючої структури та запасу знань із бухгалтерського обліку для внутрішніх користувачів. Не зважаючи на критику SATTA з боку багатьох дослідників, 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. 1.2

* Дещо пізніше, у 1970 р., проф. Р. Стерлінг писав, “що бухгалтерський облік повинен бути вимірювально-комунікаційним процесом. Бухгалтери повинні вимірювати щось, а потім передавати результати вимірювання людям, які приймають рішення. За цією інтерпретацією вихід із системи бухгалтерського обліку є входом в теорію прийняття рішень” [Sterling R. On Theory Construction and Verification / Robert Sterling // The Accounting Review. – 1970. – Vol. 45, No. 3. – P. 454].

⁵⁵ 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.

Таблиця 1.2. 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

Якщо в ASOBAT можна було побачити лише зародки користувацько-орієнтованого підходу до розуміння сутності бухгалтерського обліку, то в SATTA відбувається його остаточне оформлення. З цього часу бухгалтерський облік набуває певних функцій, або мети, яка задається суб'єктом обліку. Тобто зникає стійкість обліку як окремої сталої інституційної структури, на зміну чому приходять орієнтація на користувача облікової інформації.

Проф. М.Дж.Р. Гаффікін зазначає з цього приводу, “що бухгалтерський облік з цього часу починає бути залежним від забаганок ринку облікової інформації. Відбувається зміщення акценту бухгалтерського обліку в сторону користувачів облікової інформації” [56, с. 15].

Вищенаведена переорієнтація (із оцінки – на надання інформації) відбувалась поза межами СРСР, тому той варіант мети бухгалтерського обліку, який сформувався в англійських країнах у другій половині ХХ ст. – забезпечення надання інформації для прийняття рішень – сприймається на сьогодні вітчизняними дослідниками в якості аксіому, яка не потребує доведення та не піддається сумнівам чи перегляду.

Сучасні дебати серед англо-американських дослідників, пов'язані з визнанням обліку як науки

У серпні 2006 р. на щорічних зборах ААА у Вашингтоні проф. Дж. Демскі та проф. Дж. Феллінгем, виступили з доповідями на тему “Чи є бухгалтерський облік академічною дисципліною?”. Обидва

⁵⁶ Gaffikin M.J.R. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / Michael Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

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 відмітив проф. Дж. Демські, 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? [⁵⁷, с. 9]. На думку автора є лише єдиний вихід – це повстання. Настав час винаходити, змінювати гру, відстоювати можливість присутності бухгалтерського обліку в академії [⁵⁸, с. 9].

Чи існують подібні пропозиції на сьогодні в українській бухгалтерській спільноті? Так, існують, 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 [⁵⁹, с. 43-47], проф. Б.І. Валуєв вже у 2012 р. запропонував провести спеціалізовану конференцію, присвячену розвитку теорії обліку [⁶⁰, с. 8], однак, до сьогодні ці ідеї залишились нереалізованими^{*}.

Дебати стосовно повноцінності бухгалтерського обліку як науки у порівнянні з іншими науками виникали і раніше. Наприклад у своїх дослідженнях проф. Р. Стерлінг [⁶¹, с. 39-41] визначив, що бухгалтерський облік зможе вирішити всі свої проблеми лише тоді, коли він стане такою наукою як фізика. Можливо ця теза і є об'єктивною. Так, використовуючи досвід проведення досліджень в цій сфері, дійсно, можна підвищити

^{*} До складу академічних дисциплін відносяться дисципліни, що мають відношення до таких сфер вивчення, які не є професійно-технічними чи прикладними, – це гуманітарні науки (граматика, риторика, поезія, класичні мови, класична література) або чиста математика.

⁵⁷ Demski J. Is Accounting an Academic Discipline? / Joel Demski. American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session. Washington, 2006. – 10 p.

⁵⁸ Те ж.

⁵⁹ Чумаченко М.Г. Управлінський облік в Україні / Микола Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.

⁶⁰ Валуєв Б.І. Про багатоцільовий бухгалтерський облік // Б.І.Валуєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 8.

^{*} У 2004 р. в м. Брест відбулась міжнародна наукова конференція “Проблеми розвитку теорії бухгалтерського учета, анализа и контроля” [Проблеми розвитку теорії бухгалтерського учета, анализа и контроля: Монографія. – Брест-Житомир.: ЖГТУ, 2004. – 256 с.]. Ознайомившись із стенограмою конференції, її підсумковими документами та опублікованою за її результатами монографією було визначено, що на конференції також наголошувалось про необхідність та актуальність розвитку теорії бухгалтерського обліку. Більшість дослідників лише констатували існування кризи в сфері теорії бухгалтерського обліку та її відставання від практики, а проблемам її розвитку були присвячені лише дослідження Н.М. Малюги та О.М. Петрука. Вищенаведене підтверджує висунуту нами тезу, що розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні знаходиться на рівні закликів про необхідність здійснення досліджень в даній сфері.

⁶¹ Sterling R.R. Toward a Science of Accounting. Scholars Book Co. – Houston, Texas, 1979.

інтелектуальну досконалість бухгалтерського обліку. Однак чи може стати бухгалтерський облік такою наукою як фізика? Це вже зовсім інша теза, що потребує доказу.

З цією тезою якраз і не погодився проф. Е. Стемп, який зазначає, 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 в 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 [62, с. 25].

Позицію Е. Стемпа в цій суперечці займає проф. М. Гаффікін, зазначаючи, що бухгалтерський облік стосується соціально сконструйованого світу, який пов'язаний з людською діяльністю, тому бухгалтерський облік ніколи не буде повністю об'єктивним, вільним від певних цінностей, що приписують фізичним наукам [63, с. 16]. Фактично це і підтверджує Е. Хендріксен: “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 [64, 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 [65, с. 23-24].

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 засобів, які знаходяться в його арсеналі, здійснити наукове відкриття. Оскільки науковим відкриттям є встановлення невідомих раніше, але об'єктивно існуючих закономірностей, властивостей та явищ

⁶² Stamp E. Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics? / Edward Stamp // Abacus. – 1981. – Vol. 17. No. 1. – P. 13-27.

⁶³ Gaffikin M.G.R. Accounting theory, Pearson Education Canada, 2008. – 279 p.

⁶⁴ 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.

⁶⁵ Porter G.A. Financial accounting: impact on decision-makers / Gary Porter, Curtis Norton. – Mason: South-Western, Cengage Learning, 2010. – 710 p.

матеріального світу, які вносять докорінні зміни у рівень наукового знання. Тобто бухгалтерський облік не може в силу своєї варіативності та мультиплікативності можливих результатів (за Е. Стемпом) виявити певні закони чи властивості, що можуть використовуватись іншими дисциплінами.

Однак, на нашу думку*, така позиція не має бути істиною в останній інстанції, оскільки проведені дослідження [66, с. 63-64] дозволили виявити зв'язок першого і другого принципів термодинаміки із принципом подвійного запису в бухгалтерському обліку. Враховуючи той факт, що подвійний запис був відкритий набагато раніше ніж принципи термодинаміки, можна констатувати, що наявний приклад якраз і дозволяє показати ті закономірності бухгалтерського обліку, які знайшли подальше використання в інших науках. Існують однакові принципи функціонування системи підприємства, інформаційною моделлю якої є система бухгалтерського обліку, та інших динамічних систем, що дозволяє говорити про трансдисциплінарність окремих елементів бухгалтерської методології.

Розвиток обґрунтованого нами підходу в подальшому залежатиме від рівня залучення трансдисциплінарних підходів в бухгалтерських наукових дослідженнях. Це пояснюється тим, що в результаті встановлення закономірностей та властивостей в обліку, які мають трансдисциплінарний характер, можна буде говорити про їх походження з бухгалтерської науки, оскільки вона виникла набагато раніше, ніж деякі інші академічні дисципліни.

**Бухгалтерський
облік не лише наука,
а й вид мистецтва**

Протягом тривалого історичного періоду не зникають думки вітчизняних та зарубіжних дослідників, які визначають бухгалтерський облік як певний вид мистецтва. Так, В.Д. Белов ще у 1893 р. зазначав, що “науково підготовлений бухгалтер – ... це художник, повністю вільний в своїй творчій діяльності” [67, с. 52]. Про це наголошували австралійські автори Р.К. Йорстон, Є.Б. Сміт та С.Р. Браун [68, с. 1], заперечуючи визнання

* Подібного погляду також дотримується М.Ю. Медведєв, який пише: “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” [Медведєв М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с., с. 153-164].

66 Легенчук С.Ф. Енерго-ентропійний підхід в теорії бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 2 (36). – С. 60-71.

67 Белов В.Д. Бухгалтерия как наука / В.Д. Белов // Счетоводство. – 1893. – № 4. – С. 52.

68 Yorston R.K. Advanced accounting / R.K. Yorston, E.B. Smyth, S.R. Brown. – Sydney, Law Book Co, 1947. – 865 с.

бухгалтерського обліку як науки, а також американські вчені Дж.А. Макфарленд та Р.Д. Ейерс [⁶⁹, с. 1], одночасно визнаючи бухгалтерський облік як науку та мистецтво.

Розуміння бухгалтерського обліку як мистецтва з'явилося у ХІХ ст., і було пов'язано з тим, що для недостатньо освічених людей вміння зводити в звітах дані про стан та результати діяльності підприємства на той час дійсно вважалось мистецтвом. Тому деякі автори називали бухгалтерський облік мистецтвом ведення торгових книг. Це відмічає проф. С.К. Сальварі [⁷⁰, с. 2], який пише, що облік спочатку існував в якості практичного мистецтва, і лише пізніше, як і геометрія, перетворився на емпіричну науку.

Окремі вчені називають бухгалтерський облік мистецтвом внаслідок його нездатності надавати абсолютно точну і достовірну інформацію. Так, С. Вайн відмічає, що фінансові скандали 2002 р. показали недосконалість методологічного підрахунку грошових потоків, що викривлює їх та робить ненадійним прогнозування на їх основі. Внаслідок цього роль мистецтва переважає роль науки [⁷¹, с. 64].

Проф. Р.Р. Стерлінг в праці “До науки бухгалтерський облік” (1975 р.) [⁷², с. 216] взагалі визначив мистецтво як антитезу науки. Відповідно, якщо бухгалтерський облік є наукою, то йому непритаманні риси мистецтва, і навпаки, якщо облік є мистецтвом, то він є обов'язково ненауковим. Однією з визначальних тез проф. Р.Р. Стерлінга проти обліку як мистецтва є те, що оскільки облік є мистецтвом в результаті якого одержується фінансова звітність, то процес аудиту зводиться до перевірки чийхось смаків, тобто мистецтва. Однак мистецтво не може піддаватись аудиту, а відповідно, і не може проводитись аудит фінансової звітності. Таких же поглядів дотримується і проф. Ф.Ф. Бутинець, який зазначає, що облік є наукою, і він ніколи не був ні мистецтвом, ні ремеслом [⁷³, с. 6].

На думку Г. Бірмана питання розгляду бухгалтерського обліку в якості науки або мистецтва взагалі не заслуговує уваги. Більш актуальним є розгляд науковості або ненауковості окремих процедур, які використовуються під

⁶⁹ Macfarland G.A. Accounting fundamentals / G.A. Macfarland, R.D. Ayars. – New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1947. – 759 p.

⁷⁰ Salvary S.C. Accounting: A General Commentary On An Empirical Science / S.C. Salvary. – Buffalo, NY, 2007. – 57 p.

⁷¹ Вайн С. Инвестиции и трейдинг: Формирование индивидуального подхода к принятию инвестиционных решений / Саймон Вайн. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 534 с.

⁷² Sterling R.R. Toward a Science of Accounting. Scholars Book Co. / R.R. Sterling. – Houston, Texas. September / October. 1975.

⁷³ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.

час ведення обліку, що призводить до появи “абсолютно” коректної або некоректної облікової інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення користувачами [74, с. 10].

Зважаючи на існування різних точок зору стосовно можливості розгляду обліку в якості науки або мистецтва, проф. Дж.Д. Томпсон займає компромісну позицію, відносячи бухгалтерський облік до проміжних дисциплін, що знаходяться на межі між наукою та мистецтвами (рис. 1.1).

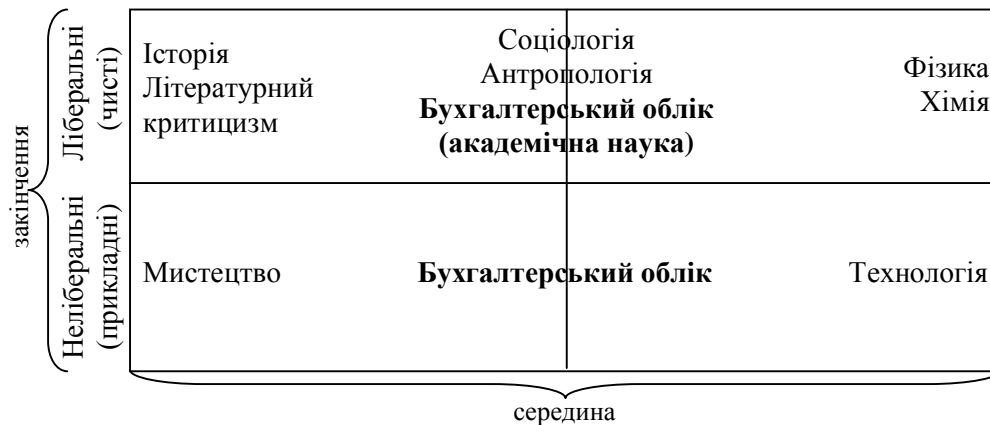


Рис. 1.1. Бухгалтерський облік у складі інших дисциплін за Дж.Д. Томпсоном [75, с. 18]

У своєму дослідженні “Союзники бухгалтерського обліку” (2004 р.) проф. Дж.Д. Томпсон намагається виявити союзні науки до бухгалтерського обліку. При обранні класичного для обліку критерію класифікації “фокусування на підприємстві” встановлено, що бухгалтерський облік є дисциплінарним союзником з економікою, менеджментом та правом. Однак така точка зору, на думку автора, має певні недоліки в розумінні бухгалтерського обліку, що зумовлює використання іншого критерію – “представлення рахунку”, під яким він розуміє представлення результату діяльності у вигляді певного “виробу” в паперовій, електронній чи іншій формі. Використовуючи такий критерій класифікації наук Дж.Д. Томпсон ставить бухгалтерський облік поряд з такими дисциплінами як журналістика, реклама, картографія, мистецтво і література.

Роз’яснення причин існування такого підходу, коли бухгалтерський облік одночасно є мистецтвом та наукою, ще у 1935 р. намагався надати ДР Скотт. З цього приводу він зазначив, що “бухгалтерський облік не є мистецтвом в його розумінні як типу роботи, що потребує спритності рук.

⁷⁴ Bierman H. Managerial accounting. An Introduction / Harold Bierman. – New York: The Macmillan Company, 1959. – 483 p.

⁷⁵ Thompson G.D. Accounting’s allies / G.D. Thompson // The Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference. – Singapore, University of Canterbury, Christchurch. – July 2004. – P. 1-23.

Він є мистецтвом тільки в тому загальному розумінні як практика права чи практика медицини є мистецтвом... Бухгалтерський облік є наукою в такому ж розумінні як право, державне управління та економіка є наукою” [76, с. 349]. За логікою автора розгляд бухгалтерського обліку як мистецтва не повинен прив’язувати його розуміння суто до мистецтва облікової практики, оскільки, в даному випадку, поняття “мистецтво” не є рівнозначним поняттю “витончене мистецтво”. Виходячи із такого розуміння, розгляд бухгалтерського обліку як мистецтва не передбачає ігнорування факту існування науки бухгалтерський облік.

Вищенаведений аналіз праць дозволяє встановити, що серед дослідників відсутня єдність у поглядах стосовно того чи є бухгалтерський облік мистецтвом, чи ні. Вважаємо, що облік як мистецтво, пов’язаний з поняттям творчого, креативного обліку. Пропонуємо для вирішення цього проблемного питання розглянути сутність таких понять як “творчий”, “креативний” та “мистецтво”.

Творчість – це процес людської діяльності, що створює якісно нові матеріальні і духовні цінності чи підсумок створення суб’єктивно нового. Поняття креативність є похідним від творчості (від англ. creative – творчий) – це творчі здібності індивіда, що характеризуються готовністю до створення принципово нових ідей, що відхиляються від прийнятих схем мислення і входять до структури обдарованості в якості незалежного фактору, а також здатності вирішувати проблеми, що виникають всередині статичних систем. Мистецтво – також поняття похідне від творчості – це процес чи підсумок вираження внутрішнього світу (в художньому образі), творче сполучення елементів таким чином, який відображає почуття чи емоції [77].

За критерієм утилітарності мистецтва поділяються на прикладні та витончені (чисті). Прикладним мистецтвом до ХІХ ст. називали вираження майстерності в більш практичному змісті, яке більше вважалось ремеслом аніж мистецтвом. Аналогічно, якщо ціллю творця є просування комерційної продукції, то його заняття вважають не мистецтвом, а рекламою.

В останній час смисл слова “мистецтво” дещо змінився, мистецтво стали вважати скороченням (і синонімом) витончених мистецтв.

Прикладному мистецтву притаманна така функція як пропаганда чи комерціалізація. Твори мистецтва нерідко використовуються з цілями пропаганди, що непомітно змінити смаки і настрої публіки. Аналогічна реклама

⁷⁶ Scott DR The basis for accounting principles / DR Scott // The Accounting Review. – 1941. – December. – P. 349.

⁷⁷ Искусство // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org>.

створюється для просування комерційного продукту шляхом створення позитивного відношення до нього у споживача. В обох випадках метою створення є маніпуляція емоційним чи психологічним настроєм відносно певного об'єкта чи ідеї. Те саме можна сказати і про бухгалтерський облік, коли результати творчої діяльності бухгалтерів представляють у фінансовій звітності з ціллю залучення додаткових фінансових ресурсів або максимізації вартості підприємства. Останнім часом в західній обліковій періодичній літературі навіть почали використовувати таке поняття як “репортинг” – система представлення фінансового стану та результатів діяльності підприємства у необхідному світлі, що включає в себе фінансову та нефінансову складові.

Основний критерій, що відрізняє творчість від (виробництва) – унікальність його результату. Результат творчості неможливо прямо вивести з початкових умов. Ніхто, окрім, можливо, автора, не може одержати точно такий же результат, якщо створити для нього ту ж вихідну ситуацію. В процесі творчості автор вкладає в матеріал певні можливості, що не можна звести до трудових операцій чи логічного висновку, виражає в кінцевому результаті певні аспекти своєї особистості.

Тобто творча діяльність від фізичної діяльності відрізняється тим, що її не можна змоделювати. Тому моделювання процесів людського мислення, їх формалізація подібно до комп'ютерів, тобто творчої діяльності є малоймовірним. Проф. Х. Дрейфус наводить наступні докази цього: “...з психологічної точки зору, твердження, згідно якого розумна поведінка може, всупереч очевидним свідченням протилежного, здійснюється шляхом застосування тих чи інших фіксованих формальних правил (як це має місце в цифровій обчислювальній машині), “не працює”, оскільки при цьому виникає нескінченний процес введення правил застосування правил. Ні звернення до поняття фізичного вхідного сигналу (застосування якого стає неможливим), як і використання поняття вхідного стимулу (для якого не вдається знайти відповідного визначення)” не можуть усунути цей “регрес в нескінченність” [78, с. 260].

Звичайна робота бухгалтера, для характеристики якої достатньо часто використовують поняття “рутина”*, може бути змодельована. Межі такої моделі встановлюються законодавчою регламентацією НСБО. Однак за умов існування альтернативних варіантів методів ведення обліку кількість таких моделей буде достатньо великою.

⁷⁸ Дрейфус Х. Чего не могут вычислительные машины / Х. Дрейфус. – М.: Издательство “Прогресс”, 1978. – 334 с.

* Рутинна – (франц. routine - від route - дорога), звичні прийоми, методи роботи, звичайні для даного виду діяльності, пристрасть до шаблонів; страх перед змінами, застій, косність.

Відповідно, якщо не порушувати норм законодавства, то можна достатньо точно встановити можливу кількість варіантів ведення обліку. Саме тому бухгалтерський облік не може бути творчим, креативним, внаслідок існуючих обмежень. До того ж, в бухгалтерському обліку ще існують принципи, які виступають у формі додаткових обмежень прояву творчості в ньому, зокрема, принцип обачності (консерватизму).

Але, з іншого боку, якщо проаналізувати існуючі види мистецтв, то можна також говорити про існування і в них певних обмежень, в музиці – сім нот, в малюванні – сім кольорів тощо. Це дозволяє висунути гіпотезу про можливість проявів певної бухгалтерської творчості. До того ж в обліку можливо здійснювати певні маніпулювання з двома категоріями – доходами і витратами, на основі порівняння яких і розраховується результат діяльності підприємства. Виходячи з цього, бухгалтерський облік може бути віднесений до прикладних мистецтв, використовуючи утилітарний підхід до їх класифікації.

Підходи до розуміння сутності науки: філософсько-обліковий аспект

Для того, щоб визначити, чи є бухгалтерський облік наукою, не потрібно здійснювати наукових відкриттів. Формула доказу на перший погляд є достатньо простою:

1) слід виявити загальні критерії, що висуваються до сфери, яку називають наукою; 2) провести тестування відповідності бухгалтерського обліку цим критеріям. Однак чому ж до цього часу немає беззаперечних доказів, що бухгалтерський облік – це наука або метафізика (не наука)?

Вчених-бухгалтерів, що висувають такі критерії, є достатньо багато – Ф.Ф. Бутинець, О.М. Галаган, Р.Р. Стерлінг та інші. Проте якщо проаналізувати підходи до розуміння науки в філософії науки, то існує значна кількість концепцій, які суперечать або доповнюють одна одну. Внаслідок чого на сьогодні відсутній загальноприйнятий підхід стосовно того, що ж слід вважати наукою. Найбільш відомі із таких підходів представлено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3. Філософські підходи до визнання науки наукою

№ з/п	Автор / школа	Критерій визнання науки наукою, а не метафізикою
1	2	3
1	Позитивізм (О. Конт)	Наука повинна обмежитись описом зовнішніх сторін об'єкта, їх явищ та відкинути умовиводи як засоби одержання знань
2	Представники "віденського гуртка"	Науковими вважаються лише ті теорії, які виводяться на основі досвіду
3	К. Поппер	Теорія є науковою лише у випадку її фальсифікації

Продовження табл. 1.3

1	2	3
4	І. Лакатос	Науковою є теорія, яка може функціонувати як науково-дослідницька програма, яка має жорстке ядро, захисний пояс, позитивну та негативну евристику. Програма здатна захистити себе в результаті негативних емпіричних результатів, тобто позбавити себе від настання “вирішального експерименту”
5	Т. Кун	Наука характеризується поняттям нормальної науки, що передбачає зростання наукового знання в рамках однієї парадигми, та під якою розуміється дослідження, що спирається на одне чи декілька досягнень, одержаних в минулому, що протягом тривалого часу визнаються певним науковим співтовариством в якості основи для подальшого розвитку практики
6	М. Полані	Характеризує науку на основі використання концепції неявного знання, яка дозволяє виявити знання наукових шкіл, що є зафіксованими та незафіксованими. Наука розуміється як традиція*, що складається з двох типів знань – явного і неявного
7	П. Фейерабенд	Наука завжди є теоретично навантаженою, як наслідок в науці взагалі важко провести відносну розмежувальну лінію між мовою спостереження і теоретичною мовою, тому всі твердження носять теоретичний характер
8	С. Тулмін	Наука є структурою, що складається з ідей та методів, які постійно еволюціонують в соціальному середовищі, що динамічно змінюється. Розвиток науки відбувається як розгортання мережі проблем, що визначаються залежно від ситуації та зникають зі зміною ситуації чи в результаті зміни цілей і поколінь

Відповідно на сьогодні, за відсутності чітких орієнтирів в філософії науки, які мають бути покладені в основу формування критеріїв виявлення наукового статусу, встановити цей статус для бухгалтерського обліку досить складно. Якщо це зробити і можливо, то лише на основі використання одного із вищенаведених підходів.

Враховуючи існування такої ситуації, проф. Я.В. Соколов та В.Я. Соколов вирішили піти іншим шляхом – через доведення можливості обліку бути наукою за всіма підходами, що були виділені ними (табл. 1.4).

* Розгляд бухгалтерської науки як традиції дозволяє уникнути теоретико-методологічної плутанини в бухгалтерських дослідженнях, оскільки, на жаль, на сьогодні в якості орієнтиру використовуються положення національної бухгалтерської доктрини, а не наукові традиції. Прикладом застосування наукових традицій є використання в бухгалтерському обліку теорії інформаційної економіки, основи якої були закладені з кінця 60-х рр. ХХ ст. в працях Р. Абдель-Халіка, Дж. Баттеоруорта, Н. Бедфорда, В. Бівера, Дж. Демскі, Р. Джеддіка, Б. Лева, Р. Маттессіча та ін. Відповідно, в сучасних умовах становлення інформаційного суспільства у випадку створення відповідної бухгалтерської теорії, що характеризуватиме особливості розвитку бухгалтерського обліку в такому суспільстві, слід використовувати дещо іншу назву, щоб існуючі бухгалтерські традиції не були порушені.

Таблиця 1.4. Можливість трактування бухгалтерського обліку як науки за підходами різних дослідників (узагальнено на основі [79])

№ з/п	Автор	Визначення науки
1	Г. Гегель (1770-1831 рр.)	Стверджував, що знання може вважатись науковим лише тоді, коли воно описує об'єктивні закономірності. Розвиток бухгалтерського обліку протягом багатьох віків демонструє діалектику цього розвитку
2	О. Конт (1798-1857 рр.)	Розумів під наукою систематизоване знання, і те, що бухгалтерський облік, побудований на принципах подвійного запису, безсумнівно відповідає цьому критерію, не викликає сумнівів
3	К. Поппер (1902-1994 рр.)	Висунув такі критерії демаркації науки: традиційна верифікація та фальсифікація. Балансова теорія добре пояснює записи по рахунках джерел власних засобів, але не може зрозуміло пояснити записи по рахункам розрахунків. І, навпаки, мінова теорія дуже добре пояснює записи по рахунках розрахунків, недостатньо зрозуміло пояснює характер записів по рахунках власних засобів. Тобто з точки зору критеріїв Поппера бухгалтерський облік безумовно є наукою
4	Т. Кун (1922-1995 рр.)	Якщо звернутись до етапів розвитку бухгалтерського обліку, то можна побачити, що кожен з них характеризується певною парадигмою, і зміна парадигм означає новий рівень абстракції в пізнанні ФГЖ і інтелектуальну революцію в розвитку бухгалтерської думки
5	П. Фейерабенд (1924-1994 рр.)	Наука розвивається разом зі зміною поколінь вчених. Кожне нове покоління відкидає погляди попереднього покоління, це і є наукою, що розвивається

Як зазначають автори, всі вищенаведені трактовки можна віднести до бухгалтерського обліку [80, с. 13], що дозволяє дійти висновку, що бухгалтерський облік може бути визнаний наукою.

Застосування такого еkleктичного підходу для доведення наукового статусу бухгалтерського обліку дійсно дозволяє показати, що бухгалтерський облік як наука може розвиватись на основі існуючих моделей динаміки наукового знання, наведених авторами. Однак проф. Я.В.Соколов та проф. В.Я. Соколов не враховують альтернативності та суперечностей між даними моделями. Наприклад, якщо ми використовуємо тезу про некумулятивність розвитку бухгалтерського як науки і беремо за основу парадигмальну модель Т. Куна, то це означає, що методологія дослідницьких програм К. Поппера, що є кумулятивною моделлю і базується на критерії фальсифікації, не може паралельно використовуватись, оскільки суперечить парадигмальній моделі Т.С. Куна.

⁷⁹ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник. / Я.В.Соколов, В.Я.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

⁸⁰ Те ж.

Дійсно, в обліку в його глибокій історії можна знайти приклади прояву елементів кожної з моделей, як це і було зроблено авторами, однак в основу його розвитку має бути покладена одна із моделей динаміки наукового знання (табл. 1.3), яка відповідає особливостям його історичного розвитку.

**Причини необхідності
та шляхи досягнення
бухгалтерським
обліком наукового
статусу**

На думку проф. Ф.Ф. Бутинця необхідність визнання обліку як науки обґрунтовується тим, що “бухгалтерія, наш український облік, без цього титулу – ніщо: облік втрачає своє ключове і домінуюче значення в економіці. Тому потрібно триматись двома руками за право, яке йому належить як науковому знанню” [81, с. 61]. З одного боку з такою причиною визнання наукового титулу не зовсім можна погодитись. Роль бухгалтерського обліку для економіки є найважливішою, оскільки саме він є єдиним інструментом, який дозволяє ідентифікувати ФГЖ та перевести їх в дані та інформацію, на основі якої проводиться управління мікро- та макроекономічними системами. В підтвердження цього існує пряма залежність: чим краще розвинена економіка країни, тим краще в ній розвинена система бухгалтерського обліку. Тому бухгалтерський облік нікуди не зникне, якщо розвивається економіка, то завжди існують економічні системи якими потрібно управляти, зокрема, управляти на основі бухгалтерської інформації. Про це також свідчить крива Бернуллі на гербі бухгалтерів, яка означає, що одного разу виникнувши, бухгалтерський облік буде існувати вічно.

Однак, з іншого боку, виникає питання, а в чому ж тоді проблема? І навіщо бухгалтерському обліку титул науки? Основною причиною необхідності визнання бухгалтерського обліку наукою є його забезпечуюча або обслуговуюча роль для користувачів бухгалтерської інформації. Яку користувач інформацію замовить, такими і мають бути бухгалтерські моделі. Узагальнюючою тенденцією розвитку бухгалтерського обліку є політизація процесу реформування бухгалтерської методології з боку суб'єктів регулювання НСБО. Про що наголошують Р. Уоттс та Дж. Циммерманн: переважаючою функцією теорії обліку на сьогодні є забезпечення виправдання попиту на теорії, що створюється політичним процесом. В процес стандартизації залучаються економічні і політичні інституції та стимули виборців, політичні діячі, менеджери, інвестори та ін. [82, с. 301].

⁸¹ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

⁸² Watts R.L. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1979. – Vol. LIV, No 2. – P. 273-305.

Бухгалтерський облік має генерувати різноманітні моделі виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення та передачі інформації, вибір конкретної з яких забезпечить реалізацію інтересів користувачів. Не обов'язково інтересів конкретної групи користувачів (інвесторів чи позичальників), можуть бути і компромісні варіанти, прикладом чого є розробка теорії GPFR (General Purpose Financial Reporting)*.

Для реалізації поставленої задачі необхідно розглядати бухгалтерський облік як особливу діяльність по виробництву наукових знань (в нашому випадку по генерації відповідних інформаційних моделей), яка має свої закономірності і тенденції, що формуються протягом історичного розвитку і змінюються у відповідному соціокультурному контексті. Тобто, щоб будувати бухгалтерські моделі необхідно мати фундаментальні основи бухгалтерського обліку та засоби аналізу і прогнозування їх динаміки. Наприклад, перехід до постіндустріальної економіки змінює вимоги користувачів до системи бухгалтерського обліку, зокрема, до бухгалтерської інформації. Як наслідок, необхідним є побудова нових бухгалтерських моделей. Однак якими вони повинні бути, на основі чого повинні базуватись, відповісти на ці запитання можна лише тоді, коли бухгалтерський облік є наукою з розвиненими фундаментальними основами, а не практично-орієнтованою системою збору і представлення інформації користувачам для прийняття рішень.

Необхідність наявності у бухгалтерського обліку наукового статусу пояснюється наступною тезою: *в умовах соціокультурної динаміки відбувається зміна вимог користувачів бухгалтерської інформації, для забезпечення реалізації яких бухгалтерський облік повинен мати розвинені фундаментальні основи.* Таким чином, не ми – дослідники, наділяючи бухгалтерський облік науковим титулом, звеличуємось над практикою, підвищуємо поріг задоволення потреби професійної самореалізації. А вимоги практики, для забезпечення адекватності бухгалтерських інформаційних моделей практиці, “примушують” бухгалтерський облік бути наукою.

Яскравим підтвердженням висунутої тези є поява всесвітньо відомих скандалів з компаніями “Enron”, “Worldcom” та ін., які призвели до проведення значних змін в бухгалтерських правилах і методиках та

* Д. Саттоном у 2009 р. була розроблена теорія GPFR, яка не передбачає орієнтацію фінансової звітності на жодну групу її користувачів, а має загальнокористувацьку орієнтацію.

обумовили необхідність підвищення теоретизації та “науковості” бухгалтерського обліку. Іншим підтвердженням обґрунтованої вище тези став значний вплив світової фінансової кризи на розвиток GAAP US, який поставив під сумнів доцільність використання окремих облікових стандартів та елементів бухгалтерської методології. Зокрема, значній критиці після фінансової кризи була піддана концепція бухгалтерської оцінки за справедливою вартістю. Перманентна поява в обліковій практиці гучних потрясінь та колапсів, з одного боку, є значним ударом по репутації бухгалтерської професії, що руйнує довіру громадськості до неї, а з іншого – є черговим підтвердженням необхідності існування розвиненої науки бухгалтерський облік, яка дозволить надати ефективні шляхи вирішення проблем, що виникли. Саме потрясіння в діяльності бухгалтерів-практиків виступають першопричиною необхідності визнання потреби в глибокому теоретичному аналізі існуючих проблем на основі фундаментальних основ науки бухгалтерський облік.

Вперше подібної логіки доведення необхідності обґрунтування наукового статусу бухгалтерського обліку дотримувався проф. А.Ч. Літлтон, відмічаючи, що “бухгалтерський облік є відносно прогресивним. Явища, які складають його предмет, постійно змінюються. Старі методи обліку стають менш ефективними в нових умовах, а більш ранні ідеї стають нерелевантними, зіткнувшись із новими проблемами” [⁸³, с. 361]. Логіка автора будувалась на нероздільності теорії бухгалтерського обліку та облікової практики. Для розуміння останньої та побудови адекватної облікової методології за умов зміни практики, необхідним є існування наукової теорії бухгалтерського обліку.

На основі такого ж підходу необхідність наявності наукового статусу обліку обґрунтовував проф. Ю. Ідзірі: “Бухгалтерський облік має свою дисципліну та філософію, які розвивались протягом століть, однак, це не означає, що вони є незмінними. Це лиш підтверджує те, що у відповідь на зміни повинна бути надана відповідь з боку фундаментальних основ обліку” [⁸⁴, с. IX]. Серед українських вчених подібної думки стосовно причин необхідності існування бухгалтерської науки дотримується проф. Б.І. Валуєв. Автор відмічає, що “система

⁸³ Littleton A.C. Accounting Evolution to 1900. University of Alabama Press, 1981. – 373 p.

⁸⁴ Ijiri Yu. The foundations of accounting measurement: a mathematical, economic and behavioural inquiry / Yuji Ijiri. – New Jersey: Prentice-Hall, 1967. – 235 p.

бухгалтерського обліку повинна адаптуватись до вимог, що постійно змінюються, у зв'язку з цим вона має спиратися на власну науку, яка здатна поглиблювати загальну теорію, формулювати цілі, завдання й принципи, вдосконалювати методику обліку” [85, с. 32-33].

Враховуючи запропоновану причину необхідності існування наукового статусу у бухгалтерського обліку (забезпечення вимог користувачів в умовах соціокультурної динаміки), а також тенденцію переходу до розуміння сутності бухгалтерського обліку від вимірювального інструменту до інформаційної системи, можна наступним чином проілюструвати зміну мети науки бухгалтерський облік (рис. 1.2).

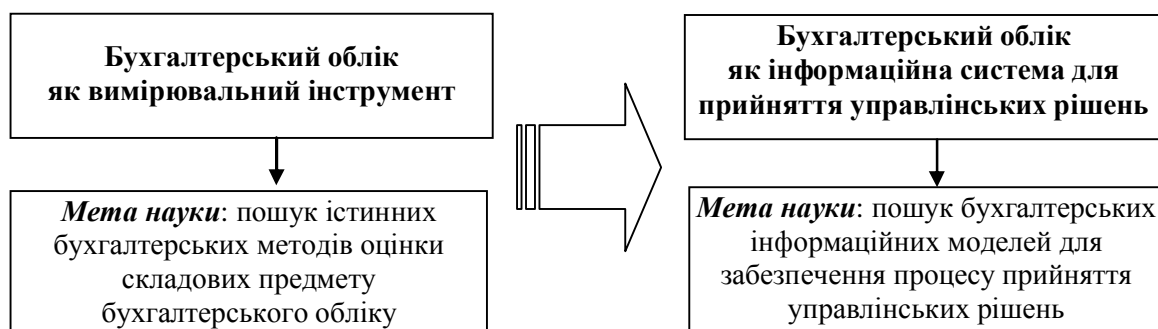


Рис. 1.2. Зміна мети науки бухгалтерський облік

Оскільки метою науки є пошук істини, то метою науки бухгалтерський обліку як вимірювального інструменту був пошук істинних методів оцінки. Зі зміною мети облікової науки, орієнтацію на створення інформаційних моделей, зникла пряма можливість прив'язки до істинності. Як це переконливо довів Е.Стемп (див. вище), бухгалтерський облік характеризується варіативністю можливих інформаційних моделей бухгалтерського відображення та оцінки, що призводить до мультиплікативності можливих результатів його функціонування як системи, що надає інформацію як кінцевий продукт своєї діяльності. Як наслідок, істинність інформації, що надається обліковою системою, значною мірою залежить від суб'єктів, які приймають рішення щодо вибору відповідних інформаційних моделей.

На сьогодні, за умов прийнятого підходу до розуміння сутності бухгалтерської науки, істинність бухгалтерського обліку не є основною метою, яку повинні досягти вчені при його розвитку. Основною метою вчених в сфері бухгалтерського обліку є розробка бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку світу реальних об'єктів,

⁸⁵ Валуев Б.И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – Одесса, 2002. – 272 с.

що складають його предмет, інформація про який необхідна користувачам для прийняття управлінських рішень. Сутність бухгалтерської наукової діяльності зводиться до побудови інформаційних моделей, що є новим і спеціалізованим знанням, використання якого сприяє удосконаленню бухгалтерської практики, практики прийняття рішень на основі використання облікової інформації.

Одним із пріоритетних завдань вчених-обліковців, виходячи із наведеної мети, є побудова “карти бухгалтерських інформаційних моделей” за різними об’єктами обліку та її співставлення зі світом реальних об’єктів. Розробка такої карти дозволить вирішити проблему наукової новизни пропозицій окремих авторів, оскільки виявлятиме дублювання пропозицій, та сприятиме прогнозуванню нових сфер бухгалтерських наукових досліджень шляхом виявлення тих сфер світу реальних об’єктів, відносно яких ще залишаються не побудованими бухгалтерські інформаційні моделі.

Встановивши причини необхідності існування науки бухгалтерський облік, в той же час, залишається невирішеною інша проблема: яким чином слід удосконалювати бухгалтерські фундаментальні основи? З цього приводу дослідники висувають різні пропозиції (табл. 1.5).

Таблиця 1.5. Підходи вчених до удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку

<i>Автор</i>	<i>Характеристика підходу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Дж. Баклі, П. Кіршер, Р. Метьюс	Усунення незрілості бухгалтерського обліку, як інтелектуальної дисципліни, можливе лише при його розгляді в якості системи теорій [⁸⁶ , с. 281]
М.І. Бондар	Наука бухгалтерський облік повинна функціонувати у тісному взаємозв’язку з іншими економічними науками і спрямовуватиметься не на розмежування та уточнення сутності різних видів обліку, а на обґрунтування методу бухгалтерського обліку та його елементів [⁸⁷ , с. 24].
М. Гаффікін	Для того, щоб бухгалтерський облік в майбутньому став незалежною науковою дисципліною, необхідно здійснювати критичний опір. Ми не повинні застосовувати теорії, які розвинені в таких дисциплінах як економіка, фінанси, психологія, право тощо як

⁸⁶ Buckley J.W. Methodology in accounting theory / J.W. Buckley, P. Kircher, R.L. Mathews // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274-283.

⁸⁷ Бондар М.І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с.

Продовження табл. 1.5

1	2
	непорушні. Лише критика дозволить нам думати і діяти по-іншому – використовуючи поняття інших дослідників на основі критичного відношення до них, що дозволить нам розвинути дійсно високоінтелектуальну дисципліну [⁸⁸ , с. 44]
Н.О. Гура	Удосконалення окремих положень науки “бухгалтерський облік” слід проводити на основі удосконаленням його принципів, аксіом (постулатів) та об’єктів [⁸⁹ , с. 3-8]
К. Дівайн, Р. Маутц, С. Рейтер, П. Вільямс	Способом, що забезпечить одержання бухгалтерським обліком наукового статусу, є використання емпіричних досліджень, що зумовлюють популяризацію використання емпіричного архівалістського методу [⁹⁰ , с. 52]
Д. Коетсі	Для того, щоб облік процвітав як академічна дисципліна, повинні досліджуватись релевантні для бухгалтерського обліку елементи [⁹¹ , с. 8]. Тобто має розвиватись і удосконалюватись його власна методологічна структура.
М.С. Пушкар	Облікова наука повинна розглядати інформацію як продукт обліку [⁹² , с. 13]. На думку автора для реалізації цієї тези необхідно провести інтелектуалізацію системи обліку.
А. Ріаї-Белькаой та Дж. Чен	Для розвитку теоретичних фундаментальних основ бухгалтерського обліку необхідним є застосування напрацювань зрілих соціальних наук [⁹³ , с. 7].
Е. Хоупвуд	Існує два напрями за якими можна розвивати фундаментальні основи бухгалтерського обліку. Представники першого напрямку (конвенціоналісти) досліджують внутрішню логіку бухгалтерського обліку і можливості її зміни. Представники другого напрямку – його наслідки, пов’язані з ринком капіталу та поведінковими аспектами, що на сьогодні є мейнстримом в дослідженнях з бухгалтерського обліку [⁹⁴ , с. 1368].

Проведений аналіз поглядів дослідників стосовно того, як необхідно розвивати і удосконалювати його фундаментальні основи, дозволив виявити дуже глибоку проблему, яка, на жаль, на сьогодні взагалі не піднімається вітчизняними вченими. В Україні в останні роки деякі дослідники

⁸⁸ Gaffikin M. Being Critical in Accounting / Michael Gaffikin // International Review of Business Research Papers. – 2010. – Volume 6, Number 5. – P. 44.

⁸⁹ Гура Н.О. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет і об’єкти / Н.О. Гура // Бухгалтерський облік у системі економічних наук. – 2007. – № 6. – С. 3-8.

⁹⁰ Al-Adeem Kh.R. Accounting theory: a neglected topic in academic accounting research / Khalid Rasheed Al-Adeem. Submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. – Case Western Reserve University, Department of Accountancy, 2010. – 203 p.

⁹¹ Coetsee D. The role of accounting theory in the development of accounting principles / D. Coetsee // Meditari Accountancy Research. – 2010. – Vol. 18, No. 1. – P. 1-16.

⁹² Пушкар М.С. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / М.С. Пушкар // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 13.

⁹³ Belkaoui A.R. Professional value system of academic accountants: an empirical inquiry / A.R. Belkaoui, J.L. Chan // Advances in Public Interest Accounting. – 1988. – № 2. – P. 1-28.

⁹⁴ Hopwood A.G. Whither Accounting Research? / Anthony G. Hopwood // The accounting review. – 2007. Vol. 82, No. 5. – P. 1365-1374.

намагаються покласти певну економічну теорію в основу своїх наукових досліджень (наприклад, І.В. Замулою використовувалась теорія стійкого розвитку, В.М. Жуком – інституціональна теорія, М.М. Шигун – теорія трансакційних витрат тощо). Окремі вчені при здійсненні наукових досліджень віддають перевагу окремим методам (наприклад, М.С. Пушкар та О.М. Петрук використовують системний підхід, О.А. Лаговська – комунікаційний підхід, М.О. Козлова – лінгвістичний підхід).

Такий підхід, що передбачає здійснення трансляції в сферу бухгалтерського обліку нових теорій і методологій, дійсно сприяє піднесенню облікової науки на новий якісний рівень. Однак чи достатньо буде, досягнувши цього рівня, підтвердити та забезпечити безсумнівність наукового статусу бухгалтерського обліку? Проф. М. Гаффікін [⁹⁵, с. 44] однозначно зазначає – ні! На його думку, бухгалтерський облік може стати незалежною науковою дисципліною лише тоді, коли буде розвивати власну методологію наукових досліджень, що не буде пов'язаною із методологією інших наук; коли в бухгалтерському обліку будуть сформовані власні теорії, які будуть незалежними від теоретичних нашарувань інших наукових дисциплін.

На сьогодні розвиток української облікової науки перебуває лише на першому етапі розвитку, коли окремі вчені* намагаються модернізувати систему бухгалтерського обліку на основі використання економічних теорій або окремих методів дослідження. Другим етапом, виходячи із гіпотези проф. М. Гаффікіна, повинна стати розробка власного незалежного бухгалтерського дослідницького інструментарію, власних бухгалтерських теорій, що проектуються на світ реальних об'єктів. Існуючий підхід до проведення досліджень, за яким філософи-методологи розробляють нові методи, а дослідники-бухгалтери використовують їх для проведення бухгалтерських наукових досліджень, має бути замінений на підхід, коли дослідник-бухгалтер одночасно стає методологом і користувачем цього методу в процесі дослідницької діяльності.

Вітчизняні дослідники в сфері бухгалтерського обліку повинні докласти всіх зусиль для переходу на другий етап, але в першу чергу необхідно дійти до завершальної стадії першого етапу шляхом поступової економічної

⁹⁵ Gaffikin M. Being Critical in Accounting / Michael Gaffikin // International Review of Business Research Papers. – 2010. – Volume 6, Number 5. – P. 44.

* На жаль, на сьогодні таких вчених не дуже велика кількість, оскільки мало хто з вчених при здійсненні бухгалтерських наукових досліджень виходить за межі системи бухгалтерського обліку.

теоретизації фундаментальних основ бухгалтерського обліку та шляхом залучення сучасних методологій наукових досліджень (наприклад, широкого застосування позитивізму). Якщо такий план розвитку бухгалтерської науки не буде прийнятий, то в майбутньому на нас неминуче чекатимуть такі перспективи розвитку бухгалтерського обліку, які пропонує проф. М.С. Пушкар – перетворення обліку на “інформологію” або його приєднання до інформаційної системи вищого порядку з втратою власної ідентичності та незалежності.

Розглянуті пропозиції авторів (табл. 1.5) дійсно вказують на можливі напрями удосконалення бухгалтерського фундаменталу, напрями підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку і його піднесення на новий якісний рівень розвитку. Причиною існування таких пропозицій є той факт, що сучасні дослідники, розвиваючи теорію бухгалтерського обліку, все ж таки, продовжують наголошувати, про те, що: облік як наука та його теорія знаходяться на достатньо примітивному рівні розвитку [⁹⁶, с. 24, ⁹⁷, с. 1]; облік як академічна дисципліна перебуває на стадії дитинства [⁹⁸, с. 20]; стан теорії обліку викликає зростаюче незадоволення вчених і практиків [⁹⁹, с. 127]; теорія обліку в тому значенні, в якому вона розуміється автором, поки не існує [¹⁰⁰, с. 53].

Однак використання вищенаведених пропозицій вчених не дозволяє усунути існуючу “примітивність” бухгалтерської науки та провести синтез бухгалтерських знань другого порядку, оскільки наявні пропозиції – це лише окремі підходи, яких існує достатньо велика кількість, і які не можна упорядкувати в певну загальну систему. Наприклад, в країнах пострадянського простору, зокрема, в Україні, загальноприйнятими новаціями в бухгалтерському обліку є введення нових явищ (бухгалтерське відображення нових видів діяльності: інвестиційної – М.І. Бондарем, Я.Д. Крупкою, інноваційної – О.В. Кантаєвою, екологічної – І.В. Замулою, соціально-відповідальної – І.В. Жиглей), нових об’єктів обліку (ризик, людський капітал,

⁹⁶ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

⁹⁷ Gaffikin M.J. Accounting theory / Michael Gaffikin. – Pearson Education Canada, 2008. – 279 p.

⁹⁸ Higson A. Corporate Financial Reporting. Theory and Practice / Andrew Higson. – London: Sage Publications, 2003. – 228 p.

⁹⁹ Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля [текст]: Монография / В.Ф. Палий. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – С. 127.

¹⁰⁰ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рука”, 2001. – 100 с.

інтелектуальний капітал, суспільний капітал, трансакційні витрати тощо), нових поняття нових термінів (введення поняття диференціації обліку А.М. Кузьмінським і В.В. Сопко) тощо.

Загальний напрям розвитку бухгалтерського обліку на основі розгляду науки як соціального куматоїда

Для встановлення загальних напрямів розвитку фундаментальних основ бухгалтерського обліку запропоновано використовувати розроблену проф. М.А. Розовим модель науки як соціального куматоїда*.

Явище куматоїда, яке пропонується використовувати для аналізу науки бухгалтерський облік не є новим, воно було описано ще Леонардо да-Вінчі: “Подивись, як вітер в полі жене хвилі жита, як вони струменять одна за одною, а стеблини, схиляючись, залишаються непорушними. Так хвилі біжать по непорушній воді; цю рябину від кинутого каменю чи вітру слід назвати скоріше тремтінням води, ніж рухом, в чому можеш переконатись, кинувши соломину на круги хвиль, що розходяться, і спостерігаючи як вона коливається, не рухаючись” [101, с. 329].

Використання моделі розвитку науки бухгалтерський облік як соціального куматоїда дозволяє провести аналіз бухгалтерського наукового знання на основі групування новацій, що виникають в науці на основі типізації наукових програм (рис. 1.3).

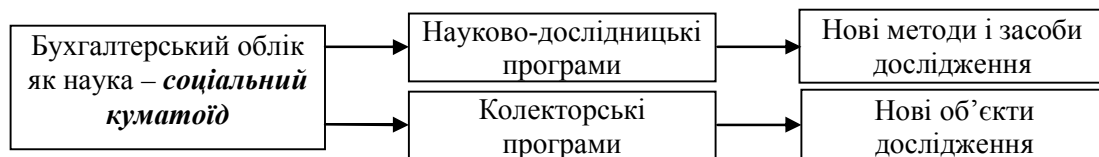


Рис. 1.3. Розгортання процесу створення і організації бухгалтерського наукового знання на основі моделі науки як соціального куматоїда

Всі соціальні явища проявляють властивості куматоїдів [102, с. 82], тому й бухгалтерський облік, як соціальна наука, може розглядатись в якості куматоїда. Свідченням чого є те, що бухгалтерський облік як науку не можна пов'язати з якимось фіксованим матеріалом, в ній змінюються дослідники, наукові школи, наукові методи, об'єкти тощо.

* Куматоїд (від грецького kuma – хвиля) має властивість відносної байдужості до матеріалу, здатність мов би “пливсти” чи “ковзатись” по матеріалу як хвиля. Цим куматоїди відмінні від речей, що ідентифікуються з шматками речовини [Степин В.С. Філософія науки и техники / В.С. Степин, В.Г. Горохов, М.А. Розов. – М., 1999. – 400 с., с. 82].

¹⁰¹ Мережковский Д.С. Воскресшие боги. Леонардо да-Винчи / Подгот. текста М. Безродного; Послел. Дм. Панченко. – М.: Худож. лит., 1990. – 640 с.

¹⁰² Степин В.С. Філософія науки и техники / В.С. Степин, В.Г. Горохов, М.А. Розов. – М., 1999. – 400 с.

Внаслідок того, що бухгалтерська наука не може бути пов'язаною з певним матеріалом, вона може розглядатись як програма, або як сукупність програм, в рамках яких функціонує матеріал, який постійно оновлюється. Про доцільність застосування такого підходу в бухгалтерському обліку, що базується на науково-дослідницьких програмах, свідчить теза, висунута проф. Я.В. Соколовим: “Суть бухгалтерії в тому, що змінюється її методологія, і найближчим часом життя висуває перед людьми нашої науки і сформує нові дослідницькі програми, їх перетворення в життя значно розширить діапазон бухгалтерського обліку, особливо в його методології...” [¹⁰³, с. 537].

Запропонований підхід до розгляду бухгалтерської науки як соціального куматоїда (рис. 1.3) передбачає постійну реалізацію двох типів програм – дослідницьких та колекторських. Їх протиставлення дозволяє виділити два різних шляхи розвитку бухгалтерського обліку залежно від того, які саме програми домінують на конкретних етапах його розвитку.

Науково-дослідницькі програми мають прагматичний або інструменталістський відтінок, та пов'язані з необхідністю вирішення конкретної задачі. Побудова колекторських програм передбачає проведення узгодженості бухгалтерського знання, а їх основною задачею є проведення узагальнюючого синтезу та побудова єдиної бухгалтерської наукової картини світу (далі – БНКС).

Виходячи із існування двох типів програм, при розумінні бухгалтерської науки як соціального куматоїда всі новації в бухгалтерському обліку можна поділити на дві групи, що є результатом функціонування двох типів програм.

Новації першої групи стосуються появи нових методів та засобів дослідження, які дозволяють під новим кутом зору подивитись на існуючі об'єкти обліку та запропонувати нові шляхи до вирішення існуючих проблем бухгалтерського обліку. Наприклад, проф. В.Я. Соколовим [¹⁰⁴, с. 177, 180] для обґрунтування правомірності обраного професійного судження в якості нового методу використовуються апофатичні та катафатичні докази, проф. О.І. Кольвахом [¹⁰⁵] пропонується математична модель бухгалтерського обліку та звітності на основі апарату матричної алгебри.

¹⁰³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹⁰⁴ Соколов В.Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии / В.Я. Соколов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2006. – 188 с.

¹⁰⁵ Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия как одно из средств развития теории учета в условиях современных программно-информационных технологий / Олег Кольвах // http://www.cfin.ru/press/afa/2000-3/15_kol.shtml.

Також можливою є зміна існуючих проблем, поява нових сфер знання в бухгалтерському обліку. Наприклад, розгляд бухгалтерського обліку як мови бізнесу обумовив застосування в обліку досягнень в сфері семіотики (науки про взаємодію знаків), що послужило основою для розробки лінгвістичної теорії бухгалтерського обліку такими дослідниками як Х. Ейвері, Р. Блумфілд, М.О. Козлова, Н. Макінтош, А. Нассері, С. Сальварі та ін.

Новації другої групи передбачають відкриття нових напрямів та об'єктів дослідження, які можуть навіть не мати власної назви, якою їх пізніше наділяють самі автори. Для їх дослідження використовуються наявні у складі бухгалтерської методології елементи та існуючі теоретичні уявлення. Наприклад, І.В. Замулою до складу об'єктів бухгалтерського обліку було введено такі поняття, як “екологічні зобов'язання”, “екологічні витрати”, “екологічні доходи”, “фінансові витрати екологічної діяльності” [¹⁰⁶, с. 133], а проф. Вал.В. Сопко було введено поняття “суспільний капітал” [¹⁰⁷, с. 193].

На сьогодні значного розвитку в Україні набули дослідження присвячені включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу (І.А. Бігдан, І. Жураковська, Н.М. Малюга, Л. Нападовська, М.С. Пушкар), людського капіталу (Т.В. Давидюк), соціального капіталу (Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей), трансакційних витрат (Г.Г. Кірейцев, М.М. Шигун). Впровадження таких нових об'єктів передбачає необхідність розширення предмету бухгалтерського обліку.

Усі новації, що відносяться до другої групи, можна поділити на два види:

- нові об'єкти, які були виокремлені зі складу існуючих об'єктів бухгалтерського обліку (нові виокремлені об'єкти). Наприклад, людський капітал на сьогодні відображається в бухгалтерському обліку, однак не в формі капіталу – у складі рахунків активів, тобто капіталізованих витрат, а у складі різноманітних рахунків витрат. Тому виокремлення рахунку для бухгалтерського відображення людських активів фактично передбачає капіталізацію таких витрат на спеціально створеному рахунку.

- нові об'єкти, які раніше взагалі не включались до складу бухгалтерського обліку ні у складі інших об'єктів, ні як окрема група (нові створені об'єкти). Прикладом такого об'єкту є екологічні зобов'язання, виділені І.В. Замулою [¹⁰⁸, с. 133], ідеальний капітал, виділений І.Й. Яремко [¹⁰⁹, с. 53].

¹⁰⁶ Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.

¹⁰⁷ Сопко В.В. бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. посібник. – К.: Центра навчальної літератури, 2006. – 312 с.

¹⁰⁸ Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.

¹⁰⁹ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменярь, 2002. – 192 с.

Інновації першої та другої груп тісно пов'язані між собою, так само, як пов'язані два типи програм. Тому винайдення нових методів може бути використано стосовно нових об'єктів, які відображаються в бухгалтерському обліку. Приклад такої взаємодії можна побачити в дослідженні проф. М.М. Шигун [110], якою розроблено комплексну методологію моделювання системи бухгалтерського обліку, яка застосована до одного з нових об'єктів – трансакційних витрат.

Виходячи з обґрунтованих вище підходів до розуміння науки бухгалтерський облік як соціального куматоїда, запропоновано наступну структуру можливих новацій в бухгалтерському обліку (рис. 1.4).

Використання вищенаведеної структури новацій дозволяє визначити напрями удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку та забезпечити його відповідність вимогам практики.



Рис. 1.4. Структура можливих новацій в бухгалтерському обліку

Щодо таких новацій, як нові об'єкти дослідження, не потребує доведення тези про те, що у випадку появи у користувачів бухгалтерської інформації вимог стосовно необхідності надання інформації про нові об'єкти, наприклад, про інтелектуальний капітал, він повинен бути включений до складу об'єктів обліку. Це зумовлено функціональною і обслуговуючою роллю системи бухгалтерського обліку відносно системи управління.

Однак більш складним питанням є те, для чого потрібні нові методи і засоби дослідження? Яку вони відіграють роль при забезпеченні подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки?

Фактично відповідь на ці запитання була надана учасниками конференції “Інтелектуальні основи бухгалтерського обліку” [111], що проводилась у 2001 р. в університеті Карнегі Меллон (США), де були

¹¹⁰ Шигун М.М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”/ М.М. Шигун. – Київ, 2010. – 36 с.

¹¹¹ Some thoughts on the intellectual foundations of accounting. A Commentary by Joel S. Demski, John Fellingham, Yuji Ijiri, Shyam Sunder. With an introduction and a conclusion by Jonathan Glover, Pierre Jinghong Liang. – Carnegie Mellon University, 2002. – 25 p.

визначені основні методології, що були запропоновані авторами для розробки фундаментальних основ бухгалтерського обліку. В підсумковому документі було виділено вчених та методології, які застосовувались ними для розвитку бухгалтерського обліку, що були визначальними для удосконалення його фундаментальних основ (табл. 1.6).

Таблиця 1.6. Пропозиції з удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку на основі нових методологій

<i>Автор (рік)</i>	<i>Запропонована методологія</i>
Р. Маттесіч (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

Узагальнення, наведені в табл. 1.6, дозволяють встановити, що одним із напрямів розвитку і удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку є застосування нових методів і методологій, які підносять бухгалтерську науку на новий якісний рівень, дозволяючи вирішувати нові проблеми, що висуває перед ним сучасність.

В останні роки українськими та російськими вченими (Ф.Ф. Бутинець, В.В. Ковальов, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, О.М. Петрук, Л.В. Чижевська) висуваються пропозиції щодо виділення у складі бухгалтерського обліку трьох сфер – бухгалтерського обліку як науки, як практичної діяльності та як навчальної дисципліни. Ця ідея знайшла реалізацію і в інших суміжних дисциплінах, наприклад, в економічному аналізі (О.В. Олійник).

Виходячи з такого підходу, проф. О.М. Петруком визначено предмет бухгалтерського обліку як функціональної науки “яка розвиває методологію пізнання, маючи об’єктом методологію, а предметом – закономірності розвитку принципів, методів та прийомів” [112, с. 98]. Даний підхід до розуміння бухгалтерського обліку як науки є достатньо звуженим та не враховує існування метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку.

Тому нами запропоновано наступну структуру предмету бухгалтерського обліку як науки у співвідношенні з його методологією і метаметодологією (рис. 1.5).

¹¹² Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 420 с.

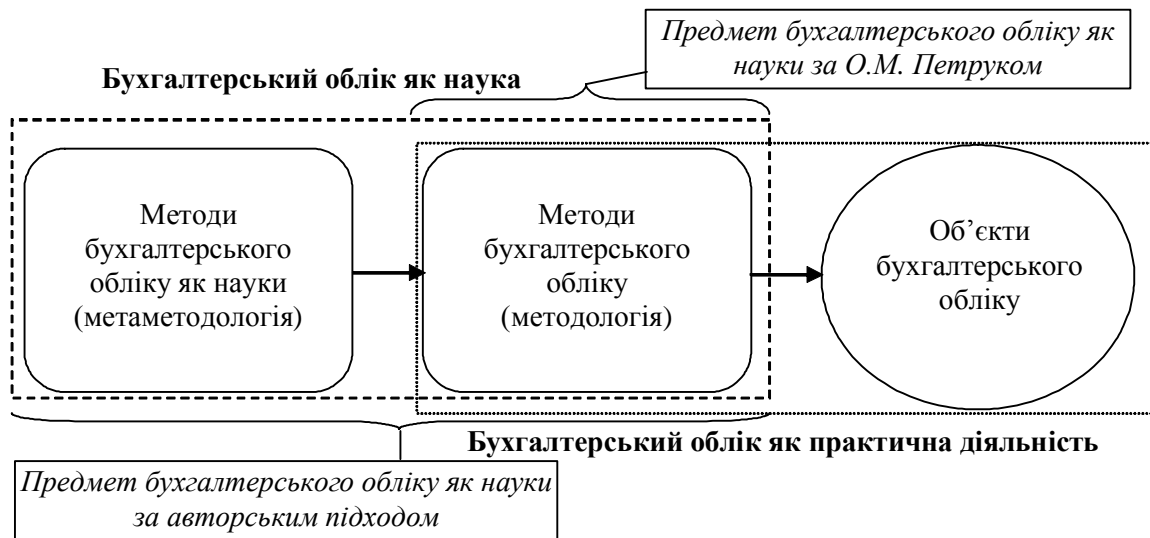


Рис. 1.5. Предметно-методологічний взаємозв'язок бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності

Відповідно предмет бухгалтерського обліку як науки за запропонованим підходом – це закономірності розвитку метаметодології (моделей динаміки бухгалтерського наукового знання) та методології бухгалтерського обліку (принципів, методів та прийомів).

Таке розуміння предмету бухгалтерського обліку як науки у сполученні з розумінням науки бухгалтерський облік як соціального куматоїда дозволяє побудувати матриці новацій метаметодологічного і методологічного рівня в сфері бухгалтерського обліку як науки (табл. 1.7, табл. 1.8).

Таблиця 1.7. Матриця новацій метаметодологічного рівня бухгалтерського обліку

Об'єкти *	Метаметодологія	
	Нова методологія	Стара методологія
Нова методологія	1	3
Стара методологія	2	X**

У вищенаведеній матриці (табл. 1.7) стара і нова методологія бухгалтерського обліку виступають як новації, що походять від колекторських програм моделі науки як соціального куматоїда, а стара та нова метаметодології – від науково-дослідницьких програм.

* В даному випадку бухгалтерська методологія виступає об'єктом метаметодології бухгалтерського обліку, аналогічно до того як метатеорія є теорією побудови теорій.

** В матриці не виділяється четвертий квадрант, оскільки він відображає підходи відносно застосування існуючої метаметодології щодо існуючої методології, що не можна вважати новацією за своєю суттю.

В матриці утворюються три квадранти, які є трьома можливими напрямками розвитку бухгалтерського обліку як науки на метаметодологічному рівні.

Перший квадрант передбачає існування ситуації, коли створюється нова методологія бухгалтерського обліку чи певним чином модифікується існуюча методологія, а до неї застосовується нова метаметодологія. Приклад такої ситуації міг би бути, якщо б відносно пропозицій дослідників по удосконаленню існуючої бухгалтерської методології (наприклад, О.М. Петруком було введено дев'ятий елемент методу обліку – план рахунків, С.Ф. Головим було запропоновано принципи глобального обліку) була застосована нова метаметодологія, яка ще не застосовувалась в бухгалтерському обліку (наприклад, “еволюціоністська концепція” С. Тулміна чи концепція “епістемологічного анархізму” П. Фейерабенда).

Другий квадрант передбачає накладання нової метаметодології на існуючу методологію бухгалтерського обліку. Прикладом застосування такого підходу є авторські пропозиції стосовно застосування концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса в якості метатеорії бухгалтерського обліку, що дозволило виділити елементи методології, які залишаються без змін, та елементи, які модифікуються відповідно до потреб користувачів бухгалтерської інформації в умовах економічних та інституційних змін.

Третій квадрант передбачає використання існуючої метаметодології* відносно нової або модифікованої методології бухгалтерського обліку. Наприклад, на сьогодні широко дискутується та з'являється значна кількість пропозицій стосовно впровадження справедливої вартості в якості одного із принципів бухгалтерського обліку. Тому існуюча ситуація в розвитку бухгалтерського обліку як науки на метаметодологічному рівні передбачає встановлення місця справедливої вартості у складі сучасної парадигми бухгалтерського обліку (наприклад, подвійної інформаційної динаміки Н.М. Малюги).

Новації методологічного рівня, що сприяють удосконаленню фундаментальних основ бухгалтерського обліку, представлено в табл. 1.8.

* Хоча єдності серед дослідників стосовно превалювання конкретної метаметодології обліку на сьогодні відсутні в Україні, значною кількістю дослідників в цій якості використовується парадигмальна модель наукових змін.

Таблиця 1.8. Матриця новацій методологічного рівня бухгалтерського обліку

Об'єкти	Методи і засоби дослідження	
	Нові	Старі
Нові об'єкти обліку	1	3
Старі (узвичаєні) об'єкти обліку	2	X

В даній матриці (табл. 1.8) старі та нові об'єкти бухгалтерського обліку виступають як новації, що походять від колекторських програм моделі науки як соціального куматоїда, а старі і нові методи – від науково-дослідницьких програм. В матриці утворюються три квадранти, які є трьома можливими напрямками розвитку бухгалтерського обліку як науки на методологічному рівні.

Перший квадрант передбачає існування ситуації, коли використовуються нові методи і засоби дослідження стосовно нових об'єктів, які впроваджуються до складу бухгалтерського обліку. Наприклад, нами запропоновано підхід до розуміння сутності та структури окремої наукової теорії бухгалтерського обліку (рівнянь; теоретичних схем; відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на емпіричний матеріал; відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на БНКС), а також запропоновано включати до складу об'єктів бухгалтерського обліку активи зовнішнього середовища системи підприємства (клієнтський капітал) [¹¹³, с. 556-598].

Другий квадрант передбачає накладання нової методології на існуючі, тобто прийняті на рівні сучасної бухгалтерської доктрини об'єкти обліку. Наприклад, запропонований нами підхід до розуміння сутності та структури окремої наукової теорії бухгалтерського обліку (див. п. 3.1) може бути використаний для побудови локальної або фундаментальної теорії бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Третій квадрант передбачає використання існуючої методології відносно нових об'єктів бухгалтерського обліку. Найтипівішим прикладом такого варіанту удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку є дослідження, представлені в монографії, виданій представниками ЖНБШ [¹¹⁴], в якій запропоновано підходи до відображення в бухгалтерському обліку таких нових об'єктів як екологічний, людський та інтелектуальний капітал.

¹¹³ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: Монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

¹¹⁴ Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: Монографія / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с.

1.2. Необхідність та шляхи розвитку бухгалтерського теоретичного знання

Розвиток науки бухгалтерський облік слід вважати прогресивним, якщо з'являються нові бухгалтерські теорії, які дозволяють успішно пояснювати всі факти, які пояснювали попередні теорії, і які, разом з тим, охоплюють більшу емпіричну область, ніж попередні теорії, а частина передбачень із цього додаткового емпіричного змісту підтверджується. Окрім цього, розвиток бухгалтерського обліку відбувається за умови структуризації та системного накопичення наявних бухгалтерських знань, аналізу їх динаміки, існуючих між ними взаємозв'язків і взаємозалежностей. Проведення такого методологічного аналізу можливе лише шляхом виділення різноманітних складових бухгалтерського теоретичного знання.

Розвиток бухгалтерського обліку залежить від розвитку його теоретичних та метатеоретичних компонентів, а також і від рівня розвитку основ науки бухгалтерський облік, які в цілому складають систему бухгалтерського теоретичного знання.

Існують два альтернативних підходи до розвитку теорії обліку – позитивний і нормативний, але вони мають єдину мету – побудову такої теорії обліку, яка має забезпечити відповідність облікової системи завданням, які ставляться перед нею користувачами бухгалтерської інформації. Однак в умовах глобалізації та гармонізації систем бухгалтерського обліку розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні відбувається шляхом впровадження готових теоретичних конструкцій, реалізованих в системі МСФЗ (IAS/IFRS). Така тенденція може призвести до того, що фактично на сьогодні і відбулось, до викорінення глибоких досліджень в сфері теорії бухгалтерського обліку в Україні.

Висунуту тезу підтримує проф. Дж. Феллінгем, який зазначає, що кодифікація бухгалтерських правил є альтернативним способом організації та навчання бухгалтерського обліку. Тобто, ми викладаємо правила, і наш внесок в академічну науку не має особливого значення [¹¹⁵, с. 3]. Автор підкреслює, що наявність кодифікованих бухгалтерських правил змушує вчених бути більше їх інтерпретаторами, аніж вченими та дослідниками, що займаються пошуком істинного бухгалтерського наукового знання.

¹¹⁵ Fellingham J. Is Accounting an Academic Discipline? American Accounting Association Annual Meeting / John Fellingham // Washington, D.C. August 9, 2006. – P. 1-17.

Існуюча ситуація призводить до регресивності бухгалтерського обліку як науки та потребує вирішення двох ключових питань:

- чи потрібно розвивати бухгалтерське теоретичне знання в умовах гармонізації національних облікових систем?
- які існують шляхи розвитку бухгалтерського теоретичного знання, що можуть забезпечити прогресивність бухгалтерського обліку як науки?

Сучасний стан та необхідність розвитку бухгалтерського теоретичного знання в Україні

Результати проведеного аналізу досліджень в сфері теорії бухгалтерського обліку* українських вчених та дослідників узагальнено в табл. 1.9.

Таблиця 1.9. Розробки у сфері теорії

бухгалтерського обліку сучасних українських вчених та дослідників

<i>Напрямок удосконалення</i>	<i>Автор, що розвиває напрям</i>
Соціальна орієнтація бухгалтерського обліку	Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, Н.М. Малюга, Вал.В. Сопко
Екологічна орієнтація бухгалтерського обліку	І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, Н.М. Малюга, В.О. Шевчук
Теорія бухгалтерської оцінки	М.І. Бондар, М.Д. Корінько, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга
Теоретичні основи гармонізації і регламентації бухгалтерського обліку	С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.М. Костюченко, О.М. Петрук
Теорія систем та моделювання в бухгалтерському обліку	Б.І. Валусь, В.В. Євдокимов, Л.М. Кіндрацька, Ю.А. Кузьмінський, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.М. Шигун, Л.В. Чижевська, І.Й. Яремко
Функції бухгалтерського обліку	Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга
Теорія управління в бухгалтерському обліку	Б.І. Валусь, З.В. Гуцайлюк, О.А. Лаговська, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, А.В. Шайкан

Одержані результати (табл. 1.9) дозволяють встановити, що ті проблеми, які на сьогодні піднімаються вітчизняними дослідниками в сфері бухгалтерського обліку, більшою мірою в англосовітських країнах вирішувались в період його нормативної теоретизації. В Україні, в силу історичних обставин, майже не проводяться бухгалтерські дослідження, що в своїй основі використовують позитивістську методологію.

Розвиток бухгалтерського теоретичного знання в Україні штучно зводиться до орієнтації на міжнародні бухгалтерські доктрини (IAS / IFRS, GAAP US). Тому більшість пропозицій щодо її розвитку, що висуваються українськими вченими і дослідниками, або базуються на існуючих в міжнародних доктринах напрацюваннях, або надаються на основі аналізу вітчизняних умов розвитку ринкової економіки, але без врахування досліджень

* В п. 1.2 монографії наведені погляди дослідників щодо актуальності удосконалення теорії бухгалтерського обліку. В даному випадку під теорією авторами розуміється теоретичний рівень бухгалтерського обліку в цілому, тобто система бухгалтерського теоретичного знання.

в сфері теорії бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах, що були закладені в основу міжнародних доктрин. Така ситуація зумовлює поступове викорінення національних надбань в сфері теорії бухгалтерського обліку, нездатність відстояти традиції, закладені в національну бухгалтерську субкультуру.

У 1998 р. проф. М.Т. Білуха писав, що вивчення зарубіжного досвіду показує, що в літературних джерелах відсутні теоретичні знання у галузі бухгалтерського обліку, а увесь зміст його практикується як суто прикладна робота для обслуговування бізнесу [¹¹⁶, с. 33]. Виходячи з проведеного аналізу стану розвитку теорії бухгалтерського обліку в Україні, можна припустити, що в найближчому майбутньому дане твердження можна буде висловити й відносно вітчизняних фахових надбань.

На сьогодні дослідниками в сфері теорії бухгалтерського обліку мають вирішуватись ті проблеми, що виникають у зв'язку з переходом підприємств до функціонування в нових економічних умовах та новому інституційному середовищі. Спрямування подальших досліджень за таким вектором дозволить сформулювати адекватні відповіді дослідників-бухгалтерів на ті вимоги, що висувуються до системи бухгалтерського обліку сучасними економічними реаліями.

Про необхідність розвитку і удосконалення теорії бухгалтерського обліку дослідники наголошували завжди – в дореволюційний період (В.Д. Белов), під час радянського періоду (Н. Арапов, Н.В. Дембінський, І.О. Кошкін, А.М. Кузьмінський та ін.). В Україні з початком 90-х рр. необхідність розробки і удосконалення теорії обліку набула нової сили, що було, з одного боку, викликано об'єктивними вимогами практики – переходом до ринкових умов господарювання, а з іншого боку – гіперактивною міжнародною стандартизацією обліку. Внаслідок цього, як пише проф. Ф.Ф. Бутинець [¹¹⁷, с. 3], “окремі вчені (якщо їх так можна назвати) почали відкидати надбання з теорії бухгалтерського обліку, називаючи дослідження наших попередників схоластикою, непотрібною вигадкою комуністів тощо”.

Введення в дію ЗУПБОФЗУ у 1999 р. та впровадження національних П(С)БО у 2000 р. на основі МСФЗ поставило під сумнів необхідність розробки теорії бухгалтерського обліку, оскільки існує концептуальна основа, яка і є певною теорією бухгалтерського обліку. Процес стандартизації обліку є прикладом застосування нормативного підходу до бухгалтерського обліку в Україні, де в ролі норми, тобто того, “як має бути”, виступає ЗУПБОФЗУ та національні П(С)БО.

¹¹⁶ Білуха М.Т. Бухгалтерський облік у системі економічних наук / М.Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 12. – С. 33.

¹¹⁷ Бутинець Ф.Ф. Облік в умовах ринку: погляд вченого / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – № 22. – С. 3.

В українських умовах вченим фактично неможливо вплинути на розробку П(С)БО, якщо їх погляди суперечать або не відповідають підходам, закладеним в МСФЗ. Внаслідок чого впровадження МСФЗ є однією із перепон розвитку бухгалтерського теоретичного знання в Україні.

Проф. О. Бородкін у 2001 р. [¹¹⁸, с. 45] зазначав, що “уже більш як 20 років в Україні не проводяться дослідження проблем теорії бухгалтерського обліку, бухгалтерія поступово перетворюється на чисте ремесло”. В дослідженні проф. Н.М. Малюги встановлено, що за 40 років в Україні із 60 захищених докторських дисертацій питанням теорії й методології обліку присвячено лише 7 робіт або 12 %, за часів незалежної України таких дисертацій захищено 4 із 36 (або 11 %) [¹¹⁹, с. 15].

Проаналізувавши на основі даних інформаційної бази ЖНБШ близько 5000 авторефератів на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності “бухгалтерський облік аналіз і аудит” за 1999-2012 рр., захищених в Україні та Росії, встановлено, що в назві роботи слово “теорія” вживалось 96 разів, що становить лише близько 2 % від усіх робіт. А 21-на дисертація із усіх виявлених, є виконаною в ЖНБШ. Проаналізувавши близько 450 авторефератів на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук – встановлено, що в назві роботи слово “теорія” вживалось 89 раз, що становить 20 % від усіх робіт.

Така ситуація не є характерною лише для країн пострадянського простору, а має світові масштаби. Наприклад, проф. М.Р. Метьюс, проаналізувавши 39 програм навчальних закладів Австралії на здобуття ступеню доктора філософії (PhD) встановив, що лише в 22-х з них включений предмет під заголовком “Теорія бухгалтерського обліку” [¹²⁰]. Бразильські дослідники Е.Л. Ріккіо, Й.Т. Карастан та М.Г. Саката, провівши аналіз досліджень бразильських університетів в сфері бухгалтерського обліку за 1962-1999 рр., встановили, що питанням теорії бухгалтерського обліку увагу приділяли всього 1% дослідників [¹²¹, с. 10].

Вищенаведена ситуація свідчить, що теоретичним проблемам обліку приділяється недостатня увага. Це дозволяє сформулювати гіпотезу, що в сучасних умовах стандартизації і гармонізації обліку, широкого впровадження МСФЗ, в Україні розробка теорії обліку є непотрібною, і

¹¹⁸ Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і реалізація / Олексій Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 1. – С. 45.

¹¹⁹ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с.

¹²⁰ Mathews M.R. Accounting theory? An examination of subjects within Australian accredited accounting programmes with particular reference to non-mainstream accounting / M.R. Mathews // Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference. – Singapore, 2004, 4 to 6 July. – P. 3-21

¹²¹ Riccio E.L. Accounting Research in Brazilian Universities: 1962-1999 / Edson Luiz Riccio, Jacira Tudora Carastan, Marici Gramacho Sakata // Caderno de Estudos. Sao Paolo. FIPECAFI. – 1999. – n. 22. – P. 10.

проблем в цій сфері взагалі не існує. Таку тенденцію проф. А.Д. Шеремет метафоризує висловом “західна стандартизація наступає на нашу дійсність” [122]. Проведемо перевірку висунутої гіпотези на основі поглядів відомих російських та українських вчених-обліковців.

Проф. Ф.Ф. Бутинець, який є одним із перших вчених в Україні, хто наголосив на необхідності вирішення теоретичних проблем сучасної бухгалтерської науки, пише, що теоретичні проблеми на даному етапі розвитку облікової науки постають досить гостро й потребують розв’язання і наукового обґрунтування. Без вирішення проблем теорії не може бути подальших серйозних наукових досліджень у будь-якій галузі науки [123, с. 8]. Проф. В.Ф. Палій з цього приводу зазначає: “розробки в сфері теорії бухгалтерського обліку відстають від проблем, що об’єктивно виникають на практиці. В бухгалтерському обліку, що застосовується на практиці наростає ентропія, істотне відставання від потреб постіндустріальної економіки” [124, с. 3].

На теперішньому етапі вже ніхто не сумнівається, що незадовільний стан регулювання і ведення бухгалтерського обліку в першу чергу пов’язано з кризою теорії. Процес стандартизації і регламентації облікових процедур і порядку складання звітності немислимий без теоретичного обґрунтування і усвідомлення базового набору категорій і інструментарію для даної науки, якщо ми вважаємо облік наукою, а не соціальною практикою чи мистецтвом маніпулювання цифрами [125, с. 25].

Проф. А.Д. Шеремет на ХХХІІІ “Татуровських читаннях” підкреслив, що найбільш насущним є сьогодні теоретичні дослідження реформування бухгалтерського обліку, проведення якісних теоретичних обґрунтувань в цих сферах, з врахуванням досвіду і традицій організації бухгалтерського обліку [126]. Негативний результат в сфері обліку викликаний недосконалістю теоретичної бази в бухгалтерській науці для дослідження трансформаційних процесів, що відбуваються в економіці України, неспроможністю пояснення сучасною теорією бухгалтерського обліку нових об’єктів спостереження, нових технологічних можливостей, нових відносин власності [127, с. 1].

¹²² Чай В.Т. Пресс-релиз ХХХІІІ Международной научно-практической конференции “Татуровские чтения” / В.Т. Чай // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.abas.ru/news.asp?ob_no=&g_no=22897.

¹²³ Бутинець Ф.Ф. Теоретичні надбання попередників: їх роль і значення для розвитку науки / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – № 25. – С. 3-17.

¹²⁴ Палій В.Ф. Теория бухгалтерського учета: современные проблемы / В.Ф. Палій. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

¹²⁵ Санникова И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Санникова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4. – С. 25.

¹²⁶ Чай В.Т. Пресс-релиз ХХХІІІ Международной научно-практической конференции “Татуровские чтения” / В.Т. Чай // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.abas.ru/news.asp?ob_no=&g_no=22897.

¹²⁷ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с.

Проф. В.Я. Соколов пише, що розвиток бухгалтерії, як і будь-якої науки, є неможливим без розвитку її теорії, а остання потребує обґрунтування і доказу вірності своїх висновків і категорій. Правильне ведення обліку на практиці не досягається сліпим слідуванням вимогам користувачів, цих бенефіціарів обліку. Прагнення вгодити всім зазвичай не призводить ні до чого доброго. Не обмежується воно і пунктуальним виконанням всіх без винятку нормативних актів [¹²⁸, с. 10]. Проф. В.М. Жук наголошує, що нині все частіше бухгалтерський облік не сприймається як наука. Пошук нових, адекватних сьогоденню теорій бухгалтерського обліку є пріоритетним завданням наукових шкіл та науковців [¹²⁹, с. 59]. На думку проф. Л.М. Кіндрацької розвиток теорії бухгалтерського обліку на сучасному етапі визначається об'єктивною умовою зміцнення ринкових засад ведення господарської діяльності [¹³⁰, с. 30].

Про необхідність проведення значних досліджень в сфері теорії бухгалтерського обліку, особливо в посткризових економічних умовах, коли необхідною є розробка нових бухгалтерських методологій, також відмітили в своїх доповідях учасники ІХ-ої Міжнародної наукової конференції “Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін” (Житомир, 14-15 жовтня 2010 р.). – проф. Ш. Сундер (США) та проф. С.Л. Коротаєв (Білорусь).

Аналіз поглядів сучасних вчених спростовує висунуту вище гіпотезу. Виявляється, що теорію бухгалтерського обліку необхідно вивчати і вдосконалювати. Однак чи існують взагалі протилежні думки, що цього робити непотрібно? Мабуть, ні. Навіть засновники позитивного напрямку в бухгалтерському обліку Р. Уоттс та Дж. Циммерманн [¹³¹, с. 2], які достатньо жорстко критикували теоретиків-нормативістів, зазначають, що теорія бухгалтерського обліку потрібна, але її ціль є дещо іншою та полягає у поясненні та передбаченні бухгалтерської практики. Тобто теорія обліку має описувати та систематизувати результати спостереження практики.

Чому ж дослідники зазначають про існування проблем в теорії бухгалтерського обліку та її невідповідність вимогам сьогодення? Оскільки ж ніхто не заперечує доцільності її вивчення, то відповідно мають проводитись ґрунтовні дослідження у цій сфері. Вчені виділяють наступні причини з цього приводу.

¹²⁸ Соколов В.Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / В.Я. Соколов. – Санкт-Петербург, 2007. – 50 с.

¹²⁹ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

¹³⁰ Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30.

¹³¹ Watts R. Positive accounting theory. / R. Watts, J. Zimmerman. Prentice-Hall. – 1986. – 388 p.

Проф. В.Ф. Палій зазначає, що “насправді більшість опублікованих у нас з півстоліття робіт є вмілими компіляціями попередників, що свідчить про кризу в розробці теоретичних аспектів бухгалтерського обліку” [¹³², с. 4].

Проф. Ф.Ф. Бутинець, аналізуючи погляди проф. М.В. Дембінського стосовно причин відставання науки бухгалтерський облік в СРСР у 60-х рр. ХХ ст., який їх зводив до відсутності розгорнутої критики та самокритики серед працівників облікового фронту, відсутності монографій і наукових дослідження у сфері вирішення спірних питань, зазначає, що “цю тезу відомого білоруського вченого цілком можна віднести до теперішнього періоду розвитку облікової науки в Україні. Автору можуть заперечити: адже проводиться багато і різних наукових конференцій. Правильно! Коли аспіранти читають матеріали цих конференцій, то в них складається враження, що тези та доповіді готували рахівники далекого минулого, або ті, що мають облікову підготовку на рівні курсів. Це означає, що слід змінювати зміст наукових конференцій, організовувати справжні наукові дискусії, яких, на жаль, за десять років фактично не було [¹³³, с. 4].

В наш час облік розвивається шляхом узагальнень, одержаних в результаті практичної діяльності, а не підкріплених теорією. Роботи з теорії обліку таких вчених, як М. Кіпарисов, Р. Вейцман, які були написані в період капіталістичного розвитку, безперечно зробили значний внесок в теорію обліку, однак автори не могли передбачити подальший розвиток економіки, а, відповідно, і розвиток теорії бухгалтерського обліку [¹³⁴, с. 49].

Вищенаведене дозволяє констатувати, що кризовий стан в теорії бухгалтерського обліку пояснюється відсутністю якісних досліджень, які б відповідали умовам розвитку економіки. Особливо це стало проявлятися в умовах реформування НСБО (формаційний перехід) та при переході до постіндустріальної економіки (цивілізаційний перехід). Внаслідок чого, як пише проф. В.Ф. Палій, перед обліком у ХХІ ст. з’явилися нові задачі та посилилась ревізія теоретичних побудов [¹³⁵, с. 5]. Однак чи проводиться ревізія існуючої теорії бухгалтерського обліку? Аналіз існуючих публікацій дає відповідь – майже ні. В Україні робляться лише поодинокі спроби

¹³² Палій В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палій. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

¹³³ Бутинець Ф.Ф. Теоретичні надбання попередників: їх роль і значення для розвитку науки / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – № 25. – С. 4.

¹³⁴ Петрова В.И. Тенденции развития теории бухгалтерского учета // В.И. Петрова, Л. Чайковская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 11. – С. 49.

¹³⁵ Палій В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палій. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

переосмислення теорії бухгалтерського обліку в контексті економічних змін такими вченими, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, О.М. Петрук, М.С. Пушкар.

Приведення системи обліку до нових економічних умов можна проводити як на основі формаційного, так і цивілізаційного вектору, однак відкритим залишається питання щодо шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку. Зокрема, на основі чого в дослідження з теорії бухгалтерського обліку може бути принесена нова якість?

Шляхи розвитку теорії бухгалтерського обліку

Аналіз існуючих поглядів дослідників дозволив виділити два основних способи проведення досліджень в бухгалтерському обліку, які можуть забезпечити прогресивність бухгалтерського обліку як науки – це міждисциплінарний і трансдисциплінарний підхід*.

Першим, хто визначив пріоритетність таких досліджень для подальшого розвитку бухгалтерського обліку, як спосіб виходу із існуючої кризи, був проф. У. Бівер [136, с. 118], який зазначав, що існуючі дослідження розглядають проблемні напрями, які є підкатегоріями підкатегорій, а це, в свою чергу, визначає справжню глибину та сферу існуючих досліджень. Існує недостатність досліджень, які відкривають “нові точки перетину”, тобто способи вирішення існуючих проблем.

Для розвитку бухгалтерського обліку, на думку У. Бівера, необхідною є поява “джокера”, який може впливати на майбутні дослідження драматичним, неочікуваним способом. Такий “джокер” повинен бути результатом творчих зусиль окремих дослідників в результаті реалізації якого з’являться нові сфери дослідження в бухгалтерському обліку або буде створена нова бухгалтерська теорія [137, с. 122]. Застосування міждисциплінарного підходу чи трансдисциплінарного підходу і є таким “джокером”, який дозволяє, використовуючи напрацювання і сформовані підходи інших наук, розглянути існуючі в обліку проблеми під іншим кутом зору, або взагалі, виявити недосліджені до цього часу питання, які стануть передумовою формування нової теорії. Розробка ж нових наукових бухгалтерських теорій свідчить про прогресивність обліку як науки.

* Міждисциплінарний підхід – підхід, що практикує дослідження, які використовують дві чи більше дисциплін і який веде до об’єднання розуміння дисциплін. Трансдисциплінарний підхід проголошує основним “предметом віри” покладені в його основі знання в пошуках наддисципліни [Крючков В.Н. Физические модели в управленческом консультировании: междисциплинарный и трансдисциплинарный подходы / В.Н. Крючков // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №3. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/press/management/2002-3/06.shtml>].

¹³⁶ Beaver W.H. Directions in accounting research: NEAR and FAR / W.H. Beaver // Accounting Horizons. – 1996. – P. 113-124.

¹³⁷ Те ж.

Міждисциплінарний підхід. Необхідність застосування міждисциплінарного підходу для здійснення досліджень в бухгалтерському обліку не може піддаватись критиці, оскільки навіть перша друкована праця з обліку професора з математики Луки Пачолі “Трактат про рахунки і записи (Particularis de Computis et Scripturis)”, містилась у складі іншої праці – “Summa de Arithmetica, Geometria. Proportioni e Proportionalita” (1494 р.), яка також використовувалась математиками. На підтвердження цього А.Б. Данлоп [138, с. 148] зазначає, що серед п’яти копій “Summa...”, які існують в Шотландії, дві були знайдені в бібліотеках математиків проф. Ф. Келланда з Единбурзького університету та проф. М. Чеслеса з Франції. Відповідно саме рахівництво виникло з міждисциплінарних досліджень, що впливало на застосування конкретних способів його розвитку.

З цього приводу проф. І.Н. Саннікова зазначає, якщо подивитись на історію чергування наукових шкіл бухгалтерського обліку, то у всі часи можна спостерігати його міждисциплінарну сутність, що завжди носила природний прикладний характер, і що в основному поєднувала в собі економічні й правові начала. А загалом кризу теорії бухгалтерського обліку не можна буде подолати за відсутності серйозних міждисциплінарних досліджень на базі сукупності суспільних та гуманітарних наук [139, с. 27].

Про необхідність проведення міждисциплінарних досліджень в сфері бухгалтерського обліку зазначає Ю.М. Лачінов: “В умовах революційних наукових звершень відбувається взаємне збагачення природничих та суспільних наук новими знаннями, поняттями, відбувається їх нове осмислення, розширюється можливість і необхідність застосування аналогій в процесі пізнання світу кожною галуззю науки. Такий стан стосується і бухгалтерського обліку, його проміжне положення між мистецтвом економіки і суворістю рахункових наук дозволяє використати передбачення Макса Планка про те, що всі науки взаємопов’язані, і в кожній є риси всезагальності. Бухгалтерський облік зачіпає такі сфери, як психологія і філософія, його принципи можуть бути застосовані до самої людини” [140, с. 76].

Міждисциплінарний підхід передбачає проведення досліджень на перетині суміжних дисциплін, що дозволяє подивитись під іншим кутом зору на існуючі в бухгалтерському обліку проблеми із застосуванням

¹³⁸ Dunlop A.B. Bibliographical Notes on Five Examples of Pacioli's Summa (1494) in Scotland / A.B. Dunlop // ABACUS. – 1985. – Vol. 21, No. 2. – P. 149-173.

¹³⁹ Саннікова І.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Саннікова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4. – С. 27.

¹⁴⁰ Лачінов Ю.Н. Понять экономику. Путь к надежному освоению экономики как науки: Метод, практические рекомендации и новейшие открытия. – М.: КомКнига, 2005. – 96 с.

методологічного апарату іншої дисципліни. Перелік таких дисциплін, з якими взаємодіє облік, можна знайти в першій лекції майже кожного підручника з теорії бухгалтерського обліку, однак що дає така взаємодія та до виникнення яких теорій призводить, можна виявити лише у вузькоспеціалізованих дослідженнях.

Такими суміжними дисциплінами, вплив яких на бухгалтерський облік вивчається дослідниками є: математика, кібернетика, економічна теорія, теорія організацій, культурологія, соціологія, психологія, фізика, право, лінгвістика, педагогіка та ін. Наприклад, ще у 1968 р. Дж. Баклі, П. Кіршер та Р. Метьюс [¹⁴¹, с. 281] зазначали, що для розвитку положень та формулювання теорії бухгалтерського обліку слід включати такі міждисциплінарні техніки: теорія рішень, біхевіористичні науки, інформаційна та комунікаційна теорія, математика та метаматематика, макро- та мікроекономічна теорія, менеджмент.

Одним із найбільш розроблених напрямів міждисциплінарних досліджень в обліку є врахування культурного фактору, як визначального чинника розвитку і удосконалення теорії обліку, тобто поєднання соціології та бухгалтерського обліку. Як зазначають К.Р. Бейкер та Е.М. Барбу [¹⁴², с. 15-16], до 1989 р., тобто до закінчення періоду міжнародної гармонізації обліку, відмінність в обліковій практиці в різних країнах пояснювалась лише впливом культурного та економічного факторів. Хоча пізніше було доведено й вплив інших факторів на розвиток обліку (фінансового, політичного, географії суб'єктів, вплив великих бухгалтерських фірм, вплив англомовних членів РМСФЗ, вплив економічного фактору), однак вплив культури на розвиток бухгалтерського обліку залишається визначальним.

Впливу культурного фактору на бухгалтерський облік приділена найбільша увага великої кількості дослідників (Р. Баскервілл, С. Грей, Н. Макінтош, Дж. Мюллер, М.Х.Б. Перера, А. Ріаї-Белькаой, Р. Уоттс, Р. Уіллет, Н. Фінч, Е. Фламмхольц, Дж. Хофстед, Л.В. Чижевська, Ф. Чой, Х. Шредер та ін.). Вважаємо, що саме фактор культури має розглядатись в якості одного із способів розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Переваги, які надає застосування міждисциплінарного підходу, можна прослідкувати на прикладі теорії обмежень фізика Е. Голдратта, яка послужила основою для розробки “обліку проходу” (throughput accounting), що є одним із найновіших та ефективних методів управлінського обліку.

¹⁴¹ Buckley J.W. Methodology in accounting theory / Buckley John, Kircher Paul, Mathews Russel // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274-283.

¹⁴² Baker C.R. The evolution of research on international accounting harmonization: an historical and institutional perspective / C. Baker, E. Barbu // School of Business. Adelphi University. 2004. – 44 p.

Трансдисциплінарний підхід передбачає проведення досліджень на основі наддисципліни або теорії декількох наук, що дозволяє використати напрацювання та одержані результати з інших наук для розвитку теорії бухгалтерського обліку. Така наддисципліна виступає методом, який може бути використаний для глибшого пізнання та розвитку бухгалтерського обліку, удосконалення його захисного поясу.

Найбільш поширеною формою реалізації трансдисциплінарного підходу в обліку є застосування математичних методів і моделей, кібернетичного та системного підходу, які навіть вже не викликають питань щодо доцільності їх використання.

Серед вищезазначених підходів до трансдисциплінарних досліджень особливо слід виділити системний підхід, який дозволяє на основі використання методологічного інструментарію теорії систем забезпечити прогресивний розвиток бухгалтерського обліку. Про поширеність його застосування свідчить той факт, що поняття “система бухгалтерського обліку” стало загальноживим, та укорінилось як в навчальних, так і наукових публікаціях. Лише трансдисциплінарний підхід В.Ф. Палія та Я.В. Соколова на основі системного підходу дозволив їм піднести теорію бухгалтерського обліку до рівня, який ще не зміг перевершити жоден з дослідників на теренах пострадянського простору. Прикладом глибоких досліджень із застосуванням системного підходу в бухгалтерському обліку в Україні є дослідження С.В. Івахненкова, Л.М. Кіндрацької, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, Л.В. Чижевської.

До трансдисциплінарного підходу також відноситься застосування філософських концепцій розвитку науки, які використовуються дослідниками для побудови метатеорії бухгалтерського обліку. Проф. О.М. Петрук підтримує такий напрям розвитку обліку, і зокрема, зазначає, “що в сучасних умовах проблеми бухгалтерського обліку необхідно розглядати на новому якісному рівні із залученням філософії, оскільки використання філософських методів і принципів є єдиним правильним заходом виведення функціональної науки із системної кризи” [143, с. 7]. Подібної думки стосовно ролі філософії для розвитку обліку дотримується проф. М.С. Пушкар, який зазначає, що “в системі наук облікового циклу

¹⁴³ Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.М. Петрук. – Київ, 2006. – 40 с.

філософія бухгалтерського обліку призвана сформулювати рефлексію та механізм її реалізації, що і є специфічною ознакою науки і наукового мислення. Рефлексія повинна змінити уявлення та поняття про методи бухгалтерського обліку, форми і структуру знань, операції та прийоми критерії оцінки з розвитку та формування нових знань” [¹⁴⁴, с. 12-13].

Південноафриканськими дослідниками Д.Дж. Гоувсом та А. Ревінкелем [¹⁴⁵, с. 87] було виділено субпарадигми бухгалтерського обліку на основі трандисциплінарних досліджень, що використовуються в соціальних науках, фізиці і філософії. Автори запропонували трандисциплінарну і цілісну перспективу парадигмальних змін відносно часових змін та інформаційної місткості. Запропонований авторами підхід дозволив встановити, що здійснення трансформації бухгалтерського обліку повинно відбуватись в напрямі розширення свободи та творчості, оскільки сучасні умови (скорочення часових проміжків) вимагають розкриття в бухгалтерській звітності прихованих факторів, які були невідомі до цього часу.

Американські дослідники Дж. Дікот, С. Басу, К. МакКейб та Г. Веймайр [¹⁴⁶] висунули гіпотезу нейрообліку (NeuroAccounting), сутність якої полягає в тому, що існуючі принципи бухгалтерського обліку походять із процесу функціонування біологічно розвиненого людського мозку, зокрема процесів взаємообміну.

Метою здійснення досліджень в сфері нейрообліку, на думку авторів, є пошук нових, з наукової точки зору, способів дослідження обліку, які стануть корисними для оцінки доцільності розробки нової методології бухгалтерського обліку, яка суперечить його фундаментальним принципам. Застосування концепції нейрообліку дозволяє підтвердити виділення тих складових бухгалтерського обліку, які є елементами жорсткого ядра, і не піддаються змінам з його розвитком.

Проф. М. Добія, дотримуючись поглядів трандисциплінарної природи походження бухгалтерського знання, зазначає, що будь-яка загальна концептуальна структура фінансового обліку, як й інших наук, повинна враховувати фундаментальні закони природи (рис. 1.6).

¹⁴⁴ Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

¹⁴⁵ Gouws D.G. Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm / D.G. Gouws, A. Rehwinkel // Meditari Accountancy Research. – 2004. – Vol. 12. No. 1. – P. 77-99.

¹⁴⁶ Dickhaut J. NeuroAccounting, Part I. The Primate Brain and Reciprocal Exchange / J. Dickhaut, S. Basu, K. McCabe, G. Waymire // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://papers.ssrn.com/abstract=1336526>.



Рис. 1.6. Порядок формування концептуальної структури фінансового обліку [147, с. 76-81]

На думку автора [148, с. 80] застосування трансдисциплінарного підходу може перетворити теорію бухгалтерського обліку із Попелюшки на Принцесу, до чого вона і є схильною.

Аналіз бухгалтерської наукової літератури дозволив розробити наступну класифікацію міждисциплінарних та трансдисциплінарних підходів в бухгалтерському обліку (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Види нових підходів до розвитку бухгалтерського обліку

Приклади застосування цих підходів, а також вітчизняних і зарубіжних дослідників, які розвивають ці напрями, представлено в табл. 1.10.

Таблиця 1.10. Трансдисциплінарні та міждисциплінарні способи розвитку теорії бухгалтерського обліку

Групи способів	Види способів	Дослідники, що розвивають ці способи
1	2	3
<i>Загальнонаукові методи (трансдисциплінарні)</i>		
Кібернетика, математика, системний підхід	кібернетичний та системний підхід	З.В. Гуцайлюк, Л.М. Кіндрацька, Ю.А. Кузмінський, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов
	ситуаційно-матричне моделювання	О.І. Кольвах, Г.Є. Крохічева, Дж. Сортер

¹⁴⁷ Добия М. Являється ли бухгалтерський учет научною дисципліною? / М. Добия // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 1 (55). – С. 76-81.

¹⁴⁸ Те ж.

Продовження табл. 1.10

1	2	3
	матричне моделювання	О.Я. Калмикова, Ю. Ідзірі, В.Е. МакКарті, С.В. Мегаєва, Дж. Мефан
	теорія “ізоморфних моделей”	О. Авдюшкин
	математичне моделювання	Р. Матессіч, Р.С. Рашитов, Я.В. Соколов, Дж.Л. Томпсон, М.М. Шигун
	теорія ігор	Р. Баскервілл
	теорія комунікацій	О.А. Лаговська, К.Н. Нарібаєв
	теорія математичного контролю	Ю. Ідзірі, Дж.Л. Томпсон
	теорія стійкого розвитку	Дж. Браун, Б. Фрейм
	синергетика	С.А. Кузнецова
	нейронні мережі	Д. Трігейрос, Р. Таффлер
Філософські методи і концепції	гносеологія І. Канта	В.Я. Соколов, Я.В. Соколов
	парадигмальний метод Т.С. Куна	Дж.Е. Баттеруорт, В. Бжезін, П. Войтович, Е. Енгельгардт, Р.К. Елліот, Б.С. Кашінг, Б. Лев, Р.С. Лафлін, Н.М. Малюга, Р.В. Маттессіч, Н.М. Малюга, Т. Моук, М.Р. Метьюс, В.А. Новак, М.Х.Б. Перера, А. Ріаї-Белькаой, Р.Р. Стерлінг, Я.В. Соколов, Б. Сумек-Брендіс, Т.О. Терентьева, М.К. Уеллс, Р.Дж. Чемберс, В.Ф. Чуа, А. Шихта
	методологічний анархізм П. Фейерабенда	Р.С. Лафлін
	науково-дослідні програми І. Лакатоса	Т. Моук
	концепцію “дослідницьких традицій” Л. Лаудана	П. Кваттроне
	фальсифікаціонізм К. Поппера	Р. Уоттс, Дж. Циммерман
	герменевтика	А. Нессері
	теорія всесвітніх гіпотез С. Пеппера	А. Ріаї-Белькаой
	теорія об’єкта наукового пізнання	В.С. Ківачук
Інші трансдисциплінарні підходи	трансдисциплінарна трансцендентна парадигма	Д. Гоувс, А. Ревінкель
	теорія функціонування людського мозку	Г. Веймайр, С. Басу, Дж. Дікот, К. Маккейб
<i>Специфічні методи інших дисциплін (міждисциплінарні)</i>		
Методи економічних дисциплін	інституціональна економічна теорія	Дж. Демскі, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, О.В. Олійник, В.В. Панков, ДР Скотт, В.В. Травін, Л.А. Чайковська, Л.Ф. Шилова
	теорія фірми	Ю. Біонді
	теорія економічних агентів	Ш. Сундер, В. МакКарті
	теорія організацій	М.К. Йенсен
	теорія Ф. Тейлора	ДР Скотт
легітиміаційна теорія	К. Діган, М.Р. Метьюс	

Продовження табл. 1.10

1	2	3
	теорія зростання П. Ромера	Н.Дж. Фосс
	теорія трансакційних витрат	Дж. Джонс, Г.Г. Кірейцев, В.С. Плотніков, Н.Г. Сапожнікова, М.М. Шигун
	теорія інтелектуального та людського капіталу	Р.П. Булига, Т.В. Давидюк, М. Добія, Д. Добія, С.А. Кузубов, Л.В. Нападівська
Методи інших дисциплін	соціологія	І.В. Жиглей, Д. Купер, П. Міллер, А. Меннікен, М. Пауер, Р. Саміоло, І.Н. Саннікова, Е. Хоупвуд
	психологія	Т.Р. Дайкман, Л. Кунце, М. Мерсер, Н.А. Каморджанова
	економетрія	П. Цьомпа, І.Й. Яремко
	хімія та фізика	М. Добія, Е. Стемп
	право	Ш.І. Алібеков, С.А. Звягін, С.Л. Коротаєв, Ж.А. Кеворкова, Д.В. Курсеєв, М.Л. Пятов
	лінгвістика	М.О. Козлова, Н. Макінтош, Я.В. Соколов, Е. Хендріксен
	педагогіка	Л.В. Чижевська
	екологія	В.М. Жук, І.В. Замула, Н.М. Малюга, Р. Метьюс, В.О. Шевчук
	фінанси	С.В. Банк, В.В. Ковальов, В.Г. Когденко
культурологія	Р. Баскервілл, С.Дж. Грей, К. Ноубс, М.Р. Метьюс, Дж. Мюллер, М.Х. Перера, Л.Х. Радеба, І.Н. Саннікова, Ш. Саудагаран, Р. Уоттс, Е. Фламмхольц, Г. Хофстед, Л.В. Чижевська, Ф.Д.С. Чой, Х. Шредер	

Застосування трансдисциплінарного і міждисциплінарного підходу дозволяє виявити принципи функціонування системи бухгалтерського обліку, які мають бути покладені в основу його наукових теорій.

Використання трансдисциплінарної методології в бухгалтерських наукових дослідженнях є одним із засобів вирішення кризи ідентичності науки бухгалтерський облік, оскільки дозволяє виокремити “суб’єктивні наукові погляди” від дійсності, виокремити істинні наукові факти від випадкових наукових аномалій, які приймаються замість фактів через різноманітні суб’єктивні обставини.

1.3. Загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку

Констатація існування теоретичної кризи бухгалтерського обліку в Україні

Сучасний етап розвитку теоретичних досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні характеризується майже повною відсутністю узагальнюючих і системоутворюючих робіт загальнооблікового рівня, в яких підводились би підсумки теоретичних і емпіричних досягнень в сфері бухгалтерського обліку.

Про це в останні роки зазначають вітчизняні вчені, зокрема, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, С.В. Свірко, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко. Ще одним підтвердженням вищенаведеної тези є той факт, що коли б в Україні були такі дослідження і співтовариство вчених, що готові й можуть переконливо підтвердити академічний статус бухгалтерського обліку, то на наукових конференціях не виникали б питання стосовно того, чи є бухгалтерський облік наукою, чи потрібно залишати в його назві слово “бухгалтерський”, чи ні.

В умовах стрімкого розгортання досліджень в обліковій сфері за різноманітними новими напрямками (стратегічний облік, соціальний облік, екологічний облік, креативний облік, контролінг та ін.) створюється небезпека, що розвиток бухгалтерського обліку піде не шляхом уніфікації його теорії, а шляхом виокремлення нових теоретичних напрямів обліку, які не можна буде об'єднати між собою в єдину теоретичну конструкцію.

Як наслідок, на сьогодні в Україні в сфері теорії бухгалтерського обліку панує хаос. Значна кількість дослідників змішують окремі складові теоретичного рівня наукового знання в сфері бухгалтерського обліку з теоріями обліку, обліковими теоріями, науковими гіпотезами, моделями, теоретичними конструкціями і теоретичними схемами. В Україні майже відсутні монографічні дослідження в сфері теорії обліку, окрім деяких винятків [¹⁴⁹, ¹⁵⁰, ¹⁵¹], що свідчить про те, що обліково-теоретична криза набуває системного характеру.

Проведений вище аналіз авторефератів на здобуття наукового ступеня кандидата та доктора економічних наук зі спеціальності “бухгалтерський облік, аналіз і аудит” за 1999-2012 рр. на основі даних інформаційної бази ЖНБШ підтвердив недостатність приділення уваги вченими питанням розвитку теоретичного рівня бухгалтерського обліку. Вищенаведене зумовлює необхідність пошуку шляхів виходу із існуючої кризи, одним із яких є визначення сутності поняття “бухгалтерська наукова теорія”, встановлення її місця в концептуальній структурі бухгалтерського теоретичного знання.

Подібна ситуація спостерігалась у 70-х рр. в англо-американській обліковій літературі, яку описав проф. Р. Маттессіч: “Протягом останніх 15 років дослідження в сфері обліку не тільки визріли, а й поширилися за

¹⁴⁹ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

¹⁵⁰ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Малюга Н.М. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

¹⁵¹ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

різними напрямками. Центробіжна сила в роботі нашої дисципліни протягом перехідного періоду проявилась у значному різноманітті сучасних тем в дослідженнях у сфері обліку. Ця сила і похідна від неї динаміка може стати для бухгалтерського обліку дуже вигідною або руйнівною, залежно від того, як бухгалтери зможуть цим скористатись. Якщо значна кількість складових і частин нашої дисципліни можуть бути скріплені й об'єднані, то бухгалтерський облік як академічна дисципліна виживе, якщо ні – то він може розпастись і бути поглинутим тими сферами досліджень, що межують з ним. Існуючий стан досліджень в сфері обліку схожий на пазл, де деякі області повільно перебудовуються в важливі конфігурації, але не дозволяють створити повну картину дійсності, до того ж ці фрагменти виходять за межі, а не рухаються до загального центру” [152, с. 482]. Тому автор робить висновок, що за таких умов значного розростання і спеціалізації для бухгалтерського обліку необхідно посилити інтеграцію наукових досліджень.

Такої ж думки, про необхідність об'єднання бухгалтерських досліджень, дотримується проф. Я.В. Соколов, який відмічає: “найближча задача бухгалтерів полягає в інтеграції поглядів і напрямів, в створенні загальної (чистої) теорії бухгалтерського обліку – науки, якій належить майбутнє. Ця інтегрована наука стане за предметом більш фундаментальною, ніж право і політична економія, загальні закони та взаємозв'язки яких вона повинна вивчати” [153].

Теоретична криза, що проявилась сьогодні в бухгалтерському обліку, викликана змішуванням метатеорії, теорії, емпірики, методології та практики бухгалтерського обліку. Як наслідок, виникла нездатність захистити бухгалтерський облік як науку від зазіхань суміжних сфер досліджень (контролінг, управлінський облік в широкому розумінні, збалансована система показників та ін.), що призвело до появи теоретично необґрунтованих напрямів досліджень в бухгалтерському обліку, які є синтезом облікових наукових знань та наукових знань інших дисциплін.

Для виходу із існуючої кризи необхідним є проведення загальнотеоретичної інтеграції шляхом побудови загальної системи бухгалтерських знань, що дозволить встановити логічний зв'язок та

¹⁵² Mattessich R. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting / R. Mattessich // Accounting Review. – 1972. – July. – P. 469-487. – С. 482.

¹⁵³ Соколов Я.В. Национальные школы бухгалтерского учета / Я.В. Соколов // Интернет-ресурс для бухгалтеров. [Електронний ресурс] – Режим доступу – <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=385>.

окреслити сфери перетину між окремими узагальненнями, гіпотезами та доведеними положеннями, що використовуються в системі бухгалтерського наукового знання.

Аналіз підходів до розуміння сутності теорії бухгалтерського обліку

Розглядаючи сутність теорії бухгалтерського обліку, передусім, слід визначити, що розуміється під цим поняттям, оскільки аналіз праць вітчизняних та зарубіжних дослідників дозволив встановити, що їх погляди стосовно розуміння сутності теорії бухгалтерського обліку значно відрізняються. Про існування такої тенденції зазначає ціла група вчених (табл. 1.11).

Таблиця 1.11. Докази відсутності єдиного підходу до розуміння сутності теорії бухгалтерського обліку

<i>Автор</i>	<i>Докази відсутності єдиного підходу до розуміння сутності теорії бухгалтерського обліку в поглядах дослідників</i>
М.В. Глаутье, Б. Андердоун	Слово “теорія” використовується в обліковій літературі в якості різних рівнів, а гадування про “теорію бухгалтерського обліку” може означати лише спекулятивні інтерпретації чи емпіричні пояснення, без зазначення конкретного рівня теорії [¹⁵⁴ , с. 19]
В. Кам	Існує дуже багато поглядів стосовно терміну “теорія”, і всі вони є правильними, однак слід враховувати контекст, в якому цей термін використовується [¹⁵⁵ , с. 41]
Г.І. Уолк, Дж.Л. Додд, М.Дж. Терні	Термін “теорія бухгалтерського обліку” є досить таємничим, а в літературі наявна значна кількість визначень цього “невловимого” терміну [¹⁵⁶ , с. 3]
Р.Дж. Чемберс	Досить важко встановити, що слід розуміти під теорією в такій сфері як бухгалтерський облік. Слово “теорія” може використовуватись для пояснення систематичного розкриття правил, чи системи ідей і тверджень, що пояснюють групу фактів і явищ чи суб’єкта знання стосовно мистецтва, на відміну від його практики [¹⁵⁷ , с. 590]

На сьогодні в бухгалтерській науковій літературі відсутні чіткі межі поняття “теорія бухгалтерського обліку”, відсутнє й закріплення цього терміну в нормативних актах.

Провівши аналіз існуючих поглядів дослідників, всі існуючі визначення теорії бухгалтерського обліку об’єднано у три підходи (рис. 1.8).

¹⁵⁴ Glautier M.W.E. Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.

¹⁵⁵ Kam V. Accounting theory. 2nd edition. / V. Kam. 1990. – 581 p.

¹⁵⁶ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

¹⁵⁷ Chambers R.J. Some observations on “Structure of accounting theory” / R.J. Chambers // The Accounting Review. – 1956. – (October). – P. 584-592.



Рис. 1.8. Підходи до розуміння сутності теорії бухгалтерського обліку

I. Теорія бухгалтерського обліку як єдина загальна теорія.

Більшістю дослідників на сьогодні під теорією обліку розуміється єдина теорія – теоретичний рівень досліджень в науці бухгалтерський облік, або як її називають в США – загальноприйнята теорія бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Theory). Застосування такого підходу до розуміння теорії здійснюється як вітчизняними (Ф.Ф. Бутинець, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, С.В. Свірко, В.В. Сопко та ін.), так і зарубіжними (Х.Р. Аль-Адін, Н. Бедфорд, М.Ф. Ван Бреда, К. Дівайн, Е. Едвардс, Ю. Ідзірі, Р. Маттессіч, К. Мост, А. Ріаї-Белькаой, Р.Дж. Редді, Р. Стерлінг, Г.І. Уолк, Е.С. Хендріксен, Р. Чемберс та ін.) дослідниками, та вважається загальноприйнятим.

Серед англomовних дослідників такий підхід чітко ілюструє визначення, надане К. Мостом, за яким “теорія бухгалтерського обліку – це галузь бухгалтерського обліку, яка складається з систематично проголошених принципів і методології, на відміну від практики” [158, с. 55]. Р.Дж. Редді називає таке розуміння теорії обліку загальноновизнаним [159, с. 1].

Одним із трактувань теорії бухгалтерського обліку, що широко використовується в зарубіжних виданнях, є визначення, надане Е.С. Хендріксом та М.Ф. Ван Бредою. Вони визначають теорію бухгалтерського обліку як взаємопов’язаний набір логічних принципів, які: 1) забезпечують краще розуміння існуючої практики інвесторами, менеджерами, студентами і практикуючими спеціалістами; 2) дають концептуальну основу для оцінки існуючої облікової практики; 3) спрямовують розвиток нових практичних методів і процедур [160, с. 25].

¹⁵⁸ Most K. Accounting theory. / K. Most. – Columbus: Grid Publishings, 1982. – 385 p.

¹⁵⁹ Reddy R.J. Advanced Accounting. / R.J. Reddy. – New Dehli: APH Publishing, 2005. – 168 p.

¹⁶⁰ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

Автори сформулювали це визначення виходячи із одного із визначень теорії, наведеного в “Третьюму новому міжнародному нескороченому словнику англійської мови Уебстера”, за яким теорія – це послідовний набір гіпотетичних, концептуальних і прагматичних принципів, що формують загальну структуру рекомендацій для сфери запиту (що стосується виведення принципів, формулювання гіпотез, здійснення дій) [¹⁶¹]. На думку проф. А. Ріаї-Белькаої [¹⁶², с. 109] це визначення дозволяє нам розуміти теорію бухгалтерського обліку як забезпечення послідовного набору логічно одержаних принципів, які слугують як структура рекомендацій для оцінки і розвитку методів бухгалтерського обліку. Як зазначає проф. К. Діган [¹⁶³, с. 2] визначення, запропоноване авторами, є дуже подібним до визначення, наданого FASB в проекті до концептуальної основи, який є нормативною теорією бухгалтерського обліку.

Проф. Р.Дж. Чемберс наступним чином пояснює, що може бути віднесено до теорії бухгалтерського обліку: “в бухгалтерському обліку як і в інших сферах, деякі автори зацікавлені забезпечити єдине трактування предмету, з чи без врахування інших пояснень, чи за допомогою пояснень, що охоплюють тільки частину сфери обліку; їх робота може бути описана як “теорія бухгалтерського обліку”. Колективна робота всіх таких авторів, чій роботи, призначені для представлення декількох альтернативних пояснень чи системи ідей може бути описана як “теорія бухгалтерського обліку” [¹⁶⁴, с. 590]. Таке розуміння теорії в англійськомовних країнах було типовим на ранніх етапах теоретизації науки бухгалтерський облік, характеризується протиставленням з обліковою практикою. Прикладом чого є розуміння теорії бухгалтерського обліку класиками нормативної теорії бухгалтерського обліку в США – Р. Маттессічем, Р. Чемберсом, Р. Стерлінгом, Ю. Ідзірі, Е. Едвардсом та П. Беллом, К. Дівайном, Н. Бедфордом.

Однак в США цей підхід до розвитку теорії було піддано значній критиці, а на його заміну було запропоновано використовувати мультиплікативний підхід, який передбачає, що розвиток обліку як науки має проходити на основі розвитку системи взаємопов’язаних теорій. Так, у 1977 р. Комітетом по розробці при ААА було опубліковано положення

¹⁶¹ Webster’s Third New International Dictionary of the English Language Unabridged (Springfield, Mass.: Merriam). // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.merriam-webster.com/dictionary>.

¹⁶² Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

¹⁶³ Deegan C. Financial accounting theory. / C. Deegan – McGraw Hill Australia, 2004. – 441 p.

¹⁶⁴ Chambers R.J. Some observations on “Structure of accounting theory” / R.J. Chambers // The Accounting Review. – 1956. – (October). – С. 590.

SATTA, в якому вперше було документально задекларовано, що розвиток теорії обліку має розглядатись на основі врахування усіх підходів, оскільки навіть існуючі набори підходів не можуть вважатись істиною в останній інстанції та можуть мати власне розуміння правди.

Як наслідок, розуміння загальної теорії обліку в працях зарубіжних дослідників зазнало певних змін. На сьогодні під загальною теорією бухгалтерського обліку розуміють спектр всіх обліково-теоретичних досліджень, що стосуються методології бухгалтерського обліку, які не обов'язково мають співвідноситись з практикою. Так, проф. А. Ріаї-Белькаой виділяє структуру теорії обліку, яка складається з наступних елементів: 1) цілі фінансової звітності; 2) облікові постулати та теоретичні концепції; 3) принципи бухгалтерського обліку; 4) облікові техніки, що виходять з бухгалтерських принципів [¹⁶⁵, с. 210-211]. Проф. Г.І. Уолк, Дж.Л. Додд та М.Дж. Терні розуміють теорію обліку як основні припущення, визначення принципи і концепції, способи їх одержання, які покладені в основу створення правил бухгалтерського обліку законодавчими органами, а також звітність щодо облікової і фінансової інформації. В доповнення до вищенаведених складових теорії обліку автори включають концепції, моделі оцінки, гіпотези і теорії [¹⁶⁶, с. 35]. За свідченням Г.І. Уолка, Дж.Л. Додда та М.Дж. Терні такий підхід до теорії бухгалтерського обліку є розширеним, а така теорія – теорією в широкому розумінні. Пропонуємо таку теорію ведення обліку (в широкому розумінні) називати змістовною теорією бухгалтерського обліку.

За *радянським варіантом* теорія бухгалтерського обліку, що розвивалась в СРСР з 30-х рр. ХХ ст., зводиться до двох основних понять – предмета і метода бухгалтерського обліку. Це підтвердило дослідження праць обліковців-теоретиків радянської доби – А.Ф. Галкіна, Н.Н. Грабової, Б.І. Гаврілова, І.А. Єфремова, А.М. Кузьмінського, В.Г. Макарова, І.В. Малишева, І.В. Мельникова, Ф.А. Міхеєва, Г.І. Моїсеєнко, Я.В. Соколова, А.І. Сумцова, В.Ф. Палія. Вищенаведена характеристика дозволяє зрозуміти специфіку радянського варіанту теорії обліку, та визначень, які надавались радянськими вченими і які надаються сучасними вченими на основі неявних знань в руслі цієї традиції (табл. 1.12).

¹⁶⁵ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

¹⁶⁶ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

Таблиця 1.12. Погляди сучасних дослідників на розуміння сутності теорії бухгалтерського обліку в руслі радянських традицій

<i>Автор</i>	<i>Підхід до розуміння</i>
Ф.Ф. Бутинець	Під теорією обліку слід розуміти вчення про узагальнений досвід (практику), що формулює наукові принципи і методи, які дозволяють узагальнити і пізнати названі процеси та явища, проаналізувати вплив на них різних факторів і запропонувати заходи з використання їх в практичній діяльності людей [¹⁶⁷ , с. 61]
Л.М. Кіндрацька	Теорія бухгалтерського обліку є логічним продовженням практичних досліджень облікових проблем господарюючих суб'єктів різних форм власності, способів узагальнення великого масиву інформації [¹⁶⁸ , с. 33]. Автор відмічає, що у процесі ускладнення господарських зв'язків теорія не підпадає під зміни: діє процедура подвійного запису, чіткі функції виконують також інші елементи методу бухгалтерського обліку ... [¹⁶⁹ , с. 30]. Автор під теорією бухгалтерського обліку розуміє вчення про її методологію.
М.Б. Кулинич	Теорія бухгалтерського обліку – це його основи, без опанування яких не можна опанувати складною системою бухгалтерського обліку. Для кожної науки основоположними питаннями є вчення про предмет і метод [¹⁷⁰ , с. 218]
Н.М. Малюга	Теорія бухгалтерського обліку є вченням про узагальнений досвід (практику), що дає можливість формулювати наукові принципи та методи узагальнення й пізнання господарських процесів та явищ, проаналізувати вплив різних факторів на них з метою розробки заходів з використання їх у практичній діяльності через створення інформації для зацікавлених осіб [¹⁷¹ , с. 87]
В.Ф. Палій, Я.В. Соколов	Теорія обліку є науковою стороною бухгалтерського обліку та має зміст і форму. До змісту теорії обліку відноситься вивчення предмету, методу і цілей обліку, а також галузеві особливості обліку. До форми обліку відносяться особливості практичної реалізації методів бухгалтерського обліку (теорія форм обліку) [¹⁷² , с. 28]
С.В. Свірко	Теорія бухгалтерського обліку – це вчення про базові основи – предмет, метод, об'єкти, функції і завдання – та сукупність узагальнених положень бухгалтерського обліку, що відображають напрацьований практичний досвід і основні закономірності в межах цієї системи [¹⁷³ , с. 293]

¹⁶⁷ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

¹⁶⁸ Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 33.

¹⁶⁹ Те ж.

¹⁷⁰ Кулинич М.Б. Еволюція предмету і методу бухгалтерського обліку / М.Б. Кулинич // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2008. – № 7. – С. 218.

¹⁷¹ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Малюга Н.М. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

¹⁷² Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

¹⁷³ Свірко С.В. Проблеми ідентифікації змістовного наповнення відправних положень бухгалтерського обліку в дисертаційних роботах учених України / С.В. Свірко // Финансы, облік і аудит. Збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 13. – С. 293.

Специфіка розуміння теорії бухгалтерського обліку в Україні зумовлюється радянським походженням науки бухгалтерський облік, що були закладені радянськими вченими, дослідження яких були спрямовані на удосконалення предметно-методологічних та функціональних особливостей розвитку бухгалтерського обліку. Тому така предметно-методологічна орієнтація бухгалтерських досліджень радянських вчених і зумовила існуючий підхід до розуміння теорії бухгалтерського обліку в Україні.

Беручи за основу радянський підхід, вітчизняні вчені під теорією бухгалтерського обліку розуміють певне вчення, що не є практикою і певним чином взаємодіє через предмет обліку з світом реальних об'єктів, спирається на емпіричний матеріал, формулює різноманітні теоретичні категорії (принципи, методи та функції).

Слід констатувати, що на сьогодні, такий підхід є переважаючим в поглядах пострадянських вчених. Однак це не означає, що оскільки цей підхід є достатньо поширеним, то він є найкращим для розвитку бухгалтерського обліку. Наприклад, проф. Я.В. Соколов та В.Я. Соколов пояснюють існування такого підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку тим, що використання слова "теорія" відбувається заради спрощення, а насправді мова йде про множину теорій [¹⁷⁴, с. 223].

Протягом багатьох років даний підхід піддається значній критиці дослідниками за різних причин. Такими причинами є:

1. Існує значна кількість користувачів з різними інтересами. Внаслідок цього виникає неможливість задовольнити значну кількість потреб, що виникають, через обмеженість єдиної теорії бухгалтерського обліку та наявності значної кількості користувачів бухгалтерської інформації.

Вперше саме цю причину неможливості використання єдиної теорії обліку було обґрунтовано в SATTA [¹⁷⁵, с. 1-2], де зазначається, що будь-яка теорія фінансового обліку не є достатньо глибокою, щоб ефективно охопити повний діапазон специфіки користувачів та навколишнього середовища. Внаслідок цього в бухгалтерській літературі існує не єдина теорія, а набір теорій, які враховують вищенаведену специфіку.

Існування значної кількості користувачів з різними інтересами виділяють й інші дослідники. Зокрема Дж. Баклі, П. Кіршер, Р. Метью [¹⁷⁶, с. 281] відмічають, що бухгалтерський облік, як і інші дисципліни, не

¹⁷⁴ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

¹⁷⁵ Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. American Accounting Association, 1977. – 61 p.

¹⁷⁶ Buckley J.W. Methodology in accounting theory / J.W. Buckley, P. Kircher, R.L. Mathews // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274-283.

повинен розглядати єдину теорію обліку в якості панацеї, що дозволить вирішити всі існуючі проблеми. Проф. А. Ріаї-Белькаой пише з цього приводу, що жодна окрема теорія фінансового обліку не є достатньо багатою для того, щоб ефективно охопити повний діапазон специфікацій користувачів. Існує не теорія фінансового обліку, а набір теорій, які можуть бути ранжируемими за різними специфікаціями користувачів [¹⁷⁷, с. 84].

Спроби формулювання єдиної загальноприйнятої теорії бухгалтерського обліку поки що були безуспішними через існування різних припущень, методологій і користувачів [¹⁷⁸, с. 26], зовнішнього середовища системи обліку [¹⁷⁹, с. 1].

2. *Перед теорією бухгалтерського обліку можуть висуватися різноманітні цілі та завдання.* Враховуючи функціональну роль бухгалтерського обліку в економічній системі, до теорії обліку все частіше висувається вимога щодо вирішення певних проблем. Внаслідок чого розробка теорії набуває ознак інструменталістського характеру, на що, зокрема, наголошують ідеологи американського бухгалтерського позитивізму Р. Уоттс та Дж. Циммерманн [¹⁸⁰, с. 300-301]. Вони розглядають теорію бухгалтерського обліку як економічний товар, що виробляється для забезпечення попиту на теорії. За таких умов існування єдиної теорії обліку є неможливим внаслідок наявності взаємопротилежних проблем, що потребують вирішення із застосуванням бухгалтерських засобів.

Таких же поглядів дотримується проф. К. Діган [¹⁸¹, с. 4], котрий зазначає, що немає єдиної універсально прийнятої теорії фінансового обліку чи єдиної узгодженої перспективи розвитку бухгалтерських теорій. Це пояснюється тим, що різні дослідники мають різні погляди стосовно основної мети теорії бухгалтерського обліку.

В той же час, проф. С.Ф. Голов [¹⁸², с. 3-13], не зважаючи на існування різноманітних цілей та користувачів облікової інформації, про що наголошує і сам автор, запропонував теорію багатоцільового обліку як базову теорію.

3. *Існують різні методології розробки (підходи до побудови) бухгалтерських теорій.* Залежно від того, на основі якого підходу будується теорія бухгалтерського обліку (дедуктивний (гіпотетико-дедуктивний, аксіоматико-дедуктивний, генетичний), індуктивний, ідеографічний,

¹⁷⁷ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

¹⁷⁸ Porwal L.S. Accounting theory, an introduction. / L.S. Porwal. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.

¹⁷⁹ Reddy R.J. Advanced Accounting. / R.J. Reddy. – New Delhi: APH Publishing Corporation, 2005. – 168 p.

¹⁸⁰ Watts R.L. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1979. – Vol. LIV, No 2. – P. 273-305.

¹⁸¹ Deegan C. Financial accounting theory. / C. Deegan. – McGraw Hill Australia, 2004. – 441 p.

¹⁸² Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.

еклектичний), визначається її орієнтація на факти або цінності, на основі чого формуються вимоги до створюваної теорії. Наприклад, нормативні теорії мають ціннісну орієнтацію, а позитивні орієнтовані на пояснення та прогнозування бухгалтерської практики (факти).

Однак на сьогодні відсутній єдиний підхід до побудови бухгалтерських теорій. Дослідниками використовуються як різні окремі підходи, так і їх комбінації. Так, на думку проф. К. Ворстера, відсутня єдина універсальна теорія бухгалтерського обліку, теорії розвиваються шляхом використання комбінації дедуктивних та індуктивних розумових процесів [¹⁸³, с. 31]. Внаслідок цього єдиної теорії бухгалтерського обліку, що будується за єдиною методологією, на сьогодні не існує.

Враховуючи вищенаведені причини, застосування підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку як єдиної теорії є неможливим. Такий підхід не співпадає з розумінням теорії як поняття, що використовується в філософії науки в якості основної структурної складової аналізу знання, що не дозволяє застосувати існуючі напрацювання в цій сфері для розвитку бухгалтерської науки. Як наслідок, виділяючи в бухгалтерському обліку єдину теорію, відбувається не зведення її до статусу найвищої форми узагальнення і систематизації бухгалтерського знання, а навпаки, сходження на достатньо високий рівень абстракції, що не дозволяє охопити весь діапазон та специфіку такого знання.

II. Теорія бухгалтерського обліку як підручник (набір теорій, закладений в основу бухгалтерської доктрини). Досить часто дослідники асоціюють теорію обліку з навчальним курсом “теорія бухгалтерського обліку” або із матеріалом, викладеним в окремому навчальному посібнику чи підручнику з такою ж назвою. Такий підхід передбачає розгляд в якості теорії бухгалтерського обліку певних теоретичних основ (якщо вони виділяються) або набору теорій, закладених в національну бухгалтерську доктрину. Наприклад, автори Н.П. Любушин, В.В. Жарінов та Н.В. Бородіна зазначають, що викладена в їх підручнику теорія бухгалтерського обліку ґрунтується на сучасних поглядах і напрямках реформування бухгалтерського обліку в Російській Федерації [¹⁸⁴, с. 5]. Цей підхід, хоча дещо в іншому вигляді (у вигляді підручника) передбачає існування єдиної теорії бухгалтерського обліку.

¹⁸³ Vorster Q. The conceptual framework, accounting principles and what we believe is truth / Q. Vorster // Accountancy SA. – 2007. – June. – P. 30-33.

¹⁸⁴ Любушин Н.П. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для вузов / Под ред. проф. Н.П. Любушина. – 2-е изд., перераб. и доп. / Н.П. Любушин, В.В.Жаринов, Н.В. Бородина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 312 с.

Найбільш типові приклади застосування такого підходу можна побачити у поглядах дослідників, узагальнених в табл. 1.13.

Таблиця 1.13. Погляди дослідників, які розглядають теорію бухгалтерського обліку в якості підручника/посібника чи окремого навчального курсу

<i>Автор</i>	<i>Підхід до розуміння</i>
В.Ф. Палій	Основні теоретичні положення бухгалтерського обліку сконцентровані в навчальному курсі “Теорія бухгалтерського обліку” і відповідних підручниках для студентів вузів. Теорія, що сьогодні викладається переважно пояснює техніку бухгалтерського обліку ...” [185, с. 127]
Д.А. Панков, Л.Й. Стефанович	Практично всі автори під загальною теорією бухгалтерського обліку оперують єдиним набором категорій (предмет, метод, об’єкти бухгалтерського обліку), які в сукупності складають загальнотеоретичну систему бухгалтерського обліку [186, с. 194]
Т. Сльозко	Бухгалтерська теорія ... як навчальний предмет, загалом відкинута групою чиновників від освіти” [187, с. 128]. Автор асоціює теорію бухгалтерського обліку із окремим начальним курсом з відповідною назвою.
М.Г. Чумаченко	Сучасні підручники з теорії бухгалтерського обліку мало чим відрізняються від підручників минулих десятиліть. У них відсутні теоретичні обґрунтування стандартів бухгалтерського обліку, поділ на фінансовий і управлінський облік та інші проблеми” [188, с. 46]

Такий підхід існував ще у 60-х рр. ХХ ст. в англійських країнах, деякі автори дотримуються його і по-сьогодні. Наприклад проф. Р.Дж. Чемберс зазначав, що відсутні бар’єри щодо використання теорії стосовно будь-якого матеріалу чи книги, що описує обліковий процес, і фактично зміст будь-якого підручника, що описує техніку обліку, може називатись теорією [189, с. 590]. Однак на думку автора слід розрізняти технічну сторону обліку, яка дає відповідь на питання знаю як, а також теоретичну – яка присвячена припущенням та поясненню. Робити це не тільки зручно, а й необхідно. Потрібно шукати інший підхід до розуміння теорії бухгалтерського обліку.

Враховуючи результати досліджень Дж.Р. Класкі та ін., можна говорити, що на сьогодні ситуація з цього питання в США майже не змінилась. Автори зазначають, що навіть в докторських програмах, де має

¹⁸⁵ Палій В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палій // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – С. 127.

¹⁸⁶ Панков Д.А. Теорія банківського бухгалтерського обліку: проблеми і розвиток / Д.А. Панков, Л.Й. Стефанович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 1(16). – С. 193-205.

¹⁸⁷ Сльозко Т. Бухгалтерський облік: у пошуках наукового знання / Т. Сльозко // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 3. – С. 128.

¹⁸⁸ Чумаченко М.Г. Управлінський облік в Україні / Микола Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 46.

¹⁸⁹ Chambers R.J. Some observations on “Structure of accounting theory” / R.J. Chambers // The Accounting Review. – 1956. – (October). – P. 590.

вивчатись теорія бухгалтерського обліку, очевидним є той факт, що вивчення теорії обліку складається з огляду поточних документів FASB чи економічних транзакцій і ринкової вартості фірми [¹⁹⁰, с. 24], що якраз і свідчить про розуміння теорії обліку в якості набору теорій, покладених в основу національної бухгалтерської доктрини.

Про хибність такого підходу зазначають проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. Н.М. Малюга. Так, Ф.Ф. Бутинець пише: “у нас є підручники з теорії обліку, але ця теорія цілком зводиться до викладення внутрішніх, формальних правил про порядок відкриття і ведення рахунків, про складання балансу й звітності. Всі ці правила, безперечно, мають значну практичну важливість, і причому, дійсно ґрунтуються на теоретичних засадах подвійного запису, але це зовсім не теорія, а тільки її застосування” [¹⁹¹, с. 12]. Курс теорії обліку покликаний відіграти роль своєрідного теоретичного підґрунтя, з якого розпочинається всебічне та систематичне оволодіння науковими знаннями в сфері бухгалтерського обліку [¹⁹², с. 7].

Такий підхід (теорія обліку як підручник) має право на існування, однак із застереженням, що до складу посібників чи підручників включені лише ті теорії, що реалізовані в бухгалтерській доктрині та подані не в формі окремих бухгалтерських наукових теорій, а вже в результаті їх методологічної інтерпретації на рівні облікової практики. Тому в такій теорії обліку (підручнику чи посібнику) не можна зустріти авторських теорій, нових теорій, які перебувають в стадії розробки, нестандартних та нетипових підходів, що не прийняті на рівні бухгалтерського законодавства. Наприклад, в підручнику з теорії обліку ми не зустрінемо теорію тривимірного обліку “Ю. Ідзірі”, “REA accounting” В.Е. МакКарті, теорію ситуаційно-матричного моделювання О.І. Кольваха, трансдисциплінарну трансцендентну теорію Д. Гоувса та А. Ревінкеля, індивідуальні підходи до розвитку теорії обліку Л. Голдберга, Е.О. Едвардса та Ф.В. Белла, А.Ч. Літтлтона, Р. Маттессіча, В.Е. Петона, Р. Стерлінга, Р. Уотса та Дж. Циммермана, Р.Дж. Чемберса, теорію екологічного обліку, соціального обліку, креативного обліку тощо.

Теорія, викладена в сучасних посібниках і підручниках з теорії бухгалтерського обліку, є певним набором теорій, що складають бухгалтерську доктрину. Підручник з теорії бухгалтерського обліку (а не з основ теорії),

¹⁹⁰ Cluskey G.R. Accounting Theory: Missing in Action? / G.R. Cluskey, C.R. Ehlen, R. Rivers // Management accounting quarterly. – 2007. – Vol. 8, no. 2. – P. 24-31.

¹⁹¹ Бутинець Ф.Ф. Теоретичні надбання попередників: їх роль і значення для розвитку науки // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2003. – № 25. – С. 12.

¹⁹² Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.00106 “Облік і аудит” / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.

повинен містити аналіз та оцінку існуючих бухгалтерських теорій та метатеорій, що має бути покладено в основу побудови відповідного курсу.

III. Теорія бухгалтерського обліку як система взаємопов'язаних теорій. В сучасних умовах бухгалтерський облік не має єдиної загальної та цілісної теорії. Існує одна емпірично задана об'єктивна дійсність (господарська діяльність підприємства як сукупність наслідків фактів господарського життя), що постійно змінюється, відносно якої існує множина бухгалтерських наукових теорій.

Теоретичний рівень бухгалтерського обліку слід розглядати в якості системи наукових теорій, що зумовлено наступним:

1) жодна бухгалтерська наукова теорія не може охопити всю багатоманітність інтересів користувачів бухгалтерської інформації, способів пізнання, підходів побудови теорій, цілей та завдань, що на сьогодні існують в бухгалтерській науці. Для цього має бути використана ціла система наукових теорій;

2) застосування цього підходу дозволяє використовувати існуючі напрацювання в сфері філософії науки для розвитку теоретичного рівня бухгалтерського обліку. Оскільки основною одиницею наукового знання розглядається окрема бухгалтерська наукова теорія – як множина висловлювань (принципи, фундаментальні й окремі теоретичні закони, емпіричні залежності та дані спостережень) про деякий клас ідеальних об'єктів, їх властивості і відносини, є системою доказів і методів пояснення та роз'яснення явищ у відображеній частині дійсності;

3) створюються умови для виділення нових бухгалтерських теорій, які дозволяють успішно пояснювати всі наукові факти, які обґрунтовували попередні теорії, і які, разом з тим, охоплюють більшу емпіричну область, ніж попередні теорії, що при виконанні свідчатиме про прогресивність бухгалтерського обліку як науки.

Цей плюралістичний підхід, що передбачає розгляд науки бухгалтерський облік як системи взаємопов'язаних наукових теорій, означає неможливість побудови єдиної теорії бухгалтерського обліку. За даним підходом теоретичний рівень бухгалтерського обліку – це сукупність певних абстракцій, яка характеризується багаторівневою структурою та моделює реальну картину світу. Залежно від виду і рівня бухгалтерської наукової теорії, різні теорії моделюють об'єктивну дійсність в різних площинах і в різному обсязі.

Лише деякі вчені дотримуються цього підходу. Одним із перших, хто обґрунтував такий підхід був проф. Р.Дж. Чемберс, який ще у 1956 р. зазначав, що загальний смисл структури теорії бухгалтерського обліку полягає в демонстрації доцільності традиційних методів бухгалтерського обліку. Теорія обліку, не є єдиною можливою теорією, і не є дисертацією, що охоплює декілька можливих теорій [¹⁹³, с. 590]. Серед сучасних дослідників-обліковців лише деякі, зважаючи на існування альтернатив в розвитку теорії обліку, дотримуються плюралістичного підходу. Так, проф. Є.А. Мізіковський пише про існування теорій обліку, під якими він розуміє науково-обґрунтовані теорії, узагальнені в декілька історичних парадигм [¹⁹⁴, с. 13], а проф. Л.А. Чайковська зазначає про існування альтернативних облікових теорій, які відносяться до одного базису але мають різнотипні предметні поля [¹⁹⁵, с. 16].

Хоча підходу до розуміння теоретичного рівня бухгалтерського обліку як системи взаємопов'язаних теорій дотримуються лише деякі вчені, при цьому не розкриваючи його сутності і не наводячи загальної класифікації бухгалтерських теорій, значна кількість праць дослідників присвячені окремим локальним бухгалтерським теоріям, які охоплюють лише певну сукупність об'єктів обліку, стосуються його окремих напрямів чи площин.

Підходу побудови локальних теорій дотримуються й дослідники, які розробляють класифікації бухгалтерських теорій (М. Глаутье, К. Діган, Д. Коетсі, В. Кам, М.Р. Метьюс, Н.М. Малюга, Є.А. Мізіковський, Р.Дж. Редді, Л.С. Порвал, А. Ріаї-Белькаой, Ж. Рішар, Я.В. Соколов, Я.І. Устінова, Е.С. Хендріксен, Л.Ф. Шилова, Р. Шредер, розробники SATTA та ін.). Зокрема, проф. Я.В. Соколов зазначає, що немає єдиної теорії, їх багато; є теорії, які краще пояснюють одні явища, інші пояснюють те, що перші пояснити не змогли [¹⁹⁶, с. 77]. Проф. Е.С. Хендріксен зазначає, що єдина теорія бухгалтерського обліку є тільки бажаною. Краще, що може бути досягнуто на цьому етапі, – це набір теорій, підтеорій, моделей, які можуть доповнювати одна одну, сполучатися та конкурувати між собою [¹⁹⁷, с. 24].

¹⁹³ Chambers R.J. Some observations on "Structure of accounting theory" / R.J. Chambers // *The Accounting Review*. – 1956. – (October). – С. 590.

¹⁹⁴ Теория бухгалтерского учета: Учебник / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2003. – 400 с.

¹⁹⁵ Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

¹⁹⁶ Соколов Я.В. Зачем бухгалтеру теория бухгалтерского учета? / Я.В. Соколов // *Бухгалтерский учет*. – 2005. – № 2. – С. 77.

¹⁹⁷ 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.

На даному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні загальної теорії обліку не існує й існувати не може. Єдино корисним для розвитку бухгалтерського обліку як науки в умовах сьогодення є розробка системи наукових бухгалтерських теорій.

Використання підходу до розуміння сутності теоретичного рівня бухгалтерського обліку як системи бухгалтерських наукових теорій передбачає необхідність вирішення наступних питань:

- якою має бути ця новостворена система бухгалтерських теорій?
- з яких рівнів повинна складатись така система?
- якою є структура кожного із запропонованих рівнів системи бухгалтерських наукових теорій і як вони співвідносяться між собою?
- що розуміється під окремою науковою бухгалтерською теорією?

Вирішенню наведених питань присвячено розділ 3 монографії.

**Бухгалтерський облік –
дворівнева система
наукових теорій**

У складі системи бухгалтерських наукових теорій виділено два рівні – метатеоретичний і теоретичний (рівень загальної теорії) (рис. 1.9).

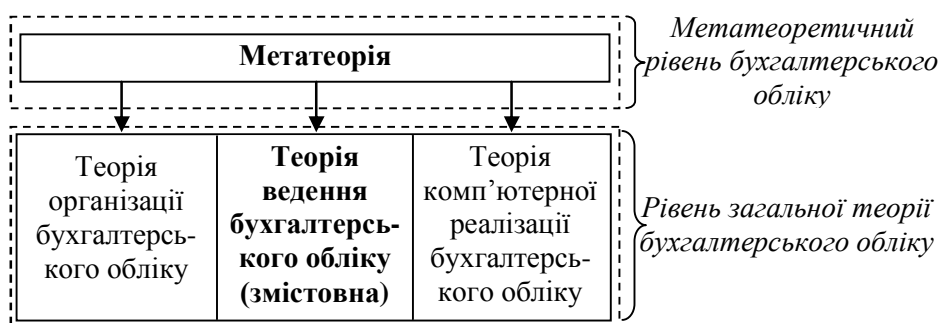


Рис. 1.9. Структура теоретичного рівня бухгалтерського обліку як науки

Застосування такого підходу (рис. 1.9) бере свій початок із досліджень Р.С. Рашитова (1979 р.), Л. Голдберга (1980 р.), В.Ф. Палія та Я.В. Соколова (1981 р.). У складі теоретичного рівня виділяють теорію організації обліку, теорію комп'ютерної реалізації обліку та змістовну теорію обліку (теорію ведення), для кожної з яких існує своя метатеорія.

Розглянемо теорію ведення бухгалтерського обліку та її метатеорію.

1. Метатеоретичний рівень. У складі бухгалтерського обліку як науки є складова, яка відповідає за вивчення бухгалтерських наукових теорій – це метатеорія, яка є теорією побудови бухгалтерських наукових теорій.

На відміну від зарубіжних (Дж.Е. Баттеруорт, М. Глаутьє, Д.Дж. Гоувс, Р.К. Еліот, В. Кам, Б.Є. Кашінг, Б. Лев, Р.В. Маттессіч, А. Ріаї-Белькаой, А. Ревінкель, М.К. Уеллс, Х. Фальк, Д. Фламмхольтц) та вітчизняних (Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга, В.З. Папінко, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин, І.Й. Яремко) вчених, які в якості метатеорії бухгалтерського обліку використовують парадигмальну теорію наукових змін, запропоновано використовувати для побудови метатеорії концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса.

Науково-дослідницька програма є сукупністю і адитивною послідовністю теорій ($T_1, T_2 \dots T_{n-1}, T_n$), які мають спільне ядро (незмінну основу) та об'єднані основоположною ідеєю. Кожна новостворена теорія розвивається шляхом висунування додаткової гіпотези до попередньої теорії, орієнтованої на вирішення нової проблеми. Застосування цієї концепції, що базується на раціоналістській позиції, дозволяє встановити межі теорії бухгалтерського обліку, способи введення нових понять і доказів її положень, надаючи можливість здійснення її раціональної побудови.

Пропонуємо виділяти чотири науково-дослідницьких програми (НДП) – просту (уніграфічну), подвійну (диграфічну), потрійну та четверну на основі виду запису, який є стрижневим елементом, і на основі якого відбувається відображення господарської діяльності підприємств.

У складі подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку на основі моделі І. Лакатоса, виділено:

- *ядро* (рахунки, подвійний запис, баланс інвентаризація документування);
- *негативну евристику* (періодичність, відокремленість підприємства, універсальний (грошовий) вимірник);
- *захисний пояс* (звітність, оцінка);
- *позитивну евристику* (фундаментальні положення складання фінансової звітності (принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, принцип повного висвітлення), основоположні принципи оцінки об'єктів (консерватизму (обачності), безперервності діяльності, історичної (фактичної) собівартості), принципи організації застосування елементів захисного поясу (принцип послідовності, принцип превалювання сутності над формою)).

2. *Рівень змістовної теорії* є субпідрядним до метатеоретичного рівня та складається з двох рівнів наукових теорій (рис. 1.10).

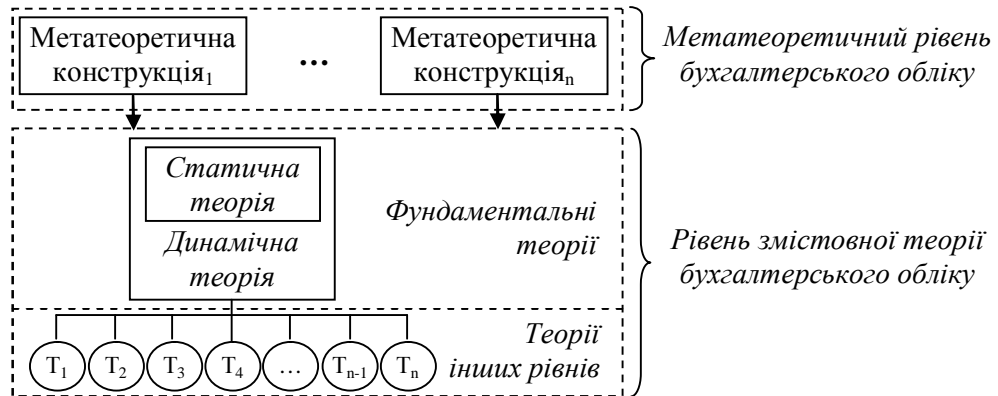


Рис. 1.10. Структура теоретичного рівня бухгалтерського обліку в частині теорій ведення обліку

Оскільки науково-дослідницька програма апріорі має незмінне жорстке ядро та негативну евристику, то розвиток бухгалтерських теорій у складі окремої програми, тобто їх безпосередня заміна, може відбуватися лише в частині захисного поясу і позитивної евристики програми.

Виходячи із вищенаведеної структуризації теоретичних складових бухгалтерського обліку як науки, запропоновано наступну загальнотеоретичну структуру бухгалтерського обліку як систему бухгалтерських наукових знань (рис. 1.11).



Примітка: $T_1, T_2 \dots T_n$ – теорії бухгалтерського обліку, як окремі наукові теорії

Рис. 1.11. Загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку

Вищенаведена система не є завершеною досконалою концепцією, оскільки окрема бухгалтерська наукова теорія має свою структуру (теоретичні схеми, абстрактні об'єкти тощо), ступінь співвідношення з бухгалтерською практикою, рівень об'єктивності, відноситься до певного виду або рівня теорій, побудована за відповідним підходом, встановлення яких є одним із можливих напрямів удосконалення концепції.

1.4. Основи науки бухгалтерський облік

**Актуальність
виділення основ науки
бухгалтерський облік
в Україні**

Бухгалтерський облік в сучасних умовах відноситься до наукових дисциплін, що розвиваються, а тому не мають свого розвинутого теоретичного апарату. Існує методологічна проблематика, пов'язана з розробкою загальних закономірностей функціонування і розвитку бухгалтерського наукового знання, що безпосередньо стосується проблем теорії пізнання.

На сьогодні в Україні в сфері бухгалтерського обліку створені ідеальні умови для проведення синтезу бухгалтерських наукових знань другого порядку – побудови теоретичної конструкції, в якій би узагальнювались та систематизувались всі існуючі напрацювання. Свідченням вищенаведеного є наявність значної кількості різнорівневих та теоретично непов'язаних між собою концепцій (“багатоцільовий облік” С.Ф. Голова, “концепція стратегічного екаунтингу” С.М. Деньги та Ю.А. Вериги, “інституційна теорія обліку” В.М. Жука, “концепція екологічного обліку” І.В. Замули, “подвійна інформаційна динаміка” Н.М. Малюги, “управлінський облік” Л.В. Нападовської, “інформологія” М.С. Пушкаря, “бухгалтерський облік з метою стратегічного управління” А.В. Шайкана, “логіко-інституційна модель обліку” О.А. Лаговської), метою побудови яких є удосконалення системи бухгалтерського обліку. Однак існування таких спроб скоріше свідчать про наявність деструктивних тенденцій в розвитку бухгалтерського обліку, а не передбачають побудову єдиної теоретичної системи бухгалтерського наукового знання.

За таких умов, що характеризуються неможливістю визначення єдиного шляху подальшого розвитку бухгалтерського обліку, єдиним виходом є використання філософських концепцій та моделей, які дозволяють провести реструктуризацію наявних бухгалтерських знань, проаналізувати їх динаміку, виявити існуючі між ними взаємозв'язки і взаємозалежності. Зокрема, особливої уваги потребує необхідність проведення різностороннього методологічного аналізу, що передбачає виділення різноманітних складових бухгалтерського наукового знання.

**Сутність і структура
бухгалтерського
наукового знання**

Для забезпечення синтезу бухгалтерських знань другого порядку обов'язковою є необхідність виділення структури основ науки бухгалтерський облік, зокрема, БНКС, яка забезпечує моністичне відображення об'єктивної реальності бухгалтерським обліком як наукою з одного боку, а з

іншого – одночасно є передумовою диференціації бухгалтерських наукових знань, оскільки сприяє формуванню та цілеспрямованню нових наукових напрямів та теорій. Виділення БНКС як окремого елементу бухгалтерських наукових знань сприятиме вирішенню проблеми обрання шляху подальшого розвитку бухгалтерського обліку шляхом відкриття нового поля для аналізу і синтезу існуючих теоретичних напрацювань.

Розглядаючи бухгалтерське наукове знання як цілісну систему, що постійно розвивається, необхідним є вирішення проблеми виявлення основ науки бухгалтерський облік (фундаментальних ідей, понять та уявлень), на яких будуються конкретні емпіричні знання та теорії, що їх роз'яснюють. Особливо значимим вирішення цієї проблеми стало та значно актуалізувалось під час дослідження динаміки бухгалтерського наукового знання, зокрема, при організації в системну цілісність різноманітних знань наукової дисципліни бухгалтерський облік на сучасному етапі її розвитку. Без виділення такого структурного елемента бухгалтерських теоретичних знань неможливою залишається побудова їх цілісної системи, що сприяє становленню бухгалтерського обліку як розвиненої науки.

У основ науки бухгалтерський облік (виходячи із підходу, розробленого акад. В.С. Степним [¹⁹⁸, с. 144]), виділено такі складові (рис. 1.12).

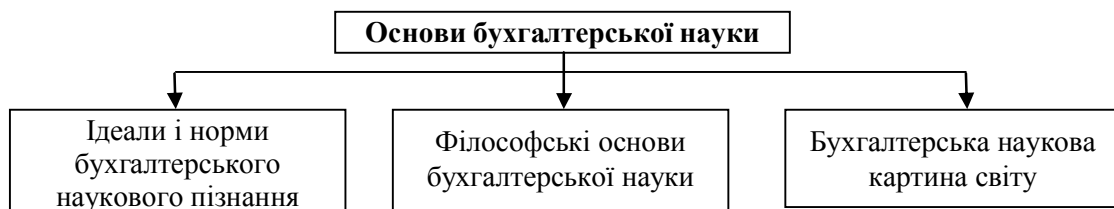


Рис. 1.12. Складові основ науки бухгалтерський облік

Основи науки бухгалтерський облік (рис. 1.12) є системоутворюючим фактором наукової дисципліни, яка є вихідною одиницею методологічного аналізу структури бухгалтерського теоретичного знання.

Ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання

Пізнавальна діяльність в науці бухгалтерський облік регулюється ідеалами і нормами, в яких виражені уявлення про цілі бухгалтерської наукової діяльності та способи їх досягнення. Ідеал науковості в бухгалтерському обліку виконує регулятивні функції відносно

¹⁹⁸ Степин В.С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции / В.С. Степин // Методологические проблемы историко-научных исследований / [Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев]. – М.: Издательство “Наука”, 1982. – 360 с.

пізнавальної діяльності в науці, та втілюється в норми дослідницької діяльності. Нормами бухгалтерської наукової діяльності є регулятиви і правила пізнавальної діяльності, що прийняті бухгалтерським науковим співтовариством (за Т.С. Куном), які виступають як сукупність орієнтирів і вимог, що висуваються до діяльності вченого.

Виділено три рівні ідеалів та норм бухгалтерської пізнавальної діяльності: національний рівень, рівень бухгалтерських наукових шкіл, локальний рівень.

Національний рівень передбачає встановлення на рівні держави певних регулятивів пізнавальної діяльності. Це відбувається не шляхом впровадження спеціального нормативного документу, а шляхом формування неявних правил здійснення бухгалтерських наукових досліджень в межах бухгалтерської національної спільноти. Такі правила поширюються через інституції, які здійснюють атестацію та контроль якості наукових досліджень, а також через інституції, що забезпечують регулювання НСБО.

Рівень бухгалтерських наукових шкіл передбачає при проведенні наукових досліджень в межах школи дотримання єдиних правил та регулятивів. Це забезпечується тим, що функціонування наукової школи передбачає наявність безпосередніх зв'язків та контактів між її членами, які об'єднані однією ідеєю або цільовою установкою лідера школи, дотримуються загальних наукових принципів в процесі здійснення наукової діяльності. В межах наукової школи формуються єдині теоретичні установки, які визначаються формуванням опосередкованих зв'язків шляхом публікації колективних монографій з визначених проблем, проведення спеціалізованих наукових конференцій.

Наприклад, в межах ЖНБШ до складу регулятивів відносяться необхідність аналізу історичних коренів розглядуваного питання та проведення бібліометричного аналізу існуючих пропозицій вчених і дослідників з обраної тематики. Такої ж позиції дотримувався незмінний лідер Петербурзької наукової бухгалтерської школи проф. Я.В. Соколов, який відмічав, що дисертаційні роботи повинні мати історичний характер, який повинен бути не самоціллю, а бути оглядом всього, що може бути корисне сьогодні [¹⁹⁹, с. 6]. В межах двох шкіл однією із норм наукового пізнання виступає вивчення виникнення, формування і розвитку об'єктів обліку в

¹⁹⁹ Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 6.

хронологічній послідовності – застосування історичного методу досліджень. Така норма не притаманна всім вченим в межах пострадянського простору, а є регулятивом окремої бухгалтерської наукової школи.

На відміну від наукової течії, де в якості ідеалів та норм бухгалтерської пізнавальної діяльності є певна ідея чи теорія, в науковій школі таким об'єднуючим початком виступає людина – лідер наукової школи, що володіє власним світоглядом, має свої цінності, унікальні способи проведення досліджень, які не передаються при звичайному навчанні, а виступають формою неявних знань (за М. Полані). Підтвердженням вищенаведеного є невдалі спроби створення бухгалтерської наукової школи, подібної до ЖНБШ проф. Ф.Ф. Бутинця, що здійснювались окремими вітчизняними вченими. Неявні знання, що формуються в межах наукової школи завдяки її лідеру, не можуть бути передані традиційним шляхом через навчання або через текст, що є основною перепоною в побудові наукових шкіл, виходячи із певного зразка.

Локальний рівень – це рівень регулювання бухгалтерських наукових досліджень окремими науковими керівниками або консультантами, що зумовлює формулювання власного стилю наукових досліджень. Такі вчені завдяки своїй діяльності можуть стати засновниками окремих наукових течій, в межах яких можуть формуватись свої ідеали та норми бухгалтерських наукових досліджень, в основі яких покладена певна науково-дослідницька програма, яка є сукупністю гіпотез, ідей, теорій.

Виходячи із розуміння науки бухгалтерський облік як соціального куматоїда, існуючі ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання можна класифікувати також як за напрямками досліджуваної проблематики, так і за науковими методами і засобами, що використовуються в процесі здійснення наукових досліджень. В результаті поєднання вищенаведеної класифікації та поділу ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання одержуємо таку матрицю (табл. 1.14).

Таблиця 1.14. Матриця підходів до регулювання бухгалтерських наукових досліджень

<i>Рівні ідеалів та норм бухгалтерської пізнавальної діяльності</i>	<i>Наука бухгалтерський облік як соціальний куматоїд</i>	
	<i>Методи і засоби дослідження</i>	<i>Об'єкти і напрями дослідження</i>
Національний рівень	I	IV
Рівень бухгалтерських наукових шкіл	II	V
Локальний рівень	III	VI

В результаті, на перетині двох класифікаційних ознак (табл. 1.14), утворюються шість квадрантів – можливі варіанти здійснення регулювання бухгалтерської пізнавальної діяльності.

I. На національному рівні, шляхом залучення провідних вчених зі сфери бухгалтерського обліку до різноманітних інституцій, які мають вплив на формування НСБО та на процедуру присудження наукових ступенів, відбувається формування “пріоритетних” методологій наукових досліджень, які вважаються загальноприйнятими. Наукове співтовариство, зокрема, окремі його представники, беруть участь у розробці норм бухгалтерської пізнавальної діяльності на рівні держави.

Прикладом, що відображає особливості регулювання методології здійснення наукової діяльності на національному рівні є США, де пріоритетною методологією (“мейнстрімом”) бухгалтерських наукових досліджень є позитивізм. Позитивістська модель досліджень передбачає вивчення і дослідження того “що є”, а не того “що повинно бути”, таким чином, вона є однією із форм емпіризму. Виходячи з цього, вчені-позитивісти намагаються пояснити, чому бухгалтерський облік є такою системою, яка існує на сьогодні, чому бухгалтери-практики роблять ті операції, які вони роблять, і як існування бухгалтерського обліку впливає на механізм розподілу ресурсів у суспільстві. Об’єктом дослідження позитивістів є бухгалтерська практика, на основі дослідження якої розробляються наукові теорії та виводяться емпіричні закони. Як наслідок, в США та західноєвропейських країнах основоположні позитивістські засади (застосування емпіричних методів і засобів досліджень) виступають в якості ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання.

Як засвідчує досвід США, на національному рівні встановлюються ідеали і норми доказовості і обґрунтування, побудови та організації бухгалтерського наукового знання.

II. На рівні окремої бухгалтерської наукової школи можуть використовуватись свої специфічні методи і засоби здійснення бухгалтерських наукових досліджень. З одного боку, це обґрунтовується колом інтересів лідера наукової школи, його здібностями та можливостями застосування окремих методів при здійсненні наукових досліджень. Наприклад, представники бухгалтерської наукової школи проф. М. Добії (Краківський економічний університет) позитивно

відрізняються від інших представників бухгалтерської спільноти широким застосуванням при здійсненні наукових досліджень методології людського капіталу та концепцій із фізики та хімії. В кожній дисертації з бухгалтерського обліку представників Краківського економічного університету використовується дана методологія та існуючі напрацювання інших представників наукової школи. Наприклад, виведена Б. Куреком “економічна стала” використовується при проведенні розрахунків вартості людського капіталу М. Добією, В. Козьолом, Ю. Ренкасом та ін.

З іншого боку, рівень застосування методів і засобів досліджень в наукових роботах визначається особливостями навчального закладу, в якому знаходиться наукова школа, існуванням суміжних наукових шкіл, результати і напрацювання яких можуть бути використані в бухгалтерському науковому пізнанні. Наприклад, значний вплив на розвиток школи автоматизації обліку В.С. Рожнова (школа Фінансової академії Російської Федерації), до якої в свій час входили В.І. Абдукарімов, І.Я. Ванас, А.Я. Ванінський, Е.М. Гутцайт, М.І. Кутер, В.Б. Ліберман, О.М. Островський, Ю.В. Трифонов, С.А. Харитонова, Д.В. Чистов, І.В. Чуваков, І.Б. Шнайдерман, Є.Л. Шуремов та ін., здійснив В.І. Ісаков, якого можна вважати лідером власної школи, що займалась вирішенням проблем теорії, методології та організації машинізованого обліку.

ІІІ. Інтелектуальний та методологічний рівень розвитку конкретного вченого-керівника є визначальним фактором при використанні окремої методології досліджень аспірантом (здобувачем). Наприклад, проф. О.І. Кольвахом у 2000 р. була захищена докторська дисертація на тему “Ситуаційно-матрична бухгалтерія (моделі і концептуальні рішення)”. Застосування ситуаційно-матричного моделювання в бухгалтерському обліку знайшло розвиток в дослідженнях учнів проф. О.І. Кольваха – О.Я. Калмикової (2009 р.), В.Ю. Копитіна (2002 р.), С.В. Мегаєвої (2007 р.). Проф. В.І. Ткач запровадив використання методології традиційної, фінансової, виробничої та інтегрованої оптики в фінансовому обліку. Дана методологія була використана в дослідженнях його учнів при написанні докторських (Л.А. Зімакова (2009 р.), О.В. Кузнецова (2010 р.)) та кандидатських робіт (В.В. Варламова (2008 р.), А.Н. Максименко (2008 р.), І.В. Сисоєва (2008 р.)).

Досвід вченого, як наукового керівника чи консультанта дослідження, рівень його підготовки, є певною нормою, досягнення якої вимагає керівник від здобувача. В результаті, в межах досліджень, які проводяться під керівництвом вченого, можуть утворюватись наукові течії і напрями, в основі яких покладена притаманна вченому методологія.

IV Особливості розвитку національної економіки та національна методологічна орієнтація бухгалтерських наукових досліджень визначають національну специфіку об'єктів бухгалтерського наукового пізнання.

Для підтвердження вищенаведеної тези можна навести такі приклади:

- по-перше, склад об'єктів бухгалтерських наукових досліджень в Радянському Союзі значно відрізнявся від об'єктів досліджень в країнах з ринковою економікою через існування об'єктів, що відображали сутність ринкових інститутів (фінансові інвестиції, векселі, нематеріальні активи тощо);

- по-друге, виходячи із превалюючої ролі позитивізму при здійсненні наукових досліджень вченими-бухгалтерами із США та західноєвропейських країн, чітко окреслюється орієнтація на вивчення емпіричних об'єктів при здійсненні наукових досліджень. Як наслідок, більшість вчених-позитивістів присвячують свої дослідження проблемам значимості бухгалтерської інформації для ринку капіталу, моделюванню її впливу на процес прийняття управлінських та інвестиційних рішень користувачів такої інформації, впливу облікової політики підприємства на зміну курсу його цінних паперів тощо.

Рівень розвитку національної економіки та національна методологічна орієнтація бухгалтерських досліджень встановлюють норми об'єктів досліджень, тобто ті об'єкти, на які має бути спрямована увага дослідників, і які вважатимуться “нормальними” серед представників національного бухгалтерського наукового співтовариства.

В Україні наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку переважно орієнтовані на світ реальних об'єктів з врахуванням галузевої специфіки, іноді проводяться дослідження окремих елементів бухгалтерської методології (присвячені обліковій політиці або окремим елементам методу бухгалтерського обліку). Вважаємо, що така ситуація є перехідним етапом в розвитку вітчизняної бухгалтерської науки, що зумовлено *гіпотезою “смерті” об'єктних досліджень*.

Нами висунуто гіпотезу, що з часом в бухгалтерському обліку мають зникнути об'єктні* дослідження, тобто дослідження елементів світу реальних об'єктів. Запропонована гіпотеза обґрунтовується наступним:

1) Кількість інформаційних моделей відображення в бухгалтерському обліку стандартних та узвичаєних об'єктів (основні засоби, запаси, витрати різних видів тощо) не є нескінченною, а тому, проведення досліджень з метою пошуку специфіки таких об'єктів та їх відображення в обліку має вичерпатись.

2) Галузеві особливості використання стандартних та узвичаєних об'єктів поступово будуть враховані, а інформаційні моделі їх бухгалтерського відображення будуть побудовані. Кількість галузей також є обмеженою, а можливості появи нових галузей обмежені значним часовим інтервалом, а тому не є проблемою сьогодення.

3) Світ реальних об'єктів є скінченним, а тому ринкова адаптація НСБО шляхом впровадження "неосвоєних" до цього часу об'єктів (цінні папери, корпоративні права, фінансові інструменти, нематеріальні активи, лізинг, франчайзинг, електронна комерція тощо) до її складу поступово припиниться, оскільки закінчатся самі такі нові об'єкти, а їх специфіка буде врахованою.

4) На сьогодні вже можна говорити про повне окреслення проблеми відображення в бухгалтерському обліку "наднових" об'єктів. Зокрема, що було здійснене представниками ЖНБШ: екологічного капіталу – І.В. Замулою; інтелектуального капіталу – Н.М. Малюгою, С.Ф. Легенчуком, Т.В. Давидюк; соціального капіталу – І.В. Жиглей, В.В. Травіним; трансакційних витрат – М.М. Шигун, Ж.М. Ющак.

Як наслідок, враховуючи наведені причини, об'єктні дослідження перестануть бути науковим дослідницьким мейнстримом. В майбутньому за результатами бухгалтерських наукових досліджень по всіх існуючих об'єктах має бути побудована карта можливих інформаційних моделей

* Слід відмітити, що на сьогодні в бухгалтерському обліку залишається невирішеною проблема співвідношення предмета та об'єктів бухгалтерського обліку, про що відмічають Є.А. Мізіковський, В.Ф. Палій, В.І. Петрова, С.Ф. Голов. Згідно філософії науки об'єкт дослідження включає в себе предмет, що також прийнято і в бухгалтерському обліку. Однак, в той же час, виходячи із радянських традицій, складові предмета бухгалтерського обліку (господарської діяльності), називаються об'єктами бухгалтерського обліку (основні засоби, нематеріальні активи, запаси тощо). Вирішення даної проблеми запропонував проф. Є.А. Мізіковський, назвавши такі об'єкти елементами предмету бухгалтерського обліку, однак дана пропозиція потребує детального розгляду та обґрунтування, тому в межах проведеного дослідження нами використовується узвичаєне поняття "об'єкт бухгалтерського обліку". В той же час поставлена вченими проблема має бути вирішена з метою приведення у відповідність бухгалтерської термінології філософським основам бухгалтерської науки.

відображення таких об'єктів в бухгалтерському обліку. На рівні національної бухгалтерської доктрини щодо кожного об'єкта обліку буде реалізована одна або декілька альтернативних моделей із наявного переліку.

V. В межах наукових бухгалтерських шкіл в якості норм наукового пізнання можуть виступати окремі об'єкти або напрями досліджень. Тобто, коли значна кількість представників наукової школи свою увагу приділяють окремому напрямку досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Прикладом існування таких норм є орієнтація досліджень представників наукової школи В.С. Рожнова виключно на проблеми механізації, автоматизації та комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

VI. Наукові інтереси керівника дослідження, тематика його наукових пошуків, в більшості випадків є тією сферою досліджень, на яку спрямовуються наукові пошуки здобувача. В даному випадку не можна говорити, що об'єктом наукових досліджень виступає окремий об'єкт бухгалтерського обліку, оскільки це є дуже вузький напрям наукових пошуків. В більшості випадків на локальному рівні в якості норми бухгалтерського наукового пізнання може виступати окремий напрям досліджень, що виокремлюється на основі галузевої або видової орієнтації бухгалтерського обліку.

На теренах пострадянського простору можна знайти значну кількість таких об'єктних ланцюгових досліджень, коли їх ініціатором був науковий керівник, а продовжувачем були його учні (табл. 1.15).

Таблиця 1.15. Приклади наукових керівників / консультантів та їх учнів, продовжувачів напрямку досліджень керівника

<i>Науковий керівник</i>	<i>Напрямок дослідження</i>	<i>Учні (дисертанти)</i>
Крохічева Г.Є.	Стратегічний облік	Лесняк В.В., Салова Н.Ю., Галієва Ю.Р., Музика Т.Н., Щекотіхіна Е.А., Філь О.А.
Попова Л.В.	Стратегічний облік	Залевський В.А., Суворова С.П., Бойцова Н.А., Філіппов К.В., Каратаєв А.С.
Белов М.Г.	Облік в сільському господарстві	Буряков М.Н., Лосніков Р.П., Попова Е.А., Фастова Є.В.
Моссаковський В.Б.	Облік в сільському господарстві	Канцуров О.О., Біла Л.М., Кір'ян С.М., Погосова А.В., Кучеркова С.О.
Шатковська Л.С.	Облік в сільському господарстві	Овчарик Р.Ю., Іванюта П.В., Камінська Т.Г., Герасимук І.В., Мельничук Б.В.
Хоружий Л.І.	Облік в сільському господарстві	Остапчук Т.В., Горшкова І.М., Костін С.В., Гомбоева А.Н., Поташник Р.І., Бобкова О.В., Концевая С.Р., Сампілова Н.Ц., Божина Ю.В., Карзаєв В.А., Карпичова А.О., Виручаєва А.Є.

Провівши аналіз досліджень вчених Росії та України, можна класифікувати всіх вчених на монотематиків та мультитематиків. Вчені монотематики займаються дослідженням власної проблематики протягом тривалого часу разом зі своїми учнями. Прикладами таких вчених є як вчені зі значним стажем, так і вчені, які нещодавно увійшли до складу бухгалтерського наукового співтовариства. Вчені мультитематики досліджують різноманітні проблеми та напрями і не зупиняються на окремій складовій БНКС або на окремому напрямі досліджень.

На сьогодні в Україні більшість вчених є мультитематиками, які до того ж досліджують не лише питання бухгалтерського обліку, а й таких суміжних сфер як господарський контроль, аудит, управлінський облік та економічний аналіз. В результаті не можна чітко виявити сутність внеску окремого вченого в розвиток бухгалтерської науки. Саме на цьому, на конкретності суті проведеного дослідження, наголошував проф. Я.В. Соколов: "... суть того, що було одержано здобувачем, повинна звучати конкретно. Наприклад, на питання: що нового вніс Е.К. Гільде? – будь-хто відповідь: моделювання. А що вніс В.Б. Івашкевич? – центри відповідальності" [²⁰⁰, с. 9]. Така розпорошеність наукових пошуків, викликана проблемою кон'юнктурності* досліджень, зумовлює достатньо незначну глибину проблематики досліджень. Як наслідок в Україні в сфері бухгалтерського обліку майже відсутні фундаментальні праці, які могли б бути використані в якості адекватної альтернативи до концептуальної основи МСФЗ при побудові базових положень національної бухгалтерської методології.

Описані вище ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання на трьох виділених рівнях визначають загальну схему методу бухгалтерського наукового пізнання. При зміні чи появі нових норм та ідеалів

²⁰⁰ Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 9.

* Під кон'юнктурністю бухгалтерських наукових досліджень розуміється орієнтація при їх проведенні на існуючі дослідницькі тенденції, викликані суб'єктивними факторами. Наприклад, на Всесвітньому конгресі бухгалтерів 2010 р., що відбувся в м. Куала-Лумпур (Малайзія), було проголошено заклик про необхідність побудови системи інтегрованої звітності. В результаті найближчим часом серед "передових" (добре проінформованих) вчених-бухгалтерів можна чекати закликів про необхідність реформування НСБО з необхідністю орієнтації на формування інтегрованої звітності. Вважаємо, що такі заклики матимуть суто кон'юнктурний характер, оскільки не враховують соціокультурних факторів розвитку НСБО, зокрема, чи є в Україні запити про необхідність такого реформування з боку користувачів бухгалтерської інформації, чи є на сьогодні управлінці, які готові використовувати таку інформацію для прийняття управлінських рішень тощо. Кон'юнктурність відрізняється від актуальності тим, що запит на такі дослідження надходить не з потреб вітчизняної управлінської практики, а з вимог та пропозицій міжнародних інституцій, які враховують потреби управлінців з іншою субкультурою, яка значно відрізняється від національної.

бухгалтерського наукового пізнання (що може статися за умови: наукової революції, що змінює світогляд наукового співтовариства; зміни лідера наукової школи; появи нових напрямів чи об'єктів досліджень тощо) відбуватиметься вироблення нових нормативних принципів, що змінюватиме стратегію теоретичного пошуку в сфері бухгалтерського обліку.

**Філософські основи
бухгалтерської науки**

Філософські основи бухгалтерської науки є метаконструкцією щодо базових положень бухгалтерської науки та є системою категоріальних змістів. Вони спрямовують побудову метатеоретичних, теоретичних та емпіричних структур науки бухгалтерський облік та БНКС, а також дозволяють встановити взаємозв'язки між бухгалтерським науковим знанням та існуючими світоглядними орієнтирами, що функціонують в певному культурному просторі.

До таких основ відносяться філософські підходи до розуміння концепцій суб'єкта, об'єкта, предмета, часу, простору, руху, матерії, системи, зовнішнього середовища, теорії, метатеорії, сутності, форми, явища, факту, принципу, раціональності тощо. Наприклад, виходячи із філософського підходу до розуміння часу та енергії, впливає один із базових методів оцінки фінансових активів – оцінка на основі врахування вартості грошей в часі. На основі розуміння сутності та форми як філософських категорій побудований принцип превалювання сутності над формою.

Більша частина вищенаведених філософських категорій використовується, зокрема, як для систематизації окремих елементів бухгалтерського наукового знання, так і в цілому для ідентифікації бухгалтерського обліку як окремої наукової дисципліни.

Обговорення можливості застосування альтернативних варіантів філософських основ бухгалтерської науки майже не зустрічаються в фахових наукових виданнях, оскільки це зумовлює необхідність проведення революції в сфері бухгалтерського обліку. А для проведення революцій подібно до того, як це намагався зробити Ю. Ідзирі [²⁰¹], необхідно володіти трансдисциплінарними знаннями та докласти титанічних зусиль. Зокрема, Ю. Ідзирі запропонував розглядати предмет бухгалтерського обліку в трьох вимірах: майна, доходів та сил. Як наслідок, ним було запропоновано включити до складу БНКС такий елемент як “сила”, що передбачає

²⁰¹ Ijiri Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping / Yuji Ijiri // The Accounting Review. – 1986. – № 4. – P. 745-759.

врахування не тільки майна, капіталу, доходів та витрат, а також і внутрішніх і зовнішніх сил, наприклад, конкурентних сил (нові продукти та послуги конкурентів, рекламу конкурентів, цінові війни). Це зумовлює необхідність перетворення одного із фундаментальних принципів бухгалтерського обліку – подвійного запису, на потрійний та виділення третього виміру при відображенні господарських операцій – требіту.

Окремі спроби обговорення філософських основ бухгалтерської науки можна зустріти в монографії “Базові постулати бухгалтерського обліку (ARS № 1)” (1961 р.), опублікованій колективом авторів на чолі з М. Мунітцом. Зокрема, авторами було виділено два фундаментальних постулати – квантифікованість та обмін. Квантифікованість є наслідком філософської категорії раціональності та передбачає розуміння того факту, що кількісні дані, які надаються системою бухгалтерського обліку, корисні для прийняття раціональних економічних рішень в умовах, коли необхідний вибір певного варіанту дій з деяких альтернативних. Обмін передбачає, що більшість товарів та послуг, що виготовляються, розподіляються шляхом обміну, а не споживаються в повному обсязі їх виробниками. Дане положення прямо впливає з теорії систем, за якою однією із умов розвитку системи є необхідність бути відкритою, тобто мати обмін із зовнішнім середовищем (метаболізм).

Одним із напрямів розвитку філософських основ бухгалтерської науки може виступати, за аналогією з фізикою, розвиток теорії відносності і квантової механіки. Як зазначає проф. В.С. Степін та Л.Ф. Кузнецова, розвиток цих теорій зумовив зміни системи категоріальних змістів фізичної картини світу, що утворюють її філософські основи. Внаслідок цього довелось переглядати узвичаєні протягом трьох століть непорушні постулати, одним із яких було протиставлення дискретного і безперервного при описі фізичних об’єктів, від якого відмовились і ввели в фізичну картину світу представлення про корпускулярно-хвильовий дуалізм [²⁰², с. 308-309].

На сьогодні в бухгалтерському обліку протиставлення дискретного і безперервного є основою для виділення принципу безперервності діяльності, як одного із елементів БНКС, що використовується для забезпечення адекватної оцінки об’єктів бухгалтерського обліку. Теоретичні основи принципу безперервності були закладені Е. Шмаленбахом [²⁰³, с. 45] шляхом застосування вищенаведеного протиставлення. Автором було запропоновано

²⁰² Степін В.С. Научная картина мира в культуре техногенной цивилизации / Степін В.С., Кузнецова Л.Ф. – М.: ИФРАН, 1994. – 274 с.

²⁰³ Schmalenbach E. Dynamic accounting. / Eugen Schmalenbach. – New York, 1980. – 222 p.

концепцію 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 Е. Шмаленбах 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. Однак, розглядаючи досягнення в сфері фізики, можна побачити відмову від протиставлення дискретного і безперервного, яке на сьогодні використовується в системі бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, одним із можливих напрямів розвитку філософських основ бухгалтерської науки може виступати здійснення інтерпретації та застосування в обліку принципу корпускулярно-хвильового дуалізму. Застосування цього принципу означає, що з одного боку, господарську діяльність можна розглядати як потік перервних фактів господарського життя, які в багатьох випадках проявляють властивості безперервних хвиль (уособлюють собою безперервну діяльність).

Філософські основи бухгалтерської науки слід відрізнити від БНКС, яка використовує філософські основи в якості базису для побудови та обґрунтування її елементів. Сукупність категорій, що відносяться до філософських основ бухгалтерської науки не утворюють БНКС, оскільки остання історично формується в межах бухгалтерської науки шляхом узагальнення і синтезу визначальних напрацювань і наукових досягнень. Філософські основи бухгалтерської науки виступають дороговказом при здійсненні такого синтезу, забезпечують обґрунтування і встановлюють взаємозв'язки між одержаними результатами.

Бухгалтерська наукова картина світу
--

БНКС є одним із компонентів основ науки бухгалтерський облік. Вона є певним узагальнюючим образом світу реальних об'єктів, який бере до уваги лише основні характеристики, відкриті бухгалтерською наукою, в межах її предмету, необхідні для задоволення інтересів розробників та користувачів інформації, що надається системою бухгалтерського обліку.

Причини відсутності БНКС як окремої складової структури бухгалтерського наукового знання. На сьогодні відсутні будь-які спроби виділення БНКС як окремої складової структури бухгалтерського наукового знання. Загальною причиною цього є тотальне використання концепції “єдиної теорії бухгалтерського обліку” вітчизняними вченими, що не

дозволяє зафіксувати БНКС, оскільки її можна виявити лише при аналізі процесів внутрішньодисциплінарного і міждисциплінарного синтезу бухгалтерських знань, їх відношення до досліджуваної реальності.

Можна виділити окремі причини відсутності БНКС у складі системи бухгалтерського теоретичного знання. Зокрема, в розвиненій системі дисциплінарного наукового знання основи науки виявляються у таких випадках: при аналізі системних зв'язків між теоріями різного ступеню спільності та їх відношення до різних форм емпіричних знань в рамках певної дисципліни (фізики, хімії тощо); при дослідженні міждисциплінарних відношень і взаємодії різних наук. Відповідно, на сьогодні в бухгалтерському обліку серед дослідників не виникало особливої потреби у виявленні БНКС, оскільки:

- по-перше, в Україні відсутні системні дослідження зв'язків між існуючими теоріями бухгалтерського обліку, що, передусім, пояснюється тим, що відсутні самі розробки бухгалтерських наукових теорій в філософському розумінні поняття “теорія” (в результаті чого можна констатувати незавершеність синтезу першого порядку бухгалтерського наукового знання в Україні);

- по-друге, вітчизняні вчені і науковці дуже рідко здійснюють глибокі міждисциплінарні і трансдисциплінарні дослідження в сфері теорії бухгалтерського обліку, на відміну від зарубіжних вчених.

Сутність і структура БНКС. БНКС є узагальненою моделлю предметної області бухгалтерського обліку, оскільки надає схематизоване зображення предмету бухгалтерського обліку, яке досліджується його методами, є таким баченням досліджуваної реальності, яка визначає набір допустимих задач і орієнтує у виборі засобів їх вирішення. Вона фіксує основні системно-структурні характеристики господарської діяльності підприємства на сучасному етапі розвитку.

Оскільки БНКС є узагальненою моделлю предметної області бухгалтерського обліку, то вона відрізняється від теоретичних схем, як компонентів окремої бухгалтерської наукової теорії, за такими ознаками:

- вона має більший ступінь узагальнення ніж фундаментальні і окремі теоретичні схеми. З однією і тією ж БНКС може бути пов'язано декілька теоретичних схем, що складають основу різних наукових теорій;

• стосується природи ідеальних об'єктів, що її утворюють. Ідеальні об'єкти БНКС і абстрактні об'єкти теоретичної схеми виражаються різними термінами, зміст яких відповідає даним теоретичних об'єктам.

БНКС складається з фундаментальних категорій і фундаментальних принципів бухгалтерської науки, система яких зводить цілісний образ світу в його різноманітних аспектах (ідеальні об'єкти, що онтологізуються* та ототожнюються з об'єктами “природи”; зокрема, з об'єктами, що складають і що забезпечують господарську діяльність підприємства; характер взаємодії таких об'єктів; структури, що визначають місцезоташування в часі, просторі та русі) (рис. 1.13).

До фундаментальних категорій (ідеальних об'єктів) бухгалтерської науки нами віднесено активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати. Перші три категорії ідентифікують ідеальні об'єкти, як складові досліджуваної реальності в просторі (господарська діяльність підприємства та її середовище), два інших ідеальних об'єкти відображають їх розосередженість в часовому вимірі.

До фундаментальних принципів віднесено ті принципи, що визначають орієнтацію ведення бухгалтерського обліку виділених вище фундаментальних категорій в трьох вимірах – принцип єдиного грошового вимірника (в русі), принцип автономності (в просторі), принцип періодичності (в часі).

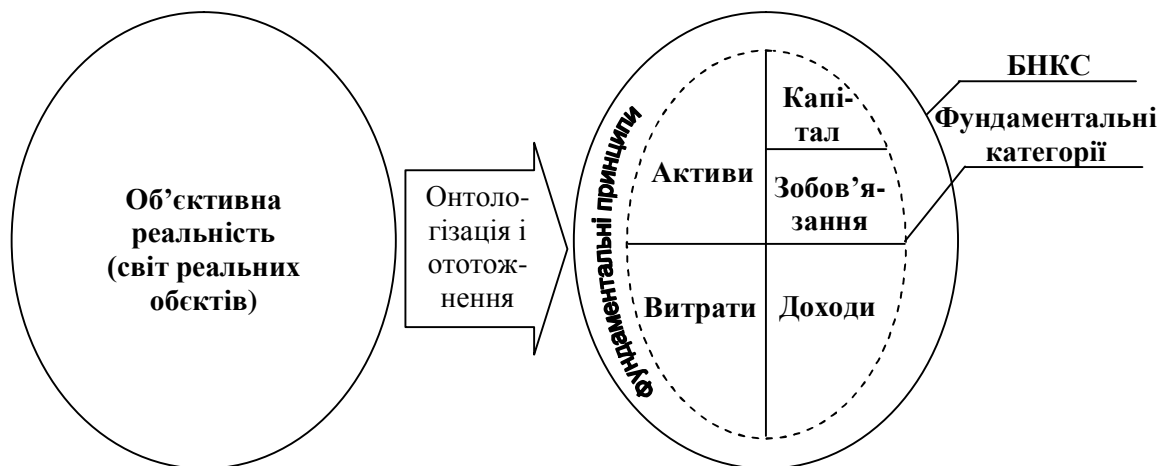


Рис. 1.13. Співвідношення БНКС та об'єктивної реальності

БНКС є такою формою синтезу знань науки бухгалтерський облік, яка відображає основні характеристики діяльності суб'єктів господарювання, що виражаються шляхом уявлень про:

* Онтологізація – співвідношення даних з об'єктивно існуючою дійсністю.

• елементарні об'єкти (категорії), з яких утворюються всі інші об'єкти (поняття), які досліджуються у відповідній науці. В обліку можна виділити первинні об'єкти – категорії бухгалтерського обліку, та вторинні – поняття бухгалтерського обліку. Сукупність первинних об'єктів складає БНКС;

• типологію досліджуваних об'єктів, що передбачає їх поділ на активні та пасивні, які характеризують ресурси підприємства та джерела їх утворення;

• характеристику взаємодії між об'єктами, що обґрунтовується балансовим рівнянням та порядком їх відображення в обліку*;

• просторово-часовими характеристиками реальності, що вивчаються (грошовий вимірник, автономність, періодичність).

Графічно місце БНКС в структурі бухгалтерського наукового пізнання представлено на рис. 1.14.

БНКС є цілісним образом, моделлю світу реальних об'єктів** – господарської діяльності підприємства, однак відображає лише його основні системно-структурні характеристики за допомогою фундаментальних категорій та принципів на відповідному етапі історичного розвитку. Фундаментальні категорії та принципи є незалежними від суб'єктивності та вільними від впливу бажань та особливостей сприйняття світу бухгалтером-практиком, не зважаючи на його досвід.

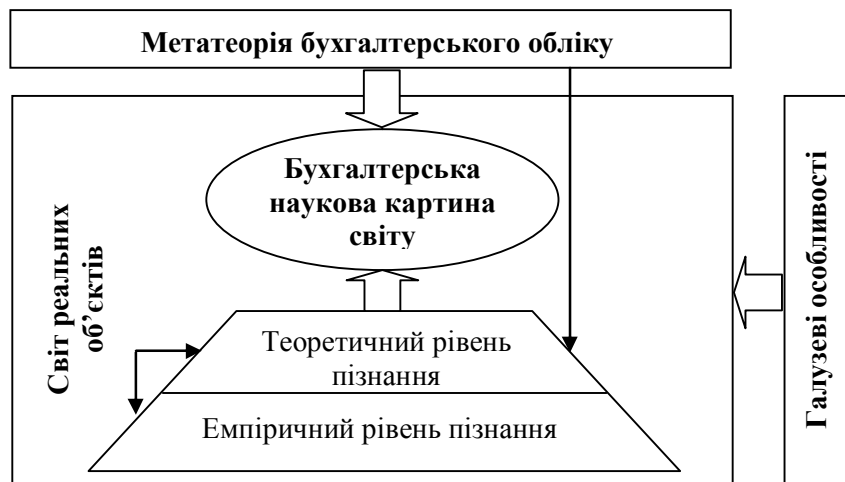


Рис. 1.14. Місце БНКС в системі бухгалтерського наукового пізнання

* Незалежно від виду запису, який застосовується (простий, подвійний, потрійний тощо), для окремих видів рахунків є свої правила здійснення операцій за їх допомогою.

** Як зазначає з цього приводу проф. Я.В. Соколов “категорії факту і моделювання дозволяють в світлі сучасної традиції розглядати бухгалтерський облік як “реальність, винесену за дужки” [Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с., с. 565].

БНКС виникає тому, що існує світ, який дослідники-бухгалтери сприймають теоретично. Вона вказує на те, що бухгалтерські знання відносяться до світу вцілому, і свідчать про відносність такого знання.

БНКС слугує базисом для побудови різнорівневих бухгалтерських наукових теорій, які спираються на фундаментальні категорії та принципи, як складові БНКС.

Метатеорія бухгалтерського обліку, як множина висловлювань щодо теорій бухгалтерського обліку, яка забезпечує реконструкцію теоретичних облікових цінностей та реорганізацію наукових знань в сфері бухгалтерського обліку, використовує фундаментальні принципи БНКС для виділення непорушних елементів бухгалтерської методології, які не замінюються чи модифікуються за умови цивілізаційної трансформації суспільства.

Світ реальних об'єктів, тобто об'єктів матеріального світу (ресурсів), а також джерел їх виникнення, виступає основою для виділення фундаментальних категорій БНКС. Виходячи з рис. 1.14, БНКС, теоретичний та емпіричний рівні наукового пізнання не є складовою світу реальних об'єктів, а проектується на нього. Залежно від галузевих особливостей діяльності підприємства набір реальних об'єктів буде відрізнятися, враховуючи специфіку галузі, однак набір фундаментальних категорій і принципів залишається незмінним.

Однією із особливостей бухгалтерського обліку як системи наукових знань є те, що її предметом є не лише об'єктивно існуючі елементи світу реальних об'єктів, а також і елементи, які створюються самим бухгалтерським обліком і відносяться до елементів БНКС. “Створення обліком” означає, що такі елементи передбачено створювати згідно прийнятої на рівні держави бухгалтерської доктрини або дозволяється створювати в межах окремого підприємства шляхом реалізації механізму професійного судження бухгалтера. Прикладом таких елементів є резерв сумнівних боргів та витрати майбутніх періодів. Виходячи із сутності таких елементів, запропоновано їх називати бухгалтерськими симулякрами, що є зображеннями без оригіналу, репрезентацією того, що не існує.

Пропонуючи новий бухгалтерський термін (“бухгалтерський симулякр”), ми дотримуємось методологічного принципу, відомого, як “бритва Оккама”, виходячи з якого не слід розмножувати в бухгалтерському обліку сутності без необхідності. В даному випадку, якраз й існує така необхідність, оскільки застосування назви “симулякр” для певної групи об'єктів обліку дозволяє не лише утворити новий бухгалтерський термін, а

використати постмодерністську теорію симулякрів для детального обґрунтування сутності та характерних особливостей таких об'єктів, визначення їх ролі в функціонуванні системи бухгалтерського обліку та обґрунтуванні подальших перспектив її розвитку. Наприклад, виходячи із запропонованої назви, можна висунути гіпотезу, що в майбутньому одним із напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку буде його симулякризація, тобто включення до його складу більшої кількості симулякрів відповідно до потреб користувачів бухгалтерської інформації.

Загальна структура бухгалтерського теоретичного знання

Виходячи з виділеної вище структури основ науки бухгалтерський облік, а також враховуючи розроблену загальнотеоретичну структуру бухгалтерського обліку (див. п. 1.3), запропоновано концептуальну структуру бухгалтерського теоретичного знання (рис. 1.15).

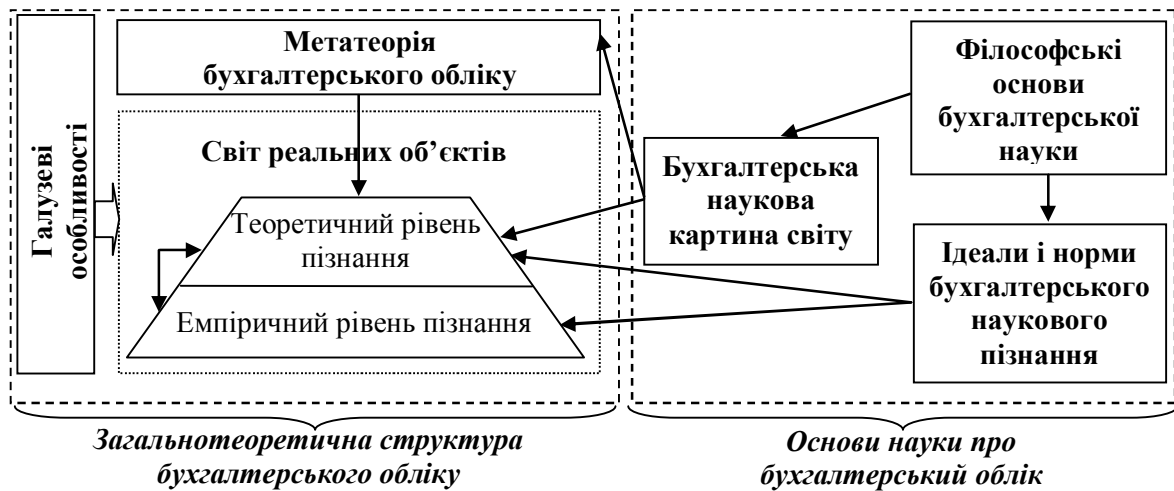


Рис. 1.15. Концептуальна структура бухгалтерського теоретичного знання

Запропонована концептуальна структура бухгалтерського теоретичного знання складається із загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку, яка є системою наукових знань про процес ведення бухгалтерського обліку, та з основ науки бухгалтерський облік, що є цілісною системою знань, на основі яких розвиваються конкретні емпіричні знання та бухгалтерські наукові теорії, що пояснюють їх, тобто загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку.

Складові основ науки бухгалтерський облік взаємодіють з окремими складовими загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку.

БНКС формує узагальнений образ предмету бухгалтерської науки в його основних системно-структурних характеристиках (рух, час, простір), що досліджується в окремих бухгалтерських теоріях. Вона визначає структуру

метатеорії бухгалтерського обліку, яка є множиною висловлювань щодо бухгалтерських наукових теорій та емпіричних залежностей, визначає взаємозв'язки між ними.

Філософські основи бухгалтерської науки обґрунтовують прийняту на сьогодні БНКС та впливають на формування ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання, що дозволяє забезпечити можливість використання бухгалтерського представлення світу реальних об'єктів представниками інших наукових дисциплін.

Ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання визначають узагальнюючу схему його методу на теоретичному та емпіричному рівнях.

1.5. Система бухгалтерських категорій

Актуальність розробки системи бухгалтерських категорій

Бухгалтерський облік в сучасних умовах відноситься до наукових дисциплін, що розвиваються, а тому не мають свого розвиненого теоретичного апарату. Існує методологічна проблематика, пов'язана з розробкою загальних закономірностей функціонування і розвитку бухгалтерського наукового знання, що безпосередньо стосується проблем теорії пізнання.

Об'єктом розумової активності вчених-бухгалтерів виступає окремий фрагмент об'єктивної реальності – господарське життя підприємства та бухгалтерська методологія (далі – об'єкти категоризації). Для засвоєння цього фрагменту, його перетворення на предмет наукового знання, недостатнім є застосування філософських категорій, необхідною є розробка системи бухгалтерських наукових категорій.

Бухгалтерський облік як наука має свій спеціальний науковий апарат, в формах якого осягається зміст господарського життя підприємств та зміст бухгалтерської методології. Система таких форм, що організують бухгалтерський облік зсередини, складає категорійний* апарат бухгалтерської науки, який дозволяє осмислити об'єкти категоризації в його специфічних характеристиках, які відрізняють бухгалтерське наукове знання від інших видів (економіко-теоретичного, фінансового, маркетингового

* Враховуючи тенденцію, виділену І. Кузьмою, що “на сьогодні обмежується функціонування дериватів із гібридними варіантними суфіксами, наприклад, -альн-, -іальн-, -уальн-, -ональн-, -ичн-, -ічн-, -ивн-, а більш властивими сучасній українській мові стають деривати, утворені від іншомовних слів за допомогою інваріантного суфікса -н-” [Кузьма І. Словотвірне варіювання прикметників: паралельна норма чи її порушення? / Ірина Кузьма (Вербовська) // Вісник Львівського університету / Серія філол. – 2004. – Вип. 34. Ч. I. – С. 32-40.], в тексті дослідження використовується прикметник “категорійний”.

тощо). Категорії зміцнюють бухгалтерське наукове знання, відтворюючи в вільному від випадкових проявів вигляді всі сторони і моменти об'єкта категоризації, завдяки чому вони виражають об'єктивно необхідне і істотне в бухгалтерському обліку – сутність, структуру, взаємозв'язки з БНКС тощо.

Протягом всього історичного розвитку бухгалтерського обліку, розширення його предметної області, відбувається удосконалення його категорійного апарату. Кожна бухгалтерська категорія, яка використовується на сьогодні в системі обліку, є квінтесенцією наукових досягнень, здобутих вченими в результаті плідної інтелектуальної діяльності. З плином часу з'являються нові бухгалтерські категорії, що зумовлюється виявленням нових аспектів господарського життя підприємства та бухгалтерської методології, трансформуються існуючі категорії під тиском необхідності відобразити наявні властивості об'єктів категоризації під новим кутом зору, що не відповідає загальноприйнятим поглядам бухгалтерського наукового співтовариства.

Процес категоризації бухгалтерського обліку є певним інструментарієм, який дозволяє обробляти об'єкти категоризації з метою вивільнення з них нового змісту. Цей інструментарій невіддільний від вченого-бухгалтера, який використовує його в процесі вирішення конкретної наукової задачі (побудови теоретичного конструкту, теоретичної схеми або окремої бухгалтерської наукової теорії).

Якщо бухгалтерські наукові теорії за метафорою К. Поппера є сітками, то бухгалтерські категорії є окремими комірками сітки, що дозволяють сприймати об'єкти категоризації та орієнтуватись в них. Хоча жодна бухгалтерська категорія не може розглядатись відірвано від всього категорійного апарату бухгалтерського обліку, в процесі здійснення досліджень вчені можуть приділяти основну увагу окремим складовим об'єктам категоризації. Це призводить до того, що відбувається більш інтенсивний розвиток окремого блоку категорійного апарату бухгалтерського обліку, що набуває нового змісту. При цьому інші блоки категорійного апарату не втрачають своєї значимості. Внаслідок цього, бухгалтерські наукові теорії в результаті нерівномірного розвитку окремих складових категорійного апарату є сітками, що мають комірки різного розміру, які по різному (залежно від рівня розвитку категорійного апарату) “виловлюють” нові бухгалтерські наукові знання.

Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки необхідно побудувати систему бухгалтерських категорій, яка дозволить підняти рефлексію в сфері теорії бухгалтерського обліку на новий якісний рівень.

Протягом тривалого історичного розвитку обліку бухгалтерське наукове пізнання здійснювалось на основі історично сформованих категорійних структур, які, однак, не були оформлені у вигляді відповідної системи, що не дозволяє повною мірою проаналізувати логіку розумного мислення вчених-бухгалтерів.

Розробка системи бухгалтерських категорій створюватиме передумови для побудови фундаментальної бухгалтерської онтології – вчення про найбільш загальні основи бухгалтерського обліку. Вчення про бухгалтерські категорії направлене на вивчення загальної визначеності, на основі якої ґрунтується і від якої залежить більш часткове і конкретне (вчення про бухгалтерські поняття).

Необхідність побудови системи бухгалтерських категорій актуалізується необхідністю надання відповіді окремим науковцям, які зазначають, що бухгалтерський облік не є бухгалтерським, і взагалі не може бути віднесений до переліку повноцінних наук. Відсутність адекватної реакції на такі закиди окремих представників всередині “бухгалтерського цеху” автоматично свідчитиме про визнання їх правоти та зумовлюватиме (якщо облік слід хоч якимось чином розвивати) необхідність пошуків подальших варіантів розвитку бухгалтерського обліку, наприклад, його перетворення на “інформологію” або його приєднання до інформаційної системи вищого порядку з втратою власної ідентичності та незалежності.

Для надання адекватної відповіді стосовно визнання бухгалтерського обліку наукою, необхідним є вирішення комплексу проблемних питань, з якими пов’язано його визнання і функціонування як повноцінної науки:

1. чому бухгалтерський облік повинен бути наукою?
2. якою саме він є наукою?
3. якщо він є наукою, то які він має власні категорії, поняття, тенденції, закономірності та закони?

На перші два вищенаведені питання нами була надана відповідь в п. 1.1. В той же час, потребує вирішення третє питання, зокрема, в частині побудови категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку (далі – КПАБО).

Причини необхідності розробки системи бухгалтерських категорій

У складі теоретичного знання кожної науки і системи пізнання об’єктивної реальності, як і науки бухгалтерський облік, категорії займають провідне місце, утворюючи основу її категорійно-понятійного апарату. Наявність власного

категорійного апарату свідчить про відповідний рівень її визнання, самоідентифікації та самоствердження. Бухгалтерський категорійний апарат є одним із основних компонентів бухгалтерської методології, аналіз якого дозволяє розкрити специфічні особливості бухгалтерського обліку як науки.

Проблема систематизації бухгалтерських категорій не є новою. Протягом тривалого часу розвитку бухгалтерського обліку, в кожному окремому історичному періоді, існували свої категорійні системи. На жаль, майже у кожного вченого існувала й на сьогодні існує своя система категорій і понять, які не можна порівняти між собою. Однак, це ще не найгірший випадок, оскільки в багатьох проаналізованих дисертаціях з бухгалтерського обліку дослідники розглядають економічні категорії замість бухгалтерських. Це, в кращому випадку, є ознакою недосконалої бухгалтерського категорійного апарату, а в гіршому – є ознакою його відсутності у вигляді завершеної і цілісної конструкції. Відсутність єдиної системи бухгалтерських категорій вказує на недостатній рівень розвитку бухгалтерської науки, недостатній рівень його теоретизації та залишає “щілини” для критики окремих доброзичливців.

В умовах сьогодення, що характеризуються засиллям нових понять та категорій у зв'язку із формаційною та цивілізаційною модернізацією НСБО, відсутні узагальнюючі роботи, в яких би проводилась систематизація бухгалтерських категорій. Існують лише окремі публікації вчених та дослідників, в яких наголошується про існування окремих категорій бухгалтерського обліку. В той же час, між вченими відсутня єдність в поглядах стосовно того, що є бухгалтерською категорією, а що ні. Свідченням цього є той факт, що провівши аналіз праці “патріарха” вітчизняного бухгалтерського обліку проф. Я.В. Соколова “Бухгалтерський облік – весела наука” [²⁰⁴], було виявлено 21-ну бухгалтерську категорію, які виділив автор. Виявлені в праці “категорії” неможливо об'єднати в єдину категорійну систему, залишається незрозумілою логіка виділення цих бухгалтерських категорій.

Вищенаведене свідчить про те, що процес категоризації бухгалтерського обліку характеризується безсистемністю та не призводить до виконання тих задач, які передбачає введення таких загальних елементів як “категорія” в бухгалтерську науку. Зокрема, побудова системи

²⁰⁴ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. / Я.В. Соколов. – М., ООО “ІС-Паблішинг”, 2011. – 638 с.

бухгалтерських категорій (виходячи з позиції В.П. Кохановського [²⁰⁵, с. 207]) призначена перетворити науку про бухгалтерський облік на прикладну логіку, яка є вченням про визначення, опис, формулювання та утворення понять. Система бухгалтерських категорій створює передумови для підвищення об'єктивності змісту бухгалтерського наукового пізнання шляхом створення передумов для мислення в бухгалтерських поняттях.

Для забезпечення синтезу бухгалтерського наукового знання другого порядку необхідною є побудова нової системи бухгалтерських категорій, яка дозволить:

- виявити, що таке “бухгалтерська категорія” і що слід відносити до складу бухгалтерських категорій;
- представити бухгалтерський облік з точки зору логіки як систему взаємопов'язаних категорій;
- встановити відношення бухгалтерських категорій одна до одної;
- встановити відношення бухгалтерських категорій до об'єктивної реальності і до БНКС;
- встановити роль кожної із виділених категорій в процесі бухгалтерського наукового пізнання;
- підсилити значимість наукового статусу бухгалтерського обліку*.

Зведення бухгалтерських категорій у складі єдиної цілісної структури дозволить побудувати таку систему, яка забезпечуватиме категоризацію всієї об'єктивної дійсності (господарського життя підприємства і бухгалтерської методології). Це є можливим лише за умови побудови такої системи категорій, яка розкриватиме їх співвідношення між собою, оскільки об'єктивна дійсність вже відображається у складі бухгалтерських категорій, а як єдине ціле вона може бути відтворена шляхом цілісної системи категорій. Система бухгалтерських категорій є цілісною за умови встановлення їх внутрішніх взаємозв'язків і закономірних залежностей, коли можливим є встановлення того, як зміни в одних бухгалтерських категоріях викликають зміни в інших категоріях.

²⁰⁵ Кохановский В.П. Философия и методология науки: Учебник для ВУЗ. – Ростов н / Д.: “Феникс”, 1999. – 576 с.

* Зокрема, Ф. Вілла вважав, що для того, щоб бухгалтерія піднялась до рівня науки, вона повинна дослідити свої принципи і категорії [Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – Ч. 1. – 928 с., с. 448]. Якщо принципам бухгалтерського обліку присвячена значна кількість праць сучасних науковців, то розвиток бухгалтерського категорійного апарату знаходиться на узбіччі сучасного облікового науково-дослідницького мейнстріму.

Побудова системи бухгалтерських категорій дозволяє структурувати процес бухгалтерського наукового пізнання за змістом, шляхом утворення комірок конкретної змістовної думки, забезпечує системне представлення і розуміння БНКС, створює передумови для побудови спеціальної бухгалтерської мови*. Розроблене на основі системи категорій вчення про бухгалтерські категорії дозволяє використовувати всі можливості категорійного мислення, дозволяє узгодити комунікаційний процес між вченими-бухгалтерами, що сприяє підвищенню рівня наукової досконалості бухгалтерських досліджень.

Стихійне, напівсвідоме використання бухгалтерських категорій як елементів системи бухгалтерського наукового знання може призвести до постійних перекосів – абсолютизації одних бухгалтерських категорій відносно інших. Наприклад, значна увага вітчизняних дослідників приділяється аналізу категорії “витрати”**. Цей факт, враховуючи радянські корені НСБО, призвів до абсолютизації витратного підходу до оцінки активів підприємства в національній обліковій методології, що перешкоджає розумінню вартості активів, яка формується не лише в результаті понесених на цей актив витрат.

**Умови побудови
системи
бухгалтерських
категорій**

Для побудови ефективно діючої системи бухгалтерських категорій необхідно мати:

- критерії відокремлення категорій від понять, що дозволить одержати номенклатуру бухгалтерських категорій;
- схему побудови системи бухгалтерських категорій;
- процедуру включення бухгалтерських категорій до складу системи.

Врахування вищенаведених умов побудови системи бухгалтерських категорій відображає основні принципи, за якими планується побудова системи категорій. Це, з одного боку, може стати засобом підтвердження об’єктивності проведеного дослідження, а з іншого, стати об’єктом для критики з боку інших дослідників, які пропонуватимуть власні критерії для проведення систематизації бухгалтерських категорій.

1. Критерії відокремлення бухгалтерських категорій від бухгалтерських понять. Сучасні дослідники в сфері філософії науки застосовують два основні підходи до розмежування категорій та понять (рис. 1.16).

* Розгляд бухгалтерського обліку як спеціальної мови – в світлі лінгвістичних аспектів, відкриває нові шляхи для вирішення бухгалтерських наукових проблем, на які традиційна дослідницька методологія не в змоззі дати належну відповідь.

** За даними інформаційної бази Житомирської наукової бухгалтерської школи виявлено, що за період з 2001-2012 рр. в Україні захищено понад 100 дисертацій на здобуття наукового ступеню к.е.н. зі спеціальності “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”, присвячених питанням обліку витрат.

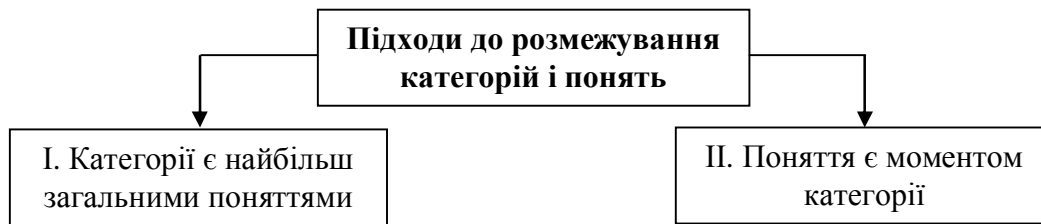


Рис. 1.16. Існуючі підходи до розмежування категорій та понять в філософії науки

За першим підходом категорії є синонімами або ототожнюються з поняттями, перші з яких є більш загальними по відношенню до других. Це передбачає, що існують поняття, які є менш загальними.

За таким підходом заміна категорії поняттям істотно не змінює сутність ідеї, представлені в тексті, а обидва терміни виступають в якості синонімів. Наприклад, як писав проф. Я.В. Соколов стосовно еволюції рахунків від рахунків на конкретні предмети до груп рахунків, що об'єднують певні однорідні предмети: “тут ми вже стикаємось з феноменом створення нових облікових категорій, з якими вже, а не з реальними цінностями, людям доводиться працювати” [206, с. 94]. Замінивши в даному тексті слово “категорія” на слово “поняття”, не втрачається змістовне наповнення ідеї, вираженої в тексті.

Бухгалтерські категорії і поняття є субпідрядними по відношенню до філософських категорій, в яких виражаються загальні і часткові поняття функціональних наук, зокрема, і науки бухгалтерський облік (рис. 1.17).



Рис. 1.17. Ієрархія між філософськими категоріями та бухгалтерськими категоріями і поняттями

Бухгалтерські поняття закріплюються в термінах, ознаки яких вказують на визнану бухгалтерською наукою істотну характеристику, що притаманна даному виду явищ і об'єктів.

²⁰⁶ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. / Я.В. Соколов. – М., ООО “ІС-Паблішинг”, 2011. – 638 с.

Бухгалтерські терміни є словами чи словосполученнями слів, що надають точну і однозначну назву конкретному бухгалтерському поняттю та визначають його співвідношення із іншими поняттями. Процес (логічна операція), що передбачає встановлення змісту терміну за допомогою осмислених або знайомих слів називається дефініцією (визначенням) бухгалтерського терміну. В словниках облікових термінів і в багатоманітності їх сполучень розкривається засвоєне поле бухгалтерського наукового знання.

Між бухгалтерськими категоріями і поняттями встановлюється відповідна ієрархія (рис. 1.17), яка передбачає виникнення двох напрямів аналізу співвідношення між ними:

- *вплив бухгалтерських понять на розвиток бухгалтерських категорій.*

Даний напрям передбачає необхідність врахування особливостей нових виявлених і впроваджених понять, які можуть змінювати межі та характеристики бухгалтерської категорії, з якою вона співвідноситься. В одному з проведених нами досліджень було запропоноване нове поняття – “активи зовнішнього середовища”, які є ресурсами підприємства, які не можна повністю контролювати, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [²⁰⁷, с. 566]. Відмінною особливістю даного виду активів від інших активів підприємства є відсутність повного контролю над такими активами, що, зокрема, реалізується в здатності активів до апresiasi – зростанні вартості незалежно від дій їх власника. Наведення подібних пропозицій передбачає необхідність перегляду бухгалтерської категорії “актив”.

- *вплив бухгалтерських категорій на бухгалтерську пізнавальну діяльність, яка передбачає обов’язкову необхідність застосування різноманітних форм мислення, однією із яких є поняття.* Даний напрям передбачає необхідність врахування особливостей категорійного мислення в процесі бухгалтерського наукового дослідження, що передбачає аналіз пізнання з точки зору становлення його основних форм, зокрема, поняття. Це дозволяє визначити різноманіття господарського життя підприємств, розкрити предмет бухгалтерського обліку і шляхи його розробки.

Наприклад, якщо в бухгалтерському обліку буде прийнята в якості нормального наукового знання (за Т.С. Куном) ситуаційна теорія бухгалтерського обліку Дж. Сортера, то це означатиме необхідність заміни

²⁰⁷ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: Монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

бухгалтерської категорії “факт господарського життя” на категорію “господарська ситуація”. Поява такої нової категорії як “господарська ситуація”, яка є дещо ширшою в часі і просторі відносно категорії “факт господарського життя”, загалом дозволяє розширити набір понять, які складають понятійний апарат бухгалтерського обліку. Наприклад, поява категорії “господарська ситуація” передбачає необхідність введення такого поняття як “стратегічні господарські ситуації”, що відображатимуть стратегічні (прогнозні або перспективні) дії і події, що відбуваються в господарському житті підприємства.

В окремих випадках терміни “категорія” і “поняття” розглядаються як взаємовиключні терміни. Так, проф. Я.В. Соколов та проф. М.Л. Пятов, розглядаючи сутність фактів господарського життя, пишуть, що “в офіційному документі мова йде про факти господарського життя, які поділяються на дві категорії: факти-дії і факти-події” [208, с. 32]. В даному випадку категорія розглядається як рубрика, і є видом факту господарського життя, а не поняттям про нього. В такому випадку використання терміну “поняття” позбавляє текст змісту, оскільки вони (категорії і поняття) не тільки є нетотожними, а й суперечливими.

Прикладом подібного підходу до використання категорій в бухгалтерському обліку є дослідження проф. С.Ф. Голова, в якому виділяються категорії середньої чисельності працівників, категорії витрат, категорії суми винагороди, категорії персоналу [209, с. 496-500] та дослідження проф. О.В. Кузнецової, яка пише про те, що “економічна періодизація становлення і розвитку системи планів рахунків базується на категоріях планів рахунків (фінансового обліку відповідних парадигм, національних і міжнаціональних планах рахунків) ... [210, с. 24]. За підходом, якого дотримуються С.Ф. Голова та О.В. Кузнецова, категорії виступають рубриками, що розчленовують об’єкт, а не надають його визначеність, тобто не можуть виступати в якості бухгалтерських понять.

²⁰⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя: [учеб.-практ. пособие] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 232 с.

²⁰⁹ Голова С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [текст]: Монографія / С.Ф. Голова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

²¹⁰ Кузнецова Е.В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: теория, методология и практика: автореф. дис. на соискание ученой степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Е.В. Кузнецова. – Ростов-на-Дону, 2010. – 44 с.

За другим підходом бухгалтерські поняття виступають лише окремим моментом бухгалтерських категорій, оскільки поняття не виступають засобом розчленування, групування і синтезування дійсності, а лише надають знання про певний об'єкт (об'єкт чи метод обліку), їх властивості, й можуть знаходити втілення в бухгалтерських термінах.

Виходячи з такого підходу, з одного боку, господарське життя підприємства, що має значну кількість атрибутів і форм здійснення (облік як практична діяльність), та бухгалтерська методологія (облік як наука) розчленовуються за допомогою бухгалтерських категорій. З іншого боку, множина реальних якостей певних об'єктів (об'єктів чи методів обліку) узагальнюється і синтезується в певних бухгалтерських категоріях.

Наприклад, якщо ми розкладаємо господарське життя підприємства в розрізі множини бухгалтерських категорій, що відображають засоби підприємства чи джерела їх утворення, то актив, в даному випадку, буде розглядатись як бухгалтерська категорія. Актив також є бухгалтерською категорією, якщо ми розглядатимемо його як засіб зведення в одну категорію її атрибутивного різноманіття – всіх ресурсів, що контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод в майбутньому. Якщо ж ми розглядатимемо тільки актив, тобто його внутрішній зміст, а не його аналітико-синтетичну здатність, то в даному випадку ми розглядатимемо поняття активу.

Якщо ми зводимо певний об'єкт до рівня бухгалтерської категорії, то, з одного боку, група об'єктів, до якої він входить, повинна складати певну цілісну структуру (бухгалтерський фрагмент), тому мінімальною кількістю категорій, за якої вони не перестають бути категоріями, є дві категорії. З іншого боку, цей об'єкт має узагальнювати за певними ознаками чи атрибутами інші бухгалтерські поняття. Виходячи з цього, категорійне узагальнення є діалектичною обробкою об'єкта категоризації, за допомогою якого виявляються внутрішньо необхідні бухгалтерські властивості явищ і процесів господарського життя та бухгалтерської методології.

В бухгалтерському обліку більш доцільно застосовувати другий підхід до розмежування категорій та понять, який графічно зображено на рис. 1.18.

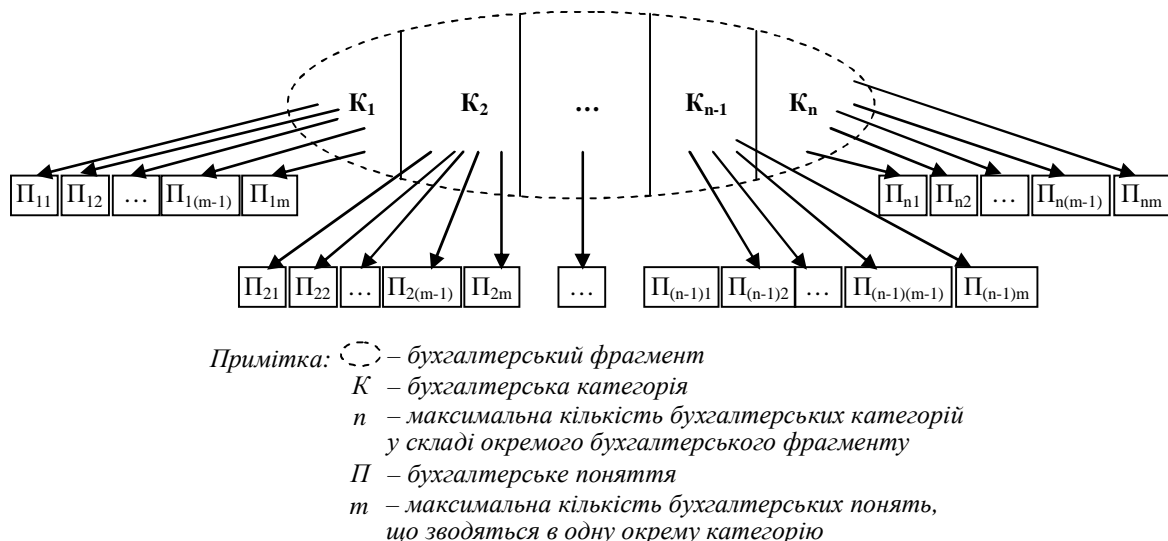


Рис. 1.18. Взаємозв'язок бухгалтерських категорій та бухгалтерських понять

Застосування вищенаведеного підходу дозволяє всебічно розглянути відмінності між бухгалтерськими категоріями та бухгалтерськими поняттями, що створює передумови для обґрунтування теоретичних основ побудови категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку.

II. Схема побудови системи бухгалтерських категорій. В якості основної схеми побудови системи бухгалтерських категорій запропоновано використовувати підхід Е.Д. Гражданнікова [211, с. 36-37], який передбачає використання в якості критерію впорядкування категорій фрагментарну структуру.

Бухгалтерський фрагмент – це формальна класифікаційна модель, що характеризує такі сфери бухгалтерського обліку як: предмет бухгалтерського обліку; методологія бухгалтерського обліку; бухгалтерське наукове пізнання метатеоретичного, теоретичного та емпіричного рівнів; основи науки бухгалтерський облік.

Впорядкування всіх бухгалтерських категорій за кожним виділеним бухгалтерським фрагментом забезпечує побудову впорядкованої системи бухгалтерських категорій.

Сукупність бухгалтерських фрагментів з наявними у їх складі бухгалтерськими категоріями утворює категорійний апарат бухгалтерської науки.

III. Процедура включення бухгалтерських категорій до складу системи. Для включення новоствореної категорії до складу системи бухгалтерських категорій необхідно подолати ряд обмежень, які висуваються до кожного з елементів такої системи.

²¹¹ Гражданников Е.Д. Метод систематизации философских категорий / Е.Д. Гражданников. – Новосибирск: наука, 1985. – 105 с.

1. Предметне обмеження. До складу системи бухгалтерських категорій слід включати лише ті категорії, що мають суто бухгалтерське походження. Тобто їх значення має суто облікову специфіку, навіть за наявності однакової назви із іншими сферами досліджень, зокрема, з економічною теорією, правом, фінансами тощо.

Наприклад, проф. М.І. Бондар в авторефераті дисертації [²¹², с. 21] уточнив зміст економічної категорії “інвестиції” та обґрунтував можливість її використання в обліковому процесі в конкретних випадках. Подібного підходу також дотримуються: проф. І.Й. Яремко [²¹³], що видно із назви його монографії “Економічні категорії в методології обліку”; проф. Н.М. Малюга, що видно з назви її статті “Прибуток як економічна категорія та об’єкт бухгалтерського обліку” [²¹⁴]; проф. І.В. Орлов, яким досліджено зміст зобов’язань як економіко-правової категорії та об’єкта бухгалтерського спостереження [²¹⁵] та інші вітчизняні дослідники-обліковці.

Взагалі, з цього приводу потребують вирішення два наступні питання:

- чи повинні категорії бухгалтерського обліку, які мають аналоги в економічній теорії, наприклад, категорія “витрати”, повністю відповідати цим аналогічним економіко-теоретичним категоріям?
- чи повинна система бухгалтерського обліку залучати методологічний інструментарій економічної теорії для пізнання господарського життя підприємства?

Категорії інших наук, наприклад, економіко-теоретичні категорії, аналоги яких використовуються в бухгалтерському обліку і відображають об’єкти і явища, що відносяться до предмету обліку, не повинні використовуватись в системі бухгалтерському обліку. Однак, в той же час, бухгалтерська наука, яка ще перебуває на достатньо ранній стадії своєї теоретизації у порівнянні із такими науками як математика, фізика чи економічна теорія, змушена використовувати категорії інших наук. Це особливо проявляється в тих випадках, коли з’являються нові явища і

²¹² Бондар М.І. Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” (за видами економічної діяльності) / М.І. Бондар. – Київ, 2008. – 32 с.

²¹³ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку [текст]: Монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

²¹⁴ Малюга Н.М. Прибуток як економічна категорія та об’єкт бухгалтерського обліку / Н.М. Малюга // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 2 (28). – С. 119-130.

²¹⁵ Орлов І.В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і контролю зобов’язань суб’єктів господарювання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” (за видами економічної діяльності) / І.В. Орлов. – Житомир, 2011. – 32 с.

процеси, які ще повною мірою не знайшли відображення в системі бухгалтерського обліку, наприклад, інтелектуальний капітал, трансакційні витрати, електронна комерція тощо. Однак ідентичність бухгалтерського обліку як науки можлива лише за наявності власних бухгалтерських категорій, які мають бути відмежовані від економіко-теоретичних, правових, фінансових категорій тощо.

Подальший розвиток бухгалтерського обліку як науки неможливий без побудови обґрунтованої системи бухгалтерських наукових категорій, яка постійно удосконалюватиметься і розвиватиметься разом із розвитком бухгалтерської методології, появою нових форм господарського життя, нових явищ і процесів, які повинні бути включені до складу системи бухгалтерського обліку з метою приведення її у адекватність до вимог користувачів бухгалтерської інформації.

2. Внутрішньовидове обмеження передбачає необхідність розрізнення існування різних видів обліку (фінансовий, управлінський, податковий), в межах яких сформувались власні категорійно-понятійні системи. Виходячи із обраного предмету дослідження, розглядається взаємозв'язок категорій та понять в межах системи фінансового обліку.

3. Міждисциплінарне обмеження. Однією із перепон, що не дозволяє на сьогодні побудувати систему бухгалтерських категорій, є внутрішня нерозчленованість теорії бухгалтерського обліку (відсутність відокремлення теорії ведення, теорії організації і теорії комп'ютеризації бухгалтерського обліку). Внаслідок цього виникає ситуація, що у випадках, коли вченими навіть і виділяються певні бухгалтерські категорії, в результаті чого встановлюється їх взаємозв'язок із світом реальних об'єктів, все одно, ними не здійснюється обґрунтування зв'язків виділеної категорії з іншими бухгалтерськими категоріями.

Внаслідок цього до бухгалтерських категорій слід включати лише категорії, що стосуються процедури ведення бухгалтерського обліку, і не відносяться категорії щодо регулювання, комп'ютеризації та організації бухгалтерського обліку, бухгалтерського обліку як професійної діяльності тощо. Використання даного критерію до виділення бухгалтерських категорій зумовлюється обраним предметом дослідження, до якого включається лише теорія і метатеорія ведення бухгалтерського обліку. Тому окремі бухгалтерські категорії, що виділяються вченими (наприклад, проф.

О.М. Петрук виділяє категорію “професіоналізм бухгалтера” [216, с. 162], а проф. І.Н. Саннікова виділяє категорію “бухгалтерська субкультура” [217]) не розглядаються в даному дослідженні.

Значення бухгалтерських категорій має пряме відношення до процесу бухгалтерського обліку (науки і практики). В даному випадку розглядається наука бухгалтерський облік відносно практичної діяльності бухгалтера, тобто, в частині побудови інформаційних моделей відображення об’єктів обліку, а не, наприклад, створення нових моделей організації облікового процесу.

4. Внутрішньодисциплінарне обмеження. Передбачає включення до бухгалтерських категорій лише тих елементів бухгалтерського наукового знання, які є загальноприйнятими та набули широкого використання в бухгалтерській практиці чи в науково-дослідницькій праці вчених-бухгалтерів. Відповідно, до складу системи бухгалтерських категорій не можуть бути віднесені маргінальні категорії, які навіть відповідають всім критеріям їх визнання в якості повноцінної бухгалтерської категорії. На основі таких маргінальних бухгалтерських категорій може бути складена окрема альтернативна система бухгалтерських категорій, яка може конкурувати із існуючою системою. Так, наприклад, до бухгалтерських категорій не можна віднести потрійний запис, оскільки в бухгалтерській науці доки що відсутній єдиний підхід до розуміння його сутності. Зокрема, в науковій літературі представлений вертикальний варіант застосування потрійного запису, запропонований Ю. Ідзирі [218, с. 749], та горизонтальний варіант, запропонований Дж. Лінном [219, с. 1-7].

Застосування внутрішньодисциплінарного обмеження дозволяє оберегти систему бухгалтерських категорій від проникнення нестійких і незагальноприйнятих категорій, які можуть піддати сумніву доцільність і правомірність існування такої системи, яка є цілісною структурою. Однак це не означає, що з часом в систему бухгалтерських категорій не можуть включатись новостворені категорії. Система бухгалтерських категорій має

²¹⁶ Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О.М. Петрук. – Київ, 2006. – 33 с.

²¹⁷ Саннікова І.Н. Проблемы развития бухгалтерской субкультуры: дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика”, 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством: экономика труда” / И.Н. Санникова. – Барнаул, 2006. – 410 с.

²¹⁸ Ijiri Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping / Yuji Ijiri // The Accounting Review. – 1986. – № 4. – P. 745-759

²¹⁹ Linn J. Analytical and theoretical extensions of double entry / James J. Linn // Working Paper. – Alfred P. Sloan School of Management. – 1964. – № 88-64. – P. 1-7.

змінюватись, оскільки відбувається поступова зміна його предметної області, що зумовлює необхідність удосконалення категорійного апарату бухгалтерського обліку.

Співвідношення між категоріями як елементами бухгалтерської наукової картини світу та об'єктивною реальністю

Як було розглянуто вище, бухгалтерські категорії мають здатність розчленовувати об'єкт категоризації (господарське життя підприємства та бухгалтерську методологію) з одного боку, а з іншого боку – синтезувати за певними ознаками бухгалтерські поняття.

Виходячи з цього, можна виділити два види відношень бухгалтерських категорій до світу реальних об'єктів (рис. 1.19).

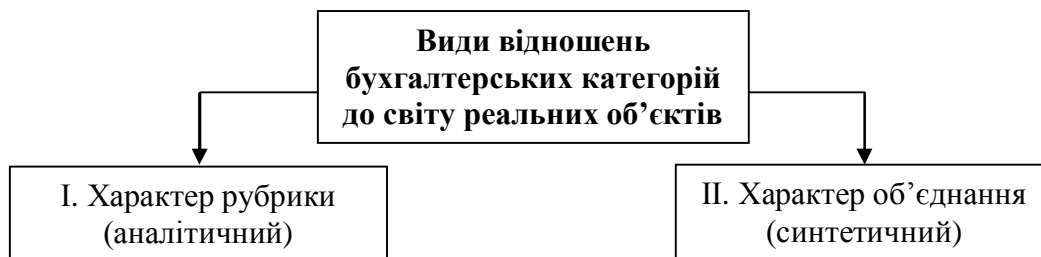


Рис. 1.19. Види відношень бухгалтерських категорій

В першому випадку бухгалтерські категорії, як спеціальні рубрики, розчленовують господарське життя підприємства та бухгалтерську методологію, внаслідок чого різним бухгалтерським категоріям відповідатимуть різні групи об'єктів (об'єктів обліку чи методів обліку).

В другому випадку бухгалтерські категорії узагальнюють об'єкти обліку чи методи обліку, об'єднують їх в сукупності, класи, чи групи відповідно до наявних у всіх них ознак чи існуючої в них визначеності.

Не дивлячись на існування двох протилежних відношень бухгалтерських категорій до світу реальних об'єктів, ці відношення надають цілісну характеристику вищенаведеного взаємовідношення. Наприклад, можна розчленувати бухгалтерську методологію на певну сукупність категорій, зокрема, таких як інвентаризація, документування, оцінка тощо. Візьмемо таку категорію як оцінка. До оцінки можна віднести цілий ряд методів (затратні, доходні, порівняльні), оскільки вони відповідають всім критеріям їх віднесення до оцінки як методу бухгалтерського обліку. Такі методи в даному випадку виступають бухгалтерськими поняттями. Відповідно, здійснюючи категоризацію методів обліку, ми переходимо від першого відношення до другого, що передбачає врахування множини властивостей, притаманних одному із методів обліку, зокрема, оцінці.

Єдність рубрикаційного та об'єднуючого відношення бухгалтерських категорій до об'єктивної реальності є специфічною властивістю бухгалтерської категоризації, яка дозволяє відділити дану форму мислення від інших форм, зокрема, від таких форм як бухгалтерські поняття та судження.

**Аналіз підходів
дослідників до
виділення
бухгалтерських
категорій**

Питання категоризації в бухгалтерському обліку вже протягом тривалого часу і до сьогодні підлягають обговоренню. Проаналізувавши дисертаційні роботи українських та російських дослідників

зі спеціальності “бухгалтерський облік, аналіз та аудит” з кінця 90-х рр. ХХ ст. до нашого часу, було виявлено наступні підходи до розуміння бухгалтерських категорій: ризик – С.Б. Давидов (1997 р.); бухгалтерський баланс – Н.О. Сергєєва (1999 р.); капітал підприємства – О.В. Парамонов (2001 р.); резерви – В.Г. Дорогостайський (2002 р.), Н.В. Хорохордіна (2006 р.); гудвіл – Н.В. Генералова (2003 р.), нематеріальні активи – В.С. Ржаніцина (2006 р.); капітал – С.В. Безчетна (2006 р.), О.С. Філіппова (2009 р.); витрати – Т.В. Полазнава (2007 р.); балансова політика – А.В. Гаринцев (2008 р.); незвичайні доходи і витрати – С.Ф. Голов (2008 р.); людські ресурси – О.В. Куліков (2008 р.); факт господарського життя – К.Ю. Циганков (2009 р.); облікова політика – П.Є. Житний (2009 р.); затрати, витрати, собівартість – Н.І. Пилипів (2009 р.); біологічні активи – Н.В. Гончаренко (2010 р.); зобов'язання – І.В. Орлов (2011 р.); людський капітал – Т.В. Давидюк (2011 р.).

Окремі дослідники виділяють наступні види бухгалтерських категорій в своїх працях: проф. Н.М. Малюга – мета, завдання, техніка, елементи, об'єкти, вимірник, принципи [²²⁰, с. 19]; проф. О.М. Петрук – подвійний запис, рахунок, баланс [²²¹, с. 23, 24]; проф. В.І. Стражев – об'єкт і предмет бухгалтерського обліку [²²², с. 313]; проф. М.С. Пушкар – матерія, простір, час, рух, причинність, необхідність, кількість, якість, випадковість, зміст, форма, можливість, дійсність, абстрактність, конкретність, стихійність,

²²⁰ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с.

²²¹ Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: дис. на здобуття наук. ступеня д.е.н., спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О.М. Петрук. – Київ, 2006. – 402 с.

²²² Стражев В.І. Объект и предмет бухгалтерского учета – главные категории в его теоретической системе // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (17). – С. 313-319.

усвідомленість, історичність, логічність, сутність, явище, теорія, практика, ціле, частина, абсолютність, відносність, буття [²²³, с. 72-75]. Слід відмітити, що запропоновані проф. М.С. Пушкарем категорії не є суто бухгалтерськими, що проектується на світ реальних об'єктів, який є предметом бухгалтерського обліку. Це є набір загальнофілософських категорій, деякі з яких дуже складно або навіть неможливо перенести в бухгалтерську науку, що ставить під сумнів доцільність їх використання в системі бухгалтерських наукових знань.

Проф. В.В. Ковальов виділяє такі бухгалтерські категорії як ФГЖ, активи, майно, пасиви, капітал, зобов'язання, баланс, доходи, виручка, прибуток, витрати, затрати, втрати, збитки, сторно, оцінка, рахунок, Головна книга, журнал, реєстр, фонд, дебітор, кредитор, калькуляція, подвійний запис, дебет, кредит, звітність тощо [²²⁴, с. 183]. Відмінною особливістю підходу автора є ототожнення категорій та понять, які в своїй сукупності утворюють понятійний (категорійний) апарат бухгалтерського обліку. Внаслідок чого, на думку автора, їх будь-яка класифікація буде суб'єктивною та малокорисною в теоретичному і практичному аспекті [²²⁵, с. 183]. З такою позицією автора не можна погодитись, оскільки лише правильно побудована класифікація бухгалтерських категорій створює чіткі передумови для гносеологічного і методологічного аналізу сучасного стану і тенденцій розвитку бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз наукових публікацій в сфері бухгалтерського обліку дозволив встановити, що на сьогодні відсутня загальноприйнята система бухгалтерських категорій як в світі, так і в Україні. Також відсутні і спроби розробки єдиної цілісної системи бухгалтерських категорій серед вітчизняних дослідників. Існування такої ситуації обґрунтовується як недостатнім рівнем теоретизації науки бухгалтерський облік, так і неповнотою вирішення даної проблеми в сфері філософії науки, де серед дослідників дотепер точаться дискусії з приводу побудови єдиної системи філософських категорій. До того ж, можливість побудови єдиної системи бухгалтерських категорій ускладнює поступова поява нових понять, які з'являються в умовах формаційних та цивілізаційних змін економічної системи.

²²³ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [текст]: Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

²²⁴ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

²²⁵ Те ж.

Окрема група дослідників, використовуючи такі елементи бухгалтерського теоретичного знання як “категорія”, “поняття”, “термін”, “дефініція”, “визначення”, досить часто змішують їх, наділяючи одні елементи ознаками інших елементів (категорії називаються поняттями або термінами, поняття називаються категоріями тощо), що призводить до *категорійно-понятійно-термінологічної плутанини* в сфері бухгалтерського обліку. Наприклад, проф. Я.В. Соколов та М.Л. Пятов пишуть: “господарські операції, на відміну від таких категорій, як майно та зобов’язання, що мають юридичний відтінок, є, по суті, чисто бухгалтерським традиційним терміном...” [226, с. 18]. В даному випадку автори, розглядаючи господарські операції як бухгалтерську категорію, не розмежовують між собою бухгалтерські категорії та бухгалтерські терміни.

Існуюча плутанина між бухгалтерськими поняттями, категоріями та іншими елементами бухгалтерського наукового знання підтверджує обґрунтовані вище тези, що серед вчених на сьогодні відсутні:

- єдиний підхід до розуміння сутності бухгалтерських категорій;
- єдиний підхід до класифікації бухгалтерських категорій;
- цілісна система бухгалтерських категорій;
- чітко структурований КПАБО.

Існуюча ситуація є свідченням того факту, що наука бухгалтерський облік не може досягти свого визнання і бути віднесеною до складу академічних наук, не може досягти найвищого рівня самоідентифікації і самоствердження. Основною причиною цього є те, що в ході свого розвитку вона ще не сформувала закінченого категорійно-понятійного апарату. Для вирішення цієї проблеми необхідно провести систематизацію бухгалтерських категорій, що дозволить підвищити науковий статус бухгалтерського обліку як науки та гармонізувати процес спілкування між представниками вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства.

З метою вирішення цієї проблеми кожен вчений-обліковець в монографії або в докторській дисертації, якщо він хоче зробити певний крок вперед в розвитку бухгалтерської науки, повинен хоча б певною мірою повному здійснювати категоризацію господарського життя підприємства або бухгалтерської методології. Як наслідок, результатом такої категоризації може бути поява такого пункту наукової новизни як удосконалення категорійного апарату бухгалтерського обліку (далі – КАБО).

²²⁶ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя: [учеб.-практ. пособие] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 232 с.

Якщо ж ми говоримо про написання кандидатських дисертацій, то вважаємо, що проблеми категоризації не повинні розкриватись в роботах даного виду. Значна кількість вітчизняних дослідників в науковій новизні зазначають про удосконалення КПАБО в тій чи іншій мірі. Дане удосконалення слід розглядати з двох позицій: удосконалення бухгалтерських категорій; удосконалення бухгалтерських понять.

1) Стосовно удосконалення понять до дослідників не можна висунути жодних претензій, оскільки майже кожна робота передбачає удосконалення певних бухгалтерських понять та може вважатись апіорним елементом бухгалтерських наукових досліджень в Україні. 2) Розгляд проблем категоризації бухгалтерського обліку потребує глибокого опрацювання матеріалу, а введення нових чи модифікація існуючих категорій передбачає необхідність значної модифікації всієї системи бухгалтерського обліку й інших категорій, оскільки вони складають цілісну систему. Вважаємо, що таку роботу якісно не під силу зробити в одній кандидатській дисертації, як наслідок, розглядувана категоризаційна проблема не буде вирішена до кінця, а можливі пропозиції автора можуть навіть призвести до ще більшої плутанини в даній сфері.

**Система
бухгалтерських
категорій**

Виходячи із виділених критеріїв, за якими категорії відрізняються від понять в бухгалтерському обліку, враховуючи існуючі підходи дослідників до виділення бухгалтерських категорій та використовуючи розуміння бухгалтерського фрагменту як формальної класифікаційної моделі, запропоновано наступну систему бухгалтерських категорій (табл. 1.16).

Таблиця 1.16. Система бухгалтерських категорій

<i>Бухгалтерський фрагмент</i>	<i>Категорії</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<i>Предметний</i>	1. Актив 2. Зобов'язання 3. Капітал 4. Дохід 5. Витрати
<i>Методологічний</i>	6. Інвентаризація 7. Документування 8. Оцінка 9. Калькулювання 10. Бухгалтерський запис 11. Рахунки 12. Баланс 13. Звітність

Продовження табл. 1.16

1	2
<i>Предметно-методологічний</i>	14.Факт господарського життя 15.Умовний факт господарського життя (факт господарського життя з невизначеними наслідками) 16.Бухгалтерський симулякр*
<i>Методологічно-організаційний</i>	17.Стандарт бухгалтерського обліку 18.Облікова політика 19.Професійне судження бухгалтера 20.Принцип бухгалтерського обліку
<i>Епістемологічний</i>	21.Метатеоретичний рівень бухгалтерського обліку (бухгалтерська метатеорія) 22.Теоретичний рівень бухгалтерського обліку (бухгалтерська теорія) 23.Емпіричний рівень бухгалтерського обліку 24.Бухгалтерська наукова картина світу 25.Норми бухгалтерського наукового пізнання 26.Ідеали бухгалтерського наукового пізнання 27.Філософські основи бухгалтерської науки
<i>Системний</i>	28.Предмет бухгалтерського обліку 29.Об'єкт бухгалтерського обліку 30.Суб'єкт бухгалтерського обліку 31.Функція бухгалтерського обліку 32.Мета бухгалтерського обліку 33.Завдання бухгалтерського обліку 34.Форма бухгалтерського обліку 35.Мова бухгалтерського обліку (бухгалтерська методологія) 36.Середовище бухгалтерського обліку (користувачі бухгалтерської інформації)

Запропонована сукупність бухгалтерських категорій, об'єднаних за допомогою виділених бухгалтерських фрагментів, є цілісною системою, оскільки складається із набору елементів, між якими наявні специфічні зв'язки та яка взаємодіє із зовнішнім середовищем. Наприклад, згідно П(С)БО 16 “Витрати” витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства ... [227]. Відповідно, змінюючи будь-яку з категорій “активів”, “зобов'язань” чи “капіталу”, обов'язково слід розглянути вплив таких змін на категорію “витрати”.

* Даний вид фактів передбачає їх створення в межах системи обліку, тобто такі елементи передбачено створювати згідно прийнятої на рівні держави бухгалтерської доктрини або дозволяється створювати в межах окремого підприємства шляхом реалізації механізму професійного судження бухгалтера. Прикладом таких елементів є резерв сумнівних боргів та витрати майбутніх періодів.

²²⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” № 131 від 14.06.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

Розроблена система бухгалтерських категорій є відкритою системою, що передбачає можливість її взаємодії із зовнішнім обліковим середовищем, внаслідок чого до її складу можуть додаватись нові бухгалтерські фрагменти із новими категоріями або нові категорії до вже існуючих фрагментів, модифікуватись (розширюватись або звужуватись), замінюватись або ліквідуватись існуючі категорії. Для того, щоб забезпечувати реалізацію основної мети науки бухгалтерський облік – розробку бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку діяльності підприємства, така система повинна постійно адаптуватись до потреб практики бухгалтерського обліку (бухгалтерської практики, практики вчених-бухгалтерів, практики користувачів облікової інформації), оскільки за наявності змін в цих видах практик, вони будуть сприйматись через неадекватну категорійну структуру, що не дозволить виявляти їх сутнісні характеристики та ставитиме під сумнів доцільність використання всієї системи категорій. Це дозволяє констатувати, що історичність (відсутність незмінної системи бухгалтерських категорій) є об'єктивним параметром бухгалтерського категорійного мислення.

Системність *предметних категорій* реалізована завдяки концептуальній основі МСФЗ, на основі якої побудовані національні П(С)БО.

Системність *методологічних категорій* викристалізувалась в результаті тривалої теоретичної рефлексії радянських вчених-обліковців і з часом була перенесена в НСБО. Досконалість структури методологічного фрагменту системи бухгалтерських категорій підтверджує проф. Я.В. Соколов [²²⁸, с. 242], який відмічає про відсутність необхідності досліджень в сфері складових методу бухгалтерського обліку, зокрема, в частині уточнення набору його елементів. Цим самим автор підкреслює той факт, що даний бухгалтерський фрагмент є сформованою системою, яка є адекватною до умов користувачів бухгалтерської інформації в умовах сьогодення.

Предметно-методологічні категорії характеризують всі можливі варіанти дій, подій та ситуацій з визначеними і невизначеними наслідками, які знаходять своє відображення в системі бухгалтерського обліку.

Методологічно-організаційні категорії включають ті бухгалтерські категорії, які характеризують процес організації бухгалтерського обліку з позиції його методології. Вони стосуються сучасного підходу до

²²⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. / Я.В. Соколов. – М., ООО “1С-Публишинг”, 2011. – 638 с.

регулювання бухгалтерського обліку в Україні, що характеризується наявністю альтернативних варіантів оцінки та облікового відображення наслідків різних видів ФГЖ.

Епістемологічні категорії розкривають сутність рівнів, методів та інших складових процесу бухгалтерського наукового пізнання.

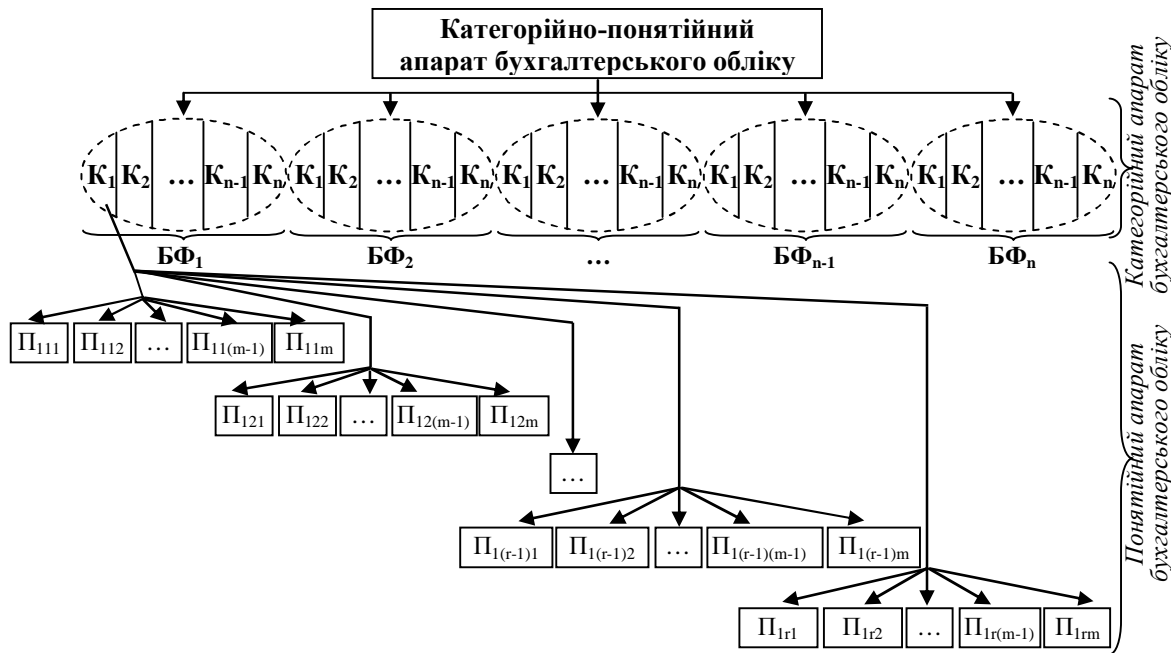
Системні категорії відображають категоріальну структуру бухгалтерського обліку з позиції системного підходу, що на сьогодні набув найбільшого поширення серед представників вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства. Даний бухгалтерський фрагмент може доповнюватись новими бухгалтерськими категоріями шляхом включення нових характеристик системи обліку на основі застосування теорії систем.

Перспективним напрямом категоризації бухгалтерського обліку є застосування інших підходів до розгляду бухгалтерського обліку як суспільного явища, зокрема, лінгвістичного підходу. В результаті його широкого застосування в системі обліку у складі системи бухгалтерських категорій повинен з'явитись новий бухгалтерський фрагмент – лінгвістичний, із власним набором категорій. Однак, для впровадження нового бухгалтерського фрагменту з відповідним набором категорій необхідно забезпечити налагодження взаємозв'язків між ним та існуючими фрагментами, та між категоріями, що входять до його складу, з усіма бухгалтерськими категоріями, що вже входять до складу чинної системи.

Провівши аналіз розробленої системи бухгалтерських категорій з позиції можливості їх існування в різних моделях НСБО, встановлено, що в системі “соціалістичного” обліку були відсутні такі категорії: стандарт бухгалтерського обліку; облікова політика; професійне судження бухгалтера; принцип бухгалтерського обліку. Причиною їх відсутності була неможливість реалізації в умовах системи “соціалістичного” обліку концепції багатоваріантності облікової методології. Всі інші категорії або були реалізовані в соціалістичній системі обліку, або могли бути безперешкодно (без необхідності докорінного реформування системи обліку) реалізовані (наприклад, БНКС або бухгалтерський симулякр). Отже, система “соціалістичного” обліку щодо її категорійного апарату відрізняється від НСБО лише в частині методологічно-організаційного бухгалтерського фрагменту.

**Роль КПАБО в світлі
компаративного
аналізу НСБО**

Загальну структуру бухгалтерського категорійно-понятійного апарату можна представити у вигляді наступної моделі (рис. 1.20).



Примітка: БФ – бухгалтерський фрагмент
 К – бухгалтерська категорія
 n – максимальна кількість бухгалтерських категорій у складі окремого бухгалтерського фрагменту
 П – бухгалтерське поняття
 r – можлива кількість рівнів розгалуження окремого бухгалтерського поняття
 m – максимальна кількість бухгалтерських понять на окремому рівні

Рис. 1.20. Загальна структура КПАБО

(на прикладі першого бухгалтерського фрагменту (БФ₁))

Запропонована модель КПАБО дозволяє виділити у його складі два рівні – категорійний, що є сукупністю бухгалтерських фрагментів із відповідними категоріями, та понятійний, що включає в себе всі наявні бухгалтерські поняття, які пов’язані із найбільш загальними поняттями своєї групи.

Враховуючи те, що в бухгалтерському обліку використовуються категорії, які мають власне “бухгалтерське походження”, так і категорії, залучені з інших сфер наукового знання, слід провести розмежування між бухгалтерським категорійно-понятійним апаратом та КПАБО. Друге поняття є ширшим, оскільки окрім бухгалтерського категорійно-понятійного апарату, воно включає в себе залишкові категорії і поняття, у складі яких виділено два види: 1) залишкові категорії та поняття інших наук; 2) філософські залишкові категорії та поняття (рис. 1.21).

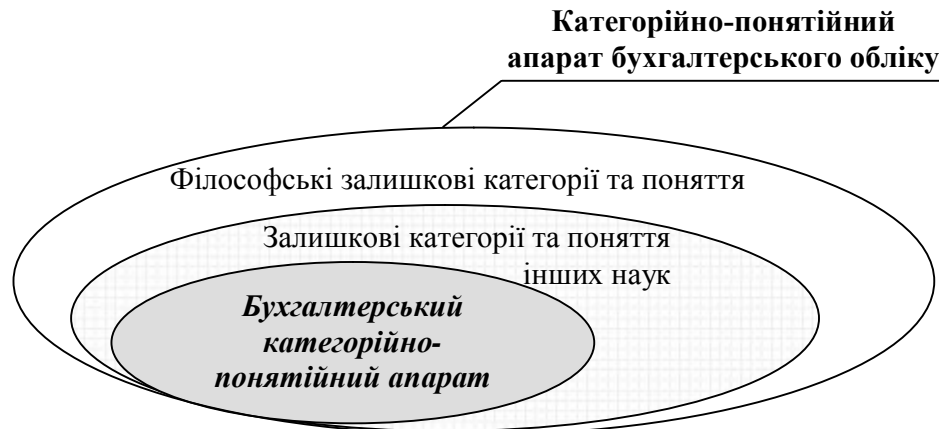


Рис. 1.21. Співвідношення між КАБО та бухгалтерським категорійно-понятійним апаратом

Теоретичний концепт “залишкова категорія” в науковий обіг вперше був введений відомим італійським економістом і соціологом В. Парето. Зокрема, автором [229, с. 30-31] досліджувалась категорія “логічні дії” – дії, в яких об’єктивна ціль ідентична суб’єктивній цілі. Всі інші дії, що не можуть бути віднесені до логічних, за залишковим принципом є нелогічними.

Логічні дії за В. Парето є центральними пояснювальними категоріями економіки, зокрема, в його неокласичному вигляді, в той час як нелогічні дії є залишковими категоріями економіки, що значною мірою стосуються сфери соціології [230, с. 41]. В бухгалтерському обліку залишкові категорії та поняття – це категорії та поняття інших наук, необхідні для проведення бухгалтерських наукових досліджень. Застосування пропозиції В. Парето означає, що при побудові окремих бухгалтерських наукових теорій чи теоретичних схем, за відсутності необхідних категорій у складі науки бухгалтерський облік, слід звертатись до ресурсів залишкових категорій.

Розкриттю сутності концепту “залишкова категорія” приділяє увагу Т. Парсонс, який зазначає з цього приводу, що “будь-яка система, що включає до свого складу як теоретичні положення, так і релевантні емпіричні знання, може розглядатись як яскрава освітлена пляма, оточена темрявою. Логічним ім’ям для цієї темряви буде термін “залишкові категорії” [231, с. 61]. На думку автора залишкові категорії є ключовими в розумінні тієї чи іншої теоретичної схеми. Однак емпіричні висновки, що впливають в результаті

²²⁹ Парето В. Компендиум по общей социологии [Текст] / В. Парето; пер. с итал. А.А. Зотова. – 2-е изд. – М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2008. – 511 с.

²³⁰ Hans S.J. The evolution of scientific knowledge / Hans Siggaard Jensen, Lykke Margot Richter, Morten Thanning Vendelø. – Northampton: Edward Elgar Publishing, 2003. – 225 p.

²³¹ Парсонс Т. О структуре социального действия / Т. Парсонс. – М.: Академический Проект, 2000. – 880 с.

використання залишкових категорій, часто не помічаються або формулюються настільки незрозуміло, що стають фактично беззмістовними. Виходячи з цього, Т. Парсонс одним із “видів прогресу” в теоретичній роботі вважає виділення із залишкових категорій позитивно визначених категорій і подальшу їх верифікацію в емпіричному дослідженні. Стосовно подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку дана теза означає, що залишкові категорії вихідної теорії за результатами досліджень повинні бути переведені в позитивні бухгалтерські категорії більш розвинених, прогресивних теорій. Тому, на сьогодні одним із завдань науковців в сфері бухгалтерського обліку є забезпечення його поступального розвитку шляхом виділення зі складу залишкових категорій бухгалтерських категорій на основі застосування емпіричних методів наукових досліджень.

У складі КПАБО запропоновано виділяти два види залишкових категорій і понять: 1) філософські категорії і поняття; 2) категорії та поняття інших наук. Основною причиною відокремлення філософських категорій від категорій інших наук є їх здатність виступати універсальними об’єктивними формами мислення і буття.

1. *Філософські категорії* є найважливішим фактором розвитку ідейних тенденцій науки, оскільки в сучасних умовах бухгалтерська наукова творчість все більше ускладнюється та потребує застосування неординарних філософських ідей. Як відмічає проф. В.Ф. Юлов, вплив філософії на науку вже не зводиться до пропозиції окремих ідей, мова йде про регулярну системну детермінацію. Філософські категорії стали ядром передумовного знання, звідки вчені беруть вихідні поняття для своїх теоретичних побудов. Таке запозичення давно стало звичним, і філософами оцінюються як необхідний оціночний концептуальний фон науки [²³², с. 486].

На сьогодні є звичною ситуація, коли дослідник в сфері бухгалтерського обліку для побудови вихідних передумов власної теорії звертається до філософських залишкових категорій (онтологічних, гносеологічних епістемологічних тощо), які вже осмислені вченими-філософами та представлені у вигляді теоретичних конструкцій, готових до впровадження в систему бухгалтерського наукового знання. Наприклад, подібним шляхом йдуть вчені, які розробляють бухгалтерські метатеорії на основі застосування моделей динаміки наукового знання – парадигм, науково-дослідницьких програм, дослідницьких традицій тощо.

²³² Юлов В.Ф. История и философия науки: [учебное пособие] / В.Ф. Юлов – Киров, 2007. – 573 с.

Важливість філософії в розвитку наук визнає відомий німецький вчений Ю. Хабермас, який відмічає, що філософія змінила свою роль відносно інших наук з “вказівника місця” на “охоронця місця”, що охороняє місце для емпіричних теорій з сильними універсалістськими зазіханнями [²³³, с. 27]. Особливо це стосується тих систем знань, що передаються культурною традицією, в яких ще не сформована фундаментальна теорія, до яких сьогодні відноситься і бухгалтерський облік.

2. *Категорії і поняття інших наук.* Бухгалтерський облік є соціальною та економічною наукою. Виходячи з цього, його подальший розвиток тісно пов'язаний із застосуванням передових ідей і напрацювань із таких суміжних дисциплін як соціологія, економічна теорія, фінанси, управління, маркетинг, право, інтелектуальна власність тощо. Для впровадження в науку про бухгалтерський облік теоретичних схем, що базуються на основі використання напрацювань вищенаведених суміжних дисциплін, необхідним є впровадження категорій і понять з цих дисциплін, які, на сьогодні відсутні в бухгалтерському обліку.

Наприклад, з розвитком постіндустріальної економіки значною кількістю вітчизняних (О.Б. Бутнік-Сіверський, Н.М. Головай, І.В. Жураковська, Н.М. Малюга, А.А. Чухно) та зарубіжних дослідників (І. Абейсекера, Е. Брукінг, П.Н. Бух, Дж. Гафрі, С. Замбон, А.М. Козирєв, Б. Марр, Дж. Моурітсен, Р. Рослендер, К.Е. Свейбі, Д. Скірмі, Л.А. Чайковська) обґрунтовується необхідність включення зі сфери економіки до складу бухгалтерського обліку залишкового поняття “інтелектуальний капітал” з метою побудови теорії бухгалтерського обліку об'єктів невідчутної інтелектуальної природи. Однак, використання в бухгалтерському обліку залишкового поняття “інтелектуальний капітал” не дозволило до сих пір розробити адекватної умовам розвитку постіндустріальної економіки комплексної методології його бухгалтерської оцінки та облікового відображення. А використання цього залишкового поняття в бухгалтерському обліку породило беззмістовні пропозиції авторів щодо відображення інтелектуального капіталу в пасиві бухгалтерського балансу [25, с. 40; 11, с. 263-264]. Дотримуючись пропозиції Т. Парсонса щодо подальшого розвитку наукового знання, для забезпечення подальшого прогресу в сфері бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу

²³³ Хабермас Ю. Моральное сознание и коммуникативное действие / Юрген Хабермас. – СПб.: Издательская фирма Наука “РАН”, 2001. – 381 с.

необхідним є виділення зі складу залишкового поняття “інтелектуальний капітал” окремого бухгалтерського поняття, наприклад, поняття “інтелектуальні активи” та забезпечити подальшу його верифікацію в практичній діяльності підприємств.

Широке використання залишкових категорій інших дисциплін в бухгалтерському обліку ускладнюється їх науковою спеціалізацією, що не дозволяє їх безперешкодно використовувати в системі бухгалтерського наукового знання. Як наслідок, виникають випадки, коли впровадження залишкових категорій і понять не стільки сприяє вирішенню існуючих проблем, оскільки привносить ще більший хаос в систему бухгалтерського наукового знання внаслідок неоднозначності їх трактування.

Наприклад, розвиток інституціоналізму в економічній теорії зумовив його активну трансляцію в бухгалтерські наукові дослідження, внаслідок чого з’явилися такі поняття: бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут (О.М. Петрук); інститути обліку (Н.В. Воскресенська, М.В. Львова, В.В. Панков, Т.М. Сльозко); інституційна теорія бухгалтерського обліку (Л.А. Чайковська); інституційний підхід в бухгалтерському обліку (Е.Ю. Воронова, В.М. Жук, Т.Б. Кувалдіна, Л.Ф. Шилова); інститут регулювання обліку і складання звітності (І.М. Саннікова); інститути як частини структури бухгалтерського обліку (В.К. Данилко, В.В. Травін); “інституційна пам’ять” бухгалтерії (І.Й. Яремко).

Розглянуті вище залишкові бухгалтерські поняття, в основі яких покладено інституційну теорію, є безсистемним набором понять, що розкривають різні аспекти функціонування бухгалтерського обліку як соціального явища. З одного боку, наявність такого понятійно-категорійного хаосу створює передумови для подальшого прогресивного розвитку науки, з якого в майбутньому повинні будемо прийти до впорядкованості. Однак, з іншого боку, така поступова хаотизація процесу побудови КПАБО може призвести до деградації облікової науки, оскільки синтезуючі наукові дослідження, які мають в ній “з хаосу створити впорядкування”, на сьогодні відсутні, а для їх проведення слід здійснити титанічну роботу та володіти глибокими міждисциплінарними знаннями.

Як відмічають А. Сокал та Ж. Брікмон, значна кількість вчених зловживає поняттями і термінами з інших наук. Одними із зловживань автори називають: використання наукових термінів без врахування їх значення; перенесення понять з точних наук в гуманітарні науки без певного емпіричного чи концептуального обґрунтування; жонгливання фразами, позбавленими змісту

та гра словами [²³⁴, с. 19]. Такі “мовні ігри” та “інтелектуальні уловки” не дозволяють побудувати чітку та по-науковому сувору систему бухгалтерського наукового знання. Для вирішення цієї проблеми необхідно проводити фільтрацію пропозицій дослідників, що поповнюватимуть систему бухгалтерського наукового знання. В основу такого категорійно-понятійного фільтру мають бути покладені певні наукові критерії, які відповідатимуть цілям функціонування чинної системи знань та захищатимуть наукові цінності, які створенні в межах бухгалтерського наукового співтовариства.

Виходячи із розробленої структури КПАБО (рис. 1.20), запропоновано кількісний показник рівня розвитку НСБО – категорійно-понятійна ємність НСБО ($КПЄ_{НСБО}$).

$$КПЄ_{НСБО} = \sum f \times k \times m \times n \quad (1)$$

де f – кількість бухгалтерських фрагментів у складі НСБО;

k – кількість бухгалтерських категорій у складі окремого фрагменту;

m – кількість бухгалтерських понять у складі окремої категорії;

n – кількість рівнів розгалуження окремого поняття.

Застосування такого показника (1) дозволяє порівняти НСБО із системами бухгалтерського обліку інших країн, що створює передумови для подальшого удосконалення НСБО шляхом розвитку її категорійно-понятійного апарату.

Цей показник може бути інтерпретований відносно різних видів бухгалтерського обліку, в результаті чого виділено показник рівня розвитку окремого виду бухгалтерського обліку – категорійно-понятійна ємність виду обліку ($КПЄ_{ВО}$).

$$КПЄ_{ВО} = \sum f \times k \times m \times n \quad (2)$$

де f – кількість бухгалтерських фрагментів у складі окремого виду обліку;

k – кількість бухгалтерських категорій у складі окремого фрагменту;

m – кількість бухгалтерських понять у складі окремої категорії;

n – кількість рівнів розгалуження окремого поняття.

Застосування запропонованого показника (2) дозволяє порівняти категорійно-понятійний апарат різних видів обліку (фінансового, податкового, управлінського, стратегічного тощо), як альтернативних систем бухгалтерського наукового знання.

²³⁴ Сокал А. Интеллектуальные уловки. Критика современной философии постмодерна / Перев. с англ. Анны Костиковой и Дмитрия Кралечкина. Предисловие С.П. Капицы. / А. Сокал, Ж. Брикмон.– М.: “Дом интеллектуальной книги”, 2002. – 248 с.

Моделювання розвитку категорійного апарату бухгалтерського обліку

Виходячи із запропонованої структури КАБО, можна виділити варіанти та шляхи його подальшого розвитку.

Нами виділено чотири можливі варіанти розвитку КАБО:

1. *Додавання* нової бухгалтерської категорії – збагачення КАБО новими категоріями за допомогою: 1) розробки нової власної бухгалтерської категорії; 2) додавання нової філософської категорії в систему бухгалтерського наукового знання; 3) додавання нової категорії в систему бухгалтерського наукового знання, що використовувалась в іншій науці;

2. *Модифікація* існуючої бухгалтерської категорії шляхом зміни її змістовного наповнення (розширення або звуження);

3. *Заміна* існуючої бухгалтерської категорії на нову категорію;

4. *Виключення* бухгалтерської категорії зі складу КАБО.

Застосування будь-якого із варіантів розвитку КАБО зумовлює необхідність перегляду існуючої системи бухгалтерських категорій внаслідок порушення системи зв'язків, які існують: 1) між категоріями в межах одного бухгалтерського фрагменту; 2) між бухгалтерськими фрагментами в межах системи бухгалтерських категорій.

Запропоновані шляхи подальшого розвитку КАБО слід розглядати в розрізі виділених бухгалтерських фрагментів та видів бухгалтерських категорій, що дозволяє побудувати матричну модель шляхів розвитку КАБО (табл. 1.17).

Таблиця 1.17. Матрична модель шляхів розвитку КАБО

Види бухгалтерських категорій	Види бухгалтерських фрагментів					
	Предметні	Методологічний	Предметно-методологічний	Методологічно-організаційний	Епістемологічний	Системний
Власні бухгалтерські	1	4	7	10	13	16
Філософські	2	5	8	11	14	17
Інших наук	3	6	9	12	15	18

В матричній моделі (табл. 1.17) представлено 18 шляхів розвитку КАБО, в межах яких може бути реалізований будь-який із виділених вище 4-х варіантів. Це дозволяє одержати 72 можливих способи розвитку КАБО.

Розроблена матрична модель дозволяє класифікувати пропозиції вчених щодо удосконалення КАБО, що дозволяє робити судження з приводу

глибини внеску конкретного дослідника в розвиток науки бухгалтерський облік, дозволяє порівняти розроблені категорії із існуючими, виявити сфери їх перетину (якщо такі існують) та виявити зв'язки між бухгалтерськими категоріями та між бухгалтерськими фрагментами, що мають бути переглянуті в результаті запропонованих нововведень.

<p>Переваги використання системи бухгалтерських категорій</p>
--

Впровадження розробленої системи до складу бухгалтерського наукового знання дозволяє:

- довести відповідність бухгалтерського обліку одному із критеріїв визнання останнього наукою. Наявність власної обґрунтованої системи бухгалтерських категорій та КПАБО виступає однією із причин, яка дозволяє вважати його науковим знанням, сприяє його визнанню та самоствердженню в якості повноцінної науки;
- відокремити бухгалтерські категорії від інших категорій (філософських категорій та категорій інших наук), що є складовими КПАБО. Це дозволяє побудувати матричну модель шляхів подальшого розвитку КАБО на основі використання 4-х можливих варіантів його удосконалення (додавання, модифікація, заміна, виключення);
- створити теоретичні передумови для категорійного мислення вчених при проведенні наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Бухгалтерські категорії є предметом науки бухгалтерський облік, вони виступають формою пізнавального процесу та дозволяють структурувати бухгалтерське наукове знання за змістом, що створює передумови для взаєморозуміння у спілкуванні між вченими бухгалтерами, бухгалтерами-практиками та користувачами облікової інформації;
- розглядати бухгалтерські категорії як форму бухгалтерського мислення (бухгалтера-практика, дослідника-бухгалтера), що передбачає не лише надання їх дефініції, а надання цілісної, розгалуженої системи визначень, пов'язаних один з одним. Дослідження бухгалтерських категорій можна здійснювати лише шляхом дослідження цілісної форми відношень – у складі окремого бухгалтерського фрагменту. Зміна однієї із категорій, що входить до складу фрагменту, чи у зв'язках між ними, неодмінно призводить до змін в інших категоріях і зв'язках, що в підсумку зумовлює появу нового бухгалтерського фрагменту, як складової системи бухгалтерських категорій.

РОЗДІЛ 2.

ЗМІСТОВНА МЕТАТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Сутність метатеорії бухгалтерського обліку

Подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку може проводитись на основі двох альтернативних підходів – позитивного та нормативного. Позитивний підхід передбачає аналіз того “що є”, та має пояснити, чому бухгалтерський облік є тим, чим він є, чому бухгалтери роблять те, чим вони займаються, а також забезпечувати передбачення бухгалтерської практики. Нормативний підхід передбачає встановлення вказівок стосовно того, “що повинно бути” в основі системи обліку, які мають використовуватись методи оцінки та форми фінансової звітності. Хоча це є два альтернативних шляхи, однак вони мають єдину мету – побудова теорії бухгалтерського обліку, яка має забезпечити відповідність облікової системи тим завданням, які ставляться перед нею користувачами бухгалтерської інформації.

Розвиток бухгалтерського обліку в тому чи іншому випадку пов’язаний з розвитком його наукових теорій, для опису концептуально-аксіоматичної структури яких необхідною є побудова метатеорії бухгалтерського обліку.

Для багатьох науковців дослідження на метатеоретичному рівні бухгалтерського обліку не становлять значної актуальності, оскільки теорія побудови теорій бухгалтерського обліку передбачає застосування методологічного апарату, який не відноситься до методології змістовної теорії обліку, і, як наслідок, вимагає проведення трансдисциплінарних досліджень. Однак, лише на основі сформованої метатеорії бухгалтерського обліку можна виявити ті елементи змістовної теорії обліку, що мають бути модифіковані або замінені в сучасних умовах розвитку економіки.

Вищенаведене зумовлює необхідність пошуку підходів до розробки метатеорії бухгалтерського обліку, розкриття її сутності, розробку інтерпретації метамоделі бухгалтерського обліку.

Сутність метатеорії та підходи до її розробки

Наука, як така, не є тотожною науковій теорії, оскільки наукова теорія – це лише одна із теоретичних складових науки. Наукові теорії повинні пояснювати сутність явища, що вивчається, іноді навіть з різних позицій, а наука покликана пропонувати механізми реалізації одержання знань в людській

діяльності. У складі науки також є компоненти, які відповідають за вивчення самих наукових теорій, їх принципів, методів, категорій, властивостей. Таким компонентом є метатеорія або супертеорія.

Виділення такого компоненту науки пов'язано з тим, що усталена концепція, що передбачає виділення лише емпіричного і теоретичного рівня наукового пізнання вичерпала запас своєї продуктивності. Як зазначає проф. В.І. Штанько, в сучасній епістемології відчувається необхідність введення в методологію науки нової методологічної одиниці, смисл і зміст якої не зводяться до дихотомії емпіричного і теоретичного, а передбачає виділення у складі наукового знання метатеоретичного рівня [⁴⁶⁹, с. 88].

Поява метатеорії, як наукового терміну, пов'язана з дослідженнями німецького вченого Д. Гільберта – лідера геттингенської математичної школи. Д. Гільберт був представником теорії формалізму – за якою для таких дисциплін як логіка і математика базовими повинні бути аксіоми і поняття, оскільки ці дисципліни не виводяться одна з одної. Д. Гільберт з учнями сформулював термін та розробив концепцію “метаматематики”, як методу доказу несуперечливості будь-якої формальної системи. Дослідники розуміли під метаматематикою особливу логіку, яка не повинна викликати жодних сумнівів, на їх думку, це була повна теорія математики, що означало, що з кінцевої сукупності принципів можна логічно вивести всі інші математичні положення, які можуть бути доведені. Тобто була висунута можливість існування замкненої теорії, де нове вже є неможливим.

Значний внесок у формування метатеоретичного рівня науки в контексті семантики, вніс польський логік А. Тарський, представник школи аналітизму. Він поділив мову, як засіб комунікації, на об'єктну мову, яка використовується в певному контексті, і метамову, якою ми говоримо про першу. Як наслідок, на сьогодні більшістю дослідників поняття “метамова” використовуються в розумінні мови метатеорії. Так, наприклад, А.І. Уйомов [⁴⁷⁰] зазначає, що метатеорія будується на основі метамови, в рамках якої висуваються дві основні вимоги: 1) всі вираження мови-об'єкта повинні мати можливість переводитись у вирази метамови; 2) логічно метамова повинна бути багатше мови-об'єкта і мати логічні засоби для опису побудови мови-об'єкта.

⁴⁶⁹ Штанько В.И. Философия и методология науки. Учебное пособие для аспирантов и магистрантов естественнонаучных и технических вузов. / В.И. Штанько. – Харьков: ХНУРЭ, 2002. – 292 с.

⁴⁷⁰ Уемов А.И. Вадим Садовский: будущее в прошедшем / А.И. Уемов // [Електронний ресурс] – Режим доступу – www.philosoph.onu.edu.ua/.../uemov/sadovski.pdf.

Виходячи з назви поняття, може сформуватись враження, що метатеорія – це теорія всіх наук, однак на сьогодні такої теорії не існує, про що говорять сучасні вчені метатеоретики. Так, проф. В.А. Смірнов зазначає, що створити єдину метатеорію, що розглядає всі можливі типи теорій на даному етапі, є неможливим, хоча питання про принципову можливість її створення залишається відкритим. Одним із способів виходу із цієї ситуації є розбиття відомих теорій на ряд класів і надання метатеорії для кожного класу. Очевидно, що за відсутності єдиної метатеорії розбиття буде змістовним і не буде претендувати на повноту. Таким способом є класифікація метатеорій по окремим дисциплінам [⁴⁷¹, с. 263].

Враховуючи вищенаведений підхід, а також той факт, що такий розподіл є загально визнаним і має певний практичний зміст, оскільки дозволяє особливо чітко узгоджувати задачі метатеоретика з задачами теоретика в конкретній сфері, можна говорити про можливість розробки метатеорії обліку або метаобліку. Підтвердженням цієї гіпотези є те, що бухгалтерський облік, як сферу знань, передусім, інтересує теорія знання у сфері бухгалтерського обліку.

Якщо стосовно визначення метатеорії дослідники дотримуються єдиних підходів, то стосовно способів її реалізації можна виділити два підходи. Згідно першого підходу метатеорією вважаються міжнаукові теорії – кібернетика, семіотика (загальна теорія знаків), системологія (загальна теорія систем), синергетика, за другим – методології наукових змін, концепції філософії науки, що допомагають визначити, які напрями теоретичних інновацій є більш чи менш раціональними, продуктивними і результативними.

Із міжнаукових теорій найчастіше метатеоріями називають загальну теорію систем. Вона як теорія відносин між теоріями систем окремих класів є метатеорією, предметом якої є клас спеціальних теорій систем і різні форми системних побудов.

Такий підхід був запропонований спочатку М. Месаровичем, а пізніше обґрунтований і доведений в дисертації В.Н. Садовського. Він передбачає використання теорії систем тільки в якості метатеорії, виключаючи застосування інших підходів, наприклад в якості логіко-математичної теорії

⁴⁷¹ Смирнов В.А. Генетический метод построения научной теории / В.А. Смирнов // Философские вопросы современной формальной логики. – 1962. – № 5. – С. 263.

[⁴⁷²]. В.Н. Садовський розробляв методи побудови теорії систем як метатеорії, обираючи в якості вихідного пункту метатеоретичних досліджень формалізацію змістовної наукової теорії.

Як зазначає А.Ю. Цофнас, проф. В.Н. Садовський так і не побудував метатеорії на основі теорії систем, а лише запропонував програму її побудови [⁴⁷³, с. 44]. Також автор піддає сумніву адекватність такої метатеорії аналізу гносеологічних проблем. На його думку, щоб стати предметом аналізу саме цієї метатеорії, гносеології довелося б стати спеціалізованою теорією систем. Такою вона в цілому ніколи не була і, мабуть, ніколи не буде, хоча б тому, що містить значну кількість вже згаданих проблем неструктурованого порядку. Якщо б якась частина гносеології конкретизувалась і набула б вигляду теорії систем, то саме вона, а не метатеорія, і повинна містити засоби, адекватні деяким гносеологічним задачам [⁴⁷⁴, с. 44].

Деякі вчені в якості метатеорії розглядають синергетику. На думку Н.В. Кочубея, синергетика є певною метатеорією, побудованою не за предметною ознакою, а за спільністю проблем і теоретичних описів [⁴⁷⁵, с. 396]. Проф. В.В. Василькова також дотримується подібного підходу, зазначаючи, що в наших інтересах є пошук підходів до застосування моделей синергетики як метатеорії самоорганізації світу, що володіє з самого моменту свого зародження потужним полідисциплінарним потенціалом і універсалістським характером [⁴⁷⁶, с. 96]. Однак проф. В.Г. Немировський [⁴⁷⁷, с. 22] зазначає про неправомірність розгляду синергетики як певної всеохоплюючої метатеорії, оскільки існує немало обмежень для її використання при описі процесів природного і особливо суспільного розвитку.

⁴⁷² Уемов А.И. Вадим Садовский: будущее в прошедшем / А.И. Уемов // [Електронний ресурс] – Режим доступу – www.philosoph.onu.edu.ua/.../uemov/sadovski.pdf.

⁴⁷³ Цофнас А.Ю. Теория систем и теория познания: Монография. / А.Ю. Цофнас. – Одесса: АстроПринт, 1999. – 308 с.

⁴⁷⁴ Те ж.

⁴⁷⁵ Кочубей Н.В. Конкурентная экономика Фридриха фон Хайека в контексте становления теории самоорганизации / Н.В. Кочубей // Интеллект. Особистість. Цивілізація. Збірник наукових праць. – 2008. – Вип. 6. – С. 396.

⁴⁷⁶ Василькова В.В. Синергетический образ порядка и мифологема лабиринта / В.В. Василькова // Языки науки – языки искусства. – М.: Прогресс-Традиция, 2000. – С. 96.

⁴⁷⁷ Немировский В.Г. Неклассические и постнеклассические подходы к современной российской социологии / В.Г. Немировский // Социология. – 2005. – № 2. – С. 22.

За другим підходом під метатеорією розуміють філософію в цілому або її окремі напрями. Так, А.В. Соколов зазначає, філософія – це метатеорія людського пізнання [⁴⁷⁸, с. 19]. Проф. Г. Фоллмер називає метатеорією теорію пізнання, оскільки вона розглядає менше світ і людину, ніж його знання про світ. Метадисциплінарний характер також має теорія науки [⁴⁷⁹].

Одним з найтипівіших прикладів використання філософських конструкцій в якості метатеорії є використання постпозитивістських концепцій наукових змін. Так, зокрема, дослідники достатньо часто називають метатеорією одну із таких концепцій – парадигмальну теорію наукових змін. Про це безпосередньо зазначає І.С. Алексеев: “кардинальним питанням критичних обговорень методології Куна є проблема “метастандартів”, “метакритеріїв”, які дозволили б однозначно обирати між стандартами різних парадигм в умовах їх конкуренції – проблема критеріїв переходу від старої парадигми до нової” [⁴⁸⁰, с. 110].

Постпозитивістські концепції як метатеорії Доказом можливості використання постпозитивістських концепцій наукових змін в якості метатеорії є розуміння самої філософії науки представниками постпозитивізму. Так, К. Поппер – засновник постпозитивістського напрямку задачею філософії науки вважав не обґрунтування знання, а обґрунтування (пояснення) його зміни. Зокрема, в праці “Логіка і зростання наукового знання” він зазначає, “Задачею науки є пошук істини, тобто істинних теорій. Разом з тим, ми підкреслюємо, що істина не є єдиною ціллю науки. Ми хочемо більшого, ніж просто істини: ми шукаємо цікаву істину – істину, яку нелегко одержати” [⁴⁸¹, с. 347]. Причиною обрання саме такої задачі науки він пояснює тим, що “саме таким чином ми можемо вчитись на наших помилках; виявляючи хибність наших припущень, ми більше дізнаємось про істину і все більше наближаємось до неї” [⁴⁸², с. 349]. Це припущення зумовило обрання К. Поппером і групою його учнів фальсифікаціонізму в якості критерію демаркації науки від метафізики.

⁴⁷⁸ Соколов А.В. Общая теория социальной коммуникации: Учебное пособие. / А.В. Соколов. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2002. – 461 с.

⁴⁷⁹ Фоллмер Г. Эволюционная теория познания: врождённые структуры познания в контексте биологии, психологии, лингвистики, философии и теории науки. Пер. с нем. / Г. Фоллмер. – М., 1998. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.philosophy.ru/library/vollmer/vollmer.html>.

⁴⁸⁰ Алексеев И.С. О критериях научной рациональности / Методологические проблемы историко-научных исследований / Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев. И.С. Алексеев. – М.: Издательство “Наука”, 1982. – С. 110.

⁴⁸¹ Поппер К. Логика и рост научного знания. Избранные работы. Переводы с английского. К. Поппер. – М.: “Прогресс”, 1983. – 604 с.

⁴⁸² Те ж.

Також, як зазначав К. Поппер, емпіричні науки – це системи теорій, тому логіку наукового знання можна визначити як теорію теорій [⁴⁸³, с. 82]. Враховуючи те, що бухгалтерський облік також є емпіричною наукою та перефразовуючи К. Поппера одержуємо, що логіку бухгалтерського наукового знання слід визначати як теорію теорій – метатеорію обліку.

Вищенаведений (постпозитивістський) підхід передбачає, що задачею науки є не лише аналіз самого наукового знання – побудова наукових теорій, обґрунтування їх концептуально-аксіоматичної структури, а дослідження процесу розвитку знання – побудова метатеорії. Такий підхід суперечив концепції логічного позитивізму, а його розвиток був пов'язаний з працями К. Поппера та його послідовниками і критиками, яких об'єднувала загальна опозиція позитивізму (І. Лакатос, Т.С. Кун, С. Тулмін, П. Фейерабенд).

Застосування постпозитивістських концепцій наукових змін в бухгалтерському обліку дозволяє прослідкувати розвиток його науки не лише в статичній площині, без врахування контексту людської культури, а й з врахуванням динаміки наукових знань, залучаючи різноманітні зовнішні по відношенню до структури бухгалтерського обліку фактори: історичні, психологічні, соціокультурні (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Методології, концепції наукових змін вчених-постпозитивістів

№ з/п	Автор концепції	Характеристика концепції
1	2	3
1	К. Поппер	<i>Теорія фальсифікацій.</i> В її основу покладено принцип безкомпромісної критики та принципової гіпотетичності знання. Основною проблемою досліджень К. Поппера було зростання наукового знання, проблема демаркації науки і не науки (метафізики). В заміну позитивістській верифікації він запропонував використовувати принцип фальсифікаціонізму, за яким науковим вважається те, що може бути спростоване. Задача науки полягає в постійному самооновленні
2	М. Полані	<i>Концепція неявного особистісного знання</i> передбачає, що зміст наукових положень залежить від неявного контексту прихованого знання, “знання як”, що має в своїй основі інструментальний характер. Концепція дозволила пояснити наукову інтуїцію дією неявного знання, що дозволило поставити під сумнів тезу про деперсоніфікованість представлення наукового знання. В основу розробки концепції були покладені дослідження в сфері гештальт-психології
3	Т. Кун	<i>Парадигмальна теорія</i> побудована на чотирьох основних елементах: наукова парадигма, наукове співтовариство, нормальна наука, наукова революція. Взаємозв'язки між цими поняттями утворюють ядро моделі функціонування та розвитку науки, з яким пов'язані такі

⁴⁸³ Поппер К. Логика и рост научного знания. Избранные работы. Переводы с английского. К. Поппер. – М.: “Прогресс”, 1983. – 604 с.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
		характеристики як “неспіввимірність” теорій, що належать до різних парадигм, “некумулятивний” характер змін, що відповідають “науковій революції” на противагу “кумулятивному” характеру росту “нормальної науки”, наявність у парадигми явно невиражених елементів. Згідно парадигмальної теорії в періоди революцій виникає конкурентна боротьба пар “парадигма – співтовариство”, яка розгортається між співтовариствами. Тому перемога в цій боротьбі переважно визначається соціально-психологічними, а не змістовно-науковими факторами (це пов’язано з неспіввимірністю теорій, породжених різними парадигмами)
4	І. Лакатос	<i>Концепція науково-дослідницьких програм</i> передбачає перевірку на науковість сукупності послідовних теорій, які з’являються у зв’язку з необхідністю пояснення аномалій, які виникають. Наука розглядається в якості сукупності дослідницьких програм, причини яких лежать в них самих
5	С. Тулмін	<i>Еволюціоністська концепція</i> передбачає розгляд процесу пізнання на основі еволюційного підходу. Концепція висуває на передній план наукові поняття та передбачає розуміння зростання знань в результаті синтезу наявних понять, і тих понять, що знову утворюються. За цією концепцією поняття і розуміння є залежними від конкретної історичної ситуації і середовища застосування
6	П. Фейерабенд	<i>Концепція “епістемологічного анархізму”</i> базується на розумінні зростання знань в результаті розмноження неспіввимірних теорій. Її основна теза полягає в тому, що в науці повинні бути відсутні будь-які жорсткі регламентації і заборони, універсальні принципи і рекомендації, будь-який поділ теорій і концепцій на наукові і ненаукові
7	Л. Лаудан	<i>Концепція дослідницьких традицій</i> передбачає відновлення наукової раціональності, під якою розуміється здатність вирішувати проблеми. Тобто наукові теорії можна порівнювати за кількістю і якістю вирішуваних проблем, а зростання наукової раціональності свідчить про прогрес науки. Наприклад, теорія Т має більше переваг, ніж теорія Т*, якщо теорія Т допомагає вирішувати більше проблем, ніж Т*. Раціональним може бути визнано дослідження, що ґрунтується на ідеях, які не узгоджуються з наявною інформацією, оскільки дослідження одержує цінність тоді, коли воно призводить до вирішення проблем

Зарубіжними та вітчизняними дослідниками робились численні спроби застосування різноманітних концепцій наукових змін в бухгалтерському обліку, зокрема: парадигмальний підхід Т.С. Куна використовували М.К. Уеллс, Д. Флам্মхольтц, А. Ріаї-Белькаой, Дж.Е. Баттеруорт, Х. Фальк, Р.В. Маттесіч, Дж.Е. Баттеруорт, Б.Є. Кашінг, Р.К. Еліот, Б. Лев, В. Кам, Д.Дж. Гоувс, А. Ревінкель, М. Глаутьс; “епістеміологічний анархізм” П. Фейерабенда – Р.С. Лафлін; “фальсифікаціонізм” К. Поппера – Т. Моук, Р.Д. Хайнс; концепцію “дослідницьких традицій” Л. Лаудана – П. Кваттроне

та Н.Дж. Фосс. Наприклад, проф. Д.Б. Ван дер Шиф [⁴⁸⁴, с. 5] у складі бухгалтерського обліку виділяє три світи, найвищим серед яких є світ метанауки, що представлений парадигмами бухгалтерського обліку.

Вітчизняними дослідниками (Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга, В.З. Папінко, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин, І.Й. Яремко) використовується парадигмальна концепція наукових змін, однак, метатеорія бухгалтерського обліку повинна будуватись на принципах і правилах концепції науководослідницьких програм І. Лакатоса.

Метатеорія бухгалтерського обліку
--

Проведений аналіз публікацій вітчизняних дослідників в сфері бухгалтерського обліку дозволив встановити, що окрім досліджень проф. Р.С. Рашитова, проф. М.С. Пушкаря та проф. С.Ф. Голова над розробками в сфері метатеорії бухгалтерського обліку, тобто теорії побудови бухгалтерських наукових теорій, ніхто не замислювався. Тому питання розробки метатеорії бухгалтерського обліку перебувають на початковому етапі свого розвитку, а необхідність побудови метатеорії обліку у багатьох вітчизняних дослідників просто викликає здивування.

Як наслідок, на сьогодні майже відсутні узагальнюючі і системоутворюючі роботи загальнооблікового рівня, які повинні підводити підсумки теоретичних і емпіричних досягнень в сфері бухгалтерського обліку. А сьогодні, в умовах стрімкого розвитку досліджень по різноманітних нових підходах: стратегічний облік, креативний облік, мережевий облік, соціальний облік, екологічний облік та ін., створюється небезпека, що розвиток бухгалтерського обліку піде не шляхом уніфікації його теорії, а шляхом виокремлення нових теоретичних напрямів обліку, які не можна буде об'єднати між собою в єдину теоретичну схему.

Загальною тенденцією для всіх нематематичних дисциплін є те, що відносно створення метатеорій робляться лише перші кроки [⁴⁸⁵], що безпосередньо також і стосується бухгалтерського обліку. Існують лічені публікації, в яких йдеться мова про метатеорію обліку.

Однак, з іншого боку, не можна говорити про повну байдужість вчених до розробки метатеорії обліку. Окремі вітчизняні дослідники (Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.М. Малюга, О.М. Петрук,) частково

⁴⁸⁴ Schyf van der D.B. The essence of a university and scholarly activity in accounting, with reference to a Department of Accounting at a South African university / D.B. van der Schyf // Meditari Accountancy Research. – 2008. – Vol.16, No.1. – P. 1-26.

⁴⁸⁵ Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд.-М.: Политиздат, 1981. – 445 с.

досліджують метатеоретичний рівень бухгалтерського обліку, безпосередньо не називаючи ці дослідження такими, що носять метатеоретичний характер. Також деякі дослідники (С.В. Івахненко, О.М. Петрук, Л.М. Кіндрацька, М.С. Пушкар) широко використовують системний підхід в дослідженнях, які стосуються метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку.

Для того, щоб пізнати сутність і структуру бухгалтерського обліку в цілому, потрібне не сумування, а узагальнення знання, здобутого у цій сфері. Таке узагальнення, тобто одержання нового знання шляхом критичного аналізу, співставлення, оцінки, систематизації окремих факторів і концепцій властиве не змістовній теорії*, а метатеорії бухгалтерського обліку. Зміст знань цього рівня виходить за рамки бухгалтерських наукових теорій.

В якості метатеоретичного фону існування бухгалтерських наукових теорій виступає широке коло знань, що представляють на понятійному рівні всю сукупність світоглядних, методологічних, філософських та соціокультурних основ науки.

Метатеорія бухгалтерського обліку передбачає реконструкцію тих облікових цінностей, які ми відносимо до теоретичних (принципів, методів обліку), реорганізацію наукових знань в сфері бухгалтерського обліку, дозволяє проаналізувати бухгалтерські наукові теорії та здійснити зрушення змістовного характеру в сфері бухгалтерському обліку.

Виокремлення метатеорії бухгалтерського обліку як окремого елемента теоретичного рівня бухгалтерського обліку поставило питання необхідності ув'язки таких знань, які виходять за рамки загальної теорії бухгалтерського обліку, із змістовними знаннями окремих бухгалтерських наукових теорій. Механізмом такої ув'язки може стати використання концепції "інтертеорії" проф. І.С. Добронравової, яка під нею розуміє контекст опису абстрактних об'єктів теорії [⁴⁸⁶, с. 17].

Причиною необхідності виділення інтертеоретичного рівня науки І.С. Добронравова визначає те, що інтертеорію, як контекст опису абстрактних об'єктів теорії, не можна прирівняти до метатеорії, як широкого кола знань, що представляє всю сукупність світоглядних, методологічних, філософських і соціокультурних основ науки. Зокрема, вона зазначає, що "інтертеорія певної теорії в окремий історичний період

* Під змістовною теорією ми розуміємо те, що традиційно називається теорією бухгалтерського обліку, тобто вчення про методологію ведення бухгалтерського обліку.

⁴⁸⁶ Добронравова И.С. Синергетика: становление нелинейного мышления / И.С. Добронравова. – К., 1990. – 148 с.

її розвитку не містить в собі всього багатства передумовного знання історичної епохи: не охоплює всіх відтінків світоглядних уявлень, культурологічних асоціацій, не вміщує в себе весь категорійний лад мислення [487, с. 18]. Тобто інтертеорія лише фрагментарно відображає взаємозв'язок метатеорії з окремою теорією, і в тій частині, наскільки це необхідно для осмислення теоретичних положень такої теорії.

Интертеорія бухгалтерського обліку – це поєднання теоретичного та метатеоретичного рівня знань, тісно сполучених між собою. Цей підхід передбачає розгляд бухгалтерських наукових теорій у їх взаємовпливі і філософсько-світоглядному контексті.

На рис. 2.1 представлено взаємозв'язок метатеорії, інтертеорії та змістовної теорії бухгалтерського обліку.

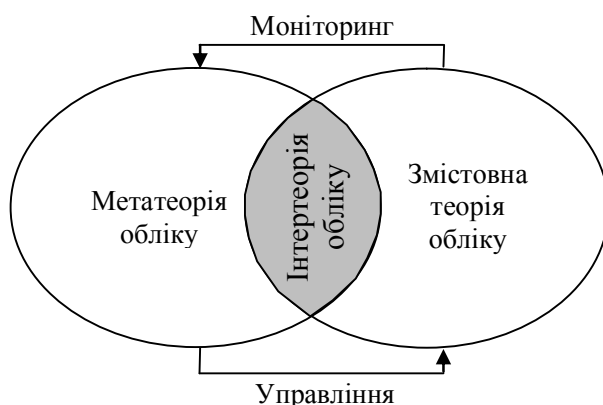
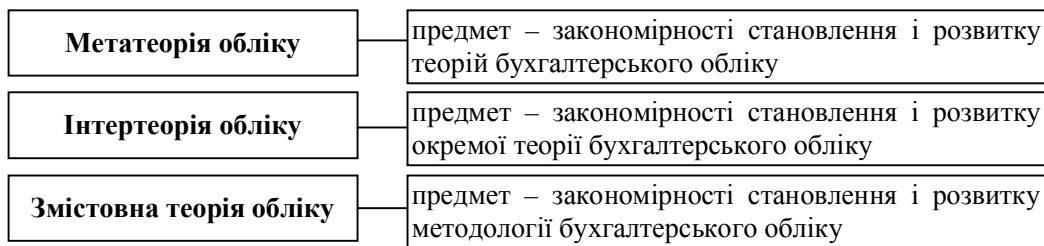


Рис. 2.1. Взаємозв'язок метатеорії, інтертеорії та теорії бухгалтерського обліку

Під моніторингом розуміється пасивний процес, за яким інформація пізнавального характеру про об'єктний рівень (змістова теорія бухгалтерського обліку) надходить до метарівня, таким чином, повідомляючи про поточний стан об'єктного рівня. Під управлінням, в даному випадку, розуміється здійснення управлінських впливів метарівня бухгалтерського обліку на його об'єктний рівень. Для ефективного здійснення управління необхідним є виконання наступних дій: запуск процесу; зміна поточного стану процесу; заміна одного процесу іншим; завершення процесу.

Використовуючи запропонований підхід до класифікації рівнів бухгалтерської науки (метатеорія, інтертеорія, змістова теорія), визначено предмет кожного з таких рівнів (рис. 2.2).

⁴⁸⁷ Добронравова И.С. Синергетика: становление нелинейного мышления / И.С. Добронравова. – К., 1990. – 148 с.



Примітка: $T_1, T_2 \dots T_n$ – теорії бухгалтерського обліку, як окремі наукові теорії

Рис. 2.2. Рівні науки бухгалтерський облік: предметний аспект

Змістовна теорія бухгалтерського обліку повинна дати наукове пояснення сутності явища. Її не можна уявляти як окрему комплексну теорію, вона є багаторівневою ієрархічною структурою, яка складається зі значної кількості бухгалтерських теорій, які відрізняються одна від одної за ступенем охоплення явищ об'єктивної дійсності.

Аналіз фахової облікової літератури дозволив встановити, що першим із дослідників з країн пострадянського простору, хто звернув увагу на необхідність розробки метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку, був проф. Р.С. Рашитов. Він запропонував наступну ієрархію взаємозв'язків між окремими рівнями теорії і практики бухгалтерського обліку (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Ієрархічний взаємозв'язок окремих рівнів теорії і практики бухгалтерського обліку [⁴⁸⁸, с. 15]

Під метатеорією автор [⁴⁸⁹, с. 18] розуміє область, в якій облік дотикається з логікою, філософією, інформатикою і математикою, вона виявляє вимоги, що висуваються до статусу обліку в цілому і до окремих його частин; виробляє розумні критерії для вирішення таких суперечливих проблем обліку, як межі предмету обліку, роль якісних і кількісних методів обліку тощо.

⁴⁸⁸ Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

⁴⁸⁹ Те ж.

На думку проф. Р.С. Рашитова [⁴⁹⁰, с. 17] представляє інтерес розробка різних варіантів формалізованої теорії обліку, оцінка класу таких теорій, тобто створення певної загальної метатеорії. Під метатеорією автор розуміє теорію, яка вивчає, аналізує теорію обліку формалізованим методом (за допомогою логіко-математичного моделювання). В метатеорії аналізуються різні теорії і моделі обліку, їх ефективність, наприклад оцінка моделі з точки зору простоти, знаходження вирішальної процедури до цієї моделі тощо.

Особливо слід підкреслити тезу, висловлену Р.С. Рашитовим, що розвиток обліку в подальшому та його становлення пов'язаний зі становленням його метатеорії [⁴⁹¹, с. 18]. Ефективний розвиток бухгалтерського обліку як науки можливий лише за наявності розробленої метатеорії, основна задача побудови якої зводиться до пошуку адекватної економічним умовам методологічної моделі бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що не зважаючи на відсутність будь-яких досліджень і публікацій, присвячених питанням метатеорії бухгалтерського обліку, сам Р.С. Рашитов не робив спроби розробки метатеорії, а лише сформулював проблеми метатеорії бухгалтерського обліку в загальному вигляді, які, на жаль, не були повною мірою вирішені і по сьогоднішній день.

Проблемам створення метатеорії бухгалтерського обліку також приділяють праці зарубіжні дослідники. Так, проф. В.В. Ковальов зазначає, що прикладом метатеорії може бути праця проф. Р. Маттессіча “Бухгалтерський облік та аналітичні методи” (1964 р.) в якій ним було сформульовано не лише власне бачення функції обліку, а й вісімнадцять передумов, що уточнюють концептуальні основи обліку [⁴⁹², с. 117]. Про те, що дана розробка є метатеорією, також відмічає і сам проф. Р. Маттессіч [⁴⁹³, с. 225].

Однак, ця праця не стосується метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку, оскільки в ній ідентифіковано теоретичну структуру бухгалтерського обліку, запропоновано напрями удосконалення вимірювання в бухгалтерському обліку шляхом об'єднання різних кількісних теорій і методологій вимірювання, що є предметом змістовної теорії обліку. Можливо, віднесення роботи Р. Маттессіча до метатеорії обліку було пов'язаною з виділенням ним аксіом обліку, однак це були аксіоми змістовної теорії обліку, наприклад, подвійний

⁴⁹⁰ Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

⁴⁹¹ Те ж.

⁴⁹² Ковалев В.В. Концептуальные основы бухгалтерского учета в исторической ретроспективе: англо-американский подход / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2003. – Сер. 5., Вып. 2 (№ 13). – С. 117.

⁴⁹³ Mattessich R. The Information Economic Perspective of Accounting: Its Coming / Richard Mattessich // CAP. – 2006. – Vol. 5 No. 2. – P. 209-236.

запис, господарська одиниця та ін., що також не підтверджує гіпотезу В.В. Ковальова. До того ж, сам проф. Р. Маттессіч [⁴⁹⁴, с. 225] зазначає, що його метатеорія є тільки однією із багатьох аксіоматичних та постулативних концептуальних основ, які вирішують подібні проблеми. Внаслідок цього розробка Р. Маттессіча не може розглядатись в якості того розуміння метатеорії, що використовується в філософії науки.

Проф. М. Квечень [⁴⁹⁵, с. 12] під метатеорією розуміє сферу перетину обліку та логічної теорії наук, яка є аксіоматичною формалізованою системою. Автор виділяє аксіоми метатеорії обліку (кореспонденція рахунків, часова відповідність, хронологічний запис) та дефініції, які є окремими випадками або похідними від аксіом (оборотні сторін рахунку, сальдо рахунку, сальдо рахунку, балансова рівновага). Виділені аксіоми та похідні від них дефініції значною мірою повторюють постулати, які виділялись Р.С. Рашитовим та В.Ф. Палієм і Я.В. Соколовим, які відносяться до змістовної теорії обліку, та не є складовою метатеоретичного рівня.

В Україні продовжувачем ідей Р.С. Рашитова є проф. М.С. Пушкар. Видана автором монографія “Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія” (2007 р.) [⁴⁹⁶] є єдиною в Україні працею, предметом якої є цілеспрямоване дослідження метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку. Як і праця Р.С. Рашитова, вона не викликала адекватної позитивної реакції з боку провідних вітчизняних вчених, що підтверджує контент-аналіз посилань на неї, проведений на основі сайту національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського, зокрема, по розділу “Наукова періодика України (журнали та збірники наукових праць)” [⁴⁹⁷]. А в окремих публікаціях [⁴⁹⁸], навпаки, була жорстко розкритикована. Це дозволяє припустити, що заклики автора стосовно необхідності розробки високоінтелектуальної теорії бухгалтерського обліку не були почуті, а ідея побудови метатеорії обліку надалі залишається нереалізованою.

Дослідження проф. М.С. Пушкаря базується на ідеях Р.С. Рашитова. Автором виділяються функції, сутність, завдання метатеорії обліку, вплив метатеорії обліку на загальну і галузеві теорії обліку. Однак дослідження,

⁴⁹⁴ Mattessich R. The Information Economic Perspective of Accounting: Its Coming / Richard Mattessich // *SAP*. – 2006. – Vol. 5 No. 2. – P. 209-236.

⁴⁹⁵ Kwiecień M. Rozwoj rachunkowości a konwergencja jej koncepcji – praktyki na świecie / *Paradygmaty rachunkowości*. Pod redakcją Edwarda Nowaka. / M. Kwiecień. – Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, 2007. – 93 s.

⁴⁹⁶ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

⁴⁹⁷ Офіційний сайт національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/>

⁴⁹⁸ Валуєв Б.І. Про багатоцільовий бухгалтерський облік // Б.І.Валуєв // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2012. – № 5. – С. 3-9.

наведені в монографії не зовсім відповідають її назві. В роботі, навіть виходячи з її змісту, значна кількість питань, подібно до роботи проф. Р.С. Рашитова, присвячена змістовній теорії обліку та розвитку обліку як науки, а не його метатеорії. Це є типовий приклад порушення чистоти метатеоретичного дослідження, змішування в ньому метатеоретичного та змістовного рівнів. Так, з дев'яти розділів монографії, лише перший має метатеоретичний зміст. В інших розділах викладаються відомості про сутність змістовної теорії обліку, фактори впливу на систему обліку, концептуальна база фінансового обліку, генезис управлінського обліку та контролінгу та ін., які повинні викладатись в окремих главах підручника з теорії обліку, присвяченого змісту науки бухгалтерський облік.

Не применшуючи значимості досліджень проф. М.С. Пушкаря в сфері метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку, розроблений автором підхід до метатеорії обліку не є достатньо комплексним і повноцінним, оскільки:

- автором змішуються функції теорії обліку та його метатеорії, що дуже чітко видно в останніх розділах монографії, де досліджуються ФГЖ, закони бухгалтерського обліку, обліковий інструментарій, сутність системи обліку тощо;

- в якості предмету метатеорії автор використовує теорію обліку, під якою розуміє загальний навчальний курс з відповідною назвою. Однак предметом метатеорії є наукові теорії, їх принципи, методи, категорії та властивості, а курс “теорія обліку”, який насправді є основами бухгалтерського обліку, що викладаються студентам для одержання початкових знань з бухгалтерського обліку, не є сукупністю наукових теорій обліку;

- в дослідженні відсутня чітко розроблена метатеорія обліку з відповідною структурою. Зокрема, більшістю дослідників в якості метатеорії обираються міжнаукові теорії чи методології наукових змін, однак проф. М.С. Пушкар, використовуючи одні та інші для проведення своїх досліджень, не розробляє метатеорію обліку на їх основі, а лише виділяє її функції, завдання і мету;

- проф. М.С. Пушкар досить часто наголошує на неповноцінності застосування дедуктивного методу в порівнянні з індуктивним, та асоціює його з метатеорією обліку. Однак побудова метатеорії обліку може відбуватись не лише на основі нормативних положень (дедуктивних), а й на позитивних (індуктивних) засадах, як і окремі бухгалтерські теорії;

- призначення метатеорії обліку автор штучно зводить до необхідності його поділу на види або підсистеми, причиною чого є “пошук місця” для підтримуваної автором концепції контролінгу. Однак предметом теорії обліку є не система обліку чи її підсистеми, а наукові теорії, і мають досліджуватись відношення між науковими теоріями, а не підсистемами обліку.

Визначальним недоліком запропонованого проф. М.С. Пушкарем підходу є неможливість вирішення головного завдання, що ставиться перед метатеорією бухгалтерського обліку, про яке зазначає і сам автор [⁴⁹⁹, с. 9] – аналізу того, що в ній застаріло і, що з'явилося нового, чим воно зумовлено. Тобто того, наскільки бухгалтерський облік відповідає рівню розвитку економіки, що повинно змінитись, а що залишитись, які бухгалтерські наукові теорії віджили своє, а які є актуальними в сучасних умовах.

В останні роки відбувається формування нового типу суспільства, якому притаманні глибинні зміни концепції суспільного розвитку. Відбуваються значні зміни в функціонуванні економічних систем, що характеризуються виникненням нових явищ в сферах технологій, комунікацій, фінансів, торгівлі, зовнішньоекономічних зв'язків, а, відповідно, й бухгалтерського обліку. Однак визначити, яким має бути бухгалтерський облік в умовах такої економіки, не зважаючи на багато позитивних рис підходу до розуміння метатеорії обліку, запропонованого проф. М.С. Пушкарем, неможливо.

Окремі пропозиції щодо побудови метатеорії бухгалтерського обліку також були надані проф. С.Ф. Головим. Зокрема, автором запропоновано здійснювати розробку метатеорії обліку виходячи із принципів екогармонії об'єктивного світу, що передбачає необхідність аналізу відповідності існуючих економічних теорій вимогам сталого розвитку та розгляду бухгалтерського обліку як складової еколого-економічної системи (рис. 2.4).

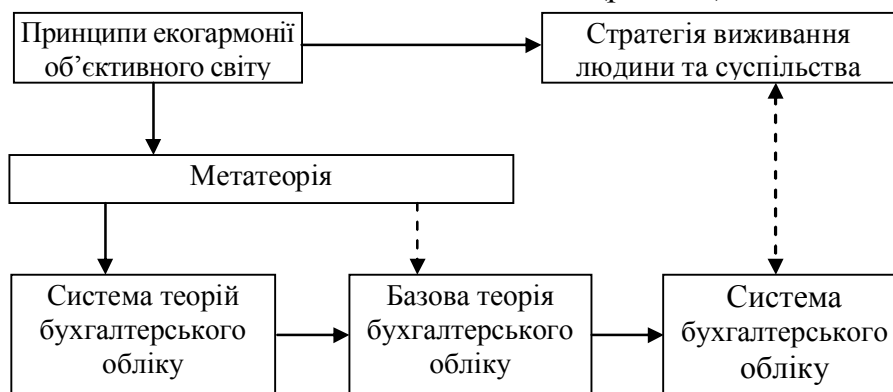


Рис. 2.4. Структура формування системи бухгалтерського обліку за С.Ф. Головим [⁵⁰⁰, с. 22]

В проаналізованому дослідженні автором не наведено структури метатеорії бухгалтерського обліку, не обґрунтовано її взаємозв'язок із системою теорій бухгалтерського обліку (зокрема, як існуючі теорії

⁴⁹⁹ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт–бланш, 2007. – 359 с.

⁵⁰⁰ Голов С.Ф. Сучасні підходи до теорії бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 22.

співвідносяться між собою) та з базовою теорією бухгалтерського обліку. Виділення останньої взагалі залишається незрозумілим, особливо щодо її співвідношення із системою теорій бухгалтерського обліку. Якщо вона є теорією, чому ж вона не входить до складу системи теорій? Чи може взагалі в сучасних умовах існувати базова теорія бухгалтерського обліку, якщо сьогодні теорії розробляються під конкретного замовника (користувача), а теорій, як і користувачів, існує значна кількість?

Запропонований С.Ф. Головим підхід суперечить розумінню сутності метатеорії бухгалтерського обліку як теорії побудови теорій. Принципи екогармонії світу можуть виступати лише відправною точкою для розробки окремих різнорівневих бухгалтерських наукових теорій, однак не дозволяють якимось чином провести аналіз динаміки бухгалтерського наукового знання, зокрема, в умовах цивілізаційної трансформації суспільства. В запропонованому С.Ф. Головом підході відбувається заміна призначення метатеорії як окремої теоретичної конструкції. Принципи екогармонії світу фактично є лише однією із безлічі вимог користувачів бухгалтерської інформації, відповідно до якої чинна система бухгалтерського обліку може бути трансформована. Однак, навіть їх врахування не дозволяє провести реконструкцію бухгалтерської методології чи реорганізацію наукових знань в сфері бухгалтерського обліку.

Недостатня увага вітчизняних дослідників проблемам побудови метатеорії бухгалтерського обліку, з одного боку, та невідповідність пропозицій вітчизняних дослідників (М.С. Пушкар, С.Ф. Голов) сутності метатеорії як теорії побудови бухгалтерських наукових теорій з іншого, зумовлюють необхідність пошуку нових підходів до розробки метатеорії бухгалтерського обліку.

2.2. Концепція парадигм Т. Куна як змістовна метатеорія бухгалтерського обліку

Зміна умов функціонування господарських систем під час формаційної та цивілізаційної трансформації національної економіки накладає відбиток на розвиток НСБО, її адекватне приведення до вітчизняних умов ринкової економіки є основним завданням для дослідників-бухгалтерів. Виконання цього завдання дозволить сформувати необхідну методологію бухгалтерського обліку для розв'язання проблеми “економічної ефективності” та “соціальної справедливості” в умовах цивілізаційної трансформації українського суспільства.

Виконання поставленого завдання можна проводити на основі використання різноманітних способів та методів дослідження, розвиток яких і визначає рівень розробки проблеми, а також реальні можливості науки бухгалтерський облік в цілому. Одним із таких методів є парадигмальна концепція динаміки наукового знання, яка реалізується в рамках та на основі існуючих теорій, понять та уявлень, що є сформованими концептуальними структурами. На основі цих компонентів формулюються застосовувані підходи і методи та пояснюються знову відкриті явища.

Оприлюднення теорії Т.С. Куна призвело до того, що з другої половини ХХ ст. для розробки метатеорії бухгалтерському обліку почала застосовуватись парадигмальна концепція динаміки наукового знання. Зокрема, її використовували представники “золотого віку”^{*} в розвитку бухгалтерського обліку – Р.В. Маттессіч, Р.Р. Стерлінг та Р.Дж. Чемберс. Ця тенденція значно актуалізувалась починаючи з кінця ХХ ст. – і зберігається донині, що зумовлено зростанням проявів цивілізаційної трансформації економічної системи. Однак, вважаємо, що застосування парадигмальної концепції в бухгалтерському обліку не завжди передбачає вирішення певних проблем, а продиктовано модою на використання терміну “парадигма бухгалтерського обліку” для підкреслення будь-яких змін в межах НСБО.

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.

Парадигмальному аналізу бухгалтерського обліку присвячували свої праці Дж.Е. Баттеруорт, В. Бжезін, П. Войтович, М. Добія, Е. Енгельгардт, Р.К. Елліот, Б.Є. Кашінг, Б. Лев, Р.С. Лафлін, Н.М. Малюга, Р.В. Маттессіч, Т. Моук, М.Р. Метьюс, В.А. Новак, М.Х.Б. Перера, А. Ріаї-Белькаой, Р.Р. Стерлінг, Я.В. Соколов, Б. Сумек-Брендіс, Т.О. Терентьева, М.К. Уеллс, Р.Дж. Чемберс, В.Ф. Чуа, А. Шихта та ін. Про необхідність зміни сучасної вітчизняної парадигми бухгалтерського обліку в своїх працях також зазначають Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга, В.З. Папінко, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин, І.Й. Яремко.

^{*} Вперше так охарактеризував 60-ті роки ХХ ст. для історії дослідження бухгалтерського обліку К. Нельсон в праці “A Priori Research in Accounting” (1973).

**Сутність
парадигмального
методу та поняття
“парадигма”**

В останні десятиліття дослідниками для відповіді на запитання “Яким чином і за яких обставин, завдяки якому процесу фундаментальні поняття бухгалтерського обліку змінюють одне одного?”* значною кількістю зарубіжних та вітчизняних дослідників використовується парадигмальна теорія наукових змін.

Термін “парадигма” (від грецьк. *παράδειγμα*, – приклад, модель, зразок) має два значення. 1) Він використовувався в античній та середньовічній філософії як характеристика сфери вічних ідей, як першообраз, зразок, відповідно до якого бог-деміург створює світ суцього; 2) В сучасній філософії науки – це система теоретичних, методологічних та аксіологічних установок, прийнятих в якості зразка вирішення наукових задач, що розділяються всіма членами наукового співтовариства.

В філософію науки термін “парадигма” вперше був введений позитивістом Г. Бергманом для характеристики нормативності методології, який розумів під ним загальні принципи та стандарти методологічного дослідження. Проте найбільша заслуга в його популяризації і використанні належить Т.С. Куну. Він розробив власну модель розвитку науки, в якій робиться акцент на існування революційних зсувів, які характеризуються “неспіввимірністю” та “некумулятивністю”. Т.С. Кун запропонував відмовитись від неопозитивістського образу науки як системи знань, зміна та розвиток яких підпорядкована канонам методології та логіки, і замінити його образом науки як діяльності наукових співтовариств, яка залежить від культури, історії, соціальної організації, психологічної та технічної бази.

Також цей термін, у більш широкому ніж Т.С. Кун розумінні, використовував Ф. Капра, який запропонував протиставлення двох парадигм – старої (класичної) і нової – “холістської”, яка покликана була замінити собою раціонально-дискретну методологію ортодоксальної науки Нового часу [⁵⁰¹, с. 40].

Певні положення теорії Т.С. Куна були вперше оприлюднені у 1961 р. в статті про роль догм в науці, а пізніше – в більш повному та ґрунтовному дослідженні “Структура наукових революцій” (1962 р.) та на симпозиумі в Бредфорд-коледжі в Лондоні (1965 р.).

* Як пише С. Тулмін [Тулмин С. Концептуальные революции в науке // Структура развития науки. Из Бостонских исследований по философии науки. – М., 1978. – С. 170-190], вперше в філософії науки питання відносно такої концептуальної еволюції науки поставив Р.Дж. Коллінгвуд.

⁵⁰¹ Дугин А.Г. Эволюция парадигмальных оснований науки / Александр Дугин. – М.: Арктогея-Центр, 2002. – 418 с.

Модель науки Т.С. Куна побудована на чотирьох основних елементах (рис. 2.5).

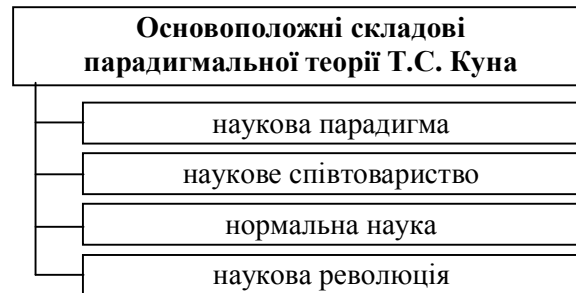


Рис. 2.5. Основні елементи теорії Т.С. Куна

Взаємозв'язки між цими поняттями утворюють ядро моделі функціонування та розвитку науки Т.С. Куна, з яким пов'язані такі характеристики як "неспіввимірність" теорій, що належать до різних парадигм, "некумулятивний" характер змін, що відповідають "науковій революції" на противагу "кумулятивному" характеру росту "нормальної науки", наявність у парадигми явно невиражених елементів.

Нормальна наука протиставляється науковій революції. Нормальна наука – це зростання наукового знання в рамках однієї парадигми. Парадигма – центральне поняття моделі Т.С. Куна – задає зразки, засоби постановки та вирішення проблем в рамках нормальної науки. Наукова революція – це зміна парадигми і, відповідно, перехід від однієї нормальної науки до іншої.

Цей перехід описується за допомогою пари понять "парадигма – співтовариство", де розкривається інша сторона поняття "парадигми" – як певного центру, навколо якого об'єднується певне наукове співтовариство. Згідно моделі Т.С. Куна в періоди революцій виникає конкурентна боротьба пар "парадигма – співтовариство", яка розгортається між співтовариствами. Тому перемога в цій боротьбі переважно визначається соціально-психологічними, а не змістовно-науковими факторами (це пов'язано з неспіввимірністю теорій, породжених різними парадигмами).

За Т.С. Куном протягом тривалих періодів нормальної науки в науковій сфері господарює авторитет головної теорії, чи парадигми: для дослідників даної сфери вона визначає, які питання можуть тут виникати, які інтерпретації є законними та ін., і вчені, що працюють в рамках відповідної парадигми, утворюють певну наукову школу.

Ці нормальні фази розвитку науки перериваються раптовими та радикальними трансформаціями. Т.С. Кун називає їх "науковими революціями" – під час яких одна головна теорія (наприклад, механіка Галілея чи Ньютона) замінюється іншою (наприклад, механікою Ейнштейна та Гейзенберга).

**Підходи до
трактування поняття
“парадигма”**

Трактування поняття “парадигма”, визначене Т.С. Куном, зазнало певних змін з еволюцією поглядів самого автора, а також під значним тиском таких критиків як М. Мастерман та Ст. Тулмін.

З самого початку відродження поглядів Р.О. Колінгвуда, у статті про роль догм в наукових дослідженнях (1961 р.), Т.С. Кун не обмежувався лише “парадигмальними” схемами розвитку теорії, а й підкреслював значну роль догм в науці. Однак вже у своїх подальших працях він відходить від початкових поглядів та зосереджується на ідеї “парадигми”, яка представляє собою теорію, що має повноправний інтелектуальний авторитет. З цього приводу С. Тулмін [⁵⁰², с. 176] зазначає, що в третій фазі розвитку своєї концепції Т.С. Кун близько підходить до ототожнення терміну “парадигма” з виразом “фундаментальна теорія”.

Проте визначення однозначного та чіткого трактування “парадигми” після обрання нової дослідницької ідеології Т.С. Куну зробити не вдалось. Після виходу першого видання “Структури наукових революцій” (1962 р.) дослідниками наголошувалось про неоднозначність у трактуванні поняття “наукова парадигма”. М. Мастерман в статті “The Nature of a Paradigm” пише про винайдення 22 дефініцій поняття “парадигма”. Це підтверджує і сам Т.С. Кун [⁵⁰³, с. 233], який зазначає, що найважливішим і, в той же час, найнезрозумілішим питанням з числа тих, що залишились невирішеними в першому виданні “Структури наукових революцій”, є питання, що ж можуть представляти собою парадигми.

Критики також переконали Т.С. Куна, що у всіх науках глибокі концептуальні зміни відбуваються часто, і він почав описувати всі наукові зміни чи більшу їх частину як послідовність невеликих революцій чи мікрореволюцій, перетворивши, таким чином, розвиток наукової теорії на безперервну революцію, що також позначилось на розвитку поняття “парадигма”.

У виданні книги 1970 р. Т.С. Куном була надана відповідь на вказані недоліки, автор виділив відмінності між трактуваннями парадигми в більш широкому та більш вузькому розумінні.

⁵⁰² Тулмін С. Концептуальные революции в науке / С. Тулмин // Структура развития науки. Из Бостонских исследований по философии науки. – М., 1978. – С. 176.

⁵⁰³ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

Парадигма в більш широкому розумінні – це дисциплінарна матриця*, що складається з чотирьох основних елементів, які формують одночасно єдність і функцію. Розглянемо основні елементи дисциплінарної матриці відносно можливих бухгалтерських парадигм:

1. *Символічні генералізації (узагальнення)* визначаються як ті вирази, які можуть без особливих зусиль бути перетворені в логічну форму типу (x) (e) (z) $\Phi(x, y, z)$ [⁵⁰⁴, с. 235]. Тобто вони є компонентами дисциплінарної матриці, які складають формальний апарат та мову, характерну для наукової дисципліни, які легко піддаються формалізації, як, наприклад, балансове рівняння: Актив = Пасив. Такі вирази є орієнтирами для логічних та математичних прийомів, частково функціонуючи в якості законів природи (застосування балансового рівняння ґрунтується на законі збереження і перетворення енергії) і частково в якості визначень.

2. *Метафізичні припущення* чи вірування в особливі моделі, які визначають найбільш фундаментальні методологічні принципи світосприйняття. Наприклад: припущення автономності або майнової відокремленості, що забезпечує можливість відображення в балансі підприємства об'єктів права власності; припущення безперервності діяльності, що передбачає заборону на переоцінку кредиторських зобов'язань; припущення застосування єдиного грошового вимірника для обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат підприємства; припущення періодичності, що передбачає розрахунок основних показників на основі облікових даних на суворо встановлені моменти часу (місяць, квартал, рік).

Такі припущення надають дослідникам в сфері бухгалтерського обліку легітимні метафори та аналогії, та допомагають визначити, за словами Т.С. Куна “що повинно бути прийнято в якості розв'язку головоломки і в якості пояснення” [⁵⁰⁵, с. 237].

3. *Цінності*, які встановлюють визначальні ідеали та норми побудови і обґрунтування наукового знання. Наприклад, до них відносяться твердження, що передбачення повинні бути точними та переважно виражатись в кількісних вимірниках, чи твердження, що теорії повинні

* “Дисциплінарна” – оскільки вона враховує звичайну приналежність вчених-дослідників до певної дисципліни; “матриця” – оскільки вона складена з різномірних впорядкованих елементів, кожен з яких потребує подальшої специфікації.

⁵⁰⁴ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

⁵⁰⁵ Те ж.

бути простими, послідовними, тобто такими, що забезпечують довіру та знаходяться в гармонії з іншими розвинутими теоріями. Такі цінності, як пише Т.С. Кун, "... бувають широко визнані серед вчених" [⁵⁰⁶, с. 237], тобто розділяються великими групами, ніж ті, що, зазвичай, складають групи фахівців, але можуть відповідно інтерпретуватись по-різному різними групами.

Пріоритетною цінністю, яка відноситься до складу дисциплінарної матриці сучасної облікової парадигми представниками ЖНБШ, є те, що наука бухгалтерський облік повинна бути корисною для суспільства, що безпосередньо реалізується через формування концепції соціалізації обліку.

4. *Зразкові дослідницькі результати*, які є вирішеннями конкретних проблем, які наводяться в якості прикладів студентам під час лекцій чи занять, іспитів, чи в якості заключних глав навчальних посібників [⁵⁰⁷, с. 240]. Т.С. Кун призначає концепцію парадигми саме якраз для подібних дослідницьких досягнень, що є парадигмами в більш вузькому розумінні.

Вже у більш пізніх роботах Т.С. Кун пов'язує поняття "парадигми" більшою мірою із характеристикою соціально-психологічних аспектів наукового співтовариства.

Серед вчених-обліковців також існують розбіжності у поглядах стосовно концепцій, які в майбутньому можуть стати бухгалтерськими парадигмами. Так, за проведеним опитуванням Є. Енгельгардт польських дослідників, парадигмами можуть бути: концепція інтелектуального капіталу (46,7%); концепція потрійного обліку Ю. Ідзірі (45%); екологічний бухгалтерський облік (21,7%); бухгалтерський облік продуктивності ("throughput accounting") (18,3%); концепція стійкого розвитку (1,7%) [⁵⁰⁸, с. 35].

Неоднозначність концепцій, які можуть виступати бухгалтерськими парадигмами, також підтверджує аналіз праць інших зарубіжних й вітчизняних дослідників (табл. 2.2).

⁵⁰⁶ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО "Издательство АСТ", 2001. – 608 с.

⁵⁰⁷ Те ж.

⁵⁰⁸ Engelgardt E. Teoria ograniczen i rachunkowosc przerobu w swietle paradygmatow rachunkowosci (wyniki badania anketowego) / E. Engelgardt // Zeszyty teoretyczne rachunkowosci. – 2005. – № 30 (86) – S. 22-40.

Таблиця 2.2. Розуміння дослідниками парадигми бухгалтерського обліку

Автор (рік)	Характеристика підходу
В.Ф. Чуа (1988)	Бухгалтерська парадигма – парадигматичне протиставлення між подвійністю раціональних чи нераціональних (фіктивних чи нефіктивних рахунків), що припускає наявність “правильного”, “об’єктивного” плану дій, який використовується як еталон для визнання між конкуруючими версіями дійсності [⁵⁰⁹ , с. 70]
О.В. Крейніна (1996)	Парадигма бухгалтерського обліку – така постановка проблеми, яка в теорії прийнята більшістю дослідників (фундаментальна теоретична схема, стандарт) [⁵¹⁰ , с. 10]
Т.О. Терентьєва (2002)	Сукупність найпоширеніших поглядів бухгалтерів, що приймаються в якості зразка вирішення проблеми, для теорії бухгалтерського обліку утворює бухгалтерську парадигму [⁵¹¹ , с. 9-10]
Л.А. Чайковська (2007)	Парадигма – комплексна методологія дослідження бухгалтерського обліку, яка протягом декількох століть визначала коло проблем, досліджуваних в бухгалтерському обліку та способи їх аналізу та вирішення. Наявність сформованої облікової парадигми говорить про зрілість бухгалтерського обліку, як науки [⁵¹² , с. 19]

Проведений аналіз підходів (табл. 2.2) дозволив встановити, що відносно розуміння парадигми обліку відсутня єдність в поглядах дослідників, як і відносно підходів до її виділення та побудови. Так, австралійська дослідниця В.Ф. Чуа визначила облікову парадигму як парадигматичне протиставлення між подвійністю раціональних чи нераціональних [⁵¹³, с. 70]. В даному випадку розглядає облікову парадигму як конкретний спосіб вирішення головоломок, який виступає в якості моделей чи прикладів, які можуть замінювати явні правила як основу для вирішення ще не розгаданих головоломок нормальної науки (підхід загальноприйнятих зразків до виділення парадигм за Т.С. Куном).

Іншим є підхід Т.О. Терентьєвої [⁵¹⁴, с. 9-10], яка розглядає парадигму з точки зору мови різноманітних бухгалтерських спільнот, проблеми комунікації між якими можуть аналізуватись як проблеми інформаційного

⁵⁰⁹ Chua W.F. Interpretive sociology and Management Accounting Research / Wai Fong Chua // Accounting, Auditing and Accountability. – 1988. – Vol. 1, No. 2. – P. 59-79.

⁵¹⁰ Крейніна Е.В. Интеракции бухгалтерского учета и налоговой системы: диссертация на соискание степени кандидата экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Е.В. Крейніна. – СПб., 1996. – 175 с.

⁵¹¹ Терентьєва Т.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: автореферат диссертации на соискание степени кандидата экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Т. Терентьєва. – СПб., 2002. – 20 с.

⁵¹² Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореферат диссертации на соискание степени доктора экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 57 с.

⁵¹³ Chua W.F. Interpretive sociology and Management Accounting Research / Wai Fong Chua // Accounting, Auditing and Accountability. – 1988. – Vol. 1, No. 2. – P. 59-79.

⁵¹⁴ Терентьєва Т.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: автореферат диссертации на соискание степени кандидата экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Т. Терентьєва. – СПб., 2002. – 20 с.

перекладу, та підхід О.В. Крейніної [⁵¹⁵, с. 10], яка виділяє цілу групу вчених, які виражають існуючу парадигму бухгалтерського обліку в Росії. Т.О. Терентьева та О.В. Крейніна розглядають парадигму бухгалтерського обліку як сукупність переконань, цінностей, технічних засобів, які є характерними для членів даного бухгалтерського співтовариства (соціологічний підхід до виділення парадигм за Т.С. Куном). Детальніше відмінності у підходах до трактування “парадигми бухгалтерського обліку” можна прослідкувати за допомогою розгляду парадигмальних класифікацій, що виділяються дослідниками (див. нижче).

В історії розвитку будь-якої дисципліни Т.С. Кун виділяв певні фази чи періоди, що стосується і бухгалтерського обліку як окремої дисципліни. Наукові дисципліни створюються професіоналами у чітко встановлених сферах діяльності, і кожна дисципліна має свою наукову картину світу.

В кожній науковій дисципліні відбуваються зміни одночасно на соціальному та теоретичному рівнях, які виступають основою для створення нової парадигми. В результаті, створюється нова групова структура – наукове співтовариство, яка зміцнює теоретичні орієнтації її учасників до тих пір, доки практика не висуне перед парадигмою критичну кількість наукових аномалій, що спричинять новий теоретичний хаос. Парадигми, як і групи, що ґрунтуються на них, з часом руйнуються. Розглянемо більш детально стадії розвитку науки в моделі Т.С. Куна (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Розвиток науки за теорією Т.С. Куна

<i>№ з/п</i>	<i>Стадії</i>	<i>Характеристика фази на теоретичному рівні</i>
1	Допарадигмальна	Відсутність загальної парадигми. Розбіжності з приводу типології феноменів, що вивчаються. Відсутність загальновизнаних спостережень та стандартних методик. Несистематичний збір даних
2	Основа парадигми	Поява типових результатів досліджень. Угоди відносно легітимних проблем та методів вирішень. Угоди відносно фундаментальних метафізичних питань
3	Нормальна наука	Дослідження – у вигляді подальшої розробки парадигми, “зачисток” і вирішення питань, що не вистачають. Ціль досліджень – не теоретичні інновації чи відкриття нових типів феноменів
4	Аномалії	Криза очікувань: виникнення нових феноменів, що не вписуються в традиційну парадигму
5	Криза	Розмивання парадигми і початок розвитку її декількох версій. Екстраординарні дослідження. Все під сумнівом. Філософські суперечки та спроби розвитку нових теорій
6	Революція	Заперечення старої і виникнення нової парадигми
7	Нова парадигма	Загальне визнання нових типових наукових відкриттів, нова угода “основах”. Нове проблемне сприйняття, нові рішення, нові методики

⁵¹⁵ Крейніна Е.В. Интеракции бухгалтерского учета и налоговой системы: диссертация на соискание степени кандидата экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Е.В. Крейніна. – СПб., 1996. – 175 с.

1. В допарадигмальній стадії академічна дисципліна поділена на декілька конкуруючих між собою наукових шкіл, представникам яких не вистачає загальних поглядів та методик. Також їм не вистачає і загальної парадигми, що є “горизонтом очкування”. Допарадигмальна стадія не мала загальної метафізики, загальної методики та загальноновизнаних спостережень, які б намагався трактувати кожен. Були відсутні загальні критерії для відбору адекватної інформації. Збір даних носив випадковий і несистематичний характер, продовжувались спроби відтворення наукової дисципліни з самих фундаментальних начал. Такі дисципліни Т.С. Кун визначав як незрілі.

2. В парадигмальній стадії комунікації між дослідниками легше здійснюються в першу чергу через те, що основи беруться в якості аксіом, що не потребують доведень. Дисципліна поступово професіоналізується, засновуються журнали, виникає професійна освіта. В цій стадії науковий розвиток змінюється фазами нормальної науки та революціями.

3. В період *нормальної науки*, яку Т.С. Кун визначає як дослідження, що міцно спирається на одне або декілька минулих наукових досягнень – досягнень, які протягом певного часу визнаються певним науковим співтовариством як основа для його подальшої практичної діяльності, парадигма сприймається в якості аксіоми. Парадигма визначається як досягнення, яким притаманні вищенаведені характеристики [⁵¹⁶, с. 34]. Вона набуває особливого статусу, оскільки краще за конкурентів сприяє розв’язанню проблем, що вважаються групою дослідників ключовими, навіть якщо не вирішує всіх проблем.

Існують угоди по фундаментальних основах наукової дисципліни. Вивчення парадигм підштовхує студента в науці до членства у новому співтоваристві. Оскільки він приєднується таким чином до людей, які вивчали основи їх наукової сфери на тих самих конкретних моделях, його подальша практика в наукових дослідженнях не завжди буде мати різке розходження з фундаментальними принципами [⁵¹⁷, с. 34]. Дослідники починають слідувати єдиним правилам та стандартам: “Ця спільність установок та видима узгодженість, яку вони забезпечують, представляє собою передумови для нормальної науки, тобто для генезису та прийнятності в традиції того чи іншого напрямку дослідження” [⁵¹⁸, с. 35].

⁵¹⁶ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

⁵¹⁷ Те ж.

⁵¹⁸ Те ж.

Поле нормальної науки складають три класи проблем – встановлення значних фактів, співставлення фактів і теорії, розробка теорії. Ці три класи охоплюють переважну більшість проблем, що піднімаються найвидатнішими вченими [⁵¹⁹, с. 62]. Т.С. Кун визначає нормальну науку як розширення області та підвищення точності застосування парадигми – вирішення головоломок.

4.3 розвитком і уточненням парадигми, вона стає все більшим індикатором для виявлення *аномалій* – фактів порушення навіяних парадигмою очікувань, що направляють розвиток нормальної науки. Аномалії – нові явища, відкриті дослідниками, про існування яких ніхто не підозрював. В результаті появи аномалій настає період професійної невпевненості, що зумовлює появу нових радикальних теорій.

5. За неможливості нормального вирішення серйозних проблем, що з'явилися, в межах існуючої парадигми, відбувається перехід до стадії *кризи*^{*}. Типовою ознакою кризи є поява значної кількості різноманітних версій однієї і тієї ж теорії. Специфічною відповіддю на кризу є екстраординарні наукові дослідження. Для вирішення проблеми, що виникла, перевіряються різноманітні версії існуючої парадигми, результатом чого є таке згладжування позицій, що в кінцевому випадку призводить до стирання фундаменту даної парадигми.

Кожна криза починається з сумніву в парадигмі і подальшому розхитуванні правил нормального дослідження. Всі кризи закінчуються одним з трьох можливих результатів:

- вирішення існуючих проблем, що породили кризу;
- відкладення вирішення проблеми майбутнім поколінням за допомогою більш досконалих методів;
- вирішення кризи шляхом появи нової парадигми. це не передбачає відкидання старої парадигми до тих пір, доки не буде знайдена відповідна альтернатива.

Зміщення парадигми не є кумулятивним, але означає реконструкцію наукових дисциплін на основі нових ідей. Така перебудова означає зміну основних теоретичних узагальнень, більшості методик. В період між старою та

⁵¹⁹ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

* Як пишуть М. Ковалевські та М. Дірсмїт [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. – С. 2-3], симптоми кризи в облікових дослідженнях першим виявив ДР Скотт в праці “The Cultural Significance of Accounts” (1931 p.).

новою парадигмами існує сильне накладання проблем, що вирішуються в рамках старої парадигми і тих, які потребують нового мислення. Але також залишаються значними розбіжності у способах сприйняття та вирішення проблем.

6. В результаті розпаду існуючої парадигми, конкуренцією між альтернативними парадигмами і перемогою однією з них відбувається перехід до стадії *наукової революції*. Процес зміни парадигми називається науковою революцією.

Зміна парадигми змушує вчених бачити світ їх дослідницьких проблем в іншому світлі. Оскільки вони бачать цей світ не інакше, як через призму своїх переконань та справ, постільки у нас може виникнути бажання сказати, що після революції вчені мають справу з іншим світом [⁵²⁰, с. 62].

7. Затвердження нової парадигми, що в більшості випадків відбувається через можливість вирішення новою парадигмою проблем, які привели стару парадигму до кризи, зумовлює приєднання нових прихильників до нового стилю дослідження в *нормальній науці*.

Наукова дисципліна поступово переходить в стадію нормальної науки, де їй знову необхідно вирішувати головоломки та проводити розширення області і підвищення точності застосування. Цей період буде тривати до тих пір, доки нові аномалії не призведуть дисципліну в стан кризи. У випадку неефективної перебудови наукової дисципліни її очікує повне зникнення.

**Парадигмальні
класифікації
бухгалтерського обліку
в працях зарубіжних
дослідників**

Першим, хто застосував парадигмальну концепцію Т.С. Куна в бухгалтерському обліку, був засновник австралійської національної бухгалтерської школи Р.Дж. Чемберс. В праці “Бухгалтерський облік, оцінка та економічна поведінка” (1966 р.) він посиляється 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, посиляючись 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

⁵²⁰ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

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 [⁵²¹, с. 103]. Аргументацію підтвердження гіпотези існування кризи в бухгалтерському обліку він базує на існуванні значної кількості методів оцінки активів, а також значною варіацією 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 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 Комітетом ААА положення ASOBAT.

У праці “Революція в бухгалтерській думці” (1976 р.) модель науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку використав М.К. Уельс [⁵²², с. 478]. Він розглянув розвиток 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 по 1960 рр. він відносив до періоду нормальної науки.

На думку М.К. Уеллса (у 70-х рр. ХХ ст.) бухгалтерський облік перебуває 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.

Як пишуть М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера [⁵²³, с. 84] 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.

⁵²¹ Chambers R.J. Profit Measurement, Capital Maintenance and Service Potential: A Review Article / R.J. Chambers // Abacus. – 1975. – Vol. 1. – P. 97-104.

⁵²² Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? / M.C. Wells // The Accounting Review. – July, 1976. – P. 471-482.

⁵²³ Метьюс 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.

Головною метою аналізу М.К. Уеллса [⁵²⁴, с. 478] був захист апріорних досліджень в бухгалтерському обліку від зростаючої критики, що, на його думку, 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: інфляційний або поточний бухгалтерський облік купівельної спроможності; бухгалтерський облік витрат відтворення; бухгалтерський облік втрати вартості; бухгалтерський облік безперервної сучасної вартості; бухгалтерський облік поточної вартості.

Такі облікові парадигми, які виникли у 50 і 60-ті рр. змінюються до виникнення у звітності більш точного відображення істотності, що, на думку М.К. Уеллса, свідчить про 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.

В теорії бухгалтерського обліку М.К. Уеллсом було виділено сім парадигм (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Облікові парадигми за М.К. Уеллсом
(узагальнено на основі [⁵²⁵]).

<i>№ з/п</i>	<i>Назва парадигми</i>	<i>Характеристика парадигми</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Антропологічна	Бухгалтерський облік має традиційний характер, коли практика бухгалтерів визначає теорію. Весь облік передбачає запис “на пам’ять”, ФГЖ фіксуються такими, якими вони вважаються, і це не пов’язано з цілями управління
2	Кон’юнктурна	Вимоги ринкової економіки формують теорію бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік будується з позиції того, що вигідно робити, а що не вигідно, це веде за собою необхідність оцінювання ФГЖ
3	Ситуаційна	Бухгалтерському обліку прививається функція прогнозування, а не тільки здійснених ФГЖ. З’являється необхідність передбачувати події, і бухгалтер фіксує намічені факти, в облік вводиться план (кошторис)

⁵²⁴ Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? / M.C. Wells // The Accounting Review. – July, 1976. – P. 471-482.

⁵²⁵ Те ж.

Продовження табл. 2.4

1	2	3
4	Процесуальна	Метою бухгалтерського обліку стає вивчення господарських процесів для прийняття управлінських рішень. З ускладненням технології обліку, за умови неможливості тримати в голові необхідну інформацію, з'являються управлінські реєстри та народжується управлінський облік
5	Ідеалізована	Вся теорія обліку зводиться до вивчення та визначення фінансових результатів. Розробляється концепція фінансових результатів в бухгалтерському обліку, що ґрунтується на штучних, ідеалізованих прийомах
6	Інформаційна*	Сутність бухгалтерського обліку полягає в оцінці інформації про факти господарського життя. Відбувається розрив всередині об'єкта бухгалтерського обліку: бухгалтер обліковує не самі факти, а інформацію про них, представлену в первинних документах
7	Біхевіористична**	За даними бухгалтерського обліку вивчається поведінка осіб, що зайняті в господарському процесі та які приймають управлінські рішення. Кожен обліковий документ з множиною показників розглядається як стимул, що викликає у бухгалтера ту чи іншу реакцію

Визначальною відмінністю застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку є застосування М.К. Уеллсом суб'єктивного підходу, тобто, в основу класифікації парадигм бухгалтерського обліку був поставлений суб'єкт – бухгалтер. В Україні розвиток ідей М.К. Уеллса знайшов продовження в працях С.Ф. Голова, В.З. Папінко, С.В. Пителя, М.С. Пушкаря, К.І. Редченко, Т.М. Чебан, А.В. Шайкана, В.Ф. Яценко та ін., які розвивають ситуаційну парадигму бухгалтерського обліку, яка пропагує стратегічну спрямованість обліку.

Так, В.З. Папінко та С.В. Питель виділяють постулати стратегічної парадигми обліку [⁵²⁶, с. 75]. Проф. С.Ф. Голова [⁵²⁷, с. 375-376] наголошує на необхідності формування парадигми стратегічно орієнтованої системи обліку. Проф. М.С. Пушкар [⁵²⁸, с. 181] займається розробкою системи контролінгу, який є синтетичною дисципліною, що базується на стратегічному обліку, плануванні, аналізі та теорії управління та разом з вирішенням основних завдань орієнтується і на стратегічні досягнення.

* Широке розповсюдження одержала з 70-х рр. ХХ ст. Її основними ідеологами були Дж. Баттеруорт, Дж. Фелтам, Ю. Ідзірі, В.Х. Бівер, Ч. Хрістенсен, Дж. Демскі.

** Набула широкого поширення в США завдяки працям А. Стедрі, С. Бекера, С. Боніні, Ю. Ідзірі, Е. Каплана, В. Брунса та Т. Дайкмена.

⁵²⁶ Папінко В.З. Використання стратегічної інформації в процесі управління підприємством / В.З. Папінко, С.В. Питель // Проблеми економіки України: збірник наукових праць: Випуск 11 // Відповідальний за випуск проф. М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – С. 75.

⁵²⁷ Голова С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Монографія. / С.Ф. Голова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

⁵²⁸ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

Подібно до М.К. Уеллса, особливості застосування теорії Т.С. Куна в бухгалтерському обліку розглядає Д. Фламхольтц (Троїк) в праці “Структура наукових революцій та їх застосування для розвитку облікової політики” (1976 р.). Вона визначає період до 1930 р. передпарадигмальною стадією науки бухгалтерський облік, а вже 30 ті рр. ХХ ст. 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, 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.

Як пише Б.Е. Кашінг [⁵²⁹, с. 5], дослідження автора мають інституційний відтінок, що позначається на запропонованому нею трактуванні облікової парадигми в контексті облікової професії та SEC.

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.

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 [⁵³⁰, с. 5].

⁵²⁹ Elliott R.K. The Third Wave Breaks on the Shores of Accounting / R.K. Elliott // Accounting Horizons. – Jun 1992. – P. 61-85.

⁵³⁰ 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.

Як зазначають розробники SATTA [⁵³¹, 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. Основною причиною чого називається той факт, що за останні два десятиліття (70-80-ті рр. ХХ ст.) в бухгалтерській літературі з'являються праці, які характеризують непослідовність представлення еволюційного розвитку теоретичного рівня бухгалтерського обліку.

Розробники SATTA вважають, що 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 основні теоретичні підходи: 1) класичний (“справжнього доходу” та індуктивний); 2) корисності для прийняття рішень; 3) інформаційної економіки [⁵³², с. 5]. Це дозволяє 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 бухгалтерських теоріях через стадії революції 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.

Професор М. Глаутъє, з університету Майамі (США), 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. Автор запропонував наступні чотири історичні періоди, на основі яких виділив такі парадигми бухгалтерського обліку (табл. 2.5).

⁵³¹ Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. American Accounting Association, 1977. – 61 p.

⁵³² Someya K. Accounting “revolutions” in Japan / K. Someya // The Accounting Historians Journal. – 1989. Vol.16, № 1. – P. 75-86.

Таблиця 2.5. Парадигми бухгалтерського обліку за М. Глаут'є (узагальнено на основі [533]).

№ 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 [534, с. 8] пише, що існуючий підхід до виділення парадигм бухгалтерського обліку має певні обмеження, оскільки М. Глаут'є не намагається описувати розвиток бухгалтерського обліку, повністю застосовуючи термінологію Т.С. Куна, та робить всього одне посилання на його роботу.

Вищенаведений аналіз парадигм бухгалтерського обліку підтверджує гіпотезу М. Глаут'є, що розосередження централізованої політичної влади зумовлює існування значної кількості бухгалтерських облікових систем, розроблених для досягнення певних цілей. Використання підходу М. Глаут'є дозволяє виділяти “радянську парадигму обліку”, яка також підтверджує вищенаведену гіпотезу. Централізація політичної влади в СРСР з високим рівнем регламентації соціалістичного бухгалтерського обліку зумовлювала існування єдиної теорії бухгалтерського обліку.

Професор університету Британської Колумбії Дж.Е. Баттеруорт в праці “Структура теорії бухгалтерського обліку: деякі базові концептуальні та методологічні засади” (1984 р.) запропонував виділяти в науці бухгалтерський облік шість взаємопов'язаних між собою парадигм:

⁵³³ Glautier M.W.E. Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.

⁵³⁴ 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.

1. Оцінку 1, яка базується на концепції актуальної вартості і поточних витрат;
2. Оцінка 2 пов'язана з теорією оцінки в ризику;
3. Оцінка 3 стосується теорій фінансових ринків;
4. Управління і довірительство I, в якому застосовується концепція історичної собівартості і ціни отримання;
5. Управління і довірительство II, відносяться до агентської теорії;
6. Управління і довірительство III, стосується теорії асиметричної інформації.

Виділені Дж.Е. Баттеруортом парадигми відіграли визначальну роль в розвитку бухгалтерського обліку та послужили праобразом багатьох парадигмальних класифікацій, що пізніше 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. 2.6).

Таблиця 2.6. Характеристика “оціночної” та “управлінської” парадигми за Дж.Е. Баттеруортом та Х. Фальком (узагальнено на основі [⁵³⁵])

<i>Назва парадигми</i>	<i>Представники</i>	<i>Роль обліку / бухгалтера</i>
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

⁵³⁵ 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.

бухгалтерського обліку зводиться до забезпечення ефективного підґрунтя для укладання фінансових контрактів між управлінським апаратом підприємства, його власниками та кредиторами.

Проф. Б.Е. Кашінг в праці “Кунівська інтерпретація історичної еволюції бухгалтерського обліку” (1989 р.) розглядає можливість застосування концепції динаміки науки Т.С. Куна відносно бухгалтерського обліку. Для цього, передусім, необхідно 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 [⁵³⁶, с. 9] розглядає облік як справу щодо формування уявлень про економічну роботу індивідуумів або груп, відповідальних за використання економічних ресурсів, з метою здійснення контролю за використанням цих ресурсів.

Далі Б.Е. Кашінг розглядає 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 він 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 автор розглядає предмет бухгалтерського обліку на його елементарному рівні, застосовуючи критерії визначення парадигми. Парадигма бухгалтерського обліку повинна розділяться, бути узгодженою з усіма членами бухгалтерського співтовариства та не перебувати на допарадигмальній стадії свого розвитку.

Проф. Б.Е. Кашінг визначив парадигму бухгалтерського обліку як набір символічних генералізацій, метафізичних припущень, цінностей, зразкових дослідницьких результатів, пов’язаних з подвійною бухгалтерською

⁵³⁶ 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.

моделлю [⁵³⁷, 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 [⁵³⁸, с. 18]. Б.Е. Кашінг, розглянувши існуючі підходи до виділення парадигм, визначивши їх хибність та обмеженість, виділив парадигму обліку як дисциплінарну матрицю – подвійну систему бухгалтерського обліку.

Використовуючи пропозиції застосування концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку, А. Ріаї-Белькаой [⁵³⁹, 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 – біхевіористична; парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / окремого користувача; парадигма інформаційної економіки.

Проф. А. Ріаї-Белькаой 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, бухгалтерський облік є мультипарадигмальною наукою; кожна з облікових парадигм бореться за прийняття, навіть за домінування в межах бухгалтерського обліку як окремої наукової дисципліни.

В табл. 2.7 наведено характеристику парадигм, виділених А. Ріаї-Белькаоем за структурою Дж. Рітцера.

⁵³⁷ 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.

⁵³⁸ Те ж.

⁵³⁹ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / A. Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

Таблиця 2.7. Бухгалтерські парадигми за проф. А. Ріаї-Белькаоєм
(узагальнено на основі [540])

Парадигми	Зразок	Образ	Теорії	Методи
1	2	3	4	5
1. Антропологічна / індуктивна парадигма	Праці Г. Хетфілда, С. Гілмена, В. Пегона, А. Літлттона, 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 управління доходами; позитивній теорії обліку
2. Парадигма справжніх доходів / дедуктивна	Праці В. Пегона, Дж. Кеннінга, Г. Свіні, П. 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
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 β 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

⁵⁴⁰ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / A. Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5
б. 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 одного з найвизначніших сучасних представників нормативної теорії бухгалтерського обліку 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 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 70-80 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. 2.6).



Рис. 2.6. Парадигми бухгалтерського обліку за Р.В. Маттессічем

Проф. Р.В. Маттессіч [⁵⁴¹, 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 впорядкованість структур системи бухгалтерського обліку її різним інформаційним цілям.

Аналізуючи працю Р.В. Маттессіча, польська дослідниця А. Шихта в роботі “Теорія бухгалтерського обліку” Р.В. Маттессіча в світлі основних положень розвитку бухгалтерської науки” (1996 р.) 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 [⁵⁴², с. 192].

Польський дослідник В.А. Новак [⁵⁴³, с. 77] (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. Вищенаведені парадигми є перефразованим варіантом парадигмальної класифікації, розробленої А. Ріаї-Белькаоєм.

⁵⁴¹ Mattessich R. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science. / Richard Mattessich. – London: Quorum Books, 1995. – 284 p.

⁵⁴² Szychta A. Teoria rachunkowosci Richarda Mattessicha w swietle podstawowych kierunkow rozwoju nauk rachunkowosci. / A. Szychta. – Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowosci w Polsce, 1996. – 256 s.

⁵⁴³ Nowak W.A. Rachunkowość Sektora Publicznego. Koncepcje. Metody. Uwarunkowania. / W. Nowak. – Warszawa, Wydawnictwo Naukowe PWN, 1998. – 241 s.

Застосуванню концепції парадигм в бухгалтерському обліку також присвячені праці польського дослідника проф. В. Бжезіна, який піддавав значній критиці існуючі облікові парадигмальні класифікації [⁵⁴⁴, с. 43-61]. На його думку концепція Р.В. Маттессіча не відображає сутності парадигмального методу, а концепція А. Ріаї-Белькаоя 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:

1. Ретроспективний і перспективний характер бухгалтерського обліку. Парадигма ретроспективного і перспективного характеру 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.

2. 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).

3. Управлінський бухгалтерський облік. Парадигма управлінського характеру бухгалтерського обліку, на думку В. Бжезіна [⁵⁴⁵, с. 51] пов'язана з виникненням і розвитком кібернетики, крім того "... кібернетика є близькою

⁵⁴⁴ Brzezina W. Paradymaty współczesnej rachunkowości / W. Brzezina // Zeszyty Teoretyczne Rady naukowej SKwP. – 1999. – nr 51. – S. 43-61.

⁵⁴⁵ Те ж.

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. 2.7).

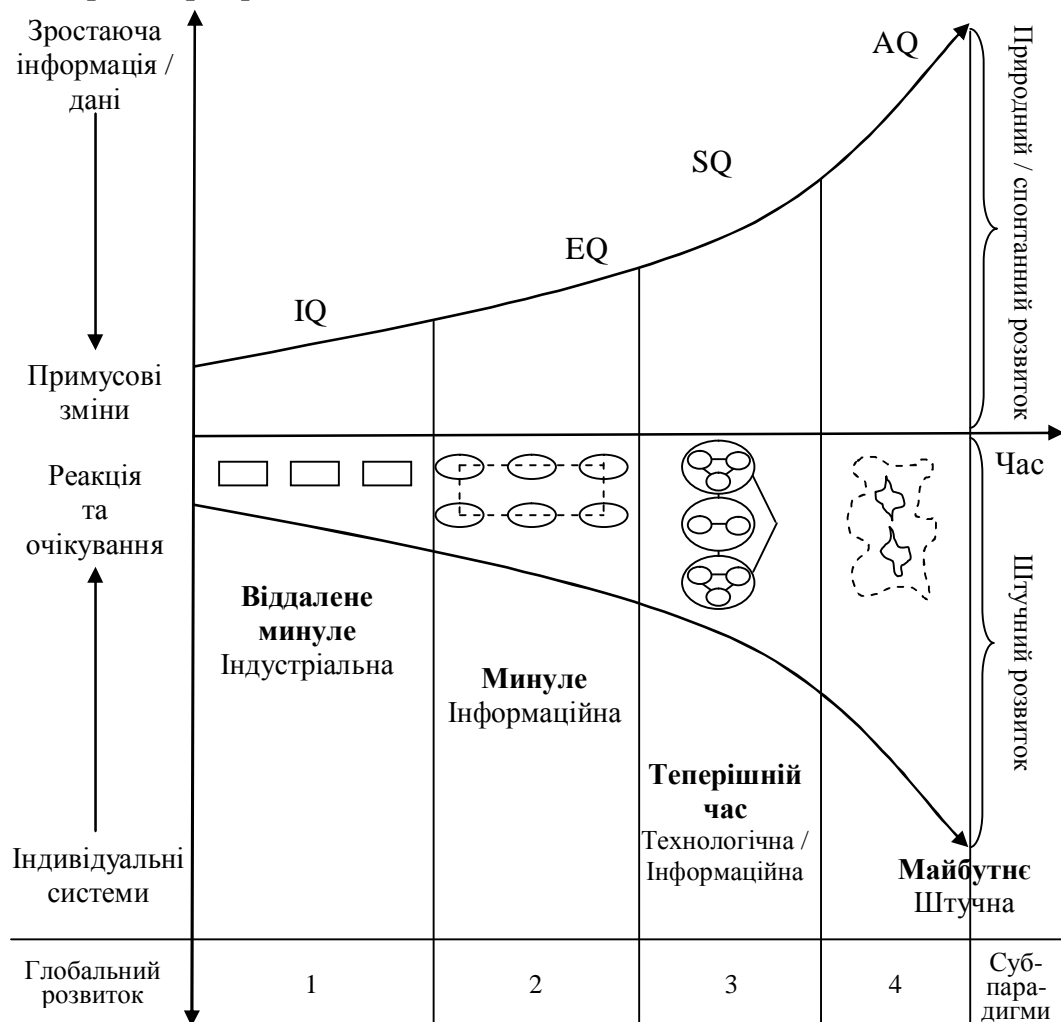


Рис. 2.7. Трансдисциплінарна трансцендентна парадигма в контексті часових змін та інформаційної місткості за Д.Дж. Гоувсом та А. Ревінкелем [546, с. 87]

⁵⁴⁶ 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.

На рис. 2.7 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 непередбачені зміни, так, наприклад, за останніх 50 років змін відбулось більше, ніж за весь довготривалий Камінний вік.

Розгляд особливостей бухгалтерського обліку в контексті виділених парадигм дозволяє визначити перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку на основі перегляду концепції часу. Існуючий бухгалтерський облік 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 облік вже частково проявляє свою неадекватність відносно певних вимог сьогодення, і буде повністю неспроможним задовольняти потреби користувачів у найближчому майбутньому.

Здійснення трансформації бухгалтерського обліку повинно відбуватись в напрямі розширення свободи та творчості, оскільки сучасні умови (скорочення часових проміжків) вимагають розкриття в бухгалтерській звітності прихованих, небачених до цього факторів, які визначають рівень розвитку зовнішнього середовища підприємства. Це передбачає створення додаткової системи, яка б допомагала поряд з узвичасною системою бухгалтерського обліку, що надає інформацію про минулі ФГЖ, щодо яких існує впевненість, надавати інформацію про майбутні невпевненості, які впливають на прийняття рішень в теперішній момент часу.

Парадигмальний підхід до бухгалтерського обліку в працях вчених радянської школи

Вперше на теренах Радянського Союзу поняття парадигми бухгалтерського обліку було запропоновано проф. Я.В. Соколовим в праці “Історія розвитку бухгалтерського обліку” (1985 р.), де автором було виділено три парадигми бухгалтерського обліку: уніграфічну, камеральну та диграфічну [⁵⁴⁷, с. 40-44].

Вищенаведений поділ відіграв значну роль в застосуванні концепції парадигм Т.С. Куна в бухгалтерському обліку вченими радянської школи. 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) або беручи її за основу розкриває більш аналітичні складові

⁵⁴⁷ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

(Т.О. Терентьева, Н.М. Малюга), виділяє нову парадигму (Н.М. Малюга). Така парадигмальна класифікація також використовується в навчальних посібниках та підручниках (Т.В. Бобровська, З.В. Кірьянова, Е.А. Мізіковський та ін.) та програмах-мінімумах кандидатського іспиту зі спеціальності “Бухгалтерський облік, статистика” в Російській Федерації.

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 [⁵⁴⁸, с. 137].

В своєму розвитку уніграфічна парадигма, яка існувала аж до XIX 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 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 [⁵⁴⁹, 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 XIX ст. використовувалась в державному господарстві і в окремих галузях. Вона може вестись за допомогою простого чи подвійного запису [⁵⁵⁰, с. 138].

Диграфічний облік (подвійна бухгалтерія) витіснив своїх конкурентів та протягом багатьох десятиліть є основним способом формалізованого інформаційно-контрольного забезпечення господарської діяльності економічних суб'єктів. Таке підвищення нової форми обліку відбувалось не тільки протягом тривалого періоду часу, але і не без різного роду протидій,

⁵⁴⁸ Ковалев В.В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер. 5. Вып. 4. – С. 137.

⁵⁴⁹ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

⁵⁵⁰ Ковалев В.В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер. 5. Вып. 4. – С. 138.

порою досить активних. За свою п'ятисотрічну історію викладений Л. Пачолі метод подвійної бухгалтерії неодноразово піддавався нападкам та критиці як зі сторони теоретиків бухгалтерського обліку, так і практичних працівників.

Таких же поглядів дотримується В.Д. Андреев [⁵⁵¹, 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 ст. спостерігається існування трьох парадигм: уніграфічної, диграфічної і камеральної.

Проф. О.І. Кольвах [⁵⁵²] 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 облікових парадигм Т.В. Боровська [⁵⁵³, 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 провела проф. Н.М. Малюга в праці “Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку” (2005 р.) (табл. 2.8).

Таблиця 2.8. Бухгалтерські парадигми за Н.М. Малюгою (узагальнено на основі [⁵⁵⁴, с. 332-343])

<i>Парадигми</i>	<i>Мета / завдання обліку</i>	<i>Техніка обліку</i>	<i>Об'єкти обліку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1. Проста натуральна	Контроль за збереженням цінностей та забезпечення швидкого отримання інформації	Простий підрахунок предметів та явищ	Матеріальні об'єкти та розрахунки

⁵⁵¹ Андреев В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности: Учеб. пособие. / В.Д. Андреев. – М.: Экономист, 2003. – 208 с.

⁵⁵² Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия как одно из средств развития теории учета в условиях современных программно-информационных технологий / Олег Кольвах // http://www.cfin.ru/press/afa/2000-3/15_kol.shtml.

⁵⁵³ Боровская Т.В. История бухгалтерского учета. Методическое пособие. / Т.В. Боровская. – Барнаул: АГУ, 2005. – 24 с.

⁵⁵⁴ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4
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	Приєм 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

Детально описавши кожну з виділених парадигм, проф. Н.М. Малюгою на основі врахування тенденцій розвитку економіки та сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій запропоновано нову облікову парадигму – “подвійну інформаційну динаміку”. Вона може використовуватись у якості “дороговказу” для побудови стратегічної концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні в контексті входження вітчизняної економіки в постіндустріальну стадію.

**Формаційний підхід
як основа
виділення парадигм
бухгалтерського обліку**

Існує окрема група дослідників, яка зазначає про перехід до нової парадигми бухгалтерського обліку у зв'язку з формуванням ринкової системи бухгалтерського обліку в Україні (табл. 2.9).

Таблиця 2.9. Погляди дослідників стосовно необхідності розробки нової парадигми обліку при формаційному переході

Автор	Рік	Погляди автора
1	2	3
О.М. Петрук	2004	Коли відбувається реформування НСБО, що торкається самих його основ, доцільно уточнити, а можливо, навіть сформувати нову парадигму бухгалтерського обліку ^[555] , с. 192].
Ф.Ф. Бутинець	2005	Необхідним є формування нової парадигми обліку та звітності ^[556] , с. 22].

⁵⁵⁵ 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.

Продовження табл. 2.9

1	2	3
С.Ф. Голов	2005	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 [⁵⁵⁷ , с. 6-7].
П.Я. Хомин	2007	Сучасна парадигма вітчизняного бухгалтерського обліку й звітності сформована на методологічних підходах 30-х рр. ХХ ст. і практично не змінилась упродовж наступних 30 років, коли наукові дослідження в цій галузі були здебільшого утилітарними...” [⁵⁵⁸ , с. 6]
М.С. Пушкар	2007	Зміна державного і суспільного устрою в Україні вимагає нової парадигми НСБО, однак за 15 років існування нової економічної системи теорія обліку залишилась без змін [⁵⁵⁹ , с. 47-48]
Л.А. Чайковська	2007	Автором розроблено нову облікову парадигму на основі інституціональної концепції бухгалтерського обліку, складовою якої є розроблена автором методологія дослідження бухгалтерського обліку. Згідно позиції автора поняття “парадигма” ширше поняття “теорія” та передує їй, в нього включені соціально-психологічні та етичні правила і норми [⁵⁶⁰ , с. 18-19]

Вищенаведені погляди дослідників 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 зміни 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 в праці “До нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні” (2000 р.). Автори зазначають про перехід від 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

⁵⁵⁶ Бугинець Ф.Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф.Ф. Бугинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 22.

⁵⁵⁷ Голов С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку і аудиту відповідно до плану дій “Україна-ЄС” / Сергій Голов // Вестник бухгалтера і аудитора України. – 2005. – № 15-16. – С. 6-7.

⁵⁵⁸ 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.

⁵⁵⁹ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

⁵⁶⁰ Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореферат диссертации на соискание степени доктора экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 57 с.

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. 2.10.

Таблиця 2.10. Структурні елементи та характерні ознаки облікових парадигм (узагальнено на основі [⁵⁶¹, с. 133])

№ з/п	Основні елементи	Стара парадигма (соціалістична)	Нова парадигма (ринкова)
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; Звіт про фінансово-майновий стан; 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.
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.

⁵⁶¹ Войнаренко М.П. До нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні / М.П. Войнаренко, О.К. Леонтович-Пелих // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 12. – С. 133.

Встановлення зміни облікових парадигм внаслідок політичної, економічної та культурної модернізації також проводилось й зарубіжними дослідниками. Японський дослідник К. Сомейа в праці “Бухгалтерські “революції” в Японії” (1989 р.), 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 на інвестиційну орієнтацію фінансової звітності.

**“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 без використання основних положень моделі науки Т.С. Куна.

Проф. В. Кам [⁵⁶², 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, та 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 [⁵⁶³, с. 489]. Вищенаведене свідчить, що В. Кам 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 основних її положень.

⁵⁶² Kam V. Accounting theory. 2nd edition / Vernon Kam. 1990. – 581 p.

⁵⁶³ Те ж.

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 [⁵⁶⁴], який називає парадигмами нормативну та позитивну теорію, що також проходить в назві його іншої праці “До історії нормативної теорії бухгалтерського обліку: парадигма втрачена, парадигма захищена?” (1992 р.).

Таких же поглядів дотримується Ш. Хамід [⁵⁶⁵], який виділяє існування нормативної та позитивної парадигми бухгалтерського обліку. Сучасний конвенціональний 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.

Бланшард Р.С. [⁵⁶⁶, 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.) [⁵⁶⁷] 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.

Російська дослідниця А.А. Трушевська не наслідуючи існуючих вітчизняних традицій виділення парадигм виділяє три парадигми подвійного обліку, які утворились результатом розпаду старої італійської бухгалтерії:

⁵⁶⁴ Mattessich R. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science. / Richard Mattessich. – London: Quorum Books, 1995. – 284 p.

⁵⁶⁵ 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 / Shahul Hameed Bin Hj. Mohamed Ibrahim // <http://www.geocities.com/Interfads2001c/from.htm>.

⁵⁶⁶ Blanchard R.S. Accounting Concepts for the Actuary / R.S. Blanchard // CAS Study Note. – 2003. – 16 p.

⁵⁶⁷ 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.

руську (касовий принцип), французку (динамічний баланс) і німецьку (статичний баланс) [568]. І.Й. Яремко також зазначає, що нова парадигма суспільно-економічного розвитку потребує нової парадигми подвійної бухгалтерії [569, с. 8]. Однак оскільки автор не розкриває сутності “старої” парадигми, залишається незрозумілим, що він розуміє під новою парадигмою подвійної бухгалтерії.

Подібного “нетипового” підходу в праці “Три парадигми подвійної бухгалтерії” (2005 р.) також дотримується основоположник вітчизняної облікової “парадигмальної традиції” проф. Я.В. Соколов*. В даному випадку можна спостерігати відхід від власноруч закладеного підходу до визначення сутності поняття “бухгалтерська парадигма”.

**Постіндустріальні
тенденції в розвитку
сучасної парадигми
бухгалтерського обліку**

В останні роки, у зв’язку з застосуванням для вирішення економічних аспектів глобальних проблем концепції інформаційного, постіндустріального суспільства, з’являються спроби відобразити зміни в економічній системі шляхом виділення відповідної парадигми бухгалтерського обліку.

Першим, хто звернув увагу на необхідність виділення нової парадигми бухгалтерського обліку в контексті цивілізаційного переходу був проф. Р.К. Елліот, який в праці “Третя хвиля розбивається об береги бухгалтерського обліку” (1992 р.) [570, с. 61-85] писав, що розвиток інформаційних технологій створив хвилю, яка “змила берегову лінію” бухгалтерського обліку. Як наслідок, у 70-х рр. зазнала краху індустрія, у 80-х – сфера послуг. І у 90-х рр., на його думку, повинен зазнати краху бухгалтерський облік.

Такий крах фактично і відбувся наприкінці 90-х рр., про що, наприклад, свідчить поява трирівневої моделі забезпечення прозорості компанії [571, с. 35], за якою стандарти складання звітності необхідно доповнювати

⁵⁶⁸ Трушевская А.А. Влияние внедрения МСФО на инвестиционную привлекательность хозяйствующих субъектов // Проблемы современной экономики. – 2006. – N 1 (17).

⁵⁶⁹ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

* Також слід відмітити, що у своїй іншій праці, у співавторстві з В.Я. Соколовим, автор зазначає про існування семи парадигм бухгалтерського обліку: соціологічної, економічної, біхевіористичної, психологічної, інформаційної та ін. [Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник. / Соколов Я.В., Соколов В.Я. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с., с. 171].

⁵⁷⁰ Elliott R.K. The Third Wave Breaks on the Shores of Accounting / R.K. Elliott // Accounting Horizons. – Jun 1992. – P. 61-85.

⁵⁷¹ Диппаза С. (младший), Эклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Паблицер, 2003. – 212 с.

особливою інформацією про інтелектуальний капітал, як в межах окремої галузі, так і індивідуальною інформацією про кожне підприємство, а також безлічі систем та методологій, які забезпечують надання нефінансової інформації для прийняття управлінських рішень (Marr & Schiuma “Knowledge Audit Cycle” (2001 p.), Meritum Guidelines “Meritum guidelines” (2002 p.), Lev B. “Value Chain Scoreboard™” (2002 p.), Edvinsson “IC Rating™” (2002 p.), Mouritzen, Bukh & al. “Danish guidelines” (2003 p.), Sandvik, “Topplinjen/Business IQ” (2004 p.) та ін).

Для виділення парадигм бухгалтерського обліку Р.К. Елліот застосовує 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. 2.11).

Таблиця 2.11. Зміни технологій та бухгалтерського обліку в кожній із хвиль за Р.К. Еліотом [⁵⁷², 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 побудована для обліку індустріальних ресурсів та зобов’язань, що відображаються в сучасних фінансових звітах, а не для специфічних активів постіндустріальних фірм.

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 оточенням та не забезпечує найістотніші потреби менеджерів та інвесторів.

⁵⁷² Elliott R.K. The third wave breaks on the shores of accounting / R.K. Elliott // Accounting Horizons. – Jun 1992. – P. 61-85.

Відправною точкою формування нової облікової парадигми Б. Лев визначає розуміння ділової моделі підприємства, орієнтованого на знаннях, що функціонує в умовах нової економіки. Розвиток такої модулі обумовив необхідність формування “нової” парадигми бухгалтерського обліку (рис. 2.8).

Нефінансовий капітал: матриці шляху

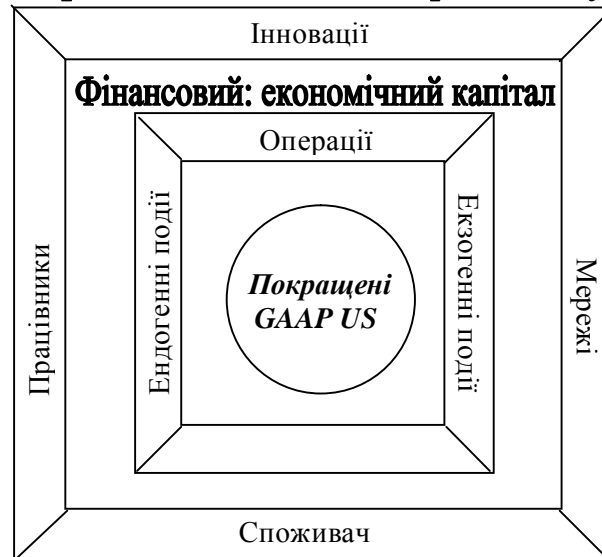


Рис. 2.8. Нова парадигма бухгалтерського обліку за Б. Левом [⁵⁷³, с. 13]

У виділеній парадигмі обліку Б. Лев [⁵⁷⁴, 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 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 поширення постіндустріальної економіки.

⁵⁷³ Lev B. *New Accounting for the New Economy*. / Baruch Lev. – New York, Stern School of Business, 2000. – 27 p.

⁵⁷⁴ Те ж.

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” [⁵⁷⁵, с. 24]. Однак проф. М.С. Пушкар в проаналізованих нами працях лише наголошує на необхідності формування постіндустріальної парадигми обліку, удосконалюючи лише певні елементи, без цілісного застосування методології Т.С. Куна та без врахування існуючих парадигмальних класифікацій в бухгалтерському обліку.

Про необхідність виділення нової парадигми також зазначає М.П. Павлюковець: “Зрозуміло, 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” [⁵⁷⁶, с. 201]. Він також окреслює риси майбутньої парадигми, зазначаючи, що нова парадигма повинна враховувати досягнення комп’ютерної галузі та нові технології але при цьому зберегти характерні бухгалтерському обліку риси і методи [⁵⁷⁷, с. 202].

Враховуючи постіндустріальні тенденції розвитку економічної системи проф. Н.М. Малюга [⁵⁷⁸, с. 342] виділила нову парадигму бухгалтерського обліку – “Подвійну інформаційну динаміку”. Визначальною рисою цієї парадигми є виникнення нових об’єктів бухгалтерського обліку, їх “дематеріалізація”, оскільки в умовах нової економіки для виконання основних завдань, що постають перед підприємством, основна увага приділяється управлінню інтелектуально-інформаційною складовою капіталу підприємства. Формування цієї парадигми є першою комплексною спробою у вітчизняній обліковій літературі показати зміни в обліковій системі, що настають у зв’язку з переходом до умов постіндустріальної економіки.

⁵⁷⁵ 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.

⁵⁷⁶ 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.

⁵⁷⁷ Те ж.

⁵⁷⁸ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

Класифікація підходів до застосування концепції парадигм в бухгалтерському обліку

Окрім парадигм бухгалтерського обліку як науки, дослідники використовують концепцію парадигм для розгляду обліку як навчальної дисципліни, практичної і наукової діяльності, в результаті чого ними виділяються парадигми бухгалтерської освіти (A.R. Baily “Accounting education: gradual transition of paradigm shift”), парадигми досліджень в бухгалтерському обліку (S.C. Dilley, R.B. Hayes, P. Steinbart “Development of a paradigm for applied accounting research: a way of coping with subject-matter complexity”, H.C. Willmott “Paradigms for accounting research: Critical reflections on Tomkins and Groves’ “everyday accountant and researching his reality”), парадигми гармонізації бухгалтерського обліку (S.M. Saudagaran, J.G. Diga “Accounting regulation in ASEAN: a choice between the global and regional paradigms of harmonization”), парадигми ризику бухгалтерського обліку (P. Ciancanelli, A. Coulson, I. Thomson “No accounting for risk”), парадигми управлінського обліку (M. Kelly, M. Pratt “Purposes and paradigms of management accounting: beyond economic reductionism”, E. Lopez-Gonzalez “The role of chaos and fuzzy subsets theories in strategic management accounting to the competitive advantage: emergence of a new paradigm” M. Kelly, M. Pratt “Management accounting texts in New Zealand: the need for a paradigm shift”) та ін.

Проведений аналіз парадигмальних класифікацій, що розглядалися зарубіжними та вітчизняними дослідниками дозволяє виділити наступні підходи (типи) до розуміння парадигм в бухгалтерському обліку (рис. 2.9).

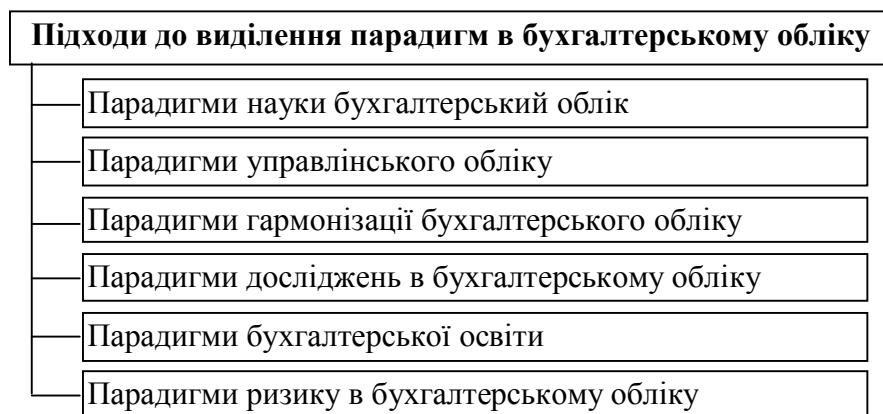


Рис. 2.9. Типи парадигм в бухгалтерському обліку

Вищенаведене (рис. 2.9) дозволяє визначити причини “розмитості” поняття “парадигма бухгалтерського обліку”, оскільки дослідники застосовують парадигмальний метод до бухгалтерського обліку як науки,

професійної, практичної та наукової діяльності. Це зумовлює існування облікових парадигм, які не можна між собою порівняти, та накладає негативний відбиток на можливість застосування парадигмального методу Т.С.Куна в бухгалтерському обліку.

В проведеному дослідженні нами розглядались парадигми бухгалтерського обліку як науки, основні підходи до виділення яких наведено на рис. 2.10.



Рис. 2.10. 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-Белькаой, В. Кам, Р.В. Маттессіч, а скоріше, як неможливість жодної з парадигм пояснити причини та сам процес зміни фундаментальних понять бухгалтерського обліку. Це викликає сумнів щодо доцільності застосування відносно бухгалтерського обліку методології наукових змін за варіантом Т.С. Куна.

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 методології бухгалтерського обліку. Наприклад проф. В.І.Ткач та проф.

* Присутність одного автора в різних парадигмальних класифікаціях означає, що автор в своїх дослідженнях використовував різні підходи до класифікації бухгалтерських парадигм.

Г.Є. Крохичева зазначають про виникнення, розвиток і удосконалення віртуальної облікової парадигми [⁵⁷⁹, 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 [⁵⁸⁰, с. 309]. Проф. А.В. Шайкан парадигмою бухгалтерського обліку (сукупністю загально визнаних світовою спільнотою наукових положень) називає подвійний запис [⁵⁸¹, с. 32]. Проф. С.А. Кузнецова виділяє парадигму бухгалтерського обліку в системі формування інформації про доходи та витрати підприємств [⁵⁸², с. 218]. Проф. В.М. Жук виділяє парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку [⁵⁸³, с. 160]. На думку проф. Л.А. Зімакової процес глобалізації діяльності підприємства послужив основою для виникнення нової парадигми обліку [⁵⁸⁴, с. 3], а на думку проф. О.А. Агеєвої розроблена в дисертації діалектична концепція бухгалтерського обліку і звітності представляє собою методологію дослідження бухгалтерського обліку і звітності, яка може бути використана як нова облікова парадигма [⁵⁸⁵, с. 10].

Всіх дослідників, які використовують поняття парадигми в бухгалтерському обліку можна об'єднати в дві групи:

1) Представники першої групи “огульно” використовують поняття “парадигма бухгалтерського обліку” в своїх дослідженнях, без зазначення джерела його походження або авторства концепції. Причиною розробки значної кількості парадигм російськими дослідниками є наявність в Паспорті ВАК РФ спеціальності 08.00.12 – “Бухгалтерський облік, статистика” п. 1.1 “Вихідні парадигми, постулати і правила бухгалтерського обліку”. Саме ця

⁵⁷⁹ Ткач В.И. Концептуальный поход к исследованию современных тенденций развития и организации бухгалтерского учета / В.И. Ткач, Г.Е. Крохичева // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – № 7 (67). – С. 9.

⁵⁸⁰ 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.

⁵⁸¹ Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських рішень: монографія / А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с.

⁵⁸² Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: Монографія. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

⁵⁸³ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

⁵⁸⁴ Зимакова Л.А. Развитие теории и методологии формирования учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля: автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Зимакова Лилия Александровна. – Мичуринск-научоград РФ, 2009. – 40 с.

⁵⁸⁵ Агеєва О.А. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности: автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Агеєва Ольга Андреевна. – Москва, 2008. – 41 с.

причина зумовлює використання поняття “парадигма бухгалтерського обліку” багатьма російськими дослідниками для найменування різноманітних теоретичних розробок.

2) Друга група дослідників зазначає, що ними використовується парадигмальний метод Т.С. Куна, однак не дотримуються логіки та принципів, закладених Т.С. Куном в розуміння цього методу.

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 в бухгалтерському обліку. Наприклад, як зазначає проф. Я.В. Соколов, в цьому ключі не тільки можливі, а й необхідні докторські дисертації по парадигмам, принципам, постулатам, парадоксам, термінології бухгалтерського обліку [⁵⁸⁶, 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 в сфері теорії бухгалтерського обліку.

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 обліку.

Лише за таких умов, коли парадигма буде асоціюватись із метатеорією бухгалтерського обліку, можна буде уникнути розмноження зайвих з позиції бухгалтерського обліку термінів і понять та побудувати загальнотеоретичну структуру бухгалтерського обліку як науки.

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.

⁵⁸⁶ Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 6.

Хамід Ш. робить припущення, що застосування парадигмального методу, зокрема, як це було зроблено в SATTA, було однією із спроб академічної спільноти підняти статус бухгалтерського обліку до науки [⁵⁸⁷].

Проф. Р.С. Лафлін в праці “До природи бухгалтерської методології” [⁵⁸⁸, с. 342] (1981 р.), аналізуючи парадигмальні класифікації, сформульовані М.К. Уеллсом і розробниками SATTA приходять 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, модель І. Лакатоса, то М.К. Уеллс не розглядав жодної альтернативи, які можуть мати місце та бути необхідними [⁵⁸⁹, с. 329].

Проф. Н. Хаканссон в праці “Де ми перебуваємо в бухгалтерському обліку: а огляд положення SATTA” [⁵⁹⁰, с. 6] оспорує пропозицію SATTA щодо виділення трьох альтернативних підходів до теорії, як конкуруючих парадигм (див. вище), і зазначає, що парадигма бухгалтерського обліку має бути більш зв’язаною зі структурою сучасного загального бухгалтерського обліку: фокусуватись на активах, зобов’язаннях, та їх періодичних змінах.

Піснелл К.В. в праці “ Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень: оглядова стаття”, досліджуючи позиції М.К. Уеллса та розробників SATTA приходять до висновку, що обидва з дуже великою готовністю приймають ідеї Т.С. Куна. Основа його критики полягає в тому, що наявність

⁵⁸⁷ Hameed Sh. Categorisation of accounting theories: a review / Hameed Bin Hj. Mohamed Ibrahim // <http://vlib.unitarklj1.edu.my/htm/account2.htm>.

⁵⁸⁸ Laughlin R.C. On the nature of accounting methodology / Richard Laughlin // Journal of Business Finance & Accounting– 1981. – Vol. 8., Num 3. – P. 329-351.

⁵⁸⁹ Те ж.

⁵⁹⁰ 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.

більшості теоретичних підходів не означає існування множини конкуруючих парадигм, що свідчить в свою чергу про період професійної невпевненості та кризи, що наближається чи революції за Т.С. Куном [⁵⁹¹, с. 85].

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 малоймовірно, що один вчений може дотримуватись більше ніж однієї парадигми. Для підтримки своїх поглядів він наводить значну кількість дослідників бухгалтерського обліку, які можуть бути пов'язані з кожною з парадигм [⁵⁹², с. 6]. В результаті аналізу застосування парадигмального підходу в обліку розробниками SATTA та М.К. Уеллсом він приходять до висновку, що вони обидва прийняли модний підхід Т.С. Куна та намагались підігнати розвиток теорії бухгалтерського обліку під опис стадії кризи чи революції в схемі Т.С. Куна [⁵⁹³, с. 85].

Проф. Т. Моук аналізує 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” [⁵⁹⁴, с. 238]. Т. Моук пропонує використовувати методологію І. Лакатоса для того, щоб підвищити прогресивність (науковість) позитивної теорії бухгалтерського обліку.

Методологію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса в бухгалтерському обліку також використовував проф. Р.В. Маттессіч [⁵⁹⁵].

⁵⁹¹ 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.

⁵⁹² Cushing В.Е. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / В.Е. Cushing // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.

⁵⁹³ 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.

⁵⁹⁴ Mouck T. Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme / Tom Mouck // Accounting and Business Research. – 1990. – Vol. 20, No. 79. – P. 231-239.

⁵⁹⁵ Mattessich R. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science. / Richard Mattessich. – London: Quorum Books, 1995. – 284 p.

Для дослідження бухгалтерського обліку проф. П. Кваттроне [596] використовує методологію науки Л. Лаудана, критикуючи використання підходів із застосуванням концепцій К. Поппера, Т.С. Куна, І. Лакатоса.

Фальсифікаціоністський підхід К. Поппера виражає реалістичну позицію, який розглядає предмет знання як відокремлений від об'єкта під час дослідження. Стосовно концепції “парадигми” Т.С. Куна, то П. Кваттроне приєднується до думки М. Мастермана (див. вище), 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.

Навіть концепція науково-дослідницьких програм І. Лакатоса не позбавлена критики, показує негнучкість в деяких аспектах. Л. Лаудан пише, що, наприклад, в економіці “дослідники часто пристосовують і регулюють формулювання твердого ядра їх програми” таким чином, відмінність між “твердим ядром” програми та її “захисним поясом” визначити неможливо. В програмах І. Лакатоса існують логічні обмеження, тому в науково-дослідницькій програмі теорії можуть існувати лише тоді, якщо вони є логічно послідовними, що створює складнощі у використанні дослідницьких програм в економіці.

Проф. П. Кваттроне 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 поясненні розвитку соціальних наук, зокрема, бухгалтерського обліку, як і науки взагалі [597, 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.

⁵⁹⁶ Quattrone P. Beyond dualisms in accounting research: towards a trans-disciplinary perspective / Paolo Quattrone. – Manchester: Manchester School of Accounting and Finance, 1997. – 44 p.

⁵⁹⁷ Те ж.

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, трансдисциплінарних пропозицій [⁵⁹⁸, с. 6].

На необхідності застосування в обліку, зокрема в контексті нової теорії зростання П. Ромера, методології “дослідницьких традицій” Л. Лаудана також наголошує Н.Дж. Фосс [⁵⁹⁹]. 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, на його думку, історичний розвиток традицій дослідження показує, що з плином часу змінюються не тільки допоміжні теорії, але й базисні положення.

Новозеландський вчений М.Х. Кабір [⁶⁰⁰, 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.

В сучасних умовах панування позитивістської теорії (Р.Л. Уоттс, М.С. Йенсен, Дж.Л. Ціммерман – Рочестерська облікова школа), в бухгалтерському обліку широко застосовується фальсифікаціоністська модель науки К. Поппера.

**Критика застосування
парадигмального
методу в
бухгалтерському обліку**

Вищенаведені погляди дослідників свідчать про неоднозначність правомірності застосування парадигмального методу Т.С. Куна в бухгалтерському обліку. Критика щодо його застосування в основному наводилась дослідниками відносно ранніх парадигмальних класифікацій, що виділялись зарубіжними вченими (М.К. Уеллс, розробники SATTA, Р.В. Маттессіч).

⁵⁹⁸ Quattrone P. Beyond dualisms in accounting research: towards a trans-disciplinary perspective / Paolo Quattrone. – Manchester: Manchester School of Accounting and Finance, 1997. – 44 p.

⁵⁹⁹ Foss N.J. The New Growth Theory: Some Intellectual Growth Accounting / N.J. Foss // Druid conference, Snekkersten. – 1997, January 8-10. – P. 1-19.

⁶⁰⁰ Kabir Md Humayun. Positive Accounting Theory and Science: A Comparison / Humayun Md Kabir. – Auckland, Auckland University of Technology. – 2007. – № 4. – 24 p.

Розглянемо можливість застосування парадигмального методу відносно “радянського” підходу до виділення парадигм, а також цивілізаційного, пов’язаного з переходом економіки у постіндустріальну, інформаційну стадію та формаційного, пов’язаного з переходом від редистрибутивної до ринкової економіки.

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 наукові 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” [601, 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” [602, 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. Фейерабенда.

Неспіввимірність означає неспроможність за допомогою логічних доведень визначити пріоритет тієї чи іншої парадигми через неможливість знаходження сфери перетину доказів: “...захисникам конкуруючих парадигм

⁶⁰¹ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

⁶⁰² Те ж.

не вдається здійснити повний контакт з протилежною точкою зору. Разом взяті причини слід було б описати як неспіввимірність передреволюційних та післяреволюційних нормальних наукових традицій... Передусім захисники не погоджуються з переліком проблем, які повинні бути вирішені за допомогою кожного кандидату в парадигми” [603, с. 193]. В підтвердження вищенаведених 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” [604, с. 196-197].

Через неспіввимірність парадигм їх конкуренція відбувається у формі боротьби наукових співтовариств, а перемога визначається не стільки внутрішньонауковим або 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 є притримуються 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 [605, с. 180].

Вищенаведене дозволяє встановити, що модель науки Т.С. Куна характеризується наступними рисами:

– *некумулятивність* – повна чи часткова заміна старої парадигми новою, несумісною зі старою під час здійснення наукової революції;

– *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 (Я.В. Соколов, В.Д. Андреев, К.Ю. Циганков), суперечать сутності парадигмального методу,

⁶⁰³ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

⁶⁰⁴ Те ж.

⁶⁰⁵ Тулмин С. Концептуальные революции в науке / С. Тулмин // Структура развития науки. Из Бостонских исследований по философии науки. – М., 1978. – С. 180.

обґрунтованого Т.С. Куном, непрямо зазначаючи про це при розробці авторської парадигмальної класифікації. Так, 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 та каси [⁶⁰⁶, с. 337]. Це дозволяє встановити, що зміна так званих “парадигм” відбувалась кумулятивно і співвимірно, оскільки можна було встановити чим і в якій частині відрізняється проста бухгалтерія від камеральної.

Проф. В.Д. Андреев пише, що 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 [⁶⁰⁷, 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 початку XX ст. [⁶⁰⁸, с. 142]. 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 (в Україні – 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 “Счетоводство” наприкінці XIX ст. свідчать про співвимірність 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.

⁶⁰⁶ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

⁶⁰⁷ Андреев В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности: Учеб. пособие. / В.Д. Андреев. – М.: Экономист, 2003. – 208 с.

⁶⁰⁸ Цыганков К.Ю. Долитературный период развития бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков // ЭКО. – 2001. – С. 142.

Виділення парадигм на основі цивілізаційного та формаційного підходу також вважаємо неправомірним, оскільки його застосування не враховує некумулятивності та неспіввимірності наукових парадигм за Т.С. Куном. Зокрема, проф. М.П. Войнаренко пише, що формування 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 [609, с. 132]. Нова парадигма синтезувала в собі, як попередній позитивний досвід, так і доповнилась новими специфічними на даний час знаннями [610, с. 137]. Автор спростовує “чистоту” виділеної парадигмальної класифікації, наголошуючи про існування певної спадковості в наукових поглядах представників різних парадигм.

Проф. Р.К. Елліот пише, що перехід до постіндустріальної економіки не означає, що ми повинні забути перші дві хвилі. Люди все ще люблять їсти (аграрна хвиля) і все ще полюбляють 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 [611, 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 (автоматичне “витягнення” даних (Data mining), миттєвий доступ та обробка, географічна свобода, багатомірний аналіз даних (OLAP), доступ до зовнішніх баз даних тощо).

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 тестування методології бухгалтерського обліку на відповідність вимогам постіндустріальної економіки. Вищенаведене зумовлює два можливих

⁶⁰⁹ Войнаренко М.П. До нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні / М.П. Войнаренко, О.К. Леонтович-Пелих // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 12. – С. 132.

⁶¹⁰ Те ж.

⁶¹¹ Elliott R.K. The Third Wave Breaks on the Shores of Accounting / R.K. Elliott // Accounting Horizons. – Jun 1992. – P. 61-85.

подальших варіанти дій щодо застосування парадигмального методу Т.С. Куна в бухгалтерському обліку:

- парадигмальний метод може застосовуватись в бухгалтерському обліку, але повинна використовуватись інша парадигмальна класифікація із вищерозглянутих, але не “радянський”, формаційний чи цивілізаційний підходи;
- парадигмальний метод не може застосовуватись в бухгалтерському обліку, для відображення процесу зміни його методології необхідно застосовувати альтернативні концепції динаміки наукового знання.

2.3. Концепція науково-дослідницьких програм І. Лакатоса як метатеорія бухгалтерського обліку

Необхідність застосування концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса в бухгалтерському обліку

Система бухгалтерського обліку є забезпечуючою системою відносно користувача бухгалтерської інформації – власника, управлінця, інвестора, контролера тощо, і тому бухгалтерський облік є

функціональною наукою.

Призначення інформації що генерується системою бухгалтерського обліку – забезпечення процесу прийняття рішень. Це дозволяє побудувати наступний ланцюг взаємозалежностей на прикладі управлінця, як користувача бухгалтерської інформації (рис. 2.11).



Рис. 2.11. Модель дій суб'єктів, які використовують бухгалтерську інформацію

Взаємозв'язок складових вищенаведеної моделі можна представити за допомогою функції $y = f(x_1, x_2, x_3)$, де y – бухгалтерська інформація; x_1 – користувач; x_2 – рішення; x_3 – об'єкт впливу. Це означає, що змінна y є залежною величиною від аргументів x_1, x_2, x_3 . На рис. 2.11 можна прослідкувати, що при зміні складових x_1, x_2, x_3 необхідно проводити зміну системи, яка генерує бухгалтерську інформацію для прийняття управлінських рішень.

Під зміною об'єкту впливу розуміється зміна складових системи підприємства, відносно яких приймається рішення і які є предметом бухгалтерського обліку. Зміна рішень передбачає заміну існуючих моделей і методів прийняття рішень на основі бухгалтерської інформації. Зміна користувачів означає появу нової групи суб'єктів, заінтересованих в одержанні бухгалтерської інформації.

Для встановлення порядку проведення змін в системі бухгалтерського обліку, зміни, заміни або удосконалення її окремих елементів залежно від зміни користувачів, рішень та об'єктів впливу систему бухгалтерського обліку слід розглядати крізь призму концепцій філософії науки, що допомагають визначити, які напрями теоретичних інновацій в бухгалтерському обліку є більш чи менш раціональними, продуктивними і результативними.

На сьогодні, в умовах цивілізаційної та формаційної зміни системи бухгалтерського обліку, актуалізується необхідність визначення теоретичного ядра бухгалтерського обліку – незмінних складових, а також тих його елементів, які модифікуються в результаті формаційної та цивілізаційної трансформації залежно від зміни аргументів x_1 , x_2 , x_3 .

Про необхідність модифікації методології бухгалтерського обліку в умовах економічних змін також зазначають сучасні вітчизняні та зарубіжні вчені-бухгалтери. Так, проф. З.В. Гуцайлюк відмічає, що загальноприйняті в бухгалтерському обліку постулати за своєю сутністю не є догматичними і вони можуть змінюватись. Такі зміни мають бути науково обґрунтованими і враховувати як специфіку розвитку національної економіки, так і ментальність бухгалтерів-практиків. На сьогодні існує потреба у критичному аналізі всіх наявних методичних засобів бухгалтерського обліку та складових (елементів) його методу з позицій їх відповідності вимогам ринкової економіки та можливостей подальшої модифікації [⁶¹², с. 19]. Проф. Г.Г. Кірейцев визначає, що необхідно здійснити перегляд, оновлення окремих теоретичних положень теорії бухгалтерського обліку [⁶¹³, с. 109].

⁶¹² Гуцайлюк З.В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / Зіновій Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 19.

⁶¹³ Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

Про необхідність перегляду теоретичних основ бухгалтерського обліку також зазначає проф. С.Ф. Голов [⁶¹⁴, с. 6-7], в іншій праці вже конкретизуючи свою тезу, що зростання вимог до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних основ, передусім предмета, методу та принципів [⁶¹⁵, с. 20], та проф. Л.М. Кіндрацька, яка відмічає про необхідність зміни постулатів бухгалтерського обліку у зв'язку зі змінами товарно-грошових відносин в сучасному бізнесі [⁶¹⁶, с. 31]. Проф. О.М. Петрук також наголошує, що в інформаційну епоху організації суспільства логічним є перегляд принципів, законів, правил ведення обліку [⁶¹⁷, с. 201-202].

Існуючу тенденцію стосовно необхідності модифікації бухгалтерської методології чітко окреслюють Г.І. Уолк, Дж.Л. Додд та М.Дж. Терні, які пишуть, що основні облікові припущення, визначення, принципи і концепції повинні широко обговорюватись та підсилюватись додатковими аргументами, внаслідок чого теорія бухгалтерського обліку ніколи не є закінченим і готовим виробом. Діалог завжди продовжується, особливо з виникненням нових проблем [⁶¹⁸, с. 35]. Основною такою проблемою на сьогодні є цивілізаційна трансформація економічної системи, яка фактично вже виступає засобом тестування можливості бухгалтерського обліку мати науковий статус, тобто бути повноцінною наукою.

Проведення подібної методологічної реконструкції бухгалтерського обліку не є новим явищем та вже проводилось зарубіжними вченими в період формування системи принципів бухгалтерського обліку в США (середина ХХ ст.). Так, Р.В. Меткелф [⁶¹⁹, с. 18] намагався відобразити можливі зміни в існуючій на той час концептуальній основі шляхом виділення тих принципів, які мають з'явитись в бухгалтерському обліку. Зокрема, автором був виділений принцип ринкової оцінки, який на сьогодні ще не зведений до рівня принципу бухгалтерського обліку.

⁶¹⁴ Голов С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку і аудиту відповідно до плану дій “Україна-ЄС” / Сергій Голов // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2005. – № 15-16. – С. 6-7.

⁶¹⁵ Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / С.Ф. Голов. – Київ, 2009. – 34 с.

⁶¹⁶ Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – № 12. – 2008. – С. 31.

⁶¹⁷ Петрук О.М. Проблема ідентифікації предмету бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці / О.М. Петрук // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 201-202.

⁶¹⁸ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

⁶¹⁹ Metcalf R.W. The “Basic Postulates” in Perspective / Richard W. Metcalf // The Accounting Review. – 1964. – Vol. 39, No. 1 (Jan.). – P. 18.

Враховуючи погляди вітчизняних та зарубіжних дослідників беззаперечним на сьогодні, в умовах цивілізаційної трансформації економіки, є необхідність тестування методології бухгалтерського обліку на відповідність її вимогам. Однак, враховуючи недоцільність застосування парадигмального підходу Т.С. Куна (див. п. 2.2), проблема обрання моделі динаміки наукових змін, на основі якої слід проводити таке тестування, залишається невирішеною.

Для вирішення вищенаведеної проблеми запропоновано при побудові метатеорії бухгалтерського обліку використовувати концепцію “науково-дослідницьких програм” І. Лакатоса (це є другий варіант стосовно застосування парадигмального підходу в бухгалтерському обліку, який передбачає використання іншої моделі динаміки наукового знання), оскільки в своєму розвитку бухгалтерський облік переважно розвивався раціонально та еволюційно, а не на основі некумулятивності і неспіввимірності – характеристиках парадигмального методу. Цей підхід успішно використовується в економічній теорії, соціології, політології, біології, психології, агентській теорії, теорії прийняття рішень тощо.

Питанням застосування моделі науки І. Лакатоса в бухгалтерському обліку приділяли увагу зарубіжні дослідники М.Х. Кабір, Р.В. Маттессіч, Т. Моук, розробники SATTA*. Вітчизняні науковці вивченню даного питання, як окремого напрямку дослідження, свої праці не присвячували.

Причиною побудови алгоритму метатеоретичного дослідження бухгалтерського обліку на основі принципів і правил концепції НДП І. Лакатоса також є її відповідність вимогам визнання в якості метатеорії, про що, зокрема, зазначає проф. В.І. Штанько: “НДП – це метатеоретичне утворення, в межах якого здійснюється теоретична діяльність” [620, с. 88]. Побудова метатеорії на основі НДП І. Лакатоса також дозволяє встановити межі теорії бухгалтерського обліку, способи введення нових понять і доказів її положень, надаючи можливість здійснення її раціональної побудови.

Основним стрижневим поняттям моделі науки І. Лакатоса є “науково-дослідницька програма”, яке було сформульовано ним на основі терміну “метафізична дослідницька програма”, висунутого К. Поппером у 40-х рр. ХХ ст. І. Лакатос є значною мірою продовжувачем і послідовником ідей

* Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень (SATTA), розроблене представниками ААА у 1977 р.

⁶²⁰ Штанько В.И. Философия и методология науки. Учебное пособие для аспирантов и магистрантов естественнонаучных и технических вузов. / В.И. Штанько. – Харьков: ХНУРЭ, 2002. – 292 с.

К. Поппера, за яким наука – це процес “перманентної революції” а її рушійною силою є раціональна критика. За К. Поппером, зміна наукового знання є раціональною, чи, в крайньому випадку, може бути раціонально реконструйована. Однак у їх поглядах були певні розходження, наприклад, відносно місця і ролі філософії в раціональній реконструкції науки.

Фейерабенд П. основною причиною появи моделі науки І. Лакатоса називає незадоволеність зведенням Т.С. Куном філософії науки до психології науки [621, с. 199]. Зокрема І. Лакатос пише “З точки зору Куна зміна наукового знання – від однієї “парадигми” до іншої – містичне перетворення, у якого немає і не може бути правил. Це предмет психології (можливо, соціальної психології) відкриття. Зміна наукового знання подібна зміні релігійної віри” [622, с. 274-275]. І. Лакатос відносить парадигмальний метод Т.С. Куна до ірраціоналізму, а за допомогою концепції “науково-дослідницьких програм” намагається розробити форму раціоналізму здійснення наукових змін.

За І. Лакатосом програма в цілому повинна розглядатись як дискретно прогресивний емпіричний зсув, тобто такий, що забезпечує достатньо розумні межі, в яких може залишатись догматична прихильність програмі, при зіткненні з наявними “спростуваннями” [623, с. 81-82]. Розвиток науки бухгалтерський облік за І. Лакатосом – це послідовна зміна НДП, які можуть співіснувати чи конкурувати одна з одною.

Складові концепції “науково-дослідницьких програм” І. Лакатоса представлено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12. Структурні елементи НДП (узагальнено на основі [624])

<i>Складові концепції</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Жорстке ядро*	Складається з дуже загальних гіпотез, що дають дослідницьким програмам їх невід’ємні характеристики (наприклад гіпотеза Коперніка про геліоцентричну небесну механіку). Ядро формує “обличчя” НДП. Різні НДП мають різні “жорсткі ядра”

⁶²¹ Фейерабенд П. Против метода. Очерк анархистской теории познания / Пол Фейерабенд; пер. с англ. А.Л. Никифорова. – М.: АСТ, 2007. – 413 с.

⁶²² Лакатос И. Фальсификация и методология научно-исследовательских программ. В кн. Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

⁶²³ Те ж.

⁶²⁴ Лакатос И. Фальсификация и методология научно-исследовательских программ. В кн. Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

* Застосування такого підходу, що передбачає виділення в науковому знанні основи чи вихідного пункту, що є останнім і кінцевим, можна зустріти ще в Органоні Аристотеля, який Аристотель називає тезою фундаментальності.

Продовження табл. 2.12

1	2
Захисний пояс	Забезпечує “тримання удару зі сторони перевірок”, таким чином захищаючи око, що оточує ядро, він повинен пристосовуватись чи навіть повністю змінюватись, якщо цього потребують інтереси оборони
Негативна евристика	Визначає “жорстке ядро” програми, яке за рішенням її власників, вважається “неспростовним”, його не можна відмінити чи модифікувати. Рациональне рішення полягає в тому, щоб не дозволити “спростуванням” переносити хибність на жорстке ядро до тих пір, доки підкріплений емпіричний зміст захисного поясу допоміжних гіпотез продовжує збільшуватись
Позитивна евристика	Складається з ряду доводів, більш чи менш зрозумілих, і пропозицій, більш чи менш ймовірних, спрямованих на те, щоб змінити і розвинути варіанти НДП, як модифікувати, уточнювати “спростовуваний” захисний пояс

Головна цінність програми – її здатність поповнювати знання, передбачати нові факти. Відповідно, НДП складається з методологічних правил, одні з яких говорять про те, яких шляхів дослідження слід уникати (негативна евристика), інші – яких необхідно дотримуватись (позитивна евристика).

Графічно структуру НДП можна представити наступним чином (рис. 2.12).



Рис. 2.12. Структура науково-дослідницької програми за І. Лакатосом

За І. Лакатосом прогресуючою називається така НДП, яка складається з послідовності теорій $T_1, T_2 \dots T_{n-1}, T_n$, якщо: T_n пояснює всі факти, які успішно пояснювала T_{n-1} ; T_n охоплює більшу емпіричну область, ніж попередня теорія T_{n-1} ; частина передбачень із цього додаткового емпіричного змісту підтверджується.

Спростування жорсткого ядра НДП не здійснюється до тих пір, доки вона передбачає нові факти. В іншому випадку ядро може бути зруйноване.

Науково-дослідницькі програми Імре Лакатоса в бухгалтерському обліку

Зарубіжні вчені, які використовували методологію НДП І. Лакатоса в бухгалтерському обліку (Р. Маттессіч, Т. Моук,), виділяли позитивну і нормативну НДП. Т. Моук визначав позитивну теорію бухгалтерського обліку як прогресуючу програму, а Р.В. Маттессіч намагався довести прогресивність умовно-нормативної теорії бухгалтерського обліку.

В основу виділення НДП бухгалтерського обліку нами покладено вид запису, який є стрижневим елементом, і на основі якого відбувається відображення господарської діяльності підприємств.

Підтвердженням визначальної ролі виду запису в формулюванні НДП можна побачити в працях як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників.

Проф. О.І. Кольвах показує значимість подвійного запису, починаючи одну зі своїх статей такою розмовою: “До одесита підходить приїжджий з чемоданом: – Скажіть, якщо я пройду цією вулицею, там буде залізничний вокзал? – Знаєте, він там буде, навіть якщо ви туди не підете!” [625, с. 49]. Тобто в існуючій (подвійній) системі обліку автор підкреслює неможливість відсутності подвійного запису. Роль запису є ключовою в функціонуванні НДП: для подвійної – подвійного, для потрійної – потрійного і т.д. Визначальну роль виду запису в формулюванні НДП також підтверджує проф. В.Я. Соколов, який зазначає, що постулат подвійного запису відділяє парадигму від парадигм, що ведуть до інших видів обліку: камерального, уніграфічного, оперативно-технічного, статистичного, економічного, креативного тощо [626, с. 3].

Таких же поглядів стосовно пріоритетності подвійного запису дотримуються зарубіжні дослідники А. Сай та Т. Тінкер, які зазначають, що деякі західні дослідники розглядають техніку подвійного запису як революційну, та вважають її синонімічною до бухгалтерського обліку як такого, при цьому називаючи Луку Пачолі “Батьком бухгалтерського обліку” (Гесбік, 1914; Кейлі, 1936; Перагалло, 1938; Тейлор, 1942; Ямей, 1949; 1964, 1975, 1982; Літлтон та Ямей, 1956; Вінджум, 1971; Тінкер та ін., 1988) [627, с. 106-127].

Види НДП бухгалтерського обліку в контексті цивілізаційного розвитку представлено в табл. 2.13.

НДП бухгалтерського обліку продовжують перебувати у прогресивному стані до тих пір, доки вони задовольняють існуючим вимогам, які висуваються до неї користувачами бухгалтерської інформації.

⁶²⁵ Кольвах О.И. Двойная запись как универсальный метод моделирования / О.И. Кольвах, О.Я. Калмыкова // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 2. – С. 49.

⁶²⁶ Соколов В.Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии / Я.В. Соколов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2006. – 188 с.

⁶²⁷ Sy A. Bury Pacioli in Africa: A Bookkeeper's Reification of Accountancy / Aida Sy, Tony Tinker // Abacus. – 2006. – Vol. 42, No. 1. – P. 106-127.

Таблиця 2.13. Хронологія розвитку НДП бухгалтерського обліку за стадіями цивілізаційного розвитку*

Стадії цивілізаційного розвитку	Науково-дослідницькі програми бухгалтерського обліку				
	Проста (уніграфічна)		Подвійна (диграфічна)	Потрійна	Четверна
Доцивілізаційна	Натуральна				
Доіндустріальна	Монетарна				
	Камеральна		Статична	Система Е. Джонса	Система Н. д'Анастасіо
	Константна				Система Дж. Чербоні
Індустріальна			Динамічна		Система І.П. Шмельова
				Система Ф.В. Єзерського	
	Система позабалансового обліку			Система Дж. Лероя	Система М. Мері
				Система Дж. Лінна	
Пост-індустріальна			Система Ю. Ідзірі		
	СУІК**	Модель "REA"***	Система Й. Грігга		

Історично для відображення ФГЖ першою використовувалась уніграфічна НДП бухгалтерського обліку. Однак наприкінці ХІХ ст. на території царської Росії почала впроваджуватись ПНДП бухгалтерського обліку, що було пов'язано з регресом уніграфічної програми.

Регресивність уніграфічної НДП бухгалтерського обліку була загально визнаною в бухгалтерській спільноті в кінці ХІХ ст., про що свідчать слова Ф. Фреге "Давно вже визнано всіма свідомими особами, що з застосовуваних на практиці простої та подвійної бухгалтерії, лише остання представляє дійсно корисний і наглядний огляд наших майнових відносин і гарантію проти помилок" [628, с. 283]. Про це також зазначав у 1876 р. С.Ф. Іванов "Подвійна бухгалтерія... досягла можливості показати всі видозміни, що

* В таблиці умовно проведено розмежування між окремими версіями НДП бухгалтерського обліку, що пов'язано з неможливістю виділення чітких меж як стадій цивілізаційного розвитку, так і зникнення окремих версій НДП.

** СУІК – Системи управління інтелектуальним капіталом, до яких відносяться "Balanced ScoreCard" (1992), "Intangible Asset Monitor" (1994), "Knowledge Audit Cycle" (2001), "Value Chain Scoreboard™" (2002); "Meritum guidelines" (2002), "IC Rating™" (2002), "Danish guidelines" (2003), "Topplinjen/Business IQ" (2004), в їх основу покладено методи підрахунку балів (Scorecard methods).

*** "REA" – модель бухгалтерського обліку, сформульована у 1982 р. У. МакКарті, яка не передбачає застосування подвійного запису. В її назві покладено акронім слів "economic Resources" – економічні ресурси, "economic Events" – економічні події, та "economic Agents" – економічні агенти.

628 Фреге Ф. Упрощение и облегчение двойной бухгалтерии путем механических вспомогательных средств / Ф. Фреге // Счетоводство. – 1894. – № 21. – С. 283.

відбуваються з майном чи весь хід будь-якої операції та знайти і виправити помилку, якщо вона станеться при здійсненні записів. Цих властивостей проста бухгалтерія повністю позбавлена, а тому при складних торгових чи обширних справах з користю використана бути не може” [629, с. 7-8].

На сучасному етапі в НСБО використовується синтез подвійної та простої НДП бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що хоча в ЗУПБОФЗУ в ст. 9 п. 3 і зазначено про те, що “інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов’язаних рахунках бухгалтерського обліку” [630], однак в Плані рахунків бухгалтерського обліку, затвердженому відповідним Наказом [631], виділяється окремий “Клас 0. Позабалансові рахунки”. А вже в Інструкції про застосування плану рахунків зазначено, що “бухгалтерський облік на таких рахунках ведеться за простою системою” [632].

Відповідно за чинним законодавством застосовується як подвійна, так і проста НДП бухгалтерського обліку. Основу сучасної НСБО складає ПНДП, що підтверджують як вітчизняні, так і зарубіжні дослідники. Так, на думку Л.А. Руїс в сучасній літературі термін “бухгалтерський облік” першочергово передбачає облік, що ґрунтується на методології подвійного запису, тому між ними ніби ставиться знак рівності [633, с. 7]. Проф. Р.Дж. Чемберс, підтримуючи погляди А. Літлттона та С. Гілмена, також відмічає, що бухгалтерський облік юридичної особи існує тільки у випадку його ведення на основі подвійного запису [634, с. 585].

Подібного підходу до аналізу методів бухгалтерського обліку (на основі якого виділено НДП в табл. 2.14) дотримувався В.Д. Соколов [635, с. 177], який не відносив подвійний запис до елементів методу бухгалтерського

⁶²⁹ Иванов С.Ф. Общепонятная двойная бухгалтерия. / С.Ф. Иванов. – М., 1872.

⁶³⁰ 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).

⁶³¹ Наказ “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування” N 291 від 30.11.99 р. (Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів N 353 (z0225-08) від 05.03.2008).

⁶³² Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

⁶³³ Руїс Л.А. Возникновение двойной записи в учетных регистрах XIII-XV вв. и ее первые описания: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Руїс. – СПб., 2008. – 26 с.

⁶³⁴ Chambers R. Some observations on “Structure of accounting theory” / Raymond Chambers // The accounting review. – 1956. – Vol. 31, No. 4. – P. 585.

⁶³⁵ Малюга Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. / Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк. – Житомир.: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.

обліку. Це було пов'язано з тим, що досить тривалий час використовувалась уніграфічна система обліку. Основними методами, які можуть використовуватись в кожній з виділених нами НДП, за В.Д. Соколовим, є інвентаризація, рахунки та баланс.

Подвійна науково-дослідницька програма бухгалтерського обліку

Гіпотетичну модель структури подвійної науково-дослідницької програми (ПНДП) бухгалтерського обліку, на основі моделі І. Лакатоса, яка складається з ядра, негативної евристики, захисного поясу і позитивної евристики представлено в табл. 2.14 і табл. 2.15.

Таблиця 2.14. Багаторівнева структура жорсткого ядра подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку

ЖОРСТКЕ ЯДРО ПНДП		
<i>Онтологічні елементи ПНДП бухгалтерського обліку</i>		
Рахунки	Подвійний запис	Баланс
<i>Процедурні елементи жорсткого ядра ПНДП, що забезпечують ідентифікацію і фіксацію ФГЖ</i>		
Інвентаризація	Документування	
НЕГАТИВНА ЕВРИСТИКА ПНДП		
<i>Загальносистемні умови (принципи) ідентифікації і фіксації ФГЖ</i>		
Періодичність	Відокремленість підприємства	Універсальний (грошовий) вимірник

Жорстке ядро програми складається з елементів (рахунки, подвійний запис, баланс, інвентаризація, документування), які зберігаються без змін у всіх теоріях НДП. Вони є фундаментальними припущеннями і приймаються за умовно неспростовні, тобто існування ПНДП бухгалтерського обліку без них є неможливим. Внаслідок цього дослідницькій програмі притаманний певний догматизм або конвенціоналізм, який забезпечує більш повне розуміння сили та переваг конкретної теорії.

Онтологічними елементами жорсткого ядра ПНДП бухгалтерського обліку, тобто її фундаментальними складовими, без яких ведення бухгалтерського обліку в умовах програми є неможливим, є рахунки, подвійний запис та баланс. Такого ж підходу дотримувались відомі радянські вчені-методологи в сфері бухгалтерського обліку – Н.А. Леонт'єв, В.Г. Макаров, П.В. Мезенцев, С.А. Щенков та окремі зарубіжні дослідники.

Так, Н.А. Леонт'єв виділив рахунки, подвійний запис і баланс зі складу методу бухгалтерського обліку, тому, що вони “є найбільш характерними для бухгалтерського обліку і відрізняють його від інших видів господарського обліку” [636, с. 67]. Проф. П.В. Мезенцев також відмічав, що подвійний запис, рахунки і баланс є постійними в системі бухгалтерського обліку (мова йде про

⁶³⁶ Леонт'єв Н.А. Теория бухгалтерского учета / Н.А. Леонт'єв. – М.: ВЗФЭИ, 1953. – С. 67.

бухгалтерський облік із застосуванням подвійного запису) [⁶³⁷, с. 53], вони є найбільш специфічними методами для бухгалтерського обліку [⁶³⁸, с. 32]. На думку С.А. Щенкова тільки “прийом подвійного запису на рахунках і балансове узагальнення рахункових записів утворює бухгалтерський облік як самостійний метод кількісного виміру господарських явищ” [⁶³⁹, с. 4]. Проф. В.Г. Макаров, аналізуючи такий підхід чітко визначив, що така точка зору має право на існування, оскільки є не тільки вірною, а й необхідною [⁶⁴⁰, с. 74].

Серед зарубіжних дослідників до складу основних облікових категорій рахунки, подвійний запис та баланс відносив французький позитивіст Е. Руайо, які, на його думку, є своєрідними інструментами, за допомогою яких бухгалтери пізнають господарський процес [⁶⁴¹, с. 348-349].

Деякі сучасні дослідники визначають не лише пріоритетність одних елементів методу обліку над іншими. А й пріоритетність елементів методу над принципами бухгалтерського обліку. Наприклад польський дослідник І. Олегович [⁶⁴², с. 122], не зважаючи на прийнятий в Польщі Акт (1994 р.), що впроваджував положення концептуальної основи МСФЗ, яка має чітку ієрархію принципів, відмічає, що існуючі принципи справедливого та правдивого представлення, безперервності, послідовності, превалювання сутності над формою та нарахування є нижчими по відношенню до балансу.

Процедурними елементами жорсткого ядра подвійної НДП бухгалтерського обліку, тобто її складовими, що забезпечують ідентифікацію і фіксацію ФГЖ є інвентаризація та документування.

Негативна евристика є сукупністю правил, які забороняють перебудовувати жорстке ядро навіть при появі контрприкладів чи аномалій, вони говорять про заборони і про шляхи, яких потрібно уникати. Негативна евристика складається з правил ідентифікації і фіксації предмету НДП бухгалтерського обліку в трьох вимірах: *рух, час і простір*.

Для ідентифікації предмету НДП бухгалтерського обліку в русі запропоновано використовувати поняття енергії, як загальної кількісної міри різних форм зміни матерії чи взаємодії матеріальних об'єктів [⁶⁴³, с. 133].

⁶³⁷ Мезенцев П.В. Лекции по теории бухгалтерського учета. Выпуск 1. Хозяйственный учет, предмет и метод. / П.В. Мезенцев. – М.: ГОСТОРГИЗДАТ, 1956. – 56 с.

⁶³⁸ Те ж, с. 32.

⁶³⁹ Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерський баланс предприятия / С.А. Щенков. – М.: Финансы. 1973.

⁶⁴⁰ Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерського учета / В.Г. Макаров. – М.: Финансы, 1978. – 159 с.

⁶⁴¹ Соколов Я.В. Бухгалтерський учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁶⁴² Olechowicz I. Podstawy Rachunkowosci. – Warszawa: Difin. 1995. – 220 s.

⁶⁴³ Мельник Л.Г. Фундаментальные основы развития. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2003. – 288 с.

За твердженням П.Г. Кузнецова та ін. між енергетичними та вартісними показниками існує нелінійний зв'язок [644]. Вартість же об'єкта виражається через його ціну у грошовому вираженні. Відповідно грошовий вимірник, хоча і нелінійно, виступає мірою форми руху, зокрема, господарських операцій підприємства*.

Для ідентифікації предмету НДП бухгалтерського обліку у просторі використовується принцип відокремленості підприємства, який визначає межі співіснування з іншими об'єктами, місце предмету обліку серед інших об'єктів.

Для ідентифікації предмету НДП бухгалтерського обліку в часі використовується принцип періодичності, який визначає проміжок часу між початком і кінцем процесу, що є його стандартною одиницею. Згідно ЗУПБОФЗУ, ст. 13 п. 1, такою одиницею є квартал і рік.

Саме принцип періодичності, використовуваний в обліку, забезпечує можливість визначити результативність господарського процесу та створює передумови для проведення економічного аналізу. Вищенаведена теза підтверджується застосуванням енерго-ентропійного підходу до бухгалтерського обліку, основа якого полягає в тому, що зміни у системі підприємства, які відображає система бухгалтерського обліку, завжди супроводжуються тими чи іншими змінами капіталу (енергії) і збитків/прибутків (ентропії – вимивання капіталу). Так, за словами С. Подолинського “для того, щоб правильно судити про кількість одержаної роботи і затраченого тепла, треба, щоб у машині здійснювався круговий цикл перетворень тепла в роботу і, навпаки, роботи в тепло, бо інакше не можна точно оцінити кількість тепла, що міститься в одержаній роботі. Це Карно називає циклом операцій або коловим процесом. На його думку встановити співвідношення між одержаною роботою і теплом, затраченим на виконання роботи, можна лише тоді, коли цикл замкнеться” [645, с. 55].

Негативна евристика застерігає вчених-бухгалтерів від тих шляхів, яких слід уникати: 1) бухгалтерський облік не повинен вестись тотально в розумінні концепції Е. Шмаленбаха), а повинні виділятися періоди, в межах яких повинен визначатись фінансовий результат. 2) в бухгалтерському обліку

⁶⁴⁴ Кузнецов О.Л. Система Природа-Общество-Человек. Устойчивое развитие / Кузнецов О.Л., Кузнецов П.Г., Большаков Б.Е. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.pobisk.narod.ru.

* Дослідниками пропонуються й інші вимірники у якості універсального. Г. Емерсон пропонував використовувати 1 кінську силу, П.Г. Кузнецов та ін. – кіловат, Дж. Сорос – одиницю, що базуватиметься на нафті.

⁶⁴⁵ Подолинський С. Вибрані праці / С. Подолинський. – Луцьк: Інститут фундаментальних досліджень, 2004. – 152 с.

не повинно відображатись майно власників підприємства; 3) в бухгалтерському обліку для вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій не повинні використовуватись різноманітні грошові одиниці.

Таблиця 2.15. Багаторівнева структура захисного поясу ПНДП бухгалтерського обліку*

ЗАХИСНИЙ ПОЯС ПНДП	
Звітність	Оцінка
ПОЗИТИВНА ЕВРИСТИКА ПНДП	
<i>Фундаментальні положення складання фінансової звітності</i>	<i>Основоположні принципи оцінки об'єктів</i>
Принцип нарахування, принцип відповідності доходів і витрат**	Консерватизму (обачності)
	Безперервності діяльності
Принцип повного висвітлення	Історичної (фактичної) собівартості
<i>Принципи організації застосування елементів захисного поясу</i>	
Принцип послідовності	
Принцип превалювання сутності над формою	

Захисний пояс утворюють допоміжні гіпотези, які слід переробити чи повністю замінити, якщо це потрібно для забезпечення прогресивності існуючої програми бухгалтерського обліку. Такими гіпотезами є звітність та оцінка, які захищають жорстке ядро від фактів-аномалій та контрприкладів.

При появі даних, що загрожують спростуванню положень ядра подвійної НДП бухгалтерського обліку, її прихильники, виходячи із сутності концепції І. Лакатоса, повинні модифікувати складові позитивної евристики відповідних елементів захисного поясу. Дослідники таким чином створюють *ad hoc** (від лат. “ad hoc” – для даного випадку) гіпотези з метою пояснення проблемних

* Подібного підходу стосовно прикріплення принципів бухгалтерського обліку дотримується Т.О. Терентьева [Терентьева Т.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Т.О. Терентьева. – СПб., 2002. – 199 с., с. 58], яка до оціночних принципів бухгалтерського обліку відносить принцип безперервності діяльності організації та принцип обачності, а до фінальних – принцип послідовності застосування облікової політики, повноти; своєчасності, пріоритету змісту над формою, несуперечливості та раціональності.

** Принцип відповідності доходів і витрат відноситься до структури позитивної евристики ПНДП через використання принципу нарахування, за яким момент виникнення доходів і витрат підприємства не співпадає із датою надходження або сплатою грошових коштів. В результаті, виникає необхідність врегулювання такої невідповідності на основі відповідного принципу: доходи звітного періоду повинні відображатись в тому ж періоді, що й витрати, які були здійснені для отримання цих доходів. За умов використання касового методу відсутня потреба у принципі відповідності доходів і витрат, оскільки момент виникнення доходів і витрат підприємства співпадає із датою надходження грошових коштів, тобто відповідність забезпечується автоматично.

* Найтипівшим прикладом формування *ad hoc* гіпотези в бухгалтерському обліку є застосування оцінки за справедливою вартістю. З одного боку, вона дозволяє вирішити проблему релевантності бухгалтерської інформації, однак з іншого боку, її застосування не узгоджене з принципами обачності, оцінки за історичною вартістю, безперервності, існуючою концепцією амортизації тощо. Тому застосування такої гіпотези не дозволяє передбачити появу нових фактів-аномалій в бухгалтерському обліку, наприклад, як впливає на діяльність підприємства амортизація тієї складової активу, оціненого за справедливою вартістю, на створення якої не було понесено жодних витрат.

фактів та вирішення конкретних проблем, що виникають перед бухгалтерським обліком. Такі гіпотези забезпечують тимчасове узгодження ядра подвійної НДП бухгалтерського обліку з фактами-аномаліями та контрприкладми.

Прикладом реакції вітчизняних та зарубіжних дослідників на необхідність забезпечення відповідності бухгалтерського обліку потребам користувачів облікової інформації, є виконання в останні роки докторських дисертацій по удосконаленню захисного поясу сучасної ПНДП бухгалтерського обліку (Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення (2004 р.); Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України (2007 р.); Соколов В.Я. Теоретичні начала подвійної бухгалтерії** (2007 р.); Чайковська Л.О. Сучасні концепції бухгалтерського обліку (теорія і методологія) (2007 р.); Туякова З.С. Методологія і організація вартісного вимірювання капіталу в бухгалтерському обліку (2008 р.); Парушина Н.В. Системне представлення бухгалтерської звітності (2008 р.); Агєєва О.А. Методологія забезпечення єдності бухгалтерського обліку та звітності (2008 р.); Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку (2008 р.); Дружиловська Т.Ю. Гармонізація фінансової звітності: теорія і російська практика (2009 р.); Кузьміна М.С. Система обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень користувачами звітності (2009 р.); Методологія обліково-аналітичного забезпечення балансознавства і бухгалтерської (фінансової) звітності (2009 р.); Шапорова О.А. Парадигми управлінської обліково-аналітичної системи оціночних показників (2010 р.); Кучеренко Т.Є. Фінансова звітність у системі управління сільськогосподарським виробництвом (2011 р.); Карпова В.В. Вартісне вимірювання в системі бухгалтерського обліку та звітності (2011 р.) та ін.).

Однією із особливостей побудови взаємопов'язаної структури захисного поясу ПНДП бухгалтерського обліку та його позитивної евристики є забезпечення співвідношення між окремими елементами методу бухгалтерського обліку (звітність та оцінка) із його принципами.

В результаті реформування НСБО наприкінці 90-х рр. ХХ ст., було одержано систему, в якій одночасно співіснують два види методологічних конструкцій: 1) класична радянська 8-елементна методологія бухгалтерського

** Більша частина дисертації В.Я. Соколова, не зважаючи на назву, присвячена удосконаленню оцінки в бухгалтерському обліку.

обліку; 2) система бухгалтерських принципів, наведена в ЗУПБОФЗУ. На жаль, увага вітчизняних вчених і науковців, які досліджували сутність та особливості практичної реалізації принципів бухгалтерського обліку, більше приділялась встановленню їх ролі та місця в НСБО, а не співвідношенню із складовими класичної методології обліку. В результаті, в Україні всіх дослідників-бухгалтерів можна поділити на прибічників “радянського” та “прозахідного” варіанту подальшого розвитку системи обліку. Така помилкова однобока орієнтація, на основі якої здійснено вищенаведений поділ, не дозволяє досягти значних позитивних результатів в удосконаленні НСБО.

На сьогодні необхідною є об’єднання цих двох видів методологічних конструкцій, що впливає із самої сутності методології бухгалтерського обліку. Зокрема, як зазначає проф. Л.А. Чайковська, головне призначення будь-якого елементу методу бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб на основі відповідних принципів (допущень і вимог) забезпечити побудову ефективної системи бухгалтерського обліку, розвиток тих чи інших прийомів обробки облікової інформації [646, с. 16-17]. Розроблена структура захисного поясу ПНДП бухгалтерського обліку та його позитивної евристики дозволяє встановити взаємозв’язки між такими елементами методу обліку як звітність і оцінка та його окремими принципами. В цілому це сприяє інтеграції методології бухгалтерського обліку та дозволяє прискорити завершення процесу реформування НСБО на теоретико-методологічному рівні.

**Взаємозв’язок
наукових теорій у
складі НДП**

Використовуючи модель НДП І. Лакатоса, яка передбачає обрання кумулятивного варіанту динаміки науки, залишається невирішеним питання співвідношення теорій у складі окремої НДП.

Взагалі, як зазначає М. Бунге [647, с. 263], якщо дивитись з формальної точки зору, можуть бути наступні варіанти співвідношення окремих теорій між собою: ізоморфізм (порівнювані теорії мають однакову структуру); логічна еквівалентність (теорії мають різний первинний базис, однак мають загальну для них множину формул); часткове перекривання; включення.

Не слід забувати, що для того, щоб прирівняти між собою окремі теорії, необхідно знайти спільний ґрунт для такого порівняння, тобто теорії повинні бути аксіоматизовані.

⁶⁴⁶ Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореферат диссертации на соискание степени доктора экономических наук. Специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 57 с.

⁶⁴⁷ Бунге М. Философия физики: пер. с англ. / М. Бунге. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 320 с.

В НДП І. Лакатоса теорії можуть існувати лише тоді, якщо вони є логічно послідовними. Це означає, що нові теорії обліку, які з'являються, дозволяють успішно пояснювати всі факти, які пояснювали попередні теорії, і разом з тим, охоплюють більшу емпіричну область, ніж попередні теорії, а частина передбачень із цього додаткового емпіричного змісту підтверджується. Тобто це четвертий із виділених М. Бунге варіантів – включення. Такий підхід до розвитку знання, коли відбувається поступове додавання нових положень до накопиченої суми знань, називається кумулятивізмом.

Підхід до розвитку теорій, що покладений в основу моделі розвитку науки І. Лакатоса бере основу з концепції метафізичних програм К. Поппера, свідченням чого є слова І. Лакатоса, який зазначає: “Я дивлюсь на безперервність науки крізь “окуляри Поппера” [648, с. 153].

Наукова (пояснювальна) теорія є нічим іншим, як спробою вирішити певну наукову проблему, тобто проблему, пов'язану з відкриттям певного наукового роз'яснення [649, с. 335]. Підхід К. Поппера бере за основу не лише навчання на основі попередніх помилок, а прогрес від однієї проблеми (менш значної) до іншої (більш значної) (рис. 2.13).

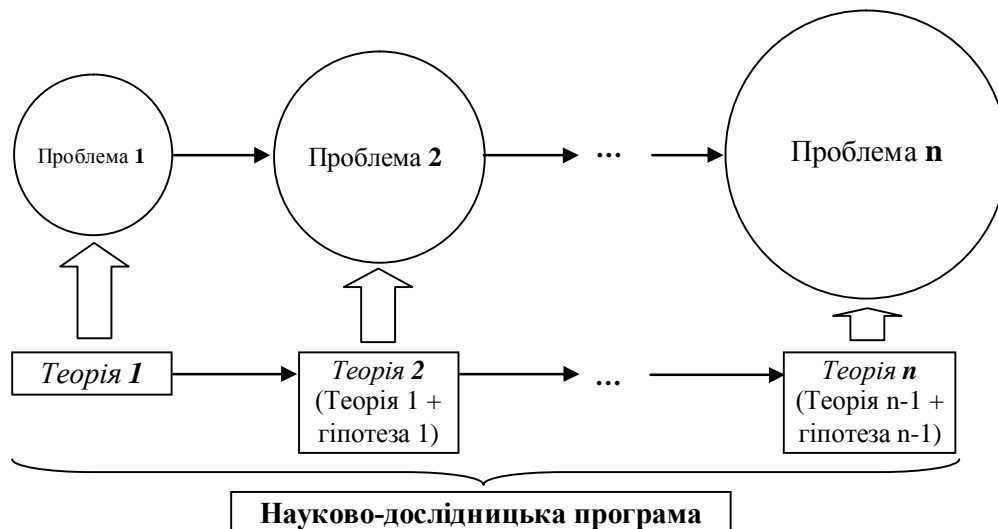


Рис. 2.13. Місце наукової теорії у складі науки за К. Поппером та у структурі науково-дослідницької програми І. Лакатоса

⁶⁴⁸ Лакатос І. Фальсифікація і методологія науково-дослідницьких програм / Імре Лакатос. – М.: “Медиум”, 1995. – 235 с.

⁶⁴⁹ Поппер К. Логіка і рист наукового знання. Избранные работы. Переводи с англійського, составление, общая редакция и вступительная статья доктора философских наук, В.Н. Садовского. – М.: “Прогресс”, 1983. – 605 с.

НДП є сукупністю і послідовністю теорій (адитивною послідовністю), які мають спільне ядро (незмінну основу) та об'єднані основоположною ідеєю. Кожна новостворена теорія розвивається шляхом висування додаткової гіпотези до попередньої теорії, орієнтованої на вирішення нової проблеми.

Слід також врахувати, що оскільки у науково-дослідній програмі є апріорі незмінне жорстке ядро та негативна евристика, то розвиток теорій у складі окремої програми, безпосередньо заміна теорій, може відбуватись лише в частині захисного поясу і позитивної евристики програми.

Також причиною розвитку нових теорій у бухгалтерському обліку може бути зміна БНКС, оскільки поява нових ідеальних об'єктів, як елементів БНКС, зумовлює необхідність розробки нової теоретичної схеми, як складової наукової теорії, що спрощують і схематизують зміни у дійсності.

Метамодель бухгалтерського обліку та її інтерпретація Дотримуючись поглядів проф. Р.С. Рашитова стосовно опису системи бухгалтерського обліку на основі моделі обліку та її інтерпретації (наповнення), запропоновано використовувати цей підхід для опису метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку.

За таким підходом, та беручи за основу концепцію НДП І. Лакатоса, запропоновано у складі метасистеми бухгалтерського обліку виділяти метамодель бухгалтерського обліку та інтерпретацію цієї метамоделі (рис. 2.14).

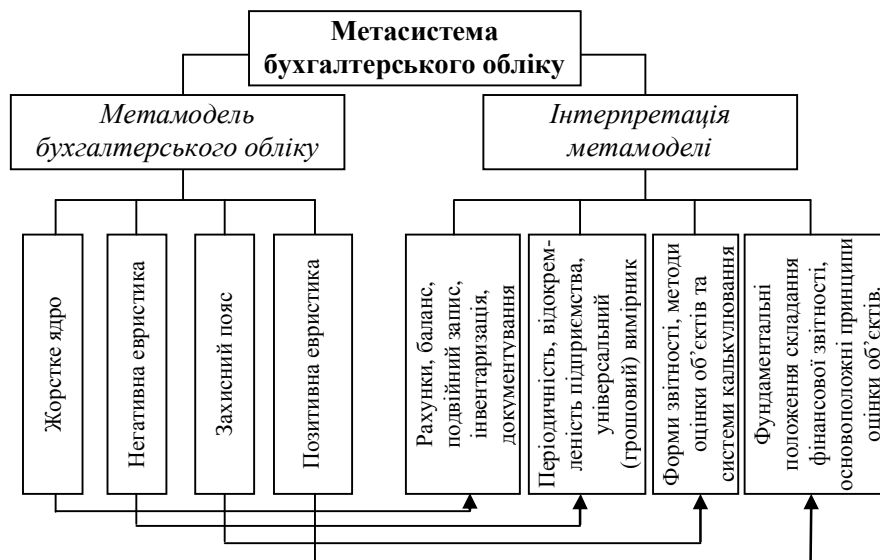


Рис. 2.14. Загальна структура метасистеми бухгалтерського обліку

Запропонована інтерпретація має емпіричний характер, тобто вона дозволяє встановити взаємозв'язок між теоретичною розробкою І. Лакатоса та сукупністю емпіричних даних про методи і принципи бухгалтерського обліку. Відповідно, розроблена І. Лакатосом концепція науково-

дослідницьких програм, виведена теоретично, була емпірично інтерпретована в бухгалтерському обліку.

Застосування такого підходу дозволяє виявити складові змістовної теорії бухгалтерського обліку, які залишаються без змін, і складові, які зникають або модифікуються в умовах цивілізаційної трансформації економічної системи. Виходячи з інтерпретації метамоделі бухгалтерського обліку (рис. 2.14), незмінними складовими є компоненти жорсткого ядра, а складовими, які можуть зникнути або модифікуватись – елементи захисного поясу та позитивної евристики.

2.4. Розвиток змістовної метатеорії бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда

Розвиток метеоретичного рівня бухгалтерського обліку в Україні неможливо здійснювати без врахування наступних факторів: особливостей побудови НСБО, національних традицій проведення бухгалтерських наукових досліджень; національних облікових теоретико-методологічних цінностей. Лише їх врахування дозволить розробити метатеорію бухгалтерського обліку, яка сприятиме подальшому прогресивному розвитку бухгалтерської науки.

Провівши аналіз існуючих розробок вчених щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні, які оприлюднені та оформлені у вигляді завершених теоретичних конструкцій, виявлено наступні підходи:

- теорія “багатоцільового обліку” С.Ф. Голова;
- концепція “стратегічного еккаунтингу” С.М. Деньги та Ю.А. Вериги;
- “інституційна теорія обліку” В.М. Жука;
- концепція “екологічного обліку” І.В. Замули;
- “логіко-інституційна модель бухгалтерського обліку” О.А. Лаговської;
- “подвійна інформаційна динаміка” Н.М. Малюги;
- “управлінський облік” Л.В. Нападовської;
- “інформологія” М.С. Пушкаря;
- “бухгалтерський облік з метою стратегічного управління” А.В. Шайкана.

Враховуючи рівень радикалізму поглядів авторів стосовно подальшого розвитку бухгалтерського обліку, виділено дві групи вчених:

1) традиціоналісти (В.М. Жук, І.В. Замула, О.А. Лаговська, Н.М. Малюга, А.В. Шайкан) – стоять на позиції необхідності збереження існуючої теоретичної структури та принципів бухгалтерського обліку. Удосконалення системи бухгалтерського обліку пропонується здійснювати шляхом інкорпорування нових об’єктів та видів діяльності до її складу.

2) *кардиналісти* (С.Ф. Голов, С.М. Деньга та Ю.А. Верига, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар) – підтримують позицію необхідності докорінного реформування системи бухгалтерського обліку та розробки її нового теоретичного підґрунтя на основі застосування різноманітних теоретичних основ. Серед представників цієї групи відсутня єдність стосовно ряду визначальних питань: Яким чином (на основі застосування яких методологій) необхідно проводити її реформування? Якою має бути система бухгалтерського обліку в кінцевому випадку (з простим записом, подвійним, потрійним тощо)? На кого вона повинна бути орієнтована (на управлінців, інвесторів, на всіх користувачів одночасно)? Чи повинна новостворена система обліку називатись “бухгалтерською”?

На сьогодні відсутній єдиний шлях подальшого розвитку бухгалтерського обліку. Можна обрати традиціоналістський або кардиналістський шлях. Відповіді на запитання “якого саме шляху дотримуватись?” допоможе лише використання філософських концепцій та моделей, які дозволяють провести реструктуризацію наявних бухгалтерських наукових знань, проаналізувати їх динаміку, виявити існуючі між ними взаємозв'язки і взаємозалежності.

Українськими дослідниками, які є традиціоналістами за вищенаведеною класифікацією, на сьогодні запропоновано вже два варіанти розробки метатеорії бухгалтерського обліку. Зокрема, Н.М. Малюгою [⁶⁵⁰, с. 342] застосовувався парадигмальний метод для проведення реконструкції бухгалтерських наукових знань, а в п. 2.3 монографії представлена концепція науково-дослідницьких програм. І. Лакатоса.

Кардиналісти в основу розробки власних підходів до реформування системи бухгалтерського обліку не покладають певну метатеорію. Однак, їх погляди підпадають під концепцію методологічного анархізму П. Фейерабенда. Проведемо аналіз можливості покладення вищезгаданої концепції в основу теорії “багатоцільового обліку” С.Ф. Голова.

За П. Фейерабеном під “анархізмом” слід розуміти відмову від будь-яких вічних та незмінних раціональних методологічних правил в реальному розвитку науки. Основна відмінність його поглядів від поглядів К. Поппера та І. Лакатоса полягає в запереченні можливості повного раціонального розвитку науки. На думку П. Фейерабенда “будь-яка методологія – навіть

⁶⁵⁰ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Малюга Н.М. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

найбільш очевидна – має свої обмеження. Кращий спосіб довести це полягає в демонстрації меж і навіть ірраціональності певних правил, які той чи інший автор вважає фундаментальними” [651, с. 52].

П. Фейерабенд виступає проти будь-яких універсальних методологічних правил, норм, стандартів, проти всіх спроб формулювання загального поняття наукової раціональності. На його думку, не слід наперед обмежувати себе певними жорсткими критеріями та принципами. “Існує лише один принцип, який можна захищати за будь-яких обставин і на всіх етапах розвитку людства, – допустимим є все” [652, с. 47].

Виявивши основні положення концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда (заперечення раціонального розвитку науки; відмова від всіх існуючих методологічних правил внаслідок обмеженості будь-якої методології; повна свобода науково-дослідницької діяльності), можна встановити приклади їх реалізації в дослідженнях С.Ф. Голова.

Так, в статті “Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку” автор наголошує, що “складність розробки нової теорії бухгалтерського обліку зумовлена низкою стереотипів, які склалися та підтримуються вченою спільнотою. Тому подолання цих стереотипів є необхідною передумовою подальших теоретичних досліджень” [653, с. 3]. Дане твердження є прикладом відмови від системи існуючих методологічних правил та принципів.

В проведеному дослідженні також здійснюється перегляд існуючих принципів та методів бухгалтерського обліку з метою побудови багатоцільового обліку. В результаті автор приходить до висновку, що необхідно змінити все: предмет обліку, всі його принципи, доповнити всі основні методи формування звітної інформації. Жоден розглядуваний автором елемент облікової методології не залишився без змін і не був не спростований, що також підтверджує повну відмову автора від існуючих методологічних правил та свободи його наукових пошуків. Такий підхід, називається принципом проліферації (на якому базується анархізм П. Фейерабенда), згідно якого слід винаходити і розробляти теорії і концепції, несумісні з існуючими і визнаними теоріями.

⁶⁵¹ Фейерабенд П. Против метода. Очерк анархистской теории познания / Пол Фейерабенд; пер. с англ. А.Л. Никифорова. - М.: АСТ, 2007. – 413 с.

⁶⁵² Те ж.

⁶⁵³ Голова С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3.

Підхід проф. С.Ф. Голова до проведення досліджень та наведені ним пропозиції мають право на існування, і, беззаперечно, дозволяють підняти рівень філософської рефлексії з проблематики цивілізаційної трансформації бухгалтерської методології. Однак, в той же час, С.Ф. Голова пропонує вищенаведені пропозиції покласти в основу нової базової теорії вітчизняного обліку [⁶⁵⁴, с. 12]. В такому випадку з'являється невідповідність, за яку значній критиці була піддана концепція методологічного анархізму П. Фейерабенда представниками філософії науки.

Зокрема, застосування концепції методологічного анархізму призводить до ігнорування істини та раціональності, як основоположних елементів наукового світогляду. З цього приводу С. Тулмін відмічав, що відмова від пошуків універсальних рецептів раціональності в науці призводить до крайнощів: методологічний анархізм Фейерабенда перетворюється на ірраціоналізм [⁶⁵⁵, с. 56]. Це також підтверджує проф. А.Л. Нікіфоров, відмічаючи, що “Фейерабэнд не став боязливо прикриватись маскою “раціоналіста”. Він прямо і рішуче проголосив свій розрив із поперіанством і свою відмову від “раціоналізму” [⁶⁵⁶]. Відмова від всіх існуючих напрацювань в системі бухгалтерського обліку, їх повне заперечення, призводять до ірраціоналізації бухгалтерської наукової діяльності.

Проф. С.Ф. Голова, намагаючись розробити основу нової базової теорії вітчизняного обліку, відмовившись від всіх напрацювань, частина яких розроблялась в системі бухгалтерського обліку з моменту виходу “Суми арифметики...” Луки Пачолі, створює власну систему методологічних правил бухгалтерського обліку. Однак чи довго буде існувати така система? Чи не з'являться у автора послідовники його методологічного анархізму, які зруйнують ним же побудовану раціональну систему багатоцільового бухгалтерського обліку? Вважаємо, що з'являться. Можливо, з часом це зробить і сам автор, надалі слідуючи власним методологічним уподобанням.

Основна невідповідність поглядів проф. С.Ф. Голова полягає в тому, що, на відміну від П. Фейерабенда, який розробив концепцію методологічного анархізму та запропонував не будувати жодної системи наукових знань або будь-яких універсальних правил, він використовує його

⁶⁵⁴ Голова С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 12.

⁶⁵⁵ Венцовский В.Э. Философские проблемы развития науки. Совершенные исследования. 70-е годы. / В.Э. Венцовский. – М.: Наука, 1982. – 190 с.

⁶⁵⁶ Никифоров А.Л. Философия науки: история и методология / А.Л. Никифоров – М., 1998. // [Електронний ресурс] – Режим доступу – <http://www.philsci.univ.kiev.ua/biblio/nic.html>.

методологію, однак, в той же час, буде власну систему бухгалтерських наукових знань (теорію багатоцільового обліку). Автор говорить, що існуючі стереотипи вчених обмежують розвиток нової теорії обліку, і в той же час сам їх створює, пропонуючи власні підходи до розуміння принципів, методів та предмету бухгалтерського обліку.

Вирішення проблеми існування вищенаведеної невідповідності може бути здійснено двома шляхами.

1) може бути заперечена причетність до застосування концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда. В такому випадку необхідно показати, в чому ж тоді проявляється раціональність бухгалтерської науки, яким чином її (раціональність) можна прослідкувати при переході від традиційної базової теорії бухгалтерського обліку до теорії багатоцільового бухгалтерського обліку.

2) може бути заперечена необхідність створення теорії багатоцільового бухгалтерського обліку, залишаючись на позиціях методологічного анархізму, та дотримуючись принципу “допустимості будь-яких пропозицій”. В такому випадку розвиток бухгалтерської науки буде розвиватись шляхом впровадження будь-яких пропозицій, незалежно від рівня їх абсурдності та співвимірності із існуючими обліковими теоретично-методологічним цінностями. Неспіввимірність облікових теорій та концепцій стануть основою бухгалтерського науково-дослідницького анархізму, за яким будь-які підходи є допустимими та виправданими.

Застосування концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда в бухгалтерському обліку не дозволяє на її основі побудувати метатеорію бухгалтерського обліку, яка може бути використана для аналізу того, що застаріло в системі бухгалтерського обліку, а що з'явилося нового і чим це зумовлено. Причиною цього є той факт, що методологічний анархізм, як окрема постпозитивістська концепція динаміки наукового знання, апріорі не передбачає можливості побудови певних методологічних правил. В той же час, використання методологічного анархізму дозволяє під іншим кутом зору подивитись на проблему модифікації принципів бухгалтерського обліку в умовах цивілізаційної трансформації суспільства, виступає способом перевірки їх спроможності тримати захист під тиском бухгалтерських наукових аномалій.

РОЗДІЛ 3.

ЗМІСТОВНА ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Структура бухгалтерської наукової теорії

Бухгалтерський облік як наука в сьогоденнішніх умовах перебуває в кризовому стані. Про це свідчить наявність дезінтегративних тенденцій в його розвитку, що характеризується появою нових напрямів обліку (управлінський, стратегічний, соціальний, екологічний, креативний облік тощо), поява яких не була передбачена і які досі не можуть бути пояснені існуючою теорією бухгалтерського обліку.

Така ситуація зумовлює необхідність проведення досліджень, що мають забезпечити інтеграцію існуючих нових напрямів розвитку бухгалтерського обліку за допомогою побудови єдиної системи бухгалтерського теоретичного знання. Реалізація такої інтеграції можлива лише при розгляді теоретичного рівня бухгалтерського обліку як системи різнорівневих бухгалтерських наукових теорій, а не єдиної загальної теорії. Це передбачає необхідність встановлення сутності окремої бухгалтерської наукової теорії на основі аналізу її структурних елементів.

**Теоретичний та
емпіричний рівень
науки**

Проведення наукового дослідження будь-яким суб'єктом орієнтоване на досягнення єдиної цілі – пошук істини.

Не зважаючи на існуючі відмінності в об'єктах дослідження, методах та особливостях суб'єктів дослідження, пошук істини є об'єднуючою ланкою, яка дозволила дослідникам зі сфери філософії науки виділити у складі наукового дослідження два рівні (стадії, рівні організації знання, рівні структури наукового знання тощо) – емпіричний і теоретичний (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Дворівнева структура наукового дослідження

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Емпіричний рівень дослідження</i>	<i>Теоретичний рівень дослідження</i>
1	2	3
Об'єкт	поверхневі явища дійсності (емпіричний)	глибинна закономірність (ідеальний)
Метод пізнання	спостереження, порівняння, аналогія, класифікація	вимірювання, експеримент, систематизація, ідеалізація, формалізація, аксіоматизація, абстрагування, гіпотетико-дедуктивний метод, теоретичний (мисленнєвий) експеримент

Продовження табл. 3.1

1	2	3
Форма пізнання	науковий факт, емпіричний закон, емпірична (описова) гіпотеза	наукова теорія, гіпотеза, поняття, ідея, принцип, ідеальна модель, закон, аксіома, постулат та інші
Мова	природна	математична
Типові представники	Ф. Бекон	Р. Декарт
Ступінь розкриття	імовірнісна наближеність	логічна необхідність (“все”, “завжди”, “якщо... то обов’язково”)

Емпіричний рівень орієнтований на дослідження зовнішніх зв’язків і сторін об’єктів, явищ і залежностей між ними, в результаті чого виявляються емпіричні залежності. Визначальною особливістю емпіричного дослідження є безпосередня практична взаємодія з об’єктом, що вивчається, чуттєвий контакт, внаслідок чого пізнається природа об’єкта, його властивості і особливості.

В теоретичному дослідженні відсутня безпосередня взаємодія з об’єктами, відбувається опосередковане дослідження на основі мисленнєвого експерименту, а не реального. На теоретичному рівні здійснюється понятійна реконструкція, яка передбачає перетворення емпіричних об’єктів в теоретичні ідеальні об’єкти, з яких в подальшому може бути сконструйована теоретична чи концептуальна модель.

Хоча на емпіричному і теоретичному рівнях досліджень відбувається пізнання однієї і тієї ж об’єктивної реальності, процес та глибина такого пізнання є різними. Зокрема, при теоретизації можуть використовуватись результати, одержані внаслідок емпіричних досліджень (індуктивного узагальнення і досвіду), для їх подальшої обробки. Тобто, при побудові теорії можуть використовуватись результати, одержані на емпіричному рівні дослідження.

Оскільки кінцевою ціллю процесу пізнання є розробка єдиної концептуальної системи, яка дозволить цілісно відобразити певну частину дійсності, то саме теорія є найвищою формою організації знання, яка виступає логічно організованою множиною висловлювань про деякий клас ідеальних об’єктів, їх властивості і відносини, є системою доказів і методів пояснення і роз’яснення явищ в цій частині дійсності. Окрема бухгалтерська наукова теорія є основною структурною складовою аналізу бухгалтерського знання, його найбільш досконалою формою вираження (наприклад, на відміну від проблеми чи

гіпотези), що відрізняється від інших складових знання значним ступенем достовірності. Вона впорядковує в єдину цілісну систему на основі загальної ідеї всі існуючі поняття, гіпотези та закони.

Сутність та структура наукової теорії

Термін “теорія” був одержаний від грецького слова *theoria*, яке означало бачення та під яким розумілось уважне (*horaō*) спостереження (*thea*). В Кембриджському словнику філософії зазначається, що теорія – це набір гіпотез, що встановлюють певну сутність та властивості [⁸⁴⁵, с. 701]. Український Радянський енциклопедичний словник визначає теорію як особливу сферу людської діяльності та її результатів, сукупність ідей, поглядів, концепцій, вчень, уявлень про об’єктивну дійсність [⁸⁴⁶, с. 372]. Призначення наукової теорії у взаємозв’язку з дійсністю представлено наступним чином (рис. 3.1).

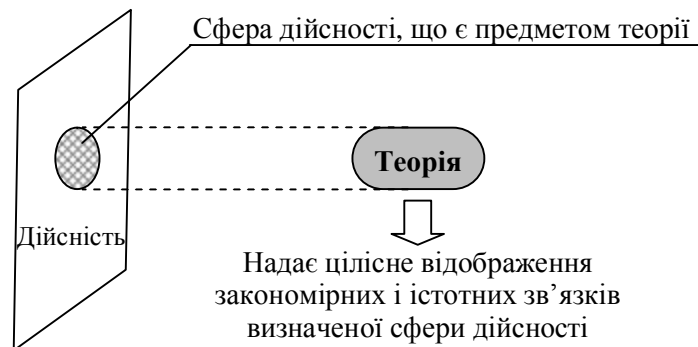


Рис. 3.1. Дійсність і наукова теорія

Виходячи з класифікації О.О. Печонкіна [⁸⁴⁷, с. 138], існує два аспекти функціонування наукової теорії: 1) теорія як гіпотетико-дедуктивна схема; 2) теорія як модель реальності.

На думку проф. В.Ф. Юлова теорії за першим аспектом мають сувору дедуктивну структуру (аксіоми – постулати – теореми) і поширені в фізико-математичних науках. Для теорій, як моделей реальності, характерна менш сувор зв’язаність, список загальних тверджень є неповним і передбачає різні варіанти доповнень. Такі теорії створюються в соціальних науках (економіка, соціологія тощо) [⁸⁴⁸, с. 451]. Для потреб бухгалтерського обліку слід розглядати сутність

⁸⁴⁵ The cambridge dictionary of philosophy. Second Edition. General Editor Robert Audi. – New York: Cambridge University Press, 1999. – 1001 p.

⁸⁴⁶ Український радянський Енциклопедичний словник: в 3-х т. / Редкол.: А.В. Кудрицький (відп. ред.) та ін. – 2-е вид. – К.: Голов ред. УРЕ. 1987. – 736 с.

⁸⁴⁷ Моисеев В.И. Философия и методология науки. / В.И. Моисеев. – Воронеж, 2003. – 239 с.

⁸⁴⁸ Юлов В.Ф. История и философия науки: Учебное пособие. / В.Ф. Юлов – Киров, 2007. – 573 с.

наукової теорії лише в контексті другого аспекту – як моделі реальності. Такі теорії характеризуються багаторівневою структурою, які з різним ступенем моделюють світ реальних об'єктів.

Проведений аналіз підходів до сутності наукової теорії та існуючих трактувань дозволяє дійти висновку про існування певних відмінностей в підходах авторів. Така ситуація пояснюється тим, що автори використовують відмінні підходи до виділення структури наукової теорії. Деякі автори [849, с. 232] навіть зазначають, що теорії, які належать різним наукам, достатньо сильно відрізняються одна від одної.

Визначення структури наукової теорії є важливим для подальшого розвитку теоретичного рівня бухгалтерського обліку, оскільки за допомогою чітко встановленої структури бухгалтерської наукової теорії здійснюється синтез окремих понять, гіпотез і законів в єдину систему теоретичного знання. Визначення типової структури окремої бухгалтерської наукової теорії дозволяє створити передумови для розвитку та удосконалення методології бухгалтерського обліку.

Аналіз літератури зі сфери філософії науки дозволив виділити значну кількість підходів до структури наукових теорій, що розглядаються такими авторами як С.В. Ілларионов [850, с. 70-72], В.П. Кохановський [851, с. 120], І.В. Кузнецов [852, с. 28-44], Т.Г. Лешкевич [853, с. 95], Е.А. Мамчур [854, с. 265], Г.І. Рузавін [855, с. 328], В.С. Степін [856, с. 146-150], Є.В. Ушаков [857, с. 232]. Підходи цих авторів базуються на основі тенденцій, що панували в вітчизняній філософії науки, починаючи з 70-х рр. ХХ ст., коли вже позитивізм остаточно втратив своє значення в якості превалюючої наукової течії, а його ключова доктрина була піддана сумнівам.

⁸⁴⁹ Ушаков Е.В. Введение в философию и методологию науки: Учебник / Е.В. Ушаков. – М.: Издательство “Экзамен”, 2005. – 528 с.

⁸⁵⁰ Илларионов С.В. Теория познания и философия науки / С.В. Илларионов. – М.: “Российская политическая энциклопедия” (РОССПЭН), 2007. – 535 с.

⁸⁵¹ Философия науки в вопросах и ответах: Учебное пособие для аспирантов / В.П. Кохановский [и др.]. – Ростов н/Д: Феникс, 2006. – 352 с.

⁸⁵² Кузнецов И.В. Структура физической теории. Избранные труды по методологии физики. / И.В. Кузнецов. – М., 1975. – С. 28-44.

⁸⁵³ Лешкевич Т.Г. Философия науки: Учеб. пособие. / Т.Г. Лешкевич. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 272 с.

⁸⁵⁴ Мамчур Е.А. Отечественная философия науки: предварительные итоги. / Е.А. Мамчур, Н.Ф. Овчинников, А.П. Огурцов. – М.: “Российская политическая энциклопедия” (РОССПЭН), 1997. – 360 с.

⁸⁵⁵ Философия: Учебник / Под ред. проф. О.А. Митрошенкова. - М.: Гардарики, 2002. – 655 с.

⁸⁵⁶ Степін В.С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции / Методологические проблемы историко-научных исследований / Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев. / В.С. Степін. – М.: Издательство “Наука”, 1982. – 360 с.

⁸⁵⁷ Ушаков Е.В. Введение в философию и методологию науки: Учебник / Е.В. Ушаков. – М.: Издательство “Экзамен”, 2005. – 528 с.

Аналіз вищенаведених поглядів дослідників у сфері філософії науки дозволив встановити, що у авторів відсутня єдність у поглядах щодо структури наукової теорії. Це стосується як підходів до аналізу структури наукової теорії (раціоналістський, гіпотетико-дедуктивний, генетично-конструктивний та ін.), так і окремих компонентів, що виділяються авторами. Спільним для всіх авторів є виділення ними: фундаментальної основи, фундаментальних принципів чи понять, ядра, базису теорії, як певного стрижня наукової теорії; емпіричної основи, яка певним чином взаємодіє з фундаментальною основою теорії: може виступати в якості засобу тестування цієї теорії; слугувати основою для формування теорії; бути множиною фактів що потребує теоретичного обґрунтування.

**Пропозиції по
удосконаленню структури
бухгалтерської наукової
теорії**

Найбільшого визнання провідними вченими на пострадянському просторі, про що свідчать дослідження Е.А. Мамчур та ін. [⁸⁵⁸, с. 271], набув підхід до структури наукової теорії, розроблений акад. В.С. Степіним.

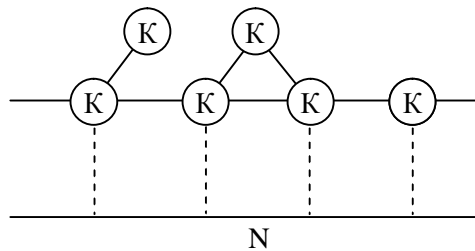
Саме йому належить заслуга обґрунтування положення, що абстрактні об'єкти наукової теорії не утворюють лінійних ланцюжків об'єктів, що послідовно конструюються один з одного, а, навпаки, є складною системою з багатьма ієрархічно побудованими підсистемами. Однак такий (спрощений) підхід можна спостерігати в деяких зарубіжних працях з теорії бухгалтерського обліку. Наприклад, проф. В. Кам [⁸⁵⁹, с. 487], проф. Р. Стерлінг [⁸⁶⁰], Дж. Годфрі. А. Ходжсон, С. Холмс [⁸⁶¹, с. 27] для встановлення структури теорії бухгалтерського обліку використовують підхід, запропонований Г. Маргенау, який охоплює лише деякі сторони бухгалтерського теоретичного знання, оскільки він не дозволяє показати всю складну будову теоретичного знання в обліковій сфері та його взаємодію з емпіричним рівнем (рис. 3.2).

⁸⁵⁸ Мамчур Е.А. Отечественная философия науки: предварительные итоги. / Е.А. Мамчур, Н.Ф. Овчинников, А.П. Огурцов. – М.: “Российская политическая энциклопедия” (РОССПЭН), 1997. – 360 с.

⁸⁵⁹ Kam V. Accounting theory. 2nd edition. / V. Kam. 1990. – 581 p.

⁸⁶⁰ Sterling R.R. The Nature and Verification of Theories / Robert R. Sterling // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.accountingreform.com/Articles/05_The%20Nature%20and%20Verification%20of%20Theories.htm

⁸⁶¹ Godfrey J. Accounting theory. 5th edition. / J. Godfrey, A. Hodgson, S. Holmes. – Milton: John Wiley and Sons Australia, 2003. – 762 p.



Примітка: $\overset{N}{\text{К}}$ Бухгалтерська реальність, що вивчається
 К Бухгалтерські теоретичні конструкти
 — Внутрішньотеоретичні зв'язки між конструктами
 --- Зв'язки конструктів з емпіричним рівнем обліку

Рис. 3.2. Структура теоретичного знання в бухгалтерському обліку за підходом Г. Маргенау

Акад. В.С. Степін визначає структуру теорії через аналіз мови науки, яка представляється у вигляді впорядкованої системи різнотипних висловлювань. У складі висловлювань теоретичної мови виділяють такі основні типи: принципи; фундаментальні теоретичні закони, що лежать в основі розвиненої теорії; окремі теоретичні закони, що виводяться з фундаментальних в якості наслідків і порівнюються з результатами досвіду [862, с. 138]. Подібного підходу до визначення структури наукової теорії також дотримується проф. А.Л. Нікіфоров та Є.В. Ушаков.

Фундаментальні закони теорії утворюють фундаментальну теоретичну схему, а окремі теоретичні закони – окремі теоретичні схеми. Відношення між теоретичними схемами, математичним апаратом теорії, БНКС і досвідом визначають внутрішню структуру наукової теорії (рис. 3.3).

Розглянемо особливості застосування вищенаведеної структури (рис. 3.3) відносно розробки окремої бухгалтерської наукової теорії.

1. *Теоретична схема* є взаємоузгодженою системою абстрактних об'єктів теорії, яка визначає її специфіку, вона виступає опорним ідейним комплексом бухгалтерської наукової теорії. Вона є цілісною мережею абстрактних об'єктів (теоретичних конструктів), відносно яких формулюються висловлювання теорії.

Абстрактні об'єкти поділяються на фундаментальні (зміна яких веде до зміни змісту теорії чи заміни її іншою теорією) та окремі. Основні закони теорії (фундаментальні теоретичні конструкти) та зв'язки між ними утворюють фундаментальну теоретичну схему. Окремі абстрактні об'єкти, які також є самостійними відносно одна одної системами теоретичних конструктів, та кореляції між ними, утворюють окрему теоретичну схему.

⁸⁶² Степін В.С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции / Методологические проблемы историко-научных исследований / Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев. / В.С. Степин. – М.: Издательство “Наука”, 1982. – 360 с.

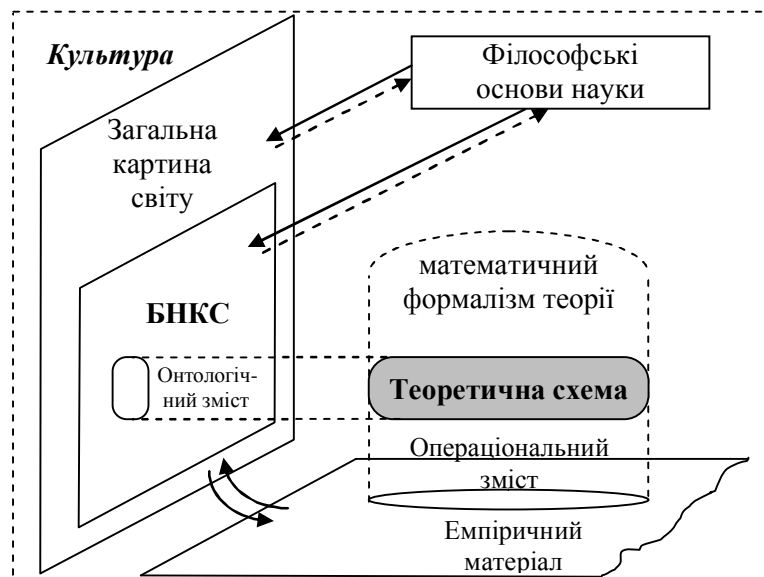


Рис. 3.3. Структура бухгалтерського наукового знання, виходячи з концепції акад. В.С. Степіна [⁸⁶³, с. 148]

За іншою ознакою абстрактні об'єкти поділяються на теоретичні і емпіричні, тобто одна група об'єктів співвідноситься із емпіричним базисом, а інша – майже ні. Об'єкти, що відносяться до другої групи, одержують своє визначення в середині самої теоретичної схеми, та, відповідно, не пов'язуються спеціальними правилами відповідності з об'єктами, що перетворюються в емпіричному матеріалі.

Структуру взаємозв'язків між об'єктами першої (К1, К3) та другої (К2, К4) групи, а також термінами, що мають операціональний зміст і термінами, в яких реалізується БНКС відносно науки бухгалтерський облік, наведено на рис. 3.4.

Внаслідок цього виникає два відображення теоретичних схем – на емпіричний матеріал і на БНКС. Тобто, з одного боку, це пропозиції, що забезпечують зв'язок теоретичних термінів з термінами, в яких формулюється БНКС на певному етапі розвитку науки, а з іншого боку, це правила відповідності, що забезпечують зв'язок теоретичних термінів з досвідом і представлені в формі операціональних визначень теоретичних термінів.

Множина правил, що дозволяє зв'язати теоретичні поняття з операціональними визначеннями теоретичних термінів, називаються правилами відповідності. Вони дозволяють шляхом особливої інтерпретації встановлювати смисловий зв'язок між теоретичними термінами, що не піддаються спостереженню, та термінами, що піддаються спостереженню.

⁸⁶³ Степин В.С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции / Методологические проблемы историко-научных исследований / Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев. / В.С. Степин. – М.: Издательство “Наука”, 1982. – 360 с.

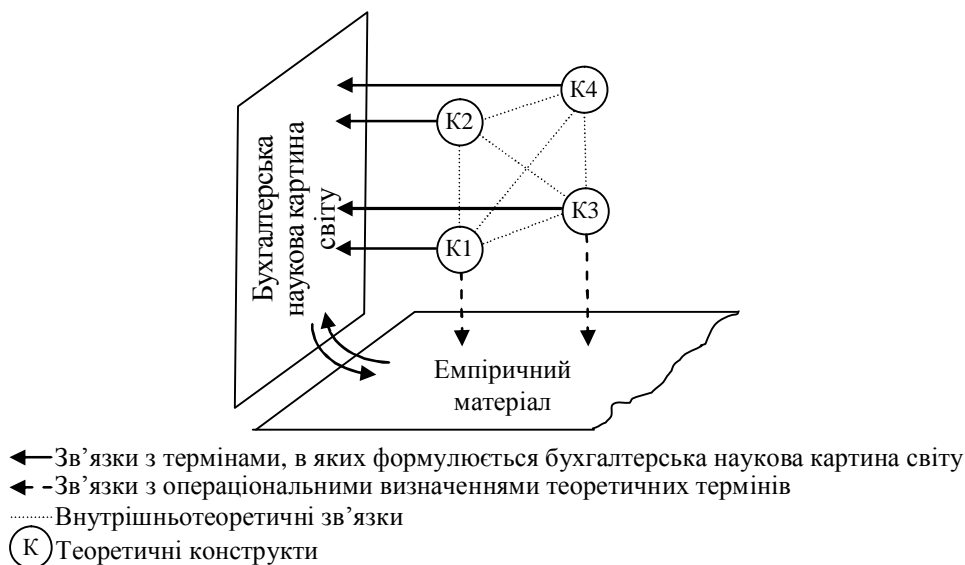


Рис. 3.4. Взаємозв'язки між абстрактними об'єктами, БНКС та емпіричним матеріалом в бухгалтерській науковій теорії

Як зазначає В.С. Степін, існування абстрактних об'єктів, виправданих тільки завдяки їх теоретичним зв'язкам, свідчить, що абстрактні об'єкти теорії не можуть бути простим конгломератом не пов'язаних між собою елементів. Вони завжди утворюють цілісну систему. Взаємозв'язок елементів в цій системі зумовлений передусім тим, що розгортання теорії пов'язано з введенням одних об'єктів на базі інших [⁸⁶⁴, с. 69]. Виходячи з цього, неможливо зрозуміти повністю природу бухгалтерського обліку, просто спостерігаючи за обліковою практикою – за операціональними визначеннями теоретичних термінів.

2. Теоретична схема може характеризуватись не лише за допомогою змістовних висловлювань, а також і за допомогою *математичних рівнянь*. Математичні рівняння репрезентують характеристики та виражають кореляції у складі теоретичної схеми. Це здійснюється шляхом відображення абстрактних об'єктів теоретичної схеми на об'єкти математики.

Завдяки такому відображенню абстрактних об'єктів теоретичних схем бухгалтерського обліку на об'єкти математики, кореляції між елементами теоретичних схем можна відобразити у вигляді набору деяких формул та рівнянь. Рівняння виступають в цьому випадку як вираження існуючих зв'язків між бухгалтерськими явищами і слугують основою для формулювання законів та постулатів у бухгалтерському обліку.

⁸⁶⁴ Степін В.С. Теоретическое знание (структура, историческая эволюция). / В.С. Степин. – М., 2000. – 468 с.

Слід зазначити, що теоретичні схеми в бухгалтерському обліку майже завжди відображались за допомогою математичних рівнянь з моменту свого зародження, оскільки бухгалтерський облік розвинувся саме з математики*. Так, перша друкована праця з обліку професора з математики Луки Пачолі “Трактат про рахунки і записи (Particularis de Computis et Scripturis)”, містилась у складі іншої праці – “Summa de Arithmetica, Geometria. Proportioni e Proportionalita” (1494), яка також використовувалась математиками. На підтвердження цього А.Б. Данлоп [⁸⁶⁵, с. 148] зазначає, що серед п’яти копій “Summa...”, які існують в Шотландії, дві були знайдені в бібліотеках математиків проф. Ф. Келланда з Единбурзького університету та проф. М. Чеслеса з Франції.

Питанням математизації обліку були присвячені глибокі дослідження представників нормативної теорії обліку – Н. Бедфорда, Ч. Гріффіна, Ю. Ідзирі, Р. Маттессіча, Р. Стерлінга, Дж.Л. Томпсона, Р.Дж. Чемберса та ін. Так, на думку Ч.Г. Гріффіна та Т.Х. Вільямса [⁸⁶⁶, с. 414], використовуючи окремі методи та результати з математики, бухгалтер міг би одержати значні вигоди. Оскільки вони можуть створювати передумови для логічної суворості і логічної зв’язаності бухгалтерських пропозицій.

Проф. Н.М. Бедфорд виділяє наступні сфери перетину між математикою та бухгалтерським обліком: 1) символічні вирази бухгалтерських концепцій є сферою інтересу для того, що стосується безпосередньо точного зв’язку між бухгалтерами; 2) тривале використання математичних формул у вирішенні практичних проблем обліку залишається сферою, що швидко розширюється; 3) використання математичної логіки в розвитку теорії бухгалтерського обліку, що є сферою певних обіцянок [⁸⁶⁷, с. 33].

Проф. Р. Маттессіч, підкреслюючи роль математики в розвитку системи обліку, зазначає, що в наш час в бухгалтерському обліку відбувся значний прогрес лише завдяки адаптації економічних ідей і математичних методів до облікових технік. До таких математичних методів автор відносить: 1) матриці, вектори, мережі; 2) лінійне програмування, комп’ютерне

* Таких же поглядів дотримувались Е.П. Леоте, А.П. Гільбо, І.Ф. Шер.

⁸⁶⁵ Dunlop A.B. Bibliographical Notes on Five Examples of Pacioli's Summa (1494) in Scotland / A.B. Dunlop // ABACUS. – 1985. – Vol. 21, No. 2. – 149-173 p.

⁸⁶⁶ Griffin C.H. A comparative analysis of accounting and mathematics / C.H. Griffin, T.H. Williams // The Accounting Review. – 1962. – (July). – P 414.

⁸⁶⁷ Bedford N.M. Emerging role of mathematical methodology in accountancy / N.M. Bedford, C.H. Griffin, T.H. Williams // National Association of accounting. N.A.A. Bulletin. – 1962. – (June). – P. 33-38.

моделювання; 3) статистичні дослідження та вимірювання інформації [⁸⁶⁸, с. 473]. Проф. Р. Маттесічем [⁸⁶⁹, с. 472-481] було розроблено значну кількість математичних моделей в бухгалтерському обліку.

Достатньо неоднозначними стосовно необхідності математизації обліку є погляди проф. Р.Дж. Чемберса [⁸⁷⁰, с. 180], який, з одного боку, зазначає, що включення до складу бухгалтерського обліку математичних елементів дозволить значно підвищити логічний рівень дисципліни, однак, з іншого, математика є єдиною наукою, яка не запитує, якими є актуальні факти, цим самим встановлюючи межі застосування математики в обліку.

Роздуми в сфері математики здійснюються в сфері повної абстракції від специфічних конкретних випадків. Відповідно, цінність математики з позиції бухгалтерського обліку є важливою при обробці думки, при дедуктивному мисленні. Наприклад, якщо ми ввели символи, то ми можемо описати відношення між ними. Але ця ж перевага з іншого боку є значним недоліком, що можна прослідкувати при встановленні облікових постулатів, які є відірваними від перевічених досвідом фактів і можуть бути неадекватними; або коли створена модель дійсності, на якій ґрунтуються постулати, є настільки недосконалою, що може вводити в оману [⁸⁷¹, с. 180].

Найбільший внесок в розвиток теорії бухгалтерського обліку серед вчених-нормативістів у 60-х рр. був здійснений Юдзі Ідзірі, основним напрямом досліджень якого було вимірювання в системі бухгалтерського обліку. Ю. Ідзірі був наймолодший із тріади науковців 60-х рр. (Р. Чемберс, Р. Маттесіч, Ю. Ідзірі), які намагались сформулювати постулати бухгалтерського обліку, до того ж він мав найкращу серед на математичну підготовку, що дуже гарно показав у своїх працях [⁸⁷², с. 44]. В своїх дослідженнях проф. Ю. Ідзірі широко використовував метод аксіоматизації до оцінювання в обліку, розглядав можливості застосування в бухгалтерському обліку лінійних агрегованих методів вимірювання, багатовимірного обліку, теорії математичного контролю.

⁸⁶⁸ Mattessich R. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting / R. Mattessich // Accounting Review. – 1972. – July. – P. 469-487.

⁸⁶⁹ Mattessich R. Mathematical models in business accounting / R. Mattessich // The Accounting Review. – 1958. – July. – С. 472-481.

⁸⁷⁰ Chambers R.J. The mathematics of accounting and estimating / R.J. Chambers // Abacus. – 1967. – 3(2). – P. 163-180.

⁸⁷¹ Те ж.

⁸⁷² Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / R. Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – December 2006. – No. 5. – P. 1-168.

В дореволюційному періоді і періоді НЕПу застосуванню математичних методів в обліку приділені праці К.І. Арнольда, Л.І. Гомберга, Н.Ф. фон Дітмара, Н.І. Попова, І.П. Руссіяна, О.П. Рудановського, І.Ф.Шера, І. Шротта, І. Янковського та ін. В радянському союзі питанням математизації обліку присвячували праці дослідники, що займались проблемами моделювання та автоматизації і комп'ютеризації обліку – В.В. Алексеева, Е.К. Гільде, В.Б. Івашкевич, В.І. Ісаков, К.Е. Каллас, Т.А. Краєва, А.М. Кузьмінський, В.Ф. Палій, В.І. Подольський, Р.С. Рашитов, В.С. Рожнов, Я.В. Соколов та ін.

На сьогодні математизації бухгалтерського обліку присвячені праці російських вчених і дослідників проф. О.І. Кольваха та його учнів – С.В. Мегаєвої, О.Я. Калмикової, В.Ю. Копитіна, Ю.Ю. Перфільєва, а також дослідження проф. М.І. Кутера, В.Н. Ясенєва та ін.

3. Емпіричний матеріал. Перехід від теоретичних схем до ситуацій реального експерименту і спостереження забезпечує співставлення наслідків з теоретичних законів з результатами досвіду. Правила переходу від теоретичних термінів до термінів емпіричної мови, в яких описуються результати досвіду, в логіці науки називаються правилами відповідності [⁸⁷³, с. 140]. Емпірична проекція теоретичної схеми здійснює інтерпретацію елементів на рівні емпіричного пізнання. Здійснення емпіричної інтерпретації теорії дозволяє говорити про реальність теоретичного знання про дійсність.

За В.С. Степним [⁸⁷⁴, с. 84] у складі емпіричного матеріалу слід виділяти два рівні. Перший – рівень емпіричних залежностей, що є проміжним рівнем між теоретичним законом і спостереженнями. Емпіричні залежності утворюються в результаті кореляції ідеальних емпіричних об'єктів, що утворюють систему взаємозв'язків, яку називають емпіричною схемою. Другий – рівень реальних експериментів і спостережень відносно яких формуються протоколи спостережень.

Теоретичні схеми пов'язані з досвідом не тільки за рахунок правил відповідності, але і шляхом особливого компоненту наукових знань – БНКС.

⁸⁷³ Степин В.С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции / Методологические проблемы историко-научных исследований / Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев. / В.С. Степин. – М.: Издательство “Наука”, 1982. – 360 с.

⁸⁷⁴ Степин В.С. Картина мира и ее функции в научном исследовании // Научная картина мира. Логико-гносеологический аспект. Сборник научных трудов. / В.С. Степин. – Киев: Наукова думка, 1983. – 270 с.

4. *Бухгалтерська наукова картина світу* представляє схематизоване зображення предмету бухгалтерського обліку, яке досліджується його методами. Вона фіксує основні системно-структурні характеристики господарської діяльності підприємства на сучасному етапі розвитку.

БНКС є узагальненою моделлю предметної області бухгалтерського обліку та відрізняється від теоретичних схем за наступними ознаками:

- вона має більший ступінь узагальнення ніж фундаментальні і окремі теоретичні схеми. З однією і тією ж БНКС може бути пов'язано декілька теоретичних схем, що складають основу різних наукових теорій;

- вона стосується природи ідеальних об'єктів, що її утворюють. Ідеальні об'єкти БНКС і абстрактні об'єкти теоретичної схеми виражаються різноманітними термінами, зміст яких відповідає даним теоретичним об'єктам.

БНКС складається з ідеальних об'єктів, вони онтологізуються та ототожнюються з об'єктами природи, зокрема, з об'єктами, що складають і що забезпечують господарську діяльність підприємства (детальніше див. п. 1.4). Теоретичні схеми є пізнавальними образами, що спрощують і схематизують дійсність. БНКС пов'язана з теоретичними схемами через теоретичні конструкти.

Встановлення спрощуючої та схематизуючої ролі дослідник найчастіше здійснює тоді, коли БНКС вступає в період докорінного реформування і заміни новою БНКС. В бухгалтерському обліку можна прослідкувати таке реформування під час формаційного переходу з соціалістичної моделі обліку на ринкову модель. До складу предметної області обліку були включені нові об'єкти, що зумовило заміну існуючої БНКС на ринкову. Як наслідок, відбулось формування і розробка нових теоретичних конструктів, що спрощують дійсність.

Іншим прикладом докорінного реформування БНКС є цивілізаційний перехід в розвитку економічних систем, що характеризується розвитком постіндустріальної економіки, в якій змінюються потреби окремих індивідів, виникає необхідність переосмислення стратегічних цілей функціонування суб'єктів господарювання, суспільства, держави. В бухгалтерському обліку також можна прослідкувати, що формулювання окремих законів та постулатів пов'язане з введенням ідеалізованих об'єктів, які спрощують і схематизують ситуації, що емпірично спостерігаються.

Виходячи із запропонованого підходу до структури окремої теорії, бухгалтерська наукова теорія (окрема теорія бухгалтерського обліку) – це множина висловлювань (принципи, фундаментальні і окремі теоретичні

закони, емпіричні залежності і дані спостережень) про деякий клас ідеальних об'єктів БНКС, їх властивості і відносини, що є системою доказів і методів пояснення та роз'яснення явищ в відображуваній частині дійсності.

3.2. Критерії демаркації* між теорією, емпірикою та практикою бухгалтерського обліку**

Вченим-бухгалтерам на сучасному етапі притаманний певний догматизм стосовно розгляду того, що в бухгалтерському обліку є наукою (теорією), а що є практикою, не зважаючи на те, що за словами проф. Я.В. Соколова [⁸⁷⁵, с. 6] рахунковедення (облік як наука), існує паралельно і самостійно з практикою (рахівництвом) вже понад 100 років. В корені цієї дискусії лежить природа бухгалтерського обліку як функціональної науки, з одного боку, та як виду професійної діяльності, з іншого.

Досить часто пропозиції вчених стосовно удосконалення бухгалтерського обліку, які зумовлюють видиме удосконалення практики, називають практикою, яка не містить у собі науки. Наприклад, розробка методики бухгалтерського обліку певного об'єкту чи удосконалення форми обліку не вважається теоретичною розробкою. І з іншого боку, теоретичні удосконалення бухгалтерського обліку, за якими досить важко побачити зміни на практиці, називають такими, в яких відсутнє практичне значення. Наприклад, розробка певної концепції чи висунення певної наукової гіпотези. Тому на сьогодні сформувався ситуація, за якої досить важко провести демаркацію між теорією та практикою, а також встановити значимість кожної зі складових в розвитку бухгалтерського обліку в цілому.

Вищенаведена проблема зводиться до розгляду достатньо абстрактної смислової пари “теорія-практика” або “практика-теорія” [⁸⁷⁶, с. 48-53; ⁸⁷⁷, с. 41-43; ⁸⁷⁸, с. 27-28; ⁸⁷⁹, с. 97-98], яка є об'єктивним явищем.

* Демаркація – розмежування різноманітних областей пізнання чи буття, науки і не науки.

** В п. 3.2 монографії під теорією бухгалтерського обліку, що порівнюється з емпірикою та практикою, розуміється теоретичний рівень бухгалтерського обліку в цілому, а не окрема бухгалтерська наукова теорія.

⁸⁷⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁸⁷⁶ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

⁸⁷⁷ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

⁸⁷⁸ Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е издание, переработанное и дополненное. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 1998. – 244 с.

⁸⁷⁹ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

Не зважаючи на те, що їй вже виповнилося більше ніж 100 років, вона залишається невирішеною до кінця і на-сьогодні. Причиною цього вважаємо те, що стосовно даної проблеми в бухгалтерському обліку відбулось змішування трьох суміжних проблемних питань:

- 1) відношення теоретичного і емпіричного знання між собою;
- 2) відношення теоретичного знання до емпірично даної дійсності (бухгалтерської практики);
- 3) відношення емпіричного знання до емпірично даної дійсності.

Як наслідок, на сучасному рівні теоретизації бухгалтерського обліку в Україні можна спостерігати практико-емпіричний синкретизм*, що проявляється у нерозчленованості бухгалтерської практики та емпіричного рівня наукового пізнання (рис. 3.5).

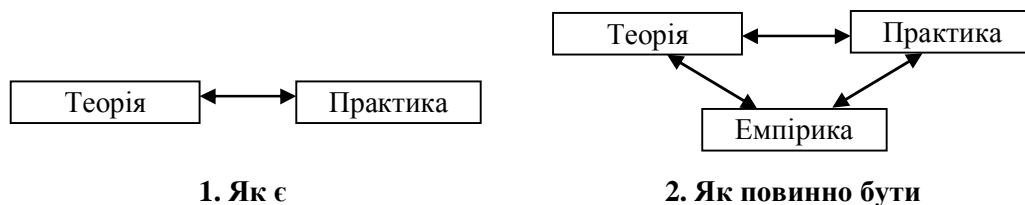


Рис. 3.5. Існуючий та пропонувані підходи до проведення демаркації між теорією та практикою бухгалтерського обліку.

Розгляд окресленої проблеми в розрізі запропонованих вище питань (як повинно бути) дозволяє сформулювати підходи до її вирішення.

Сутність теоретичного, емпіричного рівня наукового пізнання і практики

У складі наукового дослідження існує два рівні (стадії, рівні організації знання, рівні структури наукового знання, та ін.) – емпіричний і теоретичний, які певним чином пов'язані з бухгалтерською практикою.

Емпіричний рівень орієнтований на дослідження зовнішніх зв'язків і сторін об'єктів, явищ і залежностей між ними, в результаті чого виявляються емпіричні залежності. Визначальною особливістю емпіричного дослідження є безпосередня практична взаємодія з об'єктом, що вивчається, чуттєвий контакт, внаслідок чого пізнається природа об'єкта, його властивості і особливості.

В теоретичному дослідженні відсутня безпосередня взаємодія з об'єктами, відбувається опосередковане дослідження на основі мисленнєвого експерименту, а не реального. На теоретичному рівні здійснюється понятійна

* Нерозчленованість, що характеризує стан будь-якого явища.

реконструкція, яка передбачає перетворення емпіричних об'єктів в теоретичні ідеальні об'єкти, з яких в подальшому може бути сконструйована теоретична чи концептуальна модель.

Емпірична і теоретична діяльність в науці – це дві основні, кардинальні направленості, “інтенції” наукового пізнання в цілому. В конкретних формах наукового пізнання так чи інакше повинні з необхідністю здійснюватись функції теоретичного і емпіричного дослідження [⁸⁸⁰, с. 273].

Практика – це діяльність людей, в ході якої вони, впливаючи на матеріальний світ та суспільство, перетворюють їх. Бухгалтерська практика – це те, чим займаються і що роблять бухгалтери. Тобто це діяльність бухгалтерів, в ході якої вони виконують певні дії по реєстрації, нагромадженню і обробці облікових даних для формування фінансової та управлінської звітності.

Взаємозв'язки теоретичного та емпіричного рівня пізнання і бухгалтерської практики представлено на рис. 3.6.

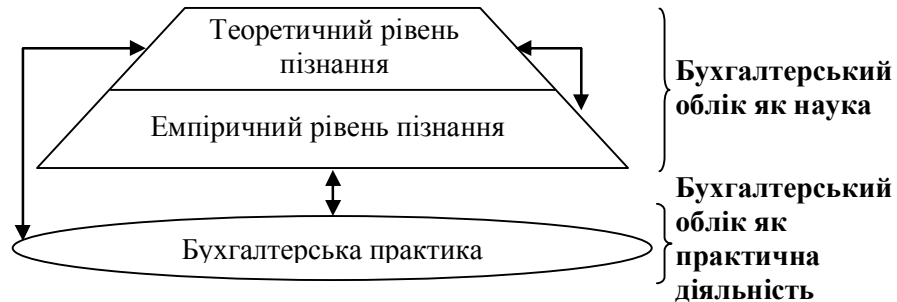


Рис. 3.6. Зв'язки між складовими бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності.

Смислова пара “теорія-практика” в бухгалтерському обліку

Аналізу співвідношення складових смислової пари “теорія-практика” присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених і дослідників. Саме існування такої смислової пари не є дискусійним питанням. Так, Ч.Х. Гріффін та Т.Х. Вільямс, порівнюючи бухгалтерський облік з математикою, приходять до об'єктивного існування такої смислової пари, що є аналогічним до математичної і фізичної геометрії [⁸⁸¹, с. 414]. На думку проф. В.Ф. Палія до такого поділу слід відноситись з розумінням, оскільки більшість наукових дисциплін складаються з теоретичних побудов і їх практичної направленості [⁸⁸², с. 17].

⁸⁸⁰ Швырев В.С. Теоретическое и эмпирическое в научном познании В.С. Швырев. – М.: Издательство “Наука”, – 382 с.

⁸⁸¹ Griffin C.H. A comparative analysis of accounting and mathematics / C.H. Griffin, T.H. Williams // The Accounting Review. – 1962. – (July). – P. 410-414.

⁸⁸² Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

Проблемним питанням є пріоритетність співвідношення елементів смислової пари – який з цих елементів є важливішим, а який є функціонально доповнюючим. Підтвердженням цього є підняття цієї проблеми сучасними українськими вченими, такими як Ф.Ф. Бутинець [883], Л.В. Кіндрацька [884], Н.М. Малюга [885], О.М. Петрук [886] та окремими зарубіжними авторами, наприклад, Х. Шредером [887, с. 1].

Вищенаведену проблему можна розкласти на наступні підпроблеми:

- як між собою співвідносяться теорія і практика (як єдине ціле, чи протиставляються одна одній);
- для кого існують теорії бухгалтерського обліку (теорії для теорії чи теорії для практики);
- яким чином має розвиватись теорія бухгалтерського обліку (позитивним чи нормативним шляхом).

Співвідношення теорії і практики обліку

Стосовно співвідношення теорії та практики бухгалтерського обліку існують два підходи (рис. 3.7).

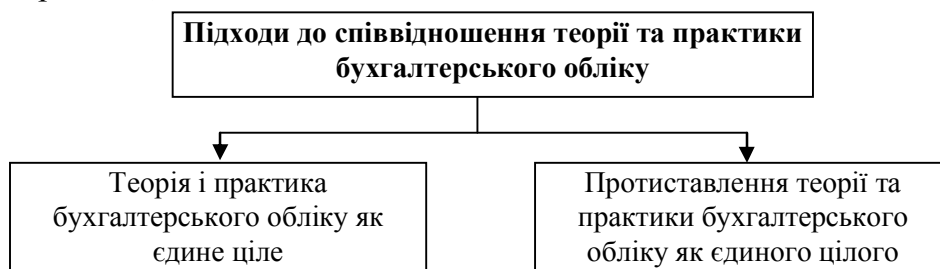


Рис. 3.7. Співвідношення складових смислової пари “теорія-практика”

За першим підходом теорія і практика бухгалтерського обліку є нерозривно пов’язаними між собою, вони взаємно збагачують одна одну і представляють собою єдине ціле. Такого підходу дотримуються проф. А.М. Галаган, проф. А.І. Сумцов, проф. Л. Голдберг. Так, на думку проф. А.М. Галагана, який вважав рахунковедення суто прикладною наукою, чиста теорія рахунковедення самостійно і незалежно від практики існувати не

⁸⁸³ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

⁸⁸⁴ Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.

⁸⁸⁵ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

⁸⁸⁶ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

⁸⁸⁷ Schreuder H. Positively normative (accounting) theories / Hein Schreuder // Researchmemorandum. – 1983. – September. – P. 1-38.

може [888, с. 3]. Проф. А.І. Сумцов зазначав, що такий єдиний бухгалтерський облік представляє собою самостійну економічну науку і визначену область практичної суспільної діяльності. Спираючись на практичний досвід використання бухгалтерського обліку, його теорія покликана на основі дослідження об'єктів обліку встановлювати найбільш досконалі способи і прийоми, організаційні форми і техніку ведення обліку і складання бухгалтерської звітності [889, с. 95]. Проф. Л. Голдберг також відмічає, що є загальновизнаним, що теорія бухгалтерського обліку, бухгалтерська доктрина та бухгалтерська практика реагують та взаємодіють один на одного і фактично є нерозривними між собою, за винятком необхідності їх детального аналізу [890, с. 35].

За другим підходом теорія (рахунковедення) та практика (рахівництво) протиставляються одна одній. Першість у поділі бухгалтерського обліку на теорію та практику приписують Є.Є. Сіверсу, а відповідно його можна вважати першим, хто поставив проблему співвідношення теорії і практики бухгалтерського обліку. Надалі ця пропозиція знайшла відгук в працях багатьох сучасників Є.Є. Сіверса (Е.П. Леоте, А. Гільбо, І.Ф. Шер та ін.) і його послідовників (О. Рудановський, О.М. Галаган та ін.) та прописувалась в навчальних посібниках того часу, наприклад, в праці І.І. Бабенко [891, с. 17]. Хоча, як зазначає проф. Я.В. Соколов [892, с. 480], в СРСР з кінця 20-х рр. ХХ ст. паралельне існування двох дисциплін – рахунковедення (як теорії обліку) та рахівництва (практичного застосування принципів рахунковедення) – було визнано недоцільним та небажаним.

Як наслідок другий підхід піддавався критиці радянськими дослідниками і в подальшому. Так, проф. А.І. Сумцов зазначав, що подібне трактування виражає відрив теорії бухгалтерського обліку від його практики, і є помилковим. Протиставлення теорії і практики бухгалтерського обліку відриває його методи від об'єктів дослідження і в науковому розумінні є недоцільним [893, с. 93].

⁸⁸⁸ Галаган А.М. Основы общего счетоведения / А.М. Галаган. – М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 440 с.

⁸⁸⁹ Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А. Сумцов. – М.: “Статистика”, 1971. – 288 с.

⁸⁹⁰ Goldberg L. An inquiry into the nature of accounting (dimensions of accounting theory and practice). Monograph. / Louis Goldberg. – Iowa City: American Accounting Assosiation, 1980. – 364 p.

⁸⁹¹ Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии. / И.П. Бабенко. – СПб.: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с.

⁸⁹² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁸⁹³ Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А. Сумцов. – М.: “Статистика”, 1971. – 288 с.

На сьогодні відбулось повернення до використання цього підходу, що можна побачити в працях вчених-сучасників – Ф.Ф. Бутинця, В.В. Ковальова, М.І. Кутера, Н.М. Малюги, О.М. Петрука, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова та ін. Однак такий підхід не є прийнятим на рівні аксіоми. Наприклад, проф. В.Ф. Палій зазначає, що цей підхід є достатньо дивним [894, с. 17] та не погоджується з необхідністю його використання.

На сьогодні залишається невирішеним питання впливу поділу (протиставлення) бухгалтерського обліку на теорію і практику, що зумовлює виникнення навколо нього гострих дискусій з боку вчених. Причиною цього є виникнення при обранні другого підходу двох предметів бухгалтерського обліку – як науки (теорії) і як практичної діяльності (рис. 3.8).

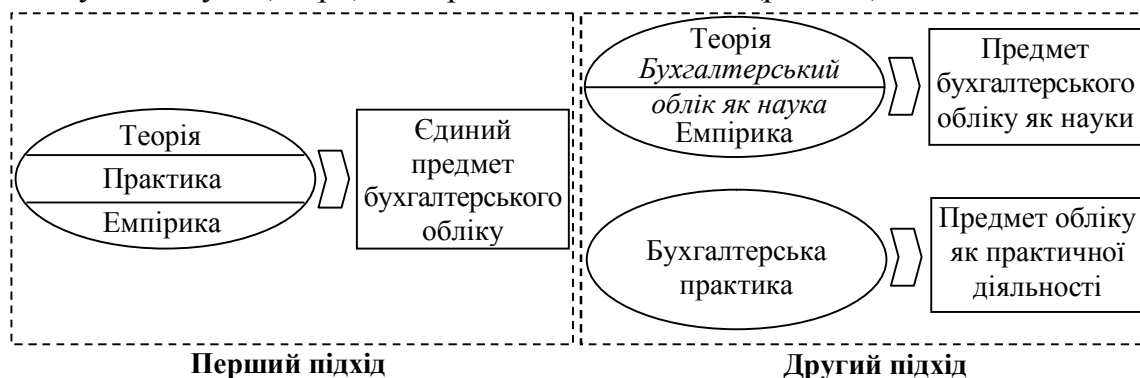


Рис. 3.8. Предмет обліку за першим та другим підходом

На думку проф. В.Ф. Палія з другим підходом ніяк не можна погодитись, оскільки кожна наукова дисципліна (бухгалтерський облік не є винятком) має однозначно визначений предмет свого дослідження і практичного застосування. Роздвоєння ж основоположних категорій негативно впливає на теорію і практику [895, с. 17]. Ми не можемо погодитись з цим твердженням, оскільки бухгалтерська наука має свій предмет, який не може співпадати з предметом обліку як практичної діяльності, оскільки у суб'єктів цих видів діяльності зовсім різні цілі. У бухгалтера-дослідника – удосконалювати (розвивати або приводити у відповідність до потреб практики) бухгалтерську методологію, у бухгалтера практика – забезпечувати ведення бухгалтерського обліку.

Використання другого підходу є правомірним та необхідним, оскільки дозволяє виокремити ті складові, які необхідно удосконалити для підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку.

⁸⁹⁴ Палій В.Ф. Теория бухгалтерського учета: современные проблемы / В.Ф. Палій. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

⁸⁹⁵ Те ж.

**Для кого існує теорія
бухгалтерського обліку**

Проблема співвідношення теорії та практики бухгалтерського обліку може бути зведена до надання відповіді на наступне питання: “бухгалтерські теорії існують для теоретиків чи для практиків?”, що дозволяє всі існуючі погляди дослідників об’єднати в дві групи.

Перша група дослідників визначає пріоритетність практики в розвитку теорії. Так проф. Р.Дж. Чемберс пише: “теорія призначена для практики. Навряд чи ми будемо використовувати метод, що не відповідає науковим критеріям. В той час як метод, що виключає очевидні суперечки, надає надійності практичній діяльності, обґрунтованим висновкам, цінність інформаційним послугам, що надаються апарату управління чи клієнтам [896, с. 351].

Як зазначає проф. А.К. Марченко теорія – це наукове узагальнення практики. У взаємозалежності теорії і практики все ж примат за практикою, за досвідом. Якщо теоретичні висновки не знайшли застосування на практиці, вони безплідні. Відірваність теорії від практики призводить до застою, уповільнення технічного прогресу [897, с. 10-11]. Проф. Н.В. Дембінський зазначав, що існує необхідність створення справжньої наукової теорії радянського бухгалтерського обліку, яка впливала б з передової практики організації обліку народного господарства [898, с. 4-5].

На думку проф. А.І. Сумцова бухгалтерський облік як наука своїми коренями уходить в практику, тісно з нею пов’язаний і покликаний вивчати, узагальнювати і вдосконалювати практично використовувані методи відображення і контролю господарської діяльності [899, с. 93]. Проф. Л. Голдберг також визначає пріоритет практики у формуванні теорії, зазначаючи, що до області теорії бухгалтерського обліку можна включати будь які спроби відкриття загальних принципів і/чи понятійних аксіом, які можуть призводити до логічного вирішення практичних проблем чи для раціонального пояснення поточної чи минулої практики [900, с. 34].

⁸⁹⁶ Chambers R.J. The relationship between accounting and financial management / R.J. Chambers // The Australian accountant. – 1950. – Vol. 20. – P. 333-355.

⁸⁹⁷ Марченко А.К. Проблемы теории и практики бухгалтерского учета в условиях АСУП. / А.К. Марченко. – Мн.: Выш. Школа, 1979. – 336 с.

⁸⁹⁸ Дембинский Н.В. Основные теоретические проблемы науки о бухгалтерском учете. / Н.В. Дембинский. – Минск: Издательство Белгосуниверситета им. В.И. Ленина, 1960. – 88 с.

⁸⁹⁹ Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А. Сумцов. – М.: “Статистика”, 1971. – 288 с.

⁹⁰⁰ Goldberg L. An inquiry into the nature of accounting (dimensions of accounting theory and practice). Monograph. / Louis Goldberg. – Iowa City: American Accounting Assosiation, 1980. – 364 p.

За проф. Л.М. Кіндрацькою теорія бухгалтерського обліку є логічним продовженням практичних досліджень облікових проблем господарюючих суб'єктів різних форм власності, способів узагальнення великого масиву інформації [⁹⁰¹, с. 33].

Представники другої групи говорять більше не про повну відірваність теорії від бухгалтерської практики, а про те, що розвиток теорії бухгалтерського обліку повинен здійснюватись виходячи не лише із практичних потреб. Наприклад, проф. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що теорія, яка володіє власними, притаманними їй закономірностями розвитку, повинна мати відносну незалежність від практики [⁹⁰², с. 7]. Проф. Н.М. Малюга, виділяючи напрями розвитку теорії бухгалтерського обліку, зазначає, що теорія через створення сукупності понять трансформується в дії бухгалтера та розвивається незалежно від практики на основі законів логіки [⁹⁰³, с. 142].

Левеллін С. [⁹⁰⁴, с. 112] представляє теорію бухгалтерського обліку за першим підходом (теорія для практики) як карту, а за другим (теорія для теоретиків) – як дзеркало [⁹⁰⁵]. Такого ж підходу, розглядаючи облік як “фінансову картографію” (financial map-making), дотримувався проф. Д. Соломонс [⁹⁰⁶, с. 103]. Розгляд бухгалтерської теорії як карти або інструкції передбачає розуміння обліку в якості засобу, що передбачає здійснення вибору із існуючих альтернатив, а розгляд теорії як дзеркала передбачає застосування єдиного варіанту для облікового відображення фактів господарського життя.

Основним вітчизняним “картографом” (виходячи із запропонованої С. Левеллін орієнтації теорії обліку стосовно практики) можна вважати проф. Я.В. Соколова. У своїй останній фундаментальній праці, яку можна вважати заповітом для майбутніх поколінь вчених-бухгалтерів, автор зазначає: “ціллю бухгалтера-

⁹⁰¹ Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 33.

⁹⁰² Бутинець Ф.Ф. Теоретичні надбання попередників: їх роль і значення для розвитку науки / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – № 25. – С. 7.

⁹⁰³ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

⁹⁰⁴ 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.

⁹⁰⁵ Використання метафори, що мова (в нашому випадку – бухгалтерська) є дзеркалом реальності, також достатньо широко використовується в філософії.

⁹⁰⁶ Zeff S.A. 1992 Accounting hall of fame induction: David Solomons // Stephen A. Zeff // The Accounting Historians Journal. – 1993. – Vol. 20, No. 1. – P. 103-115.

методолога і бухгалтера-аналітика стає не пошук якогось одного варіанту вирішення проблеми, а розкриття за можливості їх вичерпного списку” [907, с. 210-211]. Автор відмічає, що бухгалтер-науковець не повинен віддзеркалити за допомогою розробленої теорії єдиний можливий варіант, не повинен розробляти єдину найкращу облікову інформаційну модель, а повинен побудувати карту таких варіантів, які будуть обрані бухгалтером-практиком залежно від потреб та специфіки конкретної ситуації.

Стосовно питання необхідності розробки теорії для практики чи теорії для теорії обліку залишається невирішеним. Однак автори наступним чином доводять правильність своєї позиції. На думку С. Левеллін [908, с. 112] створення теорій лише для практики призводить до появи еkleктизму в теорії бухгалтерського обліку. Аргумент стосовно єдиної узагальнюючої теоретичної перспективи вже є давно прийнятим, оскільки сумуюча теоретична перспектива не в стані охопити всю дійсність.

Для вирішення проблеми визначення пріоритетності суб’єкта, задля якого повинні існувати бухгалтерські теорії, слід використовувати підхід, за яким окремі теорії можуть існувати як для подальшого розвитку теоретичного знання, так і для розвитку бухгалтерської практики. Тобто одні компоненти теорії мають безпосередню реалізацію в бухгалтерській практиці, впливають з неї, а інші – одержують своє визнання всередині самої теорії, тобто є засобом внутрішнього удосконалення, логічної гармонізації і росту теоретичної сфери бухгалтерського обліку.

Про доцільність застосування такого підходу наголошує проф. І.Г. Герасимов [909, с. 78-79], відмічаючи, що на сьогодні змінюється зв’язок між теоретичними дослідженнями та їх практичним застосуванням. В сучасній науці багато теоретичних досліджень безпосередньо не пов’язані зі сферою прикладних досліджень і розробок, а їх практичне використання нерідко призводить до непередбачених результатів. Про існування такої синтетичної цілі бухгалтерського обліку

⁹⁰⁷ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

⁹⁰⁸ 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.

⁹⁰⁹ Герасимов И.Г. Научное исследование / И. Герасимов. – М.: Политиздат, 1972. – 279 с.

також зазначали проф. В.Ф. Палій та проф. Я.В. Соколов: “описати бухгалтерський облік з точки зору того “як він є” і “чим він повинен бути”, причому друга ціль повинна бути домінуючою [910, с. 29].

В різні історичні періоди, як і сьогодні, вчені зазначають про відставання теорії бухгалтерського обліку від практики. У 1939 р. проф. А. Кошкін зазначав, що “на жаль, ми повинні визнати, що теорія бухгалтерського обліку різко відстає від практики” [911, с. 51]. У 1960 р. проф. Н.В. Дембінський відмічав, що “... основним недоліком у вирішенні проблем науки про бухгалтерський облік є їх недостатня наукова обґрунтованість і відрив від передової практики організації обліку і планування” [912, с. 4-5].

Ситуація не змінилась і при переході бухгалтерського обліку в фазу стандартизації і гармонізації. У 2006 р. проф. В.І. Петрова та Л.А. Чайковська писали, що в наш час облік розвивається шляхом узагальнень, одержаних в результаті практичної діяльності, але не підкріплених теорією [913, с. 49]. У 2007 р. проф. В.Ф. Палій відмічав, що усвідомлення недоліків теорії, її відставання від потреб практики свідчить про розуміння існуючого кризового стану в теорії (і практиці) [914, с. 5].

Серед сучасних українських вчених про це наголошує проф. Л.М. Кіндрацька “... як ніколи раніше практика в даний час серйозно випереджає теорію, відтак практичні потреби мають приводитися до наукового підґрунтя” [915, с. 183], чого також дотримується і проф. П.Я. Хомин, зазначаючи, що у вітчизняній економічній науці (де винятком не є теорія бухгалтерського обліку) склалася парадоксальна ситуація: при масовому виданні монографій, статей, збірників тез, підручників і посібників різних авторів практично відсутні такі праці, які були б наближені до запитів практики [916, с. 31].

⁹¹⁰ Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

⁹¹¹ Кошкін А. Система подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров / А. Кошкін. – Ленинград, 1939. – 56 с.

⁹¹² Дембінський Н.В. Основные теоретические проблемы науки о бухгалтерском учете. / Н.В. Дембінський. – Минск: Издательство Белгосуниверситета им. В.И. Ленина, 1960. – 88 с.

⁹¹³ Петрова В.И. Тенденции развития теории бухгалтерского учета / В.И. Петрова, Л. Чайковская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 11. – С. 48-51.

⁹¹⁴ Палій В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палій. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

⁹¹⁵ Кіндрацька Л.М. Роздуми практика над проблемами бухгалтерського обліку / Л.М. Кіндрацька // Збірник наукових праць КНЕУ “Фінанси, облік і аудит”. Спецвипуск. – К., 2006. – С. 183.

⁹¹⁶ Хомин П.Я. Галузевий облік: sic et non / Петро Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 31.

Однак, яка це саме практика, які вимоги до розвитку теорії бухгалтерського обліку вона повинна висувати, залишається незрозумілим. Нами виділено три види практики, що стосується бухгалтерського обліку: 1) бухгалтерська практика; 2) практика прийняття рішень на основі бухгалтерської інформації її користувачами; 3) практика вчених-бухгалтерів. Їх взаємозв'язок із теорією бухгалтерського обліку більш детально розкрито в п. 3.3 монографії.

Відставання теорії від бухгалтерської практики свідчить про виникнення ситуації, коли спочатку відбувається розвиток бухгалтерської практики, на основі якої надалі формується теорія бухгалтерського обліку. Однак, залишається невирішеною можливість реалізації такого варіанту в сучасних умовах. Вважаємо, що його реалізація є занадто ускладненою, оскільки обмежується існуючими національною та міжнародними бухгалтерськими доктринами.

За проф. Л. Голдбергом бухгалтерська доктрина* включає твердження щодо процедур в бухгалтерському обліку, які, згідно її прихильників, повинні здійснюватись. З цієї точки зору бухгалтерський облік – це вчення про найкращі засоби досягнення очікуваних результатів, що прагне до введення бухгалтерських стандартів. Доктрина бухгалтерського обліку в цьому розумінні – це метод більшості підручників з бухгалтерського обліку; це закладено в основі нормативних актів, що стосуються процедури бухгалтерського обліку [⁹¹⁷, с. 24-25]. Тобто розвиток бухгалтерської практики, який може формувати напрями розвитку теорії, є обмеженим внаслідок нормативності бухгалтерських доктрин**.

Національна бухгалтерська доктрина (ЗУПБОФЗУ та П(С)БО) і міжнародна доктрина (МСФЗ) створені із застосуванням еkleктичного підходу, на основі поєднання різнорідних теорій. До складу доктрини обираються ті теорії, які задовольняють інтересам суб'єктів, що їх створюють (рис. 3.9).

* Згідно словника іноземних слів доктрина (від лат. *doctrina* < *docere* – вчити) – це сукупність положень, принципів і поглядів з відповідної філософії, моралі, політики та ін., що властиві даному мислителю, суспільному діячу чи школі і що складають основоположну програму їх дії [Комлев Н.Г. Словарь иностранных слов / Н.Г. Комлев. – М.: Издательство: Эксмо, 2000. – 1308 с., с. 371].

⁹¹⁷ Goldberg L. An inquiry into the nature of accounting (dimensions of accounting theory and practice). Monograph. / Louis Goldberg. – Iowa City: American Accounting Association, 1980. – 364 p.

** Подібних поглядів, стосовно обмеження доктриною розвитку бухгалтерської практики дотримується проф. С.Ф. Голов, який зазначає, що уніфікація стає гальмом для розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Голов С.Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с., с. 31-32].

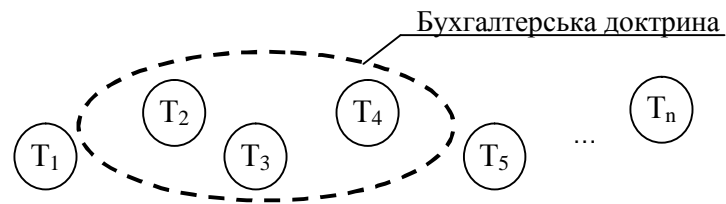


Рис. 3.9. Бухгалтерська доктрина як еклектичний набір теорій

А який вже відтінок має еклектика, позитивний – при виборі найкращих і найефективніших методів обліку і концепцій, чи негативний – формування системи за замовленням заінтересованих в цьому суб’єктів, для реалізації власних цілей (наприклад, впровадження в США методу LIFO; відміна амортизації необоротних активів в Білорусі за рішенням уряду) можна визначити лише на основі аналізу конкретних прикладів реалізації положень доктрини.

Відставання теорії бухгалтерського обліку від практики прийняття рішень на основі бухгалтерської інформації свідчить про дизфункціональність системи бухгалтерського обліку як складової системи управління. До бухгалтерського обліку в такому випадку висуваються вимоги в забезпеченні адекватною інформацією, що формує запити і напрями розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Наприклад, перехід розвинених країн до постіндустріальної економіки висунув на перший план в діяльності підприємств ефективне використання активів інтелектуальної природи. Відповідно, до складу бухгалтерського обліку почали включатись людський, організаційний та клієнтський капітал, які зумовили необхідність модифікації існуючої методології та теорії бухгалтерського обліку. Іншими об’єктами, щодо включення яких до складу бухгалтерського обліку вченими проводяться дискусії, є екологічний капітал, соціальний капітал, інституційний капітал, трансакційні витрати та внутрішній гудвіл.

Яким чином має розвиватись теорія бухгалтерського обліку (позитивним чи нормативним шляхом)?

З питанням причин існування бухгалтерської наукової теорії дуже тісно пов’язане питання вибору шляхів розвитку теорії. Тобто, яким чином повинна розвиватись теорія, на основі практики – за позитивним підходом, чи на основі логічно виведених теоретичних концепцій – за нормативним підходом.

Представники нормативного підходу в основі своїх досліджень використовували дедуктивний підхід. Як наслідок, ними розроблялись теорії, які відповідали на питання “що повинно бути?” і мали характер приписів або вказівок. Такі теорії, розроблені в 60-х рр. представниками англо-американської облікової школи, в 70-х рр. були піддані значній критиці бухгалтерами-позитивістами внаслідок відсутності підтвердження одержаних наукових результатів емпіричними доказами.

Представники позитивного підходу зазначають, що теорія бухгалтерського обліку стосується того “що є?”. Вона намагається відповісти на наступні запитання: Пояснити, чому бухгалтерський облік є тим, чим він є? Чому бухгалтери роблять те, що вони роблять? Які існують ефекти впливу цього феномену на людей при розподілі ресурсів?

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку в світі не можна говорити про повне панування позитивної чи нормативної теорії, оскільки кожна з теорій є корисною для розвитку окремих аспектів бухгалтерської науки і практики. Тому на сьогодні навіть з’явилися підходи до побудови умовно-нормативної та нормативно-позитивної теорій бухгалтерського обліку, які враховують переваги і недоліки кожної, як позитивної, так і нормативної теорій.

Шляхи вирішення проблеми пріоритетності співвідношення елементів смислової пари “теорія-практика”

Ідеальним варіантом для подальшого розвитку бухгалтерського обліку є відповідність його теорії існуючій бухгалтерській практиці, чого в реальному житті майже не відбувається. Як наслідок, в переважній більшості випадків між теорією та практикою бухгалтерського обліку виникають відмінності.

Виходячи з шляхів формування елементів смислової пари (перший – практика визначає розвиток теорії, другий – дедуктивно розвинена теорія визначає бухгалтерську практику), можуть існувати два варіанти невідповідності теорії та практики бухгалтерського обліку (рис. 3.10).

Для розвитку бухгалтерського обліку важливим є визначення причин відставання як практики від теорії, так і теорії від практики.

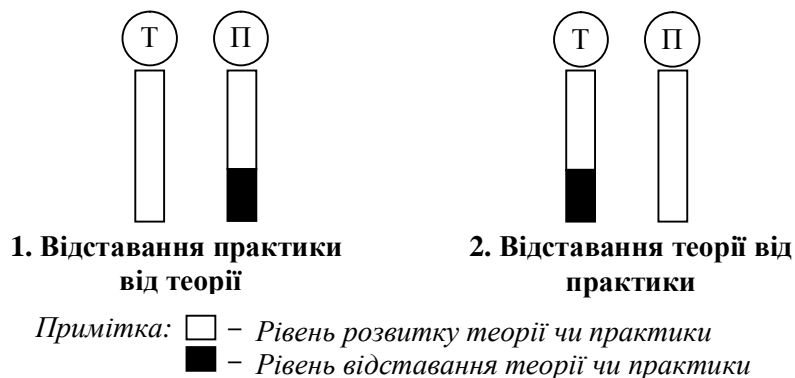


Рис. 3.10. Можливі варіанти невідповідності теорії та практики бухгалтерського обліку

В першому випадку можна виділити наступні причини:

- обмеженість національною бухгалтерською доктриною можливості застосування теоретичних напрацювань в бухгалтерській практиці. Тобто в бухгалтерську практику впроваджуються лише ті нововведення, які підпадають під теоретичну концепцію національної бухгалтерської доктрини (див. вище);

- наявність помилок в новостворених теоріях бухгалтерського обліку, які відображають проблеми логічної побудови теорії або неправильне відображення БНКС, що не дозволяє реалізовувати такі теорії на рівні бухгалтерської практики. Наприклад, значна кількість нормативних теорій, розроблених англо-американськими дослідниками в період 60-70-х рр., критикувалась через відсутність їх емпіричної перевірки, що не дозволяло засвідчити їх коректність та безпомилковість.

- співвідношення рівня суттєвості та доцільності реалізації теоретичних напрацювань в бухгалтерську практику. За наявності незначних відхилень, в кінцевому результаті не завжди доцільним є впровадження в бухгалтерську практику нових бухгалтерських теорій.

В другому випадку основною причиною існування відхилень може бути наявність помилок на рівні бухгалтерської практики або відсутність загального узгодженого підходу до розвитку практики. Це не дозволяє побудувати цілісну теорію внаслідок внутрішніх суперечностей та неточностей існуючої бухгалтерської практики.

Спіллер Е.А. наводить існуючі приклади в американській системі обліку, які ілюструють невідповідність теорії бухгалтерського обліку та бухгалтерської практики (табл. 3.2).

Таблиця 3.2. Причини відмінності між теорією та практикою за Е.А.Спіллером (узагальнено на основі [⁹¹⁸, с. 850-859])

<i>Причина</i>	<i>Приклади</i>
Помилка в практиці	Капіталізація або списання на витрати затрат на дослідження та розробки; використання методів обліку запасів FIFO та LIFO
Помилка в теоретичній моделі	Неузгодженість концепції підприємства і концепції визначення доходу; неправильність припущення про єдиний грошовий вимірник
Суттєвість	Відображення в обліку витрат періоду

Основною причиною неузгодженості теорії обліку з бухгалтерською практикою є нездатність теорії в своїх основних припущеннях описати реальний світ [⁹¹⁹, с. 858], про що також наголошували розробники SATTA. Такий висновок був зроблений автором в 60-х рр. ХХ ст. в США, але на сьогодні в Україні склалась зовсім інша ситуація.

В Україні існує значна кількість теоретичних напрацювань в сфері бухгалтерському обліку, які не знаходять своєї практичної реалізації. Наприклад І.В. Замулою на рівні теорії бухгалтерського обліку в сфері екологічної діяльності розроблено методологію обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання (екологічні витрати, природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні господарські операції, екологічний ефект (прибуток, збиток)), встановлено, що природно-ресурсний потенціал є об'єктом бухгалтерського обліку тощо. Однак такі пропозиції не реалізовані на практиці, і навряд чи будуть впроваджені, оскільки вони не відповідають національній бухгалтерській доктрині. Така ж ситуація склалась і з “подвійною інформаційною динамікою” Н.М. Малюги, “принципами глобального обліку” С.Ф. Голова, “інституційною теорією” В.М. Жука, “концепцією побудови бухгалтерського обліку в Україні” В.Б. Моссаковського, “логіко-інституційною моделлю бухгалтерського обліку” О.А. Лаговської.

Вищенаведені приклади дозволяють виділити основну причину неузгодженості теорії та практики бухгалтерського обліку в Україні – неможливість новим обліковим теоріям подолати бар'єр національної

⁹¹⁸ Spiller E.A. Theory and practice in the development of accounting / E.A. Spiller // The accounting review. – 1964. – Vol. 39, No. 4. – P. 850-859.

⁹¹⁹ Те ж.

бухгалтерської доктрини. Тому, якщо за умов відсутності міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку (як це було в СРСР) фундаментальні методологічні розробки вчених-бухгалтерів потрапляли до рук бухгалтерів-практиків, то на сьогодні розроблені бухгалтерські теорії, концепції та моделі, які не можуть бути інкорпоровані в концептуальну основу IAS/IFRS, приречені на подальше існування лише у формі теоретичного знання, що не знайшло своєї практичної реалізації*.

**Смислова пара
“емпірика-практика” в
бухгалтерському обліку**

Загалом “емпіричне” в бухгалтерському науковому пізнанні можна представити в наступному вигляді (рис. 3.11).

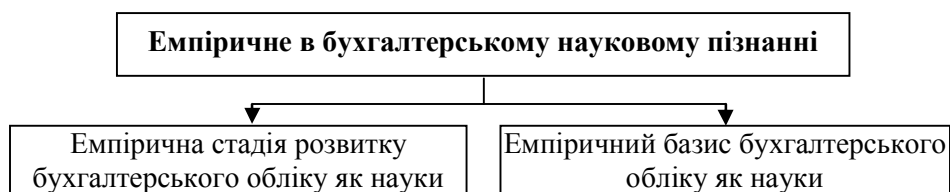


Рис. 3.11. Елементи емпіризму бухгалтерського наукового пізнання

У складі “емпіричного” в бухгалтерському обліку можна виділити емпіричну стадію його розвитку як науки та окремо емпіричний базис бухгалтерського обліку. Виділяючи у складі емпіризму такі елементи, дослідники їх також називають науковою тенденцією і філософською доктриною.

Емпірична стадія – це такий етап розвитку, коли бухгалтерський облік був емпіричною наукою, тобто ще не була сформована його концептуальна теоретична система. Так, наприклад, перша друкована праця з бухгалтерського обліку була випущена в цей час, та була введена на основі емпіричних досліджень, що існували у вигляді різноманітних суджень чи тверджень, у вигляді рецептів та рекомендацій, в яких був закріплений досвід. Зокрема, Лука Пачолі в главі I свого трактату [920, с. 17] зазначає про те, що він вирішив написати ще особливий трактат, в якому він *зібрав* (виділено С.Л.) все, щоб його книга могла слугувати світлішим господам у всіх випадках як відносно рахунків і записів, так і для різних розрахунків.

* В даному випадку розглядається лише методологія ведення бухгалтерського обліку. Якщо ж говорити про регулювання обліку, то тут успіхи вітчизняних вчених в практичній реалізації своїх розробок є більш значними, оскільки поки що немає міжнародних стандартів регулювання бухгалтерського обліку.

⁹²⁰ Пачоли Л. Трактат о сетах и записях / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Л. Пачоли. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.

Деякі вчені дотримуються підходу, що бухгалтерський облік в цілому є емпіричною наукою. Так у 1979 р. проф. Р. Стерлінг висунув тезу, що “ми повинні позбавитись від віри, що бухгалтерський облік не може бути емпіричною наукою” [⁹²¹, с. 213], таких же поглядів дотримується проф. С. Сальварі [⁹²², с. 1].

Під емпіричним базисом бухгалтерського обліку як науки слід розуміти емпіричний рівень пізнання, який передбачає обробку вихідних бухгалтерських емпіричних даних, встановлення кореляцій між ними та одержання емпіричних узагальнень (емпіричних моделей, схем, законів).

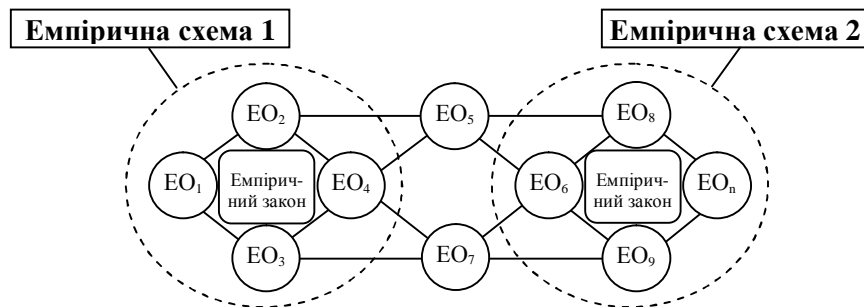
Бухгалтерська практика є певною складовою частиною БНКС, яка складається з ідеальних об’єктів, вони онтологізуються та ототожнюються з об’єктами, що складають і що забезпечують господарську діяльність підприємства. Емпіричний базис складається з емпіричних (матеріальних) об’єктів, які на відміну від ідеальних об’єктів, що володіють множиною ознак, фіксують лише обмежений набір ознак, які є предметами з функціонально виділеними властивостями. Наприклад, якщо розглядати аналіз емпіричної залежності вартості підприємства від наявних у нього нематеріальних активів, то в такому випадку “нематеріальний актив”, як емпіричний об’єкт, відмічається за ознаками немонетарності, відсутності матеріальної форми, здатності ідентифікації. Всі інші властивості нематеріального активу, як ідеального об’єкта, в даному випадку не розглядаються. Бухгалтерська практика є системою реальних об’єктів на основі яких проводяться реальні експерименти та ситуації спостереження.

Емпіричний базис має складну структуру (рис. 3.12), яка за В.С. Степним [⁹²³, с. 86] складається з двох шарів: 1) шар емпіричних схем, що відповідають емпіричним залежностям; 2) шар реальних експериментів і ситуацій спостереження, відносно яких формуються протоколи спостереження.

⁹²¹ Sterling R.R. *Toward a Science of Accounting*. Scholars Book Co. – Houston, Texas. 1979.

⁹²² Salvary St.C. *Accounting: A General Commentary on an Empirical Science* / Stanley Salvary // MPRA Paper. – 2007. – No. 5005, posted 07. – P. 1-58.

⁹²³ Степин В.С. Картина мира и ее функции в научном исследовании // Научная картина мира. Логико-гносеологический аспект. Сборник научных трудов. / В.С. Степин. – Киев: Наукова думка, 1983. – 270 с.



Примітка: $EO_1, EO_2 \dots EO_n$ – різноманітні емпіричні об'єкти

Рис. 3.12. Структура емпіричного базису науки

Сукупність емпіричних об'єктів, кореляційні зв'язки між якими утворюють мережі емпіричних залежностей, називаються емпіричними схемами. Вони спираються на результати спостережень, які фіксуються в формі протокольних речень (чуттєві переживання суб'єкта за Р. Карнапом) [924, с. 85]. Об'єднуючою ланкою між окремими емпіричними об'єктами виступає емпіричний закон, що відображає існування певного об'єктивного і регулярного зв'язку.

Емпіричні закони, які є вихідним ступенем пізнання об'єктивних закономірностей, виражають постійність, інваріантність встановлених істотних властивостей, відношень і тенденцій розвитку розглядуваного предмету і слугують логічною основою пояснення явищ, що відбуваються, і передбачення майбутніх. І хоча одержати їх прямо з досвіду неможливо, вони не “виводять” мислення за межі параметрів, що безпосередньо спостерігаються [925, с. 71].

Дослідники досить часто для позначення сукупності емпіричних законів використовують поняття “феноменологічної теорії”. Прикладом існування такої феноменологічної теорії є сукупність (12) емпіричних бухгалтерських законів, які були запропоновані проф. Р.Дж. Чемберсом [926, с. 14-15].

На сьогодні в Україні емпіричному рівню бухгалтерського обліку не приділяється достатня увага вчених, а тому на співвідношення емпірики та практики бухгалтерського обліку взагалі ніхто не звертає увагу, що можна пояснити наступними причинами:

⁹²⁴ Степин В.С. Картина мира и ее функции в научном исследовании // Научная картина мира. Логико-гносеологический аспект. Сборник научных трудов. / В.С. Степин. – Киев: Наукова думка, 1983. – 270 с.

⁹²⁵ Петросян А.Э. Проблема открытия эмпирического закона / А.Э. Петросян // Вопросы философии. – 1983. – № 12. – С. 71.

⁹²⁶ Chambers R.J. Metrical and Empirical Laws in Accounting / R.J. Chambers // Accounting Horizons. – 1991. – December. – P. 1-15.

1. Позитивні дослідження в бухгалтерському обліку, які характеризуються застосуванням емпіричних методів пізнання, свого широкого розповсюдження в світі набули лише починаючи з середини 70-х рр., однак на сьогодні в Україні вони взагалі майже відсутні. До того ж, до складу бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах включаються сфери досліджень, пов'язані з функціонуванням фондового та кредитного ринку, які історично не відносяться до сфери бухгалтерського обліку в Україні, наприклад, вплив бухгалтерської звітності на прийняття рішень користувачами (бухгалтерський консерватизм).

2. Існування бухгалтерської доктрини обмежує розвиток бухгалтерської практики, і, як наслідок, на сьогодні майже відсутня практика, що сформована не на базі теорій, покладених в основу чинної бухгалтерської доктрини. Тому в сьогоднішніх умовах фактично відсутній практичний ґрунт для побудови емпіричних моделей та емпіричних законів.

**Смислова пара
“теорія-емпірика” в
бухгалтерському обліку**

Розглянувши пріоритетність елементів смислової пари “теорія-емпірика” в бухгалтерському обліку, виділено два альтернативних підходи:

1. *Крайній теоретизм* (раціоналізм) – передбачає визнання теорії в якості визначального методу наукового пізнання. Як зазначає В.Ф. Юлов “теорії визначають зміст всіх фактів (всі факти завжди навантажені теоріями)” [927, с. 452]. В англійській літературі з бухгалтерського обліку 60-ті рр. ХХ ст. називали “золотим віком”, який якраз і характеризувався застосуванням нормативної, вказівної методології в розвитку бухгалтерського обліку. Свідченням цього стало перенасичення фахових облікових журналів статтями з глибокою полемікою теоретико-методологічного характеру та застосування нормативного підходу в положеннях, що розроблялись американською асоціацією бухгалтерів (ASOBAT, SATTA).

Іншим доказом існування крайнього теоретизму в бухгалтерському обліку в 60-ті рр. є праця Ч. Гріффіна і Т. Вільямса “Порівняльний аналіз бухгалтерського обліку і математики”, в якій автори зазначають, що бухгалтерський механізм є абстракцією, математичною чи

⁹²⁷ Юлов В.Ф. История и философия науки: Учебное пособие. / В.Ф. Юлов – Киров, 2007. – 573 с.

раціоналістичною системою, законність якої залежить більше від її логічної послідовності, аніж від її емпіричної перевірки [⁹²⁸, с. 412].

2. *Крайній емпіризм (фактуалізм)* – передбачає визнання фактів (почуттєвого досвіду) в якості визначального методу наукового пізнання. Як зазначає В.Ф. Юлов “наукові факти зовсім не залежать від теорій і тому відграють в науці вирішальну роль” [⁹²⁹, с. 452]. Починаючи з середини 70-х рр. ХХ ст. в англomовній літературі з бухгалтерського обліку можна говорити про повернення до ери неоемпіризму через широке розповсюдження позитивної теорії бухгалтерського обліку, оскільки такі дослідження сприймалися бухгалтерської спільнотою як єдино прийнятні, та лише як такі, що відповідають науковому методу досліджень.

У вітчизняній літературі також існують випадки, коли деякі дослідники говорять, що теорія – ніщо, а практика, під якою розуміються емпіричні дослідження, – все. Про існування такої фактуалістичної тенденції зазначають проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. Н.А. Каморджанова, проф. В.В. Ковальов, проф. М.В. Личагін, проф. Я.В. Соколов, проф. В.Я. Соколов, які критикують такий підхід.

Два вищенаведені підходи є крайнощами наукового пізнання в бухгалтерському обліку. Як пише проф. В.С. Швирев, поширені в літературі категоричні судження про первинність емпіричного дослідження чи емпіричного рівня знання відносно теоретичного дослідження чи теоретичного рівня знань, не враховують різних рівнів абстракцій при аналізі проблеми теоретичного і емпіричного, вони переносять в загальну абстрактну характеристику теоретичного і емпіричного судження більш конкретного рівня, що правомірні тільки на тому рівні, при тому, зі значними обумовленнями [⁹³⁰, с. 284]. Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку необхідним є обрання “золотої середини”, тобто адекватного поєднання емпіричного та теоретичного дослідження, як два однаковою мірою можливих способи пізнавальної діяльності в бухгалтерському обліку, але не первинність одного у порівнянні з іншим.

⁹²⁸ Griffin C.H. A comparative analysis of accounting and mathematics / C.H. Griffin, T.H. Williams // The Accounting Review. – 1962. – (July). – P. 410-414.

⁹²⁹ Юлов В.Ф. История и философия науки: Учебное пособие. / В.Ф. Юлов. – Киров, 2007. – 573 с.

⁹³⁰ Те ж.

3.3. Місце практики у складі бухгалтерського теоретичного знання

**Необхідність
встановлення місця
практики в
бухгалтерському обліку**

В останні роки значна кількість вітчизняних дослідників розглядає проблеми бухгалтерського обліку в світлі розрізнення теорії та практики бухгалтерського обліку. З одного боку, такий підхід під час проведення досліджень дозволяє під іншим кутом зору подивитись на значну кількість проблем, що вирішується, наприклад, більш точно сформулювати предмет бухгалтерського обліку, описати його методологічний інструментарій. З іншого боку, застосування такого підходу сприяє ще більшій хаотизації наукових досліджень, що пояснюється наступним:

- теорія бухгалтерського обліку розглядається в якості аморфного явища, без чітко виражених меж, до складу якої включають різноманітні теоретичні конструкції (метатеорії, теорії, теоретичні схеми і окремі теоретичні конструкти, принципи, елементи методології обліку, предмет та об'єкт обліку тощо);

- у складі теорії бухгалтерського обліку не виділяються окремі рівні, які мають відмінні взаємозв'язки із різними видами практик;

- різні види практики досить часто змішуються з емпіричним рівнем бухгалтерського науково пізнання, що не дозволяє виявити її справжні взаємозв'язки з теоретичним рівнем бухгалтерського обліку;

- застосування такого підходу не дозволяє провести чітке розмежування між тим, що є теорією, а що практикою, і відповісти на питання стосовно віднесення методології до теорії чи практики;

- вченими не обґрунтовано, що ж відноситься до практики бухгалтерського обліку, які існують її види.

На сьогодні існує нагальна проблема уточнення місця практики у складі бухгалтерського теоретичного знання, що обґрунтовується наведеними вище причинами. Вирішення цієї проблеми сприятиме як удосконаленню структури бухгалтерського теоретичного знання, уточненню окремих його складових, так і розвитку науки бухгалтерський облік в цілому.

**Сутність та види
бухгалтерської
практики**

Для визначення місця практики у складі бухгалтерського теоретичного знання слід визначити, що ж таке практика,

і які існують її види, що стосуються бухгалтерського обліку. Загалом, практика або практична діяльність – це діяльність людей (суб'єктів), в ході якої вони, впливаючи на матеріальний світ та суспільство (об'єкти) за допомогою відповідного методологічного інструментарію, перетворюють їх.

Виходячи з того, що облік можна розглядати в світлі різних аспектів його прояву, виділено такі види практики, які стосуються бухгалтерського обліку:

- бухгалтерський облік як професійна діяльність (ведення обліку);
- практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації;
- організація бухгалтерського обліку;
- регулювання бухгалтерського обліку;
- бухгалтерський облік як навчальна дисципліна (викладання обліку);
- бухгалтерський облік як наукова діяльність (проведення бухгалтерських наукових досліджень).

Всі вищенаведені види діяльності (практики) стосуються тієї чи іншої сторони бухгалтерського обліку як окремого суспільного явища, відображаючи особливості здійснення дій над ним – вплив на нього, його перетворення (ведення, організація, регулювання, викладання, дослідження) або здійснення певних дій за його допомогою (прийняття рішень на його основі).

Предметом нашого дослідження є змістовні аспекти бухгалтерського обліку, що стосуються безпосередньої процедури його ведення та прийняття управлінських рішень на основі бухгалтерської інформації. Виходячи з цього, в дослідженні розглядається практика ведення бухгалтерського обліку, практика користувачів бухгалтерської інформації, які приймають рішення на її основі, а також бухгалтерська наукова діяльність, що передбачає вивчення попередніх двох видів практик.

В світлі обраного предмету дослідження розглянуто наступні види суб'єктів та об'єктів практики, які стосуються бухгалтерського обліку, та види методологій, що застосовуються при здійсненні таких практик (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Види суб'єктів та об'єктів практики, які стосуються бухгалтерського обліку

Види практик		Суб'єкт практики (чим конкретно займається)	Об'єкт практики	Методологія, що застосовується
1. Бухгалтерський облік як професійна діяльність		бухгалтер-професіонал (займається веденням обліку)	наслідки фактів господарського життя	класична 8-ми елементна методологія ведення бухгалтерського обліку
2. Практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації		управлінець, як користувач бухгалтерської інформації* (займається управлінням)	діяльність, що забезпечує одержання майбутніх економічних вигод або інша діяльність**	методологія управління діяльністю
3. Бухгалтерський облік як наукова діяльність (практика бухгалтерських наукових досліджень)	3.1. Дослідження змістовного рівня бухгалтерської науки	вчений, що досліджує змістовний рівень бухгалтерської науки (проводить наукові дослідження)	1) бухгалтерська практика; 2) практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації	дослідницька методологія: 1) методи теоретичного пізнання; 2) методи емпіричного пізнання
	3.2. Дослідження метарівня бухгалтерської науки	вчений, що досліджує метарівень бухгалтерської науки (проводить наукові дослідження)	1) бухгалтерські теорії, теоретичні схеми і конструкти, гіпотези; 2) бухгалтерські емпіричні схеми	дослідницька метаметодологія***: 1) методи метатеоретичного пізнання; 2) методи емпіричного пізнання

* В даному випадку управліннями вважаються як внутрішні, так і зовнішні користувачі бухгалтерської інформації, які приймають рішення як стосовно господарської діяльності підприємства, так і стосовно діяльності зовнішніх суб'єктів, які прагнуть забезпечити одержання майбутніх економічних вигод шляхом використання бухгалтерської інформації про це підприємство.

** До іншої діяльності відноситься діяльність неприбуткових організацій, метою діяльності яких не є одержання прибутку.

*** Під метаметодологією розуміються методи і моделі дослідження динаміки бухгалтерського наукового знання (“парадигмальна концепція” Т.С. Куна, “концепція неявного особистісного знання” М. Полані, “концепція науково-дослідницьких програм” І. Лакатоса, “Еволюціоністська концепція” С. Тулміна, “концепція дослідницьких традицій” Л. Лаудана, “концепція методологічного анархізму” П. Фейерабенда та ін.).

Виходячи із вищенаведеної класифікації, можна виділити 3 види практик, що стосуються бухгалтерського обліку:

- бухгалтерська практика;
- управлінська практика;
- практика вченого-бухгалтера.

**Бухгалтерський облік
як професійна
діяльність
(бухгалтерська
практика)**

Бухгалтерська практика – це те, чим займаються і що роблять бухгалтери. Тобто це діяльність бухгалтерів, розтягнена в часі, в ході якої вони виконують певні дії по реєстрації, нагромадженню і обробці даних для формування звітності на основі якої її користувачами приймаються рішення. Набір дій, які здійснює бухгалтер, є бухгалтерською методологією, яка використовується для перетворення ідентифікованих даних на інформацію для прийняття рішень.

В довідковій англійській літературі бухгалтерська практика визначається як рутинний спосіб, який передбачає збір та запис із дня в день фінансової діяльності суб'єкта підприємницької діяльності. Практика бухгалтерського обліку пов'язана з методом, на основі якого впроваджується облікова політика та якої регулярно дотримуються бухгалтер, аудитор чи команда професійних бухгалтерів [940]. В сучасних умовах в переважній більшості країн з ринковою економікою використовується модель регулювання системи обліку, яка передбачає можливість вибору альтернативних варіантів при веденні обліку. Виходячи з цього, з'являються передумови для розгляду бухгалтерського обліку як мистецтва з вибору тих альтернативних облікових практик, що забезпечують реалізацію інтересів користувачів облікової інформації.

Для характеристики бухгалтерської практики використовуються такі терміни як бухгалтерський процес, бухгалтерська процедура, обліковий цикл:

1. В Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 1) [941] бухгалтерська практика розглядається як процес, що передбачає виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації. Американські дослідники Д. Спайсленд,

⁹⁴⁰ Investment dictionary. Academic. 2012 // Електронний ресурс. – режим доступу: http://investment_terms.enacademic.com/1552/Accounting_Practice

⁹⁴¹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, N 40, ст. 365)

В. Томас та Д. Херрманн [⁹⁴², с. 4], піднімаючись на вищий рівень узагальнення облікової практики, дотримуючись цього підходу називають бухгалтерський облік вимірювальним / комунікаційним процесом.

2. На думку проф. Я.В. Соколова [⁹⁴³, с. 62] термін, який характеризує офіційно встановлену бухгалтерську практичну діяльність, є бухгалтерська процедура, у складі якої автор виділяє наступні етапи: інвентар, вступний баланс, журнал, Головна книга, оборотна відомість і заключний баланс.

Здійснення бухгалтерської процедури напряму пов'язано із методом бухгалтерського обліку, який складається із класичного 8-елементного набору методів. Зокрема, як відмічає проф. Л.А. Чайковська, метод бухгалтерського обліку представляє собою систему прийомів і правил, що виступають в якості елементів, що дозволяють облікову процедуру [⁹⁴⁴, с. 17].

Порівнюючи між собою процедуру і процес з позиції розуміння сутності цих понять, обґрунтованих Д. Хойлом та Дж. Томпсоном [⁹⁴⁵], можна виділити такі основні відмінності їх застосування як окремої характеристики бухгалтерського обліку (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Особливості застосування понять “процедура” і “процес” як характеристики розуміння бухгалтерської практики

<i>Процедура</i>	<i>Процес</i>
Процедура здійснюється з метою виконання задачі	Процес здійснюється з метою досягнення очікуваного результату
Процедури здійснюють	Процеси працюють
Окремі кроки процедури виконують різні люди з різних відділів з різними цілями	Етапи здійснення процесу завершуються різними людьми із тими ж цілями, відділи не мають значення
Процедури є дискретними (перервними)	Процеси направлені на завершення
Процедури фокусуються на дотриманні правил	Процеси фокусуються на задоволенні споживачів
Процедури визначають послідовність кроків для виконання задач	Процеси перетворюють входи на виходи шляхом використання ресурсів
Процедури здійснюються людьми	Процеси здійснюються фізичними силами, деякі з яких можуть бути активованими людьми
Процедури існують, вони статичні	Процеси мають поведінку, вони є динамічними

⁹⁴² Spiceland D. Financial Accounting, 2nd Edition / David Spiceland, Wayne Thomas, Don Herrmann. – McGraw-Hill Companies, 2010. – 736 p.

⁹⁴³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁹⁴⁴ Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

⁹⁴⁵ Hoyle D. Transition Support / David Hoyle, John Thompson // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.transition-support.com/Process_versus_procedure.htm

Розглядаючи бухгалтерський облік в світлі *процедурного підходу*, його можна визначити як певний спосіб задоволення потреб користувачів в інформації про господарську діяльність підприємства, який складається із певної послідовності кроків, які включають в себе підготовку до ведення обліку, його безпосереднє ведення і завершення. Послідовність кроків, які здійснюються, представляє собою процедуру ведення обліку, прикладом чого є процедурний підхід до розгляду методу бухгалтерського обліку, за яким вчені найчастіше виділяють: спостереження, вимірювання, реєстрацію, узагальнення.

Процедури здійснюються тоді, коли відсутня заінтересованість у застосуванні творчого підходу до процесу обробки облікових даних, коли здійснюється одноманітна рутинна робота, яка має бути виконана в чіткій послідовності, вони є статичними за своєю природою. В кінцевому випадку такої роботи повинна бути виконана основна задача здійснення облікової процедури – складання фінансової звітності.

Застосування процедурного підходу до бухгалтерського обліку вступає в суперечність із реалізованим в НСБО механізмом облікової політики, що передбачає вибір альтернативних варіантів ведення обліку відповідно до очікувань ринку та потреб користувачів облікової інформації. Однак процедурою є певна послідовність дій, якої потрібно дотримуватись, а випадковий вибір (або обґрунтований певними “раціональними” на думку менеджерів або власника причинами) конкретного методу обліку, не є процедурою, оскільки не є певною чіткою послідовністю дій. Якщо систему радянського обліку на рівні підприємства можна було представити у вигляді певної процедури, то в сучасних умовах, облік є процедурою лише на певному рівні абстрагування. Тобто, коли ми не розглядаємо можливість вибору однієї із існуючих альтернатив ведення бухгалтерського обліку, закладених в національних П(С)БО, а розглядаємо систему обліку як сукупність певних послідовних дій із спостереження, вимірювання, реєстрації та узагальнення даних про наслідки фактів господарського життя.

Розглядаючи бухгалтерський облік в світлі *процесного підходу*, його можна визначити як засіб, що дозволяє перетворити облікові дані про наслідки фактів господарського життя, які з’являються на вході системи обліку, на облікову інформацію у вигляді бухгалтерської звітності, яка є виходом із цієї системи. Під час роботи облікового процесу відбувається послідовне здійснення етапів, в результаті чого відбувається трансформація облікових даних в облікову інформацію, яка відрізняється від останніх появою нових характеристик (рівнем обробки, агрегації, здатністю на її основі приймати управлінські рішення).

В умовах реалізації в НСБО механізму облікової політики, доцільним є застосування розуміння обліку як процесу, що передбачає можливість побудови системи бухгалтерського обліку підприємства таким чином, щоб досягти необхідних для менеджерів або керівництва результатів, наприклад, мінімізувати прибуток або збиток в поточному звітному періоді. Для цього необхідно найбільш оптимально (виходячи із позиції реалізації поставлених задач) розподілити наявні ресурси, обрати необхідні варіанти ведення обліку із наявних альтернатив.

Процес і процедура схожі між собою через послідовність їх здійснення, однак вони також мають і ключову відмінність, яка полягає в можливості їх перервності або безперервності. Облікова процедура починається і завершується, може бути розподілена на етапи, які виконуються різними обліковими працівниками, може бути призупинена. А обліковий процес слід сприймати як безперервну діяльність, яка триває до фізичного втручання, наприклад, з метою її “ремонту” (внесення змін до наказу про облікову політику підприємства).

Іншою причиною необхідності використання розгляду бухгалтерського обліку як процесу є його користувачька орієнтація. Якщо ми обираємо за основу подальшого розвитку бухгалтерського обліку потреби і запити користувачів облікової інформації, то перед системою обліку на підприємстві повинен висуватись чіткий результат, який повинен бути досягнутий в результаті функціонування системи. Мають бути виділені найважливіші складові облікового процесу із позиції досягнення очікуваних результатів, які здійснюють визначальний вплив на задоволення потреб користувачів облікової інформації. Вважаємо, що таким найважливішим елементом облікового процесу є облікова оцінка.

3. В англійських підручниках з бухгалтерського фінансового обліку [⁹⁴⁶, с. 101; ⁹⁴⁷, с. 97; ⁹⁴⁸, с. 190] для характеристики бухгалтерської практики також використовується поняття облікового циклу (accounting cycle). В різних літературних джерелах відсутній єдиний підхід до розуміння облікового циклу, зокрема, щодо кількості етапів та їх сутності, що пояснюється застосуванням різних методичних підходів до організації облікового процесу на підприємстві.

⁹⁴⁶ Ingram R.W. Financial Accounting: Information for Decisions / Robert W. Ingram, Thomas L. Albright. – Cengage Learning, 2006. – 603 p.

⁹⁴⁷ Needles B.E. Financial Accounting / Belverd E. Needles, Marian Powers. – Cengage Learning, 2010. – 736 p.

⁹⁴⁸ Porter G. Financial Accounting: The Impact on Decision Makers / Gary A. Porter, Curtis L. Norton, Cengage Learning. – 2010. – 928 c.

Виходячи із сутності поняття “цикл”, “обліковий цикл” – це сукупність взаємопов’язаних дій (процедур, робіт), що здійснюються суб’єктом ведення бухгалтерського обліку, які утворюють кругообіг (від балансу до балансу) протягом звітного періоду.

Загалом, обліковий цикл передбачає здійснення наступних етапів: введення господарських операцій; перенесення операцій в журнал; здійснення бухгалтерських проводок; складання пробного балансу; пошук помилок та здійснення коригувань, які заносяться до спеціальних робочих таблиць; здійснення коригуючи бухгалтерських проводок та складання нового скоригованого пробного балансу; складання фінансової звітності; закриття книг. Поняття “цикл” в даному випадку означає здійснення певного порядку дій, які повторюються в кожному звітному періоді, кожен з яких має свій початок та кінець.

Слід відмітити, що дане поняття також використовувалось у 80-х рр. ХХ ст. і в радянському обліку, зокрема, К.Н. Нарібаєвим [⁹⁴⁹, с. 82], що було запозичено автором в результаті проходження наукового стажування в США протягом 1973-74 рр. Визначальною відмінністю підходу автора до розуміння облікового циклу був його розгляд в якості ряду процедур, що виконуються у визначеній послідовності [⁹⁵⁰, с. 102]. Проведений аналіз англійських джерел дозволив виявити, що в них для характеристики облікового циклу не застосовується поняття “процедура”, а досить часто застосовується поняття “процес. Це пояснюється існуванням варіативності в системі обліку, яка реалізується в результаті застосування професійного судження, на відміну від системи радянського обліку, де бухгалтер був позбавлений права вибору конкретного методу обліку із наявного набору варіантів.

Проведений аналіз поглядів дослідників стосовно розуміння сутності бухгалтерської практики як процедури, процесу, або облікового циклу дозволив виділити такі основні риси бухгалтерської практики:

- здійснюється певним суб’єктом – бухгалтером;
- стосується певного суб’єкта господарювання;
- передбачає здійснення протягом певного періоду часу;
- передбачає здійснення відповідних дій над бухгалтерськими даними з метою їх перетворення на облікову інформацію;

⁹⁴⁹ Нарібаєв К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ / Нарібаєв Копжасар Нарібаєвич. – М.: “Финансы и статистика”, 1983. – 135 с.

⁹⁵⁰ Те ж.

• передбачає застосування спеціальних способів і прийомів, які в сукупності складають метод бухгалтерського обліку (за адитивним або процедурним підходом).

В той же час, використання кожного із підходів (процедура, процес, цикл) дозволяє під іншим кутом зору подивитись на бухгалтерську практику, дозволяє за допомогою власного інструментарію змоделювати та вирішити проблеми, які виникають при її здійсненні.

Практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації (управлінська практика)

Система бухгалтерського обліку створена з метою надання економічної інформації користувачам для прийняття ними управлінських рішень з приводу розподілу наявних в них інвестиційних ресурсів (фінансових, матеріальних, нематеріальних, трудових). Хоча система бухгалтерського обліку не надає інформації про майбутнє, вона створює адекватні передумови у вигляді бухгалтерської звітності для аналізу минулих результатів господарської діяльності підприємства, яка має прогностичну здатність і використовується користувачами для прийняття рішень щодо здійснення інвестицій.

Бухгалтери фокусують свою увагу на потребах внутрішніх та зовнішніх суб'єктів, які використовують інформацію із бухгалтерської звітності (рис. 3.13).

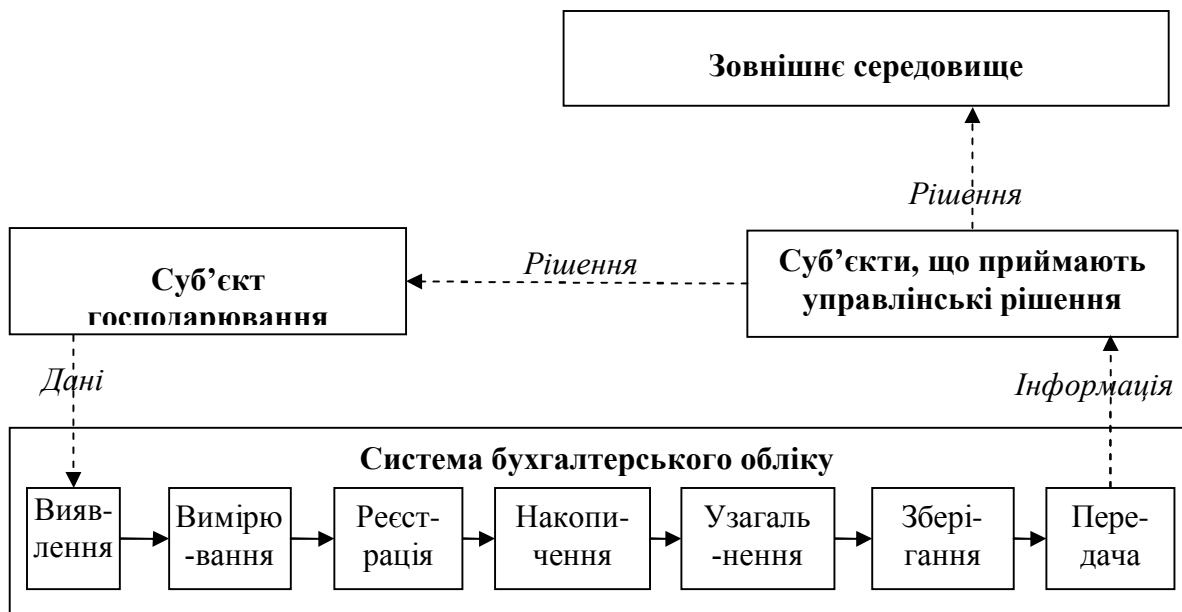


Рис. 3.13. Взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку та практики прийняття управлінських рішень

Виходячи із рис. 3.13, бухгалтерського обліку також стосується практика прийняття рішень суб'єктами господарювання (юридичні особи; фізичні особи, відокремлені підрозділи господарських організацій (філії та представництва)) та неприбутковими організаціями, які використовують облікову інформацію для їх здійснення, а також всіма іншими заінтересованими суб'єктами, які звертаються до облікової інформації.

Внутрішні щодо суб'єкта господарювання користувачі облікової інформації використовують її для забезпечення підвищення прибутковості підприємства, підвищення його ліквідності та платоспроможності, зростання ринкової вартості його цінних паперів. Зовнішні користувачі з прямим фінансовим інтересом – для розподілу наявних в них ресурсів шляхом здійснення інвестування, фінансування, кредитування, а зовнішні користувачі з непрямим фінансовим інтересом – для здійснення контролю, аудиту, моніторингу та нагляду за діяльністю підприємства.

На сьогодні в Україні відсутні ґрунтовні теоретичні дослідження, які б дозволяли пояснити особливості реалізації існуючої на сьогодні практики прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації та спрогнозувати її розвиток в майбутньому. Це обґрунтовується наступними причинами:

- проведення таких досліджень має міждисциплінарний характер, що вимагає від дослідника ґрунтовних знань не лише з бухгалтерського обліку, а й з теорії управління і прийняття рішень;

- необхідністю аналізу національної бухгалтерської та управлінських субкультур (менеджерів, інвесторів, кредиторів тощо), яка має бути врахована для встановлення взаємозв'язків між системою бухгалтерського обліку та системами управління (підприємством, інвестиційною компанією, банком тощо);

- відсутністю базової концепції управління, відповідно до якої повинен бути удосконалений бухгалтерський облік. Зокрема, проведене проф. М. Ковалескі та М. Айкеном дослідження [⁹⁵¹, с. 302-303] дозволило встановити, що існує значна кількість організаційних теорій, які використовувались для удосконалення системи обліку, зокрема, науковий менеджмент, класичний та адміністративний менеджмент, школа людських відносин, перспектива прийняття управлінських рішень;

⁹⁵¹ Covaleski M. Accounting theories of organizations: Some preliminary considerations / Covaleski M., Aiken M. // Accounting, Organizations and Society. – 1986. – № 11 (4-5). – P. 297-319.

• неможливістю побудови для всіх користувачів облікової інформації єдиного підходу до розуміння поняття “корисність для прийняття управлінських рішень”, оскільки окремими групами користувачів використовуються різні моделі прийняття рішень, та рішення, які спрямовані на вирішення різних проблем. Корисність облікової інформації для прийняття управлінських рішень визначається індивідуальними пріоритетами конкретного користувача щодо можливих майбутніх результатів рішення, які у них є різними. Внаслідок існування різних пріоритетів користувачів та враховуючи неможливість їх задоволення в межах єдиної системи бухгалтерського обліку, відбувається її дезінтеграція – поділ на окремі системи: фінансового обліку; податкового обліку, управлінського обліку; стратегічного обліку тощо.

Розвиток практики прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації відіграє визначальну роль в процесі подальшого удосконалення методології бухгалтерського обліку, зокрема, здійснення змін в практиці передбачає необхідність удосконалення облікового інструментарію. Якщо ж такі удосконалення не проводяться, то система бухгалтерського обліку проявляє свою дизфункцію, оскільки перестає відповідати потребам суб’єктів, що приймають управлінські рішення.

Користувачі облікової інформації виступають суб’єктами, що формують запит на формування теорії бухгалтерського обліку, яка має бути покладена в основу розробки облікової методології. При цьому прийняття управлінських рішень слід розглядати не лише як процес вибору однієї із існуючих альтернатив, а в більш широкому розумінні – як процес пошуку проблеми, яку необхідно вирішити, обґрунтування альтернатив її вирішення та обрання найкращої альтернативи. Виходячи з цього підходу, систему бухгалтерського обліку слід розглядати в якості інформаційного інструменту, що дозволяє звужити коло вибору управлінських альтернатив шляхом обрання однієї із них на основі побудови інформаційних моделей, що дозволяють зменшити ступінь невизначеності стосовно вирішуваної проблеми.

**Бухгалтерський облік
як наукова діяльність
(практика
бухгалтерських
наукових досліджень)**

Окрім розглянутих вище двох видів практичної діяльності, що стосуються бухгалтерського обліку (бухгалтерської практики та практики прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації), також існує практика вчених-бухгалтерів, що базується на розгляді бухгалтерського обліку як спеціальної наукової діяльності.

Враховуючи можливість виділення у складі теорії бухгалтерського обліку двох рівнів (змістовного та метарівня), можна виділити два види практик, що здійснюється вченими-бухгалтерами, та два види суб'єктів, що здійснюють таку діяльність: вчених-практиків змістовного рівня та вчених практиків метарівня (рис. 3.14).

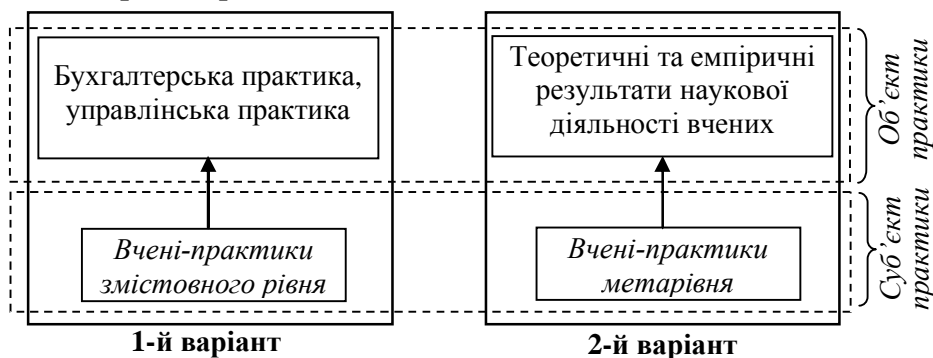


Рис. 3.14. Відмінність між двома варіантами практики вчених-бухгалтерів

Основним критерієм виділення двох варіантів практик є об'єкт, дослідженням якого займається вчений. У першому варіанті таким об'єктом виступає бухгалтерська практика та практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації, тобто та діяльність облікового та управлінського персоналу, яка щоденно здійснюється на підприємствах. Також слід відмітити, що оскільки система бухгалтерського обліку є інформаційною моделлю системи підприємства, а виходячи із того, що метою науки бухгалтерського обліку є розробка бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку діяльності підприємства, то вчені-практики змістовного рівня також займаються дослідженнями бухгалтерської практики у взаємозв'язку із розвитком системи підприємства. Будь-які зміни в функціонуванні системи підприємства повинні бути досліджені і враховані шляхом адекватного удосконалення системи бухгалтерського обліку.

Результати таких досліджень можуть бути оформлені у розробки, які удосконалюють процедурні аспекти ведення бухгалтерського обліку та прийняття рішень на їх основі, тобто бухгалтерську методологію та управлінську методологію, яка базується на використанні облікової інформації.

У другому варіанті об'єктом дослідження виступає теоретична та емпірична пізнавальна діяльність вчених-бухгалтерів, їх погляди і підходи до вирішення проблем, які існують в обліковій науці, перспектив і напрямів його подальшого розвитку. В результаті таких досліджень можуть бути

виявлені тенденції розвитку облікової думки, можуть бути побудовані бухгалтерські наукові теорії, теоретичні та емпіричні схеми, теоретичні конструкти, наукові гіпотези тощо.

Виділення двох варіантів практики вчених-бухгалтерів дозволяє виділити два варіанти здійснення теоретичних досліджень та два варіанти емпіричних досліджень. На особливу увагу в даному випадку заслуговує розрізнення варіанти емпіричних досліджень, в результаті чого з'являється емпіричний дослідницький досвід.

Для вчених-бухгалтерів змістовного рівня в якості об'єкта емпіричного дослідження виступає два вищенаведених види практики (див. рис. 3.14), а для вчених-бухгалтерів метарівня – результати вчених-бухгалтерів змістовного рівня, представлені в їх наукових працях, у виступах на наукових конференціях, семінарах тощо. Виділення двох вищенаведених варіантів практик вчених-бухгалтерів передбачає необхідність застосування емпіричних методів, але відносно різних об'єктів, які підлягають дослідженню.

Якщо з часом наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку в Україні опиняться під впливом позитивізму, як це відбулось в західноєвропейських країнах, то емпіричні дослідницькі методи мають використовуватись для опису двох варіантів існуючої практики.

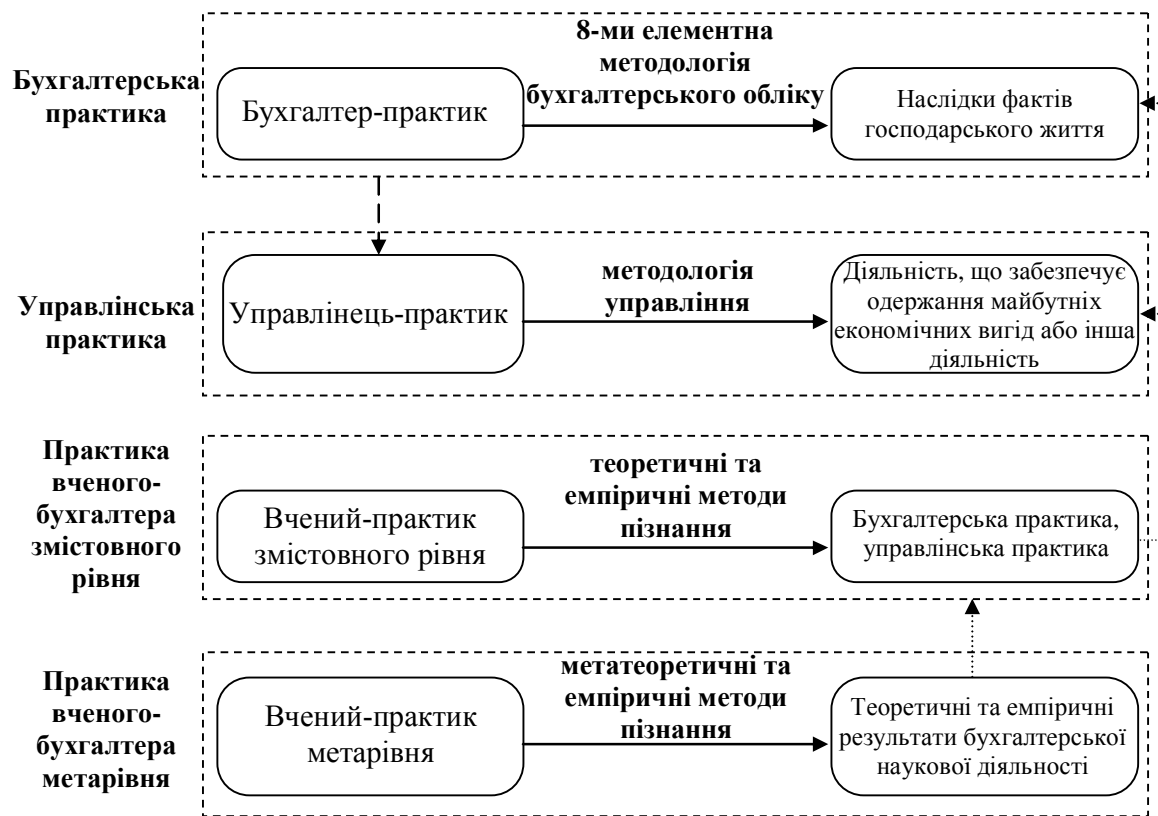
Практики, що стосуються бухгалтерського обліку: аналіз взаємозв'язків

Виділивши види практик, які стосуються бухгалтерського обліку, охарактеризувавши їх суб'єкт і об'єкт, методологію, яка використовується при їх реалізації, визначимо

взаємозв'язки між окремими видами практик (рис. 3.15).

Запропонована модель дозволяє структурувати бухгалтерське теоретичне знання, що підвищує рівень суворості наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, зокрема, дозволяє:

- розмежувати не лише види практики, а й види методологій, що стосуються бухгалтерського обліку. Існує класична 8-елементна методологія бухгалтерського обліку, яка має удосконалюватись вченими-бухгалтерами відповідно до потреб і запитів користувачів, а також управлінська та науково-дослідницькі методології, які є об'єктом удосконалення для спеціалістів інших наук. В назві наукових праць не можна протиставляти теорію і методологію бухгалтерського обліку, оскільки остання, як інструментарій пізнання фактів господарського життя бухгалтерами-практиками, виступає одним із об'єктів теоретичного пізнання вчених-практиків змістовного рівня;



Примітка:

- Спрямування об'єкта практики
- ▶ Використання результатів бухгалтерської практики
-▶ Спрямування бухгалтерських досліджень

Рис. 3.15. Взаємозв'язки між видами практики, що стосується бухгалтерського обліку

• під час рецензування дисертаційних робіт та наукових статей слід обов'язково враховувати, до якого виду вчених у сфері бухгалтерського обліку відноситься автор (на якому він рівні проводить свої дослідження). Якщо автором здійснюються дослідження на метатеоретичному рівні, то чи слід від нього вимагати наявності практики, під якою найчастіше розуміється аналіз бухгалтерської або управлінської практики? На нашу думку, ні. В даному випадку вид практики, яка досліджується автором, виступає об'єктом, на який спрямовуються дослідження вченого, а не методом. А вибір об'єкта дослідження є прерогативою наукового керівника чи консультанта, залежить від напрямів досліджень наукової школи, до складу якої входить автор тощо. Інша справа, коли ми говоримо про застосування емпіричних методів дослідження, які дуже рідко використовуються при здійсненні досліджень метатеоретичного характеру. В цьому випадку ми переходимо до дискусії в дещо іншу площину, яка передбачає розгляд пріоритетності позитивних або

нормативних досліджень в бухгалтерському обліку. Однак, дані питання лише в останній час почали підніматись вітчизняними науковцями та потребують окремого, більш детального розгляду;

• виділити ті напрями наукових досліджень в розрізі виділених видів практик, яким присвячується недостатня увага. Одним із таких маловивчених напрямів є співвідношення бухгалтерського обліку та практики прийняття рішень користувачами облікової інформації. Дослідження в даному напрямі повинні враховувати рівень розвитку інституційних запитів окремих груп користувачів облікової інформації^{**}, національні особливості розвитку системи бухгалтерського обліку та управлінської практики, що дозволить створити передумови для виділення поведінкових та соціологічних теорій у складі бухгалтерського теоретичного знання.

3.4. Вимоги до об'єктивності бухгалтерських наукових теорій

Розвиток науки бухгалтерський облік передбачає необхідність розробки нових теорій, які перетворюють аномальні випадки^{*} в бухгалтерському обліку на очікувані та пояснюють їх виникнення. Під час розробки нової бухгалтерської наукової теорії до неї висуваються різноманітні вимоги, призначенням яких є допомога в формуванні теорії шляхом приведення її до певних відповідних параметрів та норм, що свідчать про її об'єктивність.

В науковій літературі на сьогодні відсутній чітко встановлений перелік таких вимог та їх види. Це пов'язано з тим, що до 70 рр. ХХ ст. навіть в англо-американській літературі з бухгалтерського обліку питанням верифікації та перевірки достовірності теорії бухгалтерського обліку взагалі майже не приділялось уваги. Як зазначали члени комітету зі створення і джерел перевірки теорії бухгалтерського обліку, питання верифікації теорій одержало набагато меншу кількість уваги в бухгалтерському обліку навіть ніж питання побудови теорії [⁹⁵², с. 53]. Про це також наголошує М.Р. Метьюс: “в обліковій сфері інтерес до верифікації теорії з'явився зовсім

^{**} На нашу думку, вітчизняний користувач ще не готовий до широкого використання нефінансової бухгалтерської звітності або інтегрованої звітності, необхідність розвитку досліджень в сфері якої була проголошена на всесвітньому конгресі в Малайзії у 2010 р. Передусім, це зумовлюється недостатнім розвитком вітчизняного фондового ринку, який не є на сьогодні пріоритетним засобом залучення фінансових ресурсів для вітчизняних підприємств.

^{*} Випадки, які не можуть бути на сьогодні теоретично обгрунтовані. Наприклад, як відобразити в обліку зростання ринкової влади підприємства, тобто як через систему бухгалтерського обліку показати лідерство підприємства в конкурентному середовищі?

⁹⁵² Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification Source // Supplement to Volume XLVI of The Accounting Review. – 1971. – Vol. 46. – P. 51-79.

нещодавно та в різних формах, починаючи зі спроб виявлення взаємозв'язку між теорією та практикою бухгалтерського обліку та закінчуючи абстрактними пошуками в сфері метафізики і філософії” [953, с. 96].

Враховуючи те, що ми розглядаємо бухгалтерське теоретичне знання як систему бухгалтерських наукових теорій та метатеорій, необхідним є встановлення вимог, яким має відповідати кожна новостворена бухгалтерська теорія.

**Філософські підходи до
розуміння
об'єктивності
наукової теорії**

Основною вимогою до побудови окремої бухгалтерської наукової теорії є її узгодженість з філософськими основами бухгалтерської науки, які дозволяють встановити взаємозв'язки між окремими елементами бухгалтерського наукового знання та існуючими гносеологічними й епістемологічними концепціями і категоріями.

На сьогодні в філософії науки виділяються різноманітні критерії, що висуваються до новостворюваних теорій. Наприклад, І.Т. Глебов, В.В. Глухих та І.В. Назаров [954, с. 30] зазначають, що теорія має бути адекватною описуваному об'єкту, повно описувати певну сторону дійсності, пояснювати взаємозв'язки між різними компонентами в рамках теорії, забезпечувати внутрішню несуперечливість теорії дослідним даним.

На думку проф. А.Л. Нікіфорова, щоб вважатись задовільною, наукова теорія повинна відповідати таким критеріям: пояснення експериментальних фактів, що пояснювались старими теоріями, фактів, які попередні теорії не могли пояснити і фактів, за допомогою яких попередні теорії були фальсифіковані; усунення певних теоретичних труднощів – звільнення від ad hoc гіпотез та об'єднання в єдине ціле раніше незв'язаних гіпотез [955, с. 60]. Проф. М.Л. Томпсон зазначає, що для визнання теорії обов'язковою є необхідність її сумісності з іншими сталими теоріями, а також здатність пояснювати смисл явищ [956, с. 49-50].

Поппер К. виділяє наступні вимоги, яким має відповідати теорія, щоб бути наближеною до істини: вимога простоти – теорія має походити з певної простої, нової, плідотворної і цілісної ідеї щодо певних зв'язків і відношень

⁹⁵³ 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.

⁹⁵⁴ Глебов И.Т. Научно-техническое творчество: Учеб. пособие. / И.Т. Глебов, В.В. Глухих, И.В. Назаров– Екатеринбург: Урал. гос. лесотехн. ун-т., 2002. – 264 с.

⁹⁵⁵ Никифоров А.Л. Философия науки: история и методология. / А.Л. Никифоров. – М., Дом интеллектуальной книги, 1998. – 85 с.

⁹⁵⁶ Томпсон М. Философия науки / Мел Томпсон. — Пер. с англ. А. Гарькавого. — М.: ФАИР-ПРЕСС, 2003. – 304 с.

між до цих пір незв'язаними речами чи фактам або новими теоретичними сутностями; вимога можливості незалежної перевірки – теорія повинна мати нові наслідки, що можна перевірити, призводити до передбачення нових явищ; теорія повинна витримувати деякі нові і суворі перевірки [⁹⁵⁷, с. 364-366]. Остання вимога, на відміну від двох попередніх формальних вимог, є матеріальною вимогою, вимогою емпіричного успіху. Вона дозволяє вирішити питання про підстави вважати, що досліджувана теорія може розглядатись в якості кандидата для емпіричної перевірки.

На думку К. Поппера спростування є значним успіхом, оскільки воно шляхом спростувань зумовлює розвиток науки. А тому третя вимога не завжди є необхідною, оскільки навіть повністю незадовільна теорія, яка не пройшла тестування за першими двома вимогами все одно розвиває науку. Вищенаведене показує корені сформульованої К. Поппером фальсифікаціоністської моделі розвитку науки, за якою критерієм істинності (демаркації) теорії виступає її фальсифікація.

Серед вчених на сьогодні відсутні загальноприйняті критерії демаркації наукових теорій, як і відсутні відповіді на питання щодо способів демаркації науки і ненауки в цілому. Однак, поділяючи всіх дослідників, що висувують різноманітні критерії об'єктивності теорії, на позитивістів та постпозитивістів, можна виділити два основних напрями – верифікаціоністський (шляхом експериментальних підтверджень) та фальсифікаціоністський (шляхом спростувань), на основі яких розробляються різноманітні підходи до перевірки об'єктивності наукових теорій.

**Підхід Альберта
Ейнштейна до
об'єктивності
наукової теорії**

Розробка будь-якої бухгалтерської наукової теорії, як логічно організованої системи понять і суджень, взаємопов'язаних між собою за допомогою логічних відносин, виявляється виправданою, коли така теорія забезпечує подальший розвиток бухгалтерського обліку як науки. А. Ейнштейн виділив два способи обґрунтування об'єктивного характеру фізичних теорій, що може бути віднесено і до бухгалтерських наукових теорій.

За першим критерієм теорія не повинна суперечити даним досвіду, тобто теоретична основа має бути перевірена на дослідному матеріалі. Другий критерій характеризує передумови самої теорії, логічну простоту таких передумов (основних понять і співвідношень між ними). А. Ейнштейн

⁹⁵⁷ Поппер К. Логика и рост научного знания. Избранные работы. Пер. с английского, составление, общая редакция и вступительная статья, доктора философских наук, В.Н. Садовского. / Карл Поппер. – М.: "Прогресс", 1983. – 605 с.

називає другий критерій критерієм внутрішньої досконалості теорії, а перший – зовнішнім виправданням. До внутрішньої досконалості теорії він відносить наступне: “теорія є для нас найбільш цінною тоді, коли вона не є логічно довільним образом, вибраним серед приблизно рівноцінних і аналогічно побудованих теорій”⁹⁵⁸, с. 79].

Для підвищення ступеня зовнішнього виправдання наукової теорії у тих випадках, коли результати її емпіричної перевірки не співпадають з її передбаченнями, до її складу вводяться гіпотези типу *ad hoc*. Вони виступають певним штучним засобом врятування наукової теорії. Як зазначає проф. У.А. Раджабов ⁹⁵⁹, с. 97] з часом в теорії може відбуватись накопичення допущень зі зростаючим ступенем *ad hoc*, що, не може в кінці кінців не привести до викриття не тільки цих останніх, але і початкових тверджень цього типу.

У складі національної бухгалтерської доктрини, яка складається з певної кількості теорій, також можна спостерігати поступове накопичення *ad hoc* гіпотез, що поступово призвело до спростування тверджень самої наукової теорії. Прикладом такої ситуації є бухгалтерське відображення гудвілу в національних П(С)БО. Спочатку цей об’єкт визнавався нематеріальним активом, і відображався на рахунку 126. Однак, таке твердження теорії емпірично не виправдалось і була введена гіпотеза *ad hoc* першого рівня, що гудвіл є окремим типом активів, який відрізняється від нематеріальних, та має відображатись на рахунку 19 і амортизуватись протягом 20 років. При неспівпаданні результатів досвіду з вищенаведеним твердженням (оскільки операції з гудвілом стали способом маніпулювання прибутком підприємства) була висунута гіпотеза *ad hoc* другого рівня, що гудвіл є окремим типом активів, але який вже не амортизується, а тестується на знецінення. Однак і *ad hoc* гіпотеза другого рівня на сьогодні в багатьох аспектах емпірично не виправдовується, внаслідок чого дослідниками висуваються пропозиції щодо необхідності відображення не лише гудвілу при придбанні, як це передбачається в розглянутих *ad hoc* гіпотезах, а внутрішньогенерованого гудвілу, що з’являється в процесі функціонування підприємства. Вищенаведений приклад відображає ситуацію, коли накопичення *ad hoc* гіпотез стосовно гудвілу підприємства призводить до поступового спростування положень існуючої теорії.

⁹⁵⁸ Эйнштейн А. Творческая автобиография / А. Эйнштейн // Успехи физических наук. – 1956, Май. – Т. LIX, вып. 1. – С. 71-105.

⁹⁵⁹ Раджабов У.А. Динамика естественнонаучного знания (Системно-методологический анализ) / Уллубий Раджабов. – М.: Наука. – 336 с.

Виходячи з критеріїв об'єктивності наукової теорії, виділених А. Ейнштейном, бухгалтерські наукові теорії можна критикувати (обґрунтовувати їх недієвість) у наступних випадках:

- за відсутності або недосконалості їх практичної корисності, зокрема, можливості їх практичного застосування, що фактично є прагматичною оцінкою їх цінності та обмеженням для розвитку;

- за відсутності або недосконалості теорії бути засобом внутрішнього удосконалення, логічної гармонізації і росту теоретичної сфери бухгалтерського обліку, ефективного вирішення наявних бухгалтерських теоретичних проблем та постановки нових.

Синтез існуючих підходів до об'єктивності наукових бухгалтерських теорій

Виходячи з проаналізованих підходів, запропоновано матрицю, яка дозволяє визначити можливі варіанти перевірки бухгалтерської наукової теорії на

об'єктивність (табл. 3.5).

Таблиця 3.5. Матриця шляхів встановлення об'єктивності бухгалтерської наукової теорії

Критерії А. Ейнштейна до об'єктивності теорії	Філософські критерії об'єктивності теорії	
	Верифікація (підтвердження)	Фальсифікація (спростування)
Внутрішнє виправдання	логічна верифікація	логічна фальсифікація
Зовнішнє виправдання	емпірична верифікація	емпірична фальсифікація

Виходячи з вищенаведеної матриці, виділено чотири можливих шляхи чи варіанти перевірки об'єктивності бухгалтерської наукової теорії:

1. *Логічна верифікація* передбачає, що бухгалтерська наукова теорія є об'єктивною, тобто науковою, якщо при її побудові була додержана логічна суворість одержання висловлювань теорії. За підвищення логічної суворості бухгалтерського обліку активно виступали представники англо-американської школи обліку Г.Р. Хетфілд, Р.Дж. Чемберс та Р. Маттесіч.

Вимога логічної верифікації фактично прописана в концептуальній основі GAAP US, зокрема, в п. 76 SFAC 2 [⁹⁶⁰, с. 21] зазначається, що “як пошкоджене дзеркало викривляє зображення людини, що стоїть перед ним ... так і погана модель дає викривлене представлення системи на основі цієї моделі”. Відповідно, для забезпечення правильного

⁹⁶⁰ Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Financial Accounting Standards Board, 2008. – 37 p.

представлення системи на основі бухгалтерських моделей необхідно дотримуватись логічної суворості при їх побудові.

Американський дослідник Е.А. Спіллер, виходячи з критерію логічної верифікації теорії бухгалтерського обліку наділяє її функцією перевірки бухгалтерської практики. Зокрема, він зазначає [⁹⁶¹, с. 859], що для того, щоб бухгалтерська практика мала значимість, вона повинна мати логічний зміст. Тому бухгалтерська практика повинна безперервно перевірятись на внутрішню послідовність, а теорією повинні бути надані керівні принципи для її подальшого розвитку.

2. *Емпірична верифікація* передбачає, що бухгалтерська наукова теорія є об'єктивною, якщо вона має емпіричне підтвердження і її розвиток передбачає підвищення емпіричної евристичності шляхом появи нових стратегій експериментів, проектуванням нових експериментальних ситуацій тощо. Ця вимога об'єктивності наукової теорії покладена в основу позитивної теорії бухгалтерського обліку, на відміну від нормативних теорій, розроблених в період 60-70-х рр. англо-американськими дослідниками, які через відсутність широкої емпіричної верифікації піддавались критиці. Наприклад, проф. Н. Допух [⁹⁶², с. 67], прихильник позитивної теорії обліку, відмічає, що теорії, розроблені дослідниками не-емпіриками не піддавались верифікації, а ранні моделі в управлінні і аудиті були відірвані від реального світу.

Цей шлях перевірки об'єктивності бухгалтерської наукової теорії співпадає з класичною марксистською тезою “практика – критерій істини”, що зумовило його широке використання значною кількістю вітчизняних науковців у сфері бухгалтерського обліку. Узагальнюючою їх позицією є наступна теза проф. Я.В. Соколова: “теорія обліку повинна бути пов’язана з практикою. Якщо теорія нічого не дає для практики, вона непотрібна [⁹⁶³, с. 385]. Про це ж застерігає й проф. А. Ріаї-Белькаоєм [⁹⁶⁴, с. 116], відмічаючи, що який би не був обраний підхід до побудови теорій, важливо пам’ятати, що теорія повинна бути підтверджена бухгалтерською практикою, щоб бути прийнятою.

В англо-американській бухгалтерській спільноті було намагання нормативного закріплення емпіричної верифікації в якості основи для перевірки об'єктивності нових бухгалтерських теорій. Результати такого закріплення можна побачити в “Звіті комітету зі створення і джерел

⁹⁶¹ Spiller E.A. Theory and practice in the development of accounting / Earl Spiller // The accounting review. – 1964. – Vol. 39, No. 4. – P. 850-859.

⁹⁶² Dopuch N. Empirical vs. non-empirical contributions to accounting theory development / Nicholas Dopuch // Accounting Research Convocation on the Subject of Seeking Full Disclosure. University of Alabama. 1979. – November. – P. 67-83.

⁹⁶³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁹⁶⁴ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

перевірки теорії бухгалтерського обліку” (1970 р.) [⁹⁶⁵], що був підготовлений дослідниками (Р. Стерлінгом, Т. Вільямсом та Ч. Гріффіном), які мали публікації, присвячені проблемам верифікації теорії бухгалтерського обліку. Використовуючи в якості теоретичної основи своїх досліджень напрацювання Ф. Махлупа, науковці розглядали бухгалтерський облік в якості емпіричної науки, та вважали емпіричну верифікацію основним засобом для перевірки наукових бухгалтерських теорій.

Однак на думку В. Шрейдера та Р. Малкольма емпірична верифікація, запропонована в розглядуваному вище звіті, не є обов’язковою для всіх бухгалтерських теорій [⁹⁶⁶, с. 96-97]. Автори доводять, що предмет бухгалтерського обліку як науки не обов’язково має базуватись на емпіричній моделі. Ситуація відносно теорій Ейнштейна та Ньютона в фізиці, що мають значні суперечності, однак повноцінно використовуються, також може існувати і для окремих бухгалтерських теорій.

Серед українських вчених про необхідність перевірки результатів наукових досліджень зазначає С.В. Івахненко, які, на його думку, мають бути отримані внаслідок надійних (у тому числі математичних, статистичних) методів, які б забезпечували високу достовірність і можливість належної перевірки колегами [⁹⁶⁷, с. 52]. Однак, на сьогодні такі пропозиції залишаються лише на рівні закликів до дій.

3. *Емпірична фальсифікація* передбачає, що бухгалтерська наукова теорія є об’єктивною, якщо вона в цілому або її окремі положення можуть бути принципово спростовані в результаті емпіричної перевірки, тобто перевірки бухгалтерською практикою. Тобто висловлювання конкретної бухгалтерської теорії можуть бути одержані логічно але є безглуздими з позиції бухгалтерського практичного досвіду.

Цей шлях перевірки об’єктивності бухгалтерської теорії використовується як вітчизняними, так і зарубіжними дослідниками. Так, проф. Я.В. Соколовим наведено приклади емпіричної фальсифікації теорій бухгалтерського обліку на основі теорій, що пояснюють подвійний запис (теорія Шера, теорія Дегранжа). Для рахунків, що відображають рух капіталу, в ряді випадків теорія Дегранжа не працює, а теорія Шера, навпаки, пояснює ці факти, але є недостатньо переконливою в поясненні записів по рахунках розрахунків [⁹⁶⁸, с. 77].

⁹⁶⁵ Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification Source // Supplement to Volume XLVI of The Accounting Review. – 1971. – Vol. 46. – P. 51-79.

⁹⁶⁶ Schrader W.J. A Note on Accounting Theory Construction and Verification / William J. Schrader, Robert E. Malcom // Abacus. – 2005. – Volume 9, Issue 1. – P. 93-98.

⁹⁶⁷ Івахненко С.В. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С.В. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 48-53.

⁹⁶⁸ Соколов Я.В. Зачем бухгалтеру теория бухгалтерского учета? / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 2. – С. 77.

У 1983 р. проф. Ч. Крістенсеном [⁹⁶⁹, с. 3-5] було використано фальсифікаціонізм К. Поппера для встановлення демаркації позитивної теорії бухгалтерського обліку Р. Уоттса та Дж. Циммермана. В результаті автор дійшов висновку про невідповідність позитивної теорії критеріям науки за К. Поппером.

4. *Логічна фальсифікація* передбачає, що бухгалтерська наукова теорія є об'єктивною, якщо вона безумовно містить вже виявлену чи приховану логічну суперечливість.

На перший погляд у випадку наявності логічної суперечливості бухгалтерської теорії одразу виникає сумнів у необхідності її застосування, однак враховуючі сучасні дослідження в сфері філософії науки, не можна говорити про однозначність такого твердження. Як зазначає проф. У.А. Раджабов [⁹⁷⁰, с. 94] для предметно-змістовних теорій їх велика чи менша логічна суперечливість стала настільки звичним явищем, що відмова від неї тільки за цієї однієї підстави не має прецедентів.

Внутрішні цінності та об'єктивність бухгалтерських теорій

Існуюча ситуація, що характеризується неможливістю встановлення чітких критеріїв для встановлення об'єктивності бухгалтерських наукових теорій, зумовила зайняття дослідниками позиції про певну “таємничість” стосовно виділення таких критеріїв. З цього приводу К. Поппер зазначає, що “в соціальних науках досягти об'єктивності взагалі неможливо, у всякому випадку, складніше, ніж у природознавстві, оскільки об'єктивність означає свободу від оцінок, а соціальні науки лише у рідких випадках можуть настільки звільнитись від них, щоб на скільки-небудь підійти до об'єктивності [⁹⁷¹, с. 70].

Так, на думку проф. А.Л. Нікіфорова критерії науковості повинні залишатись певною мірою невизначеними, оскільки вони можуть стати перепоною для виникнення нових наукових дисциплін і пізнання нових, раніше невідомих предметів і явищ [⁹⁷²]. Подібного підходу також дотримується проф. Л.Б. Баженов, який називає критерії демаркації методологічними регулятивами теорії. На його думку формулювання методологічних регулятивів носить “невизначений” характер в тому розумінні, в якому слідує говорити про “невизначений” характер філософських тверджень. В будь-якому (реальному) людському пізнанні завжди існує непізнане, для попереднього охоплення якого

⁹⁶⁹ Christenson Ch. The methodology of positive accounting / Charles Christenson // The accounting review. – 1983. – Vol. LVIII, No. 1. – P. 1-21.

⁹⁷⁰ Раджабов У.А. Динамика естественнонаучного знания (Системно-методологический анализ) / Уллубий Раджабов. – М.: Наука. – 336 с.

⁹⁷¹ Поппер К. Логика социальных наук / Карл Поппер // Вопросы философии. – 1992. – № 10. – С. 70.

⁹⁷² Никифоров А.Л. Логика и методология. Методическое пособие для подготовки магистров / А.Л. Никифоров // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://journal.iph.ras.ru/logikametodologia.html>

необхідні сходинки пізнання – філософські категорії. Саме в цій незавершеності, невизначеності “смутності” полягає основна відмінність філософських категорій від конкретно-наукових понять. Методологічні регулятиви якраз і є твердженнями філософського характеру, яким характерна вищевказана невизначеність [⁹⁷³, с. 77-78].

Разом з тим, проф. Л.Б. Баженов [⁹⁷⁴, с. 78] виділяє перелік методологічних регулятивів наукової теорії (принципова здатність бути перевіреною, максимальна спільність, сила передбачення, принципова простота, системність), який заслуговує на особливу увагу дослідників-бухгалтерів. Запропоновані регулятиви виконують селективну функцію, тобто вони не носять жорстких правил відбору, а тому на їх основі бухгалтерський облік як наука, використовуючи систему внутрішніх цінностей, може сформувати власну систему методологічних регулятивів бухгалтерських наукових теорій.

В той же час, залишається невирішеним питання розуміння сутності внутрішніх цінностей бухгалтерського обліку.

Однією із визначальних цінностей бухгалтерського обліку є його сервісна, обслуговуюча орієнтація. Бухгалтерський облік, за своєю сутністю є функціональною (забезпечуючою) наукою, що виконує сервісну функцію. Як зазначає проф. Г.Г. Кірейцев “під функціями бухгалтерського обліку слід розуміти ... забезпечення інформаційного сервісу менеджменту та задоволення потреб в бухгалтерській інформації інших її користувачів ...” [⁹⁷⁵, с. 41]. Даний підхід також є очевидним і в англо-американській обліковій літературі, про що зазначає проф. М.Дж. Гаффікін [⁹⁷⁶, с. 16].

Сервісну спрямованість бухгалтерського обліку можна прослідкувати навіть із класичного набору завдань, які висувуються перед ним, та самого визначення бухгалтерського обліку із ЗУПБОФЗУ, з якого випливає функціональна приналежність бухгалтерського обліку до внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації. Бухгалтерський облік не існує сам для себе, як об’єктивне явище (він був винайдений людиною та має конкретну дату своєї появи (облік в класичному вигляді на основі подвійного запису)), а виконує певні функції, покладені на нього суб’єктом його ведення. Зважаючи на це, можна говорити про пріоритетність зовнішнього виправдання бухгалтерських наукових теорій, що розробляються вченими.

⁹⁷³ Баженов Л.Б. Стрoение и функции естественoнаучной теории / Л. Баженов. – М., 1986. – 154 с.

⁹⁷⁴ Те ж.

⁹⁷⁵ Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки: Монографія. / Григорій Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

⁹⁷⁶ Gaffikin M.G.R. Accounting theory / Michael Gaffikin, Pearson Education Canada, 2008. – 279 p.

В той же час, бухгалтерські наукові теорії повинні максимально можливо відповідати вимогам внутрішнього виправдання. З цього приводу Ч. Гріффіні і Т. Вільямс зазначають, що бухгалтерський механізм є абстракцією, математичною чи раціоналістичною системою, законність якої залежить більше від її логічної послідовності, аніж від її емпіричної перевірки [⁹⁷⁷, с. 414], тобто внутрішнє виправдання бухгалтерської наукової теорії авторами висувається на перше місце.

Виходячи з встановленої цінності обліку (сервісна орієнтація), у випадку, якщо логічний розвиток чи вдосконалення бухгалтерської наукової теорії не супроводжується в кінцевому випадку зростанням її емпіричної евристичності, то він рано чи пізно стає безцільним, беззмістовним. В такому випадку розгортання кожної змістовної бухгалтерської наукової теорії зводиться до адаптації її висловлювань до наявного чи можливого емпіричного матеріалу.

Але як зазначає проф. У.А. Раджабов будь-яка теоретична система розгортається в кінцевому випадку як певний компроміс між логікою та досвідом, через встановлення певної динамічної рівноваги між ними. Цей компроміс передбачає здійснення поступок з обох сторін. З одного боку, логіка, не дивлячись на все своє привілейоване становище в теорії, повинна приймати обмеження з боку досвіду, а з іншого, досвід, в кінцевому випадку, не може повністю заперечувати відносну суверенність логіки [⁹⁷⁸, с. 95]. Внаслідок існування такого компромісу в кожній змістовній бухгалтерській науковій теорії наявні як певна виявлена чи прихована логічна суперечливість, так й аномалії і контрприкладі, що спростовують певні положення чи висловлювання конкретної теорії.

Превалювання зовнішнього емпіричного виправдання бухгалтерських наукових теорій в сучасних умовах не означає, що не можуть розроблятися теорії, які не мають такого виправдання, оскільки для розвитку бухгалтерського обліку як науки також необхідні теорії, що розвиватимуть виключно її теоретичні положення.

Також при обранні критерію об'єктивності теорії, слід враховувати вид бухгалтерської наукової теорії, оскільки, залежно від цього, критерії будуть мати певні відмінності. Наприклад, індуктивні бухгалтерські теорії базуються на спостереженні, тому від них більше вимагається здатність до передбачень відносно настання певних подій, що зумовлює при розробці таких теорій

⁹⁷⁷ Griffin C.H. A comparative analysis of accounting and mathematics / C.H. Griffin, T.H. Williams // The Accounting Review. – 1962. – (July). – P. 410-414.

⁹⁷⁸ Раджабов У.А. Динамика естественнонаучного знания (Системно-методологический анализ) / Уллубий Раджабов. – М.: Наука. – 336 с.

необхідність орієнтації на критерій зовнішнього виправдання. Дедуктивні бухгалтерські теорії вказують на те, що повинно бути зроблено за відповідних обставин, тому при їх розробці дослідники, як показує історичний аналіз нормативних теорій, орієнтуються на критерій внутрішнього виправдання.

3.5. Підходи до побудови бухгалтерських наукових теорій

Питання побудови бухгалтерських наукових теорій, як і їх верифікації, в англо-американській літературі почали досліджуватись зовсім нещодавно, що зумовлює недостатню розробленість даного питання. Як зазначав у 1970 р. проф. Р. Стерлінг [⁹⁷⁹, с. 444] існує дуже багато питань стосовно шляхів побудови теорій бухгалтерського обліку, що особливо пов'язано з недостатнім розуміння процесу побудови теорій. Вітчизняними дослідниками-бухгалтерами дані питання взагалі майже не розглядаються, що зумовлено наступними причинами:

- загальною проблемою відсутності глибоких досліджень в сфері бухгалтерського теоретичного знання;
- превалюванням звуженого “радянського” підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку, що зводився до таких основних понять як предмет, метод та цілі обліку;
- використанням підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку як єдиної загальної теорії.

Використовуючи запропонований підхід до розгляду науки бухгалтерський облік як системи взаємопов'язаних бухгалтерських наукових теорій, необхідним є виявлення можливих шляхів побудови бухгалтерських теорій та аналіз підходів, які використовувались дослідниками в сфері бухгалтерського обліку.

Класифікація методів побудови бухгалтерських наукових теорій

Щодо побудови наукових теорій в бухгалтерському обліку можна встановити, що серед представників бухгалтерського наукового співтовариства є певна узгодженість в поглядах. Формування цієї узгодженості бере свій початок від праці Дж.В. Баклі, П. Кіршера та Р.Л. Метьюса “Методологія в теорії бухгалтерського обліку” (1968 р.). В ній автори узагальнили існуючі підходи до формулювання бухгалтерських теорій та запропонували наступну класифікацію (табл. 3.6).

⁹⁷⁹ Sterling R.R. On Theory Construction and Verification / Robert R. Sterling // The Accounting Review. – 1970. – Vol. 45, No. 3. – P. 444-457.

Таблиця 3.6. Підходи до формулювання бухгалтерських теорій за Дж.В. Баклі, П. Кіршером та Р.Л. Метьюсом [⁹⁸⁰, с. 276]

<i>Група підходів</i>	<i>Підхід</i>
Негеоретичний (неофіційний) підхід	Практичний
	Авторитарний
Теоретичний (формальний) підхід	Індуктивний
	Дедуктивний
	Етичний
	Соціологічний
	Математичний (аксіоматичний)
	Економічний
Еклектичний чи комбінаційний підхід та нові підходи	Ситуаційний
	Біхевіористичний
	Прогнозний

Упродовж багатьох років цей підхід застосовувався дослідниками і по-сьогодні використовується багатьма вченими, зокрема, проф. А. Ріаї-Белькаєм [⁹⁸¹, с. 110-116], Р.Дж. Рейді [⁹⁸², с. 2-4], колективом авторів з університету “Maharshi Dayanand University” [⁹⁸³, с. 62], Т. Гордоном [⁹⁸⁴] та ін. Проф. Л.С. Порвал, беручи запропоновану Дж.В. Баклі, П. Кіршером та Р.Л. Метьюсом класифікацію за основу, удосконалює її, виділяючи традиційні та нові підходи до побудови бухгалтерських теорій (табл. 3.7).

Таблиця 3.7. Підходи до побудови бухгалтерських теорій за Л.С. Порвалом [⁹⁸⁵, с. 27-38]

<i>Група підходів</i>	<i>Підхід</i>
Традиційні підходи	Прагматичний
	Дедуктивний
	Індуктивний
	Етичний
	Соціологічний
	Економічний
	Еклектичний
Нові підходи	Ситуаційний
	Підхід управлінських моделей
	Біхевіористичний
	Прогнозний
	Підхід інформаційної економіки

На думку автора [⁹⁸⁶, с. 27] формулювання підходів до побудови бухгалтерських теорій здійснюється з метою забезпечення раціональності тієї діяльності, що здійснюють бухгалтери або збираються робити.

⁹⁸⁰ Buckley J.W. Methodology in accounting theory / Buckley John, Kircher Paul, Mathews Russel // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274-283.

⁹⁸¹ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

⁹⁸² Reddy R.J. Advanced Accounting. – New Dehli: APH Publishing Corporation, 2005. - 168 p.

⁹⁸³ Accounting theory. – РОНТАК, Maharshi Dayanand University, 2004. – 552 p.

⁹⁸⁴ Gordon T. Accounting Theory / T. Gordon // www.cbe.uidaho.edu/Acct561/Files/THEORY.DOC.

⁹⁸⁵ Porwal L.S. Accounting theory, an introduction. / L.S. Porwal. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.

⁹⁸⁶ Те ж.

Запропоновані групи підходів (традиційні та нові) не є незалежними одна від одної, а для розробки бухгалтерських принципів використовуються більше ніж один із запропонованих підходів.

Також в США у 1966 р. була здійснена спроба виділення шляхів побудови бухгалтерських теорій урядовою організацією, зокрема, спеціальним комітетом при ААА в положенні ASOBAT (табл. 3.8).

Таблиця 3.8. Класифікація підходів до побудови бухгалтерських теорій за ASOBAT

<i>Група підходів</i>	<i>Підхід</i>
Класичні підходи	Нормативний (дедуктивний)
	Позитивний (індуктивний)
Підхід корисності прийняття управлінських рішень	Підхід управлінських моделей
	Підхід суб'єктів, що приймають управлінські рішення (біхевіористичний і управління прибутком)
Підхід інформаційної економіки	Бухгалтерський облік соціального благополуччя

Однак даний підхід в якості цілісної конструкції не знайшов значного поширення серед дослідників-бухгалтерів, хоча окремі складові запропонованої класифікації використовувались в підходах інших вчених (див. нижче).

Вищенаведені класифікації підходів до побудови бухгалтерських наукових теорій (табл. 3.6, 3.7, 3.8) не є виключними, оскільки враховують наявні на певний час теорії, а, відповідно, з розвитком нових теорій вони можуть бути розширені і доповнені. Прикладом цього є удосконалення класифікації Дж.В. Баклі, П. Кіршера та Р.Л. Метьюса, розробленої у 1968 р., класифікацією Л.С. Порвала у 1990 р. Враховуючи значний розвиток бухгалтерського обліку, починаючи з 90-х рр. ХХ ст. до сьогодні, можна говорити про розширення вищенаведених класифікацій. Наприклад, саме з 90-х рр., у зв'язку з ускладненням екологічної ситуації в світі, кліматичними змінами, широко почав розвиватись такий напрям бухгалтерського обліку як “облік навколишнього середовища” (environmental accounting), тому підходи, покладені в основу його розробки можуть бути обґрунтовані як екологічний підхід до побудови бухгалтерських наукових теорій.

Іншим напрямом удосконалення класифікації може бути розробка правової або юридичної теорії, яка враховуватиме особливості взаємодії бухгалтерського обліку з правом. Наприклад Р. Каспіна [⁹⁸⁷, с. 68-70] пише про

⁹⁸⁷ Каспина Р.Г. Форенестический учет: перспективы развития в России / Роза Григорьевна Каспина // Вестник КГФЭИ. – 2007. – № 2 (7). – С. 68-70.

появу форенестичного обліку*, який набуває значного розвитку, у нас цю сферу діяльності називають судово-бухгалтерською експертизою. Тому розробка правової теорії обліку може бути покладена в основу цієї сфери діяльності.

Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки необхідним є встановлення сутності кожного з вищенаведених підходів до побудови бухгалтерських теорій, виявлення основного підходу, який на сьогодні використовується вченими.

**Застосування
філософських підходів
до побудови
бухгалтерських теорій**

Філософські підходи до побудови наукових теорій. В філософії науки виділяють наступні підходи або методи побудови наукової теорії (табл. 3.9).

Таблиця 3.9. Методи побудови наукової теорії в філософії науки

Метод 1	Характеристика 2
1. Дедуктивний	Передбачає встановлення вихідного базису (термінів та тверджень), пошук логічних засобів (правил виведення і визначення) та одержання сукупності тверджень, що одержуються з вихідного базису шляхом застосування обраних логічних засобів
• гіпотетико-дедуктивний	Передбачає висунання загальних і окремих гіпотез з яких можуть бути виведені наслідки, що піддаються перевірці за допомогою спостереження і експерименту. Висунуті гіпотези з різною логічною силою об'єднуються в єдину дедуктивну систему, яка характеризується тим, що на основі більш логічно сильних гіпотез виводяться менш сильні гіпотези**
• аксіоматико-дедуктивний	Передбачає вибір ряду початкових понять, що не визначаються і використовуються без пояснення їх смислу, хоча інші поняття є суворо визначені через початкові невизначені поняття та інші понятті із вже визначеним смислом. Такі обрані поняття розглядаються в якості аксіом (істин) з яких на основі правил логічного виведення намагаються вивести інші істини як теореми
• генетичний (конструктивний)	Передбачає обрання в якості вихідного положення деяких наперед заданих об'єктів і деякої системи допустимих дій над об'єктами. Тому в теорії, побудованій на основі генетичного методу розмірковують не тільки про ті об'єкти, які дійсно побудовані, але і про ті, які можуть бути побудовані із вже побудованих шляхом допустимих дій
2. Індуктивний	Передбачає спостереження і констатацію фактів, після чого здійснюється узагальнення і побудова наукової теорії. Загалом передбачає виведення загального положення про клас в цілому на основі розгляду окремих його елементів

* В США випускається журнал "Forensic accounting".

** На думку проф. В.І. Моїсєєва [Моїсєєв В.И. Философия и методология науки / В.И. Моїсєєв. – М., 2005. – 238 с., с. 109] гіпотетико-дедуктивний метод є єдністю індукції і дедукції, з переважаючою індуктивною складовою, а тому він також може бути віднесений до складу індуктивних.

Продовження табл. 3.9

1	2
3. Идеографічний	Передбачає пошук індивідуальних властивостей досліджуваного об'єкта, за наявності яких він відрізняється від інших. За даним підходом описуються окремі особливості та факти теорії, увага приділяється окремим ознакам, а не загальним законам
4. Еклектичний	Є синтезом різноманітних існуючих концепцій

Вищенаведені методи найчастіше зустрічаються в працях з філософії науки, однак, залежно від специфіки конкретної дисципліни, можуть використовуватись й інші підходи.

Щодо превалювання в застосуванні конкретного методу для розробки наукових теорій, то слід відмітити, що починаючи з другої половини ХХ ст., завдяки розробкам неопозитивістів, в якості норми при побудові наукових теорій використовується гіпотетико-дедуктивний, або як його називають англо-американські дослідники, “науковий метод”. Про це також наголошує проф. В.І. Моїсєєв: “в сучасній філософії науки існує певна стандартна модель наукової теорії... Вона носить назву гіпотетико-дедуктивної, чи синтетичної моделі наукової теорії [⁹⁸⁸, с. 121].

• *Гіпотетико-дедуктивний метод побудови бухгалтерських наукових теорій.* Починаючи з 70-х рр. ХХ ст. в англійських країнах, що було пов'язано з розвитком позитивізму в сфері обліку, відбувається широке впровадження “наукового методу” в бухгалтерські дослідження. Як наслідок, про що пише проф. М.Р. Метьюс, дослідники з бухгалтерського обліку відмовились від нормативного теоретизування і описової роботи і багато в чому перейшли до емпіричного дослідження [⁹⁸⁹, с. 87-88].

Хоча на сьогодні в бухгалтерському обліку використовується значна кількість підходів при побудові його наукових теорій, однак ця модель побудови наукового знання є певною відправною точкою, від якої мають відштовхуватись інші моделі, що використовуються в бухгалтерських дослідженнях. Це зумовлює необхідність аналізу особливостей застосування гіпотетико-дедуктивної моделі наукової теорії в бухгалтерському обліку.

Процес реалізації “наукового методу”, що забезпечує конструювання теорії бухгалтерського обліку шляхом перевірки припущень чи гіпотез через її тестування досвідом, проф. М.В. Глаутъє та Б. Андердоун відображають наступним чином (рис. 3.16).

⁹⁸⁸ Моїсєєв В.І. Философия и методология науки / В.И. Моїсєєв. – М., 2005. – 238 с.

⁹⁸⁹ Те ж.

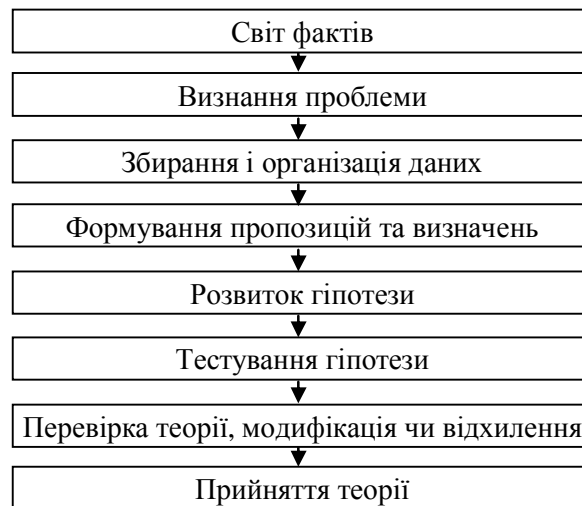


Рис. 3.16. Процес реалізації наукового методу в бухгалтерському обліку за М.В. Глаут'є та Б. Андердоном [⁹⁹⁰, с. 20]

Проф. М.Дж. Гаффікін ілюструє процес побудови бухгалтерської наукової теорії на основі “наукового методу” наступним чином (рис. 3.17).

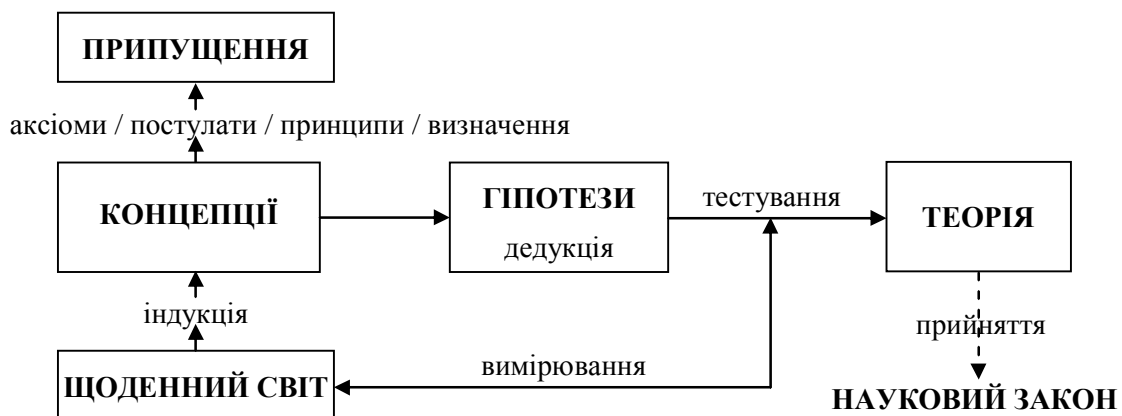


Рис. 3.17. Наукова побудова теорії за проф. М.Дж. Гаффікіном [⁹⁹¹, с. 10]

Відправною точкою в побудові теорії є висунення припущень, які будуть достовірними відносно сфери, яка підлягає дослідженню чи теоретизації. Вони включатимуть те, що деякі автори вважають за мету. Тобто мета з'являється від припущення, що наявна певна “проблема”, що досліджується. З дедуктивного процесу одержуються гіпотези на основі апріорного знання (постулатів і принципів) і емпіричних знань (на основі спостереження за БНКС). Одержана гіпотеза піддається тестуванню для встановлення її істинності чи хибності, що

⁹⁹⁰ Glautier M.W.E. Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.

⁹⁹¹ 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.

може включати як процес її верифікації, так і фальсифікації. Пройшовши тестування, гіпотеза перетворюється на теорію, яка вже в подальшому може стати науковим законом.

Залежно від того, яку методологію сповідує науковець при проведенні бухгалтерських досліджень – нормативну чи позитивну, існує два варіанти застосування гіпотетико-дедуктивного підходу. Перший використовується дослідниками нормативістами (апріористами), другий – позитивістами (некритичними емпірицистами) (рис. 3.18).

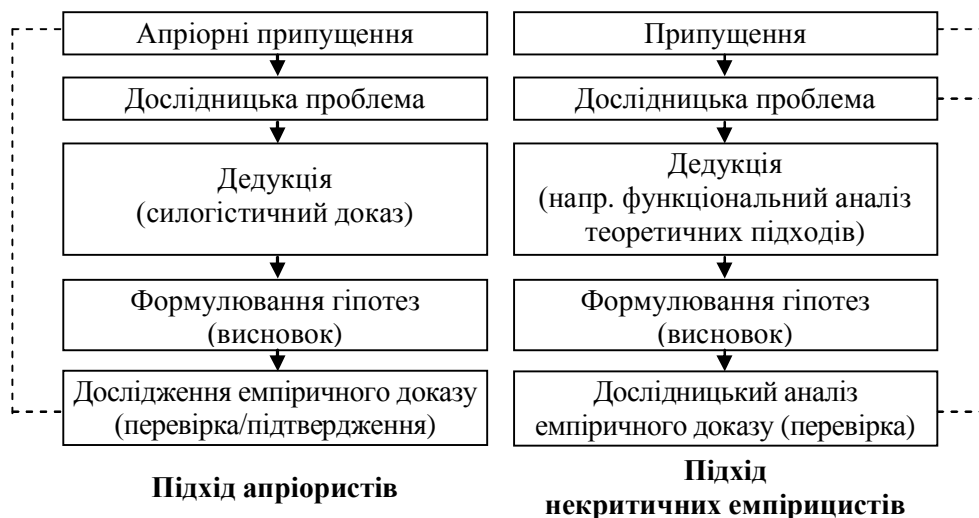


Рис. 3.18. Можливі варіанти застосування гіпотетико-дедуктивного підходу апріористами та некритичними емпірицистами [⁹⁹², с. 30-31]

Основна відмінність між вищенаведеними підходами полягає в розставленні дослідницьких акцентів. Некритичні емпірицисти використовують більш складні методи та засоби, що базуються на позитивній методології та принципах логічного емпірицизму.

Історичні аспекти застосування методів побудови наукових теорій. Окрім гіпотетико-дедуктивного методу побудови дослідники-обліковці використовували й інші методи, які дозволили їм розробляти нові бухгалтерські теорії.

Індуктивний метод. У 1962 р. проф. В. Шрейдер писав, що теоретики бухгалтерського обліку рідко, або може ніколи, не намагались досліджувати бізнес-діяльність без використання основоположних припущень і таких визначень як активи і зобов'язання. Ця праця є такою спробою, вона є дослідженням можливості здійснення узагальнень про

⁹⁹² 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.

бухгалтерський облік на основі індуктивного методу [⁹⁹³, с. 645]. Тобто, до 1962 р. спроби застосування індуктивного методу для побудови бухгалтерських теорій в англomовних країнах були майже відсутні.

Колектив авторів з університету “Maharshi Dayanand University” визначає наступну послідовність застосування індуктивного підходу до побудови бухгалтерської наукової теорії (рис. 3.19).

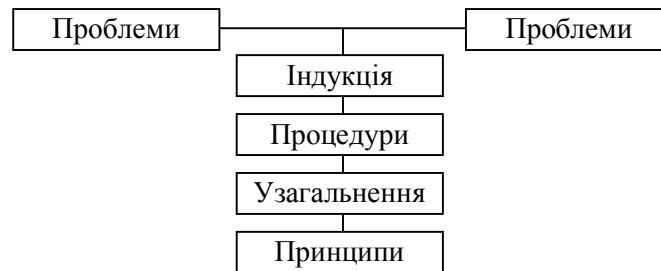


Рис. 3.19. Індуктивний підхід до побудови теорії бухгалтерського обліку [⁹⁹⁴, с. 62]

За проф. А. Ріая-Белькаоєм [⁹⁹⁵, с. 112] індуктивний підхід до розвитку бухгалтерської наукової теорії починається зі спостереження і вимірювання та дедуктивного руху до узагальнених висновків. Він складається з наступних стадій: реєстрація спостережень; аналіз і класифікація цих спостережень для встановлення зворотних зв'язків; індуктивне одержання узагальнень і принципів бухгалтерського обліку зі спостережень, які відображають зворотні зв'язки; тестування узагальнень.

Яскравим прикладом застосування індуктивного підходу до побудови окремої бухгалтерської теорії є побудова проф. Ю. Ідзірі у 1975 р. теорії бухгалтерського вимірювання. Автором здійснювались спеціальні спостереження, після чого проводився опис семантичних та прагматичних структур та їх подальша емпірична верифікація. Зокрема, автор намагався побудувати бухгалтерську теорію вимірювання на основі принципу історичної собівартості шляхом спостереження за існуючою практикою, розглядаючи природу і цілі бухгалтерського обліку з описової точки зору.

Також до вчених-теоретиків бухгалтерського обліку, які використовували індуктивний підхід при розробці теорій, можна віднести Г.Р. Хетфілда та А.К. Літлтона, які досліджували існуючу бухгалтерську практику та намагались її удосконалити і виправдати з позиції теорії. Як

⁹⁹³ Schrader W.J. An inductive approach to accounting theory / William J. Schrader // The accounting review. – 1962. – Vol. 37, No. 4. – P. 645-649.

⁹⁹⁴ Accounting theory. – РОНТАК, Maharshi Dayanand University, 2004. – 552 p.

⁹⁹⁵ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

зазначає проф. С. Басу [⁹⁹⁶, с. 28], частково індуктивний підхід до формування теорії можна прослідкувати в спільній праці В.Е. Петона та А.К. Літлтона “Вступ до корпоративних стандартів бухгалтерського обліку”, де автори шукали базис для вимірювання доходу на основі історичних витрат.

На початку 90-х рр. індуктивний підхід був використаний М. Тіппетом [⁹⁹⁷, с. 77-85] для розробки теорії фінансових показників.

Широке використання індуктивного методу сьогодні можна спостерігати при розробці бухгалтерських теорій, що базуються на врахуванні культурних традицій, прикладом чого є дослідження Р. Баскервілла, Дж. Грея, М.Р. Метьюса, Дж. Мюллера, К. Ноубса, М.Х. Перери, Л.Х. Радеба, Ш. Саудагарана, Р. Уоттса, Е. Фламмохольтца, Ф.Д.С. Чоя, Х. Шредера та ін.

Дедуктивний метод. В.Дж. Шрейдер [⁹⁹⁸, с. 645] називає переважаючим методом побудови теорій в бухгалтерській літературі. Прикладом чого він наводить основне балансове рівняння (Активи - Пасиви = Зобов’язання) в його різноманітних інтерпретаціях, яке вже на сьогодні є універсальною передумовою. Проведений нами аналіз літературних джерел підтверджує висловлену автором тезу.

Колектив авторів з університету “Maharshi Dayanand University” визначає наступну послідовність застосування дедуктивного підходу до побудови бухгалтерських теорій (рис. 3.20).



Рис. 3.20. Дедуктивний підхід до формулювання бухгалтерських наукових теорій [⁹⁹⁹, с. 62].

⁹⁹⁶ Basu S. An Evolutionary Defense of Bookkeeping / Basu Sudipta, Gregory Waymire // Emory University. Second Draft. – 2005. – 46 с.

⁹⁹⁷ Tippet M. An induced theory of financial ratios / Mark Tippet // Accounting and business research. – 1990. – Vol. 21, No. 81. – P. – 77-85.

⁹⁹⁸ Schrader W.J. An inductive approach to accounting theory / William J. Schrader // The accounting review. – 1962. – Vol. 37, No. 4. – P. 645-649.

⁹⁹⁹ Accounting theory. – РОНТАК, Maharshi Dayanand University, 2004. – 552 p.

Такого ж дедуктивного підходу до побудови теорій дотримується проф. В. Кам, він називає цей підхід найбільш ускладненим (рис. 3.21).



Рис. 3.21. Дедуктивний підхід до побудови бухгалтерських наукових теорій за В. Камом [¹⁰⁰⁰, с. 42]

В даному випадку процес побудови теорії є тривірневою дедуктивною системою, в якій кожен з наступних рівнів логічно виводиться із вищого рівня.

Першим, хто запропонував використання такої форми дедуктивного підходу до побудови теорії бухгалтерського обліку (постулати → принципи → процедури → методи), був П.С. Кемп [¹⁰⁰¹, с. 58]. Шляхом впровадження цієї концепції автор намагався вирішити існуючу плутанину між розумінням термінів та встановити чітку ієрархію між ними. Переходячи із вищого рівня до нижчого, відбувається звуження значення конкретного терміну, наприклад, бухгалтерські процедури, за підходом П. Кемпа, є більш вужчим керівництвом для дії чи засобами застосування бухгалтерських принципів. А дещо скорочений варіант цієї моделі побудови бухгалтерської теорії (постулати → принципи → правила) використовувався Р. Спраузом та М. Мунітцем при розробці постулатів бухгалтерського обліку ще у 1961 та 1962 р. [¹⁰⁰², с. 96].

Дещо іншу структуру процесу дедуктивного розгортання бухгалтерських теорій пропонує М. Сміт (рис. 3.22), яка надає набагато більше можливостей для реалізації наукових методів, оскільки забезпечує більш надійне вимірювання і контроль.

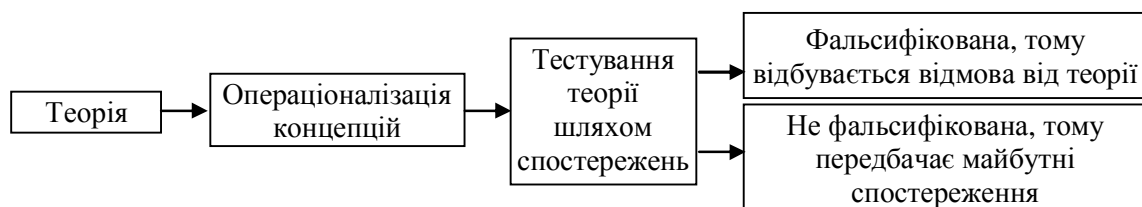


Рис. 3.22. Дедуктивний процес побудови бухгалтерських теорій [¹⁰⁰³, с. 26]

¹⁰⁰⁰ Kam V. Accounting theory. 2nd edition. / V. Kam. 1990. – 581 p.

¹⁰⁰¹ Kemp P.S. Criteria for the selection of accounting methodology / Patrick Kemp // The journal of accountancy. – 1970. – August. – P. 57-61.

¹⁰⁰² Cowan T.K. A Pragmatic Approach to Accounting Theory / T.K. Cowan // The Accounting Review. – 1968. – Vol. 43, No. 1. – P. 94-100.

¹⁰⁰³ Smith M. Research methods in accounting / M. Smith. – London: “SAGE publications”, 2005. – 260 p.

Особливістю моделі дедуктивної побудови теорії є використання в якості тестування теорії, як її верифікації шляхом спостережень, так і фальсифікації (згідно концепції К. Поппера).

Ще один підхід до реалізації дедуктивного підходу при побудові бухгалтерських теорій було запропоновано Дж. Баклі, П. Кіршером та Р. Метьюсом (рис. 3.23).



Рис. 3.23. Дедуктивна методологія бухгалтерських досліджень за Дж. Баклі П. Кіршером та Р. Метьюсом [¹⁰⁰⁴, с. 280]

Даний підхід був сформульований на основі аналізу підходів до виведення бухгалтерських постулатів такими авторами як Л. Спейсек, А. Літлтон, ДР Скотт, П. Грейді, М. Мунітц, Р. Маттессіч, П. Кіршер та Р.Дж. Чемберс. Дослідники встановили, що виділені постулати навіть не можна порівнювати між собою, оскільки, виходячи з формальної семантики, вони виведені з різного рівня мови. Тому запропонований авторами дедуктивний підхід мав усунути вищенаведені недоліки при формулюванні постулатів.

Згідно з проф. А. Ріаї-Белькаоєм [¹⁰⁰⁵, с. 111] дедуктивний підхід до побудови бухгалтерських теорій складається з наступних стадій: встановлення цілей фінансової звітності; відбір постулатів обліку; виведення принципів обліку; розвиток методів обліку.

Дедуктивний підхід до побудови бухгалтерських теорій в англо-американській літературі використовувався такими дослідниками як Дж. Кеннінг, В.Е. Петон, Е. Едвардс та Ф. Белл, Р. Спруз та М. Мунітц, К. Макніл, Г. Свіні, Дж. Чемберс та ін. Ці дослідники є представниками

¹⁰⁰⁴ Buckley J.W. Methodology in accounting theory / Buckley John, Kircher Paul, Mathews Russel // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274-283.

¹⁰⁰⁵ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

“золотого віку” в розвитку бухгалтерського обліку, ери його превалюючої нормативної теоретизації. З домінуванням позитивної теорії, що можна побачити починаючи з середини 70-х рр. ХХ ст., відбувається переорієнтація дослідників на використання гіпотетико-дедуктивного методу побудови теорій, зокрема, варіанту некритичних емпірицистів (див. рис. 3.18).

Однак вищенаведена тенденція була характерна для англосовітських країн, в інших країнах дослідження в сфері побудови бухгалтерських теорій розвивались за власним сценарієм. Наприклад, якщо починаючи з 70-х рр. англо-американські дослідники перейшли в основному до застосування гіпотетико-дедуктивного підходу при побудові теорій, то як свідчать дослідження Дж.Л. Боума [1006], в Нідерландах ще до 80-х рр. теоретики в сфері бухгалтерського обліку в основному показували значну схильність до формулювання дедуктивних теорій.

Одним із найяскравіших прикладів використання дедуктивного підходу в розвитку теорії бухгалтерського обліку є дослідження, що стосуються побудови теорії соціального та екологічного обліку. Основними представниками, які розробляють цей напрям є М.Р. Метьюс із теорією “Мега-обліку та звітності” (“Mega-Accounting And Reporting”), розробники стандартів GRI (“Global Reporting Initiative”), Дж. Елкінгтон з теорією “Потрійною звітності” (“Triple Bottom Line reporting”) та ін.

Деякі російські дослідники також використовують дедуктивний підхід. Так, прикладом застосування такого підходу є побудова інституційної теорії обліку Л.Ф. Шиловой [1007, с. 23-24]. Спочатку автор виділяла постулати, принципи та основні категорії і поняття. Далі одержані категорії проектувались на предмет та методи бухгалтерського обліку, а потім на об’єкт обліку і його складові. Після цього розвивались підходи до бухгалтерських процедур та бухгалтерської (фінансової) звітності.

Аксіоматичний метод. Одним із видів дедуктивного методу побудови наукових теорій є аксіоматико-дедуктивний метод (далі – аксіоматичний), який знайшов достатньо широке використання в період нормативної теоретизації бухгалтерського обліку.

¹⁰⁰⁶ Bouma J.L. Accounting and business economics traditions in the Netherlands / J.L. Bouma, D.W. Feenstra, C.A. Huijgen // <http://som.eldoc.ub.rug.nl/FILES/reports/1995-1999/themeE/1999/99E43/99e43.pdf>.

¹⁰⁰⁷ Шилова Л.Ф. Методология учетно-аналитического обеспечения балансосведения и бухгалтерской (финансовой) отчетности: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2009. – 35 с.

Одним із перших*, хто використав поняття аксіоми в бухгалтерському обліку, був О.П. Рудановський [1008, с. 102-103], який у 1928 р. виділяв дві аксіоми: аксіому Пачолі – про рівність дебету і кредиту, і аксіому Пізані – про рівність сальдо динамічних і статичних рахунків, а також запропонував власну аксіому, за якою приріст балансу повинен бути кредитовим. Однак це були лише перші фрагментарні спроби аксіоматизації бухгалтерського обліку, саме тому Я.В. Соколов [1009, с. 466] відмічає, що їх краще було б назвати постулатами, які б визначали об'єктивний характер балансу.

Глибока імплементація аксіоматичного методу в арсенал бухгалтерських досліджень відбулась завдяки дослідженням проф. Р. Маттессіча [1010, с. 242, 245]. Саме він у 1957 р. вперше використав аксіоматичний метод при розробці бухгалтерської наукової теорії. У своїй праці в якості аксіоматичного базису теорії автор виділив 3 аксіоми: множинності (plurality), подвійного ефекту (double effect) та періодичності (period axiom).

Новизна та значущість новаторського підходу до розвитку бухгалтерського обліку дозволила Р. Маттессічу привернути до себе значну увагу відомих професорів з бухгалтерського обліку, наслідком чого стало запрошення працювати в університеті Берклі та поступове входження до бухгалтерської наукової спільноти. Причиною, що спонукала автора до застосування аксіоматичного підходу, було його захоплення етикою Спінози, який також використовував цей підхід. Р. Маттессіч [1011, с. 23] після багатьох років наукових досліджень відмічає, що основним результатом цієї статті є не лише аксіоматизація теорії і застосування матричної алгебри, а обґрунтування необхідності забезпечення логічної досконалості фундаментальних положень бухгалтерського обліку.

Якщо проф. Р. Маттессіч був першовідкривачем в сфері аксіоматизації бухгалтерського обліку, то вже у 60-ті рр. цей підхід почали застосовувати такі автори як Р.Дж. Чемберс, Х.Р. Гівенс, Ю. Ідзірі, Р.В. Меткалф та ін. Також і сам Р. Маттессіч в нових публікаціях запропонував більш сучасний варіант раніше розробленого підходу.

* Аксіоматичний метод використовувався й іншими вченими-бухгалтерами (наприклад, В.Е. Петоном при розробці постулатів обліку) але без зазначення про використання цього методу.

¹⁰⁰⁸ Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление / А.П. Рудновский. – М.: АО МНИ “Макиз”, 1928. – 174 с.

¹⁰⁰⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹⁰¹⁰ Mattessich R. Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy - With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting System / Accounting Research, 1948-1958: Selected articles on accounting theory / edited by David Solomons, Stephen A. Zeff. – 1996. – P. 230-250.

¹⁰¹¹ Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / Richard Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168.

Більша частина вищенаведених авторів (Р.Дж. Чемберс, Х.Р. Гівенс, Р.В. Меткелф) використовувала аксіоматичний підхід шляхом постулювання теорії бухгалтерського обліку. Проф. Ю. Ідзірі використав вже безпосередньо аксіоматичний підхід для удосконалення бухгалтерської оцінки. Обмеженість його аксіоматичного підходу полягала в орієнтації на традиційну оцінку на основі історичних витрат. Зокрема, він виводив аксіоми оцінки конвенційного обліку (контроль, кількість та обмін) на основі яких формулював правила оцінки, і які, на його думку, повинні бути покладені в основу розробки бухгалтерської практики. Розробки Ю. Ідзірі в сфері аксіоматизації бухгалтерської оцінки проф. Р. Маттессіч [¹⁰¹², с. 38] називає найбільш суттєвими в сучасній теорії бухгалтерського обліку.

У 70-х рр. застосування аксіоматичного підходу в розвитку бухгалтерського обліку та розробка постулатів набули міжнародних масштабів та зайняли чільне місце в сфері теорії бухгалтерського обліку. Однак з розвитком і широким розповсюдженням позитивної теорії обліку відбувається зміна підходів до побудови наукових теорій – від різноманітних варіантів нормативного, до позитивного. Як наслідок, дослідження в сфері аксіоматизації бухгалтерського обліку, починаючи з 80-х рр. ХХ ст., вже не відносяться до мейнстріму наукових досліджень, а стають справою периферійних вчених, оскільки аксіоматизація за своєю сутністю суперечить базовим засадам позитивізму (пояснення того, “що є”, обґрунтування бухгалтерської практики та її впливу на розподіл ресурсів).

У 80-х рр. глибокі дослідження щодо застосування аксіоматичного методу в обліку були проведені проф. Р. Віллеттом [¹⁰¹³, с. 156-158]. Зокрема, автором досліджувались питання аксіоматизації вимірювання в бухгалтерському обліку.

Серед радянських дослідників питання аксіоматизації обліку розкриті в дослідженнях проф. Я.В. Соколова та В.Ф. Палія [¹⁰¹⁴]. Авторами виділено 9 постулатів бухгалтерського обліку, які були покладені ними в основу розробки “чистої” теорії бухгалтерського обліку. Про важливість розробки аксіоматичної моделі бухгалтерського обліку також відмічав проф. Р.С. Рашитов [¹⁰¹⁵, с. 42-44], яким було розроблено декілька логічних баз аксіоматичної системи бухгалтерського обліку на основі трьох виділених моделей.

¹⁰¹² Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / Richard Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168.

¹⁰¹³ Willett R.J. An Axiomatic Theory of Accounting Measurement / Roger Willett // Accounting and Business Research. – 1987. – P. 155-171.

¹⁰¹⁴ Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

¹⁰¹⁵ Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

Серед сучасних дослідників на можливість застосування аксіоматичного методу в бухгалтерському обліку вказують проф. Д. Панков та Л. Стефанович. На їх думку в якості бухгалтерських аксіом можна використовувати принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до МСФЗ [¹⁰¹⁶, с. 30]. Вважаємо, що не можна так безумовно стверджувати, що принципи та допущення згідно МСФЗ є аксіомами. Дійсно, деякі з них мають аксіоматичний характер, однак, про всі принципи та допущення за МСФЗ цього не можна сказати. Таку позицію можна обґрунтувати на прикладі принципу консерватизму (обачності), який не може бути аксіомою за наступних причин:

1) принцип обачності виник під впливом соціальних, економічних, юридичних, кримінальних та інших факторів, тобто його впровадження в облікову методологію відбулось на основі дослідження практики, а не шляхом дедуктивного мислення;

2) із аксіом повинні виводитись всі інші твердження логічним шляхом, шляхом доказів. Це означає, що із принципу обачності мають виводитись всі інші положення, закладені в МСФЗ. Однак це твердження не відповідає дійсності, оскільки в МСФЗ (МСФЗ 2 “Запаси”, МСФЗ 16 “Основні засоби”, МСФЗ 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”, МСФЗ 41 “Сільське господарство” та ін.) прописано використання в якості одного з методів оцінки окремих видів активів та зобов’язань справедливої вартості, яка може відрізнитись від обачливих методів оцінки.

Еклектичний підхід. На думку деяких дослідників [¹⁰¹⁷; ¹⁰¹⁸, с. 11; ¹⁰¹⁹, с. 40] не можна говорити лише про застосування індуктивного або дедуктивного підходу при побудові бухгалтерських наукових теорій, оскільки лише їх сумісне застосування дає очікуваний результат, про що свідчить аналіз досліджень в сфері теорії обліку в історичній ретроспективі. Наприклад, за свідченням М. Кабіра, у вищезгаданій роботі Ю. Ідзірі, автором використовувались як індуктивні (при визначенні цілей бухгалтерської практики), так і дедуктивні моделі (при визначенні рекомендацій для здійснення вимірювання в бухгалтерському обліку). Так само і А.К. Літтлтон також використовував дедуктивну логіку при побудові своєї теорії, зокрема при встановленні основної цілі бухгалтерського обліку на основі чотирьох виділених принципів функціонування підприємства.

¹⁰¹⁶ Панков Д. Логика научного познания и теория банковского бухгалтерского учета / Дмитрий Панков, Людмила Стефанович // Банкаўскі веснік, 2009. – КАСТРЫЧНІК. – С. 30.

¹⁰¹⁷ Kabir M.N. Normative accounting theories / M.N. Kabir // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=765984>.

¹⁰¹⁸ Gaffikin M.J.R. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / Michael Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

¹⁰¹⁹ Porwal L.S. Accounting theory, an introduction. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.

Загалом тенденція поділу бухгалтерських теорій на суто індуктивні або дедуктивні на основі підходів до їх побудови, що вже значно укорінилась в теоретичний рівень бухгалтерського обліку, пішла з книги Е. Хендріксена “Теорія бухгалтерського обліку”. Це, на думку проф. М.Дж. Гаффікіна [1020, с. 11], є одним із найбільших бухгалтерських непорозумінь. Тому деякі автори [1021; 1022] в якості підходу до побудови бухгалтерських наукових теорій пропонують використовувати змішаний або еклектичний підхід*. Наприклад, Е.А. Спіллер пропонує наступний підхід (рис. 3.24).

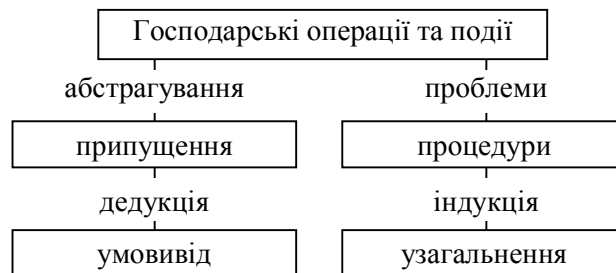


Рис. 3.24. Підхід Е.А. Спіллера до розвитку бухгалтерських теорій [1023, с. 851]

Еклектичність вищенаведеного підходу полягає в тому, що розвиток бухгалтерського обліку може здійснюватись як на основі дедуктивного, так і індуктивного підходу. Хоча, як зазначає автор, застосування індуктивного методу, як складової наведеного підходу, має більш практичну орієнтацію, спрямовану на вирішення конкретних проблем.

Інший еклектичний підхід до побудови бухгалтерських теорій запропонований проф. М. Смітом (рис. 3.25).

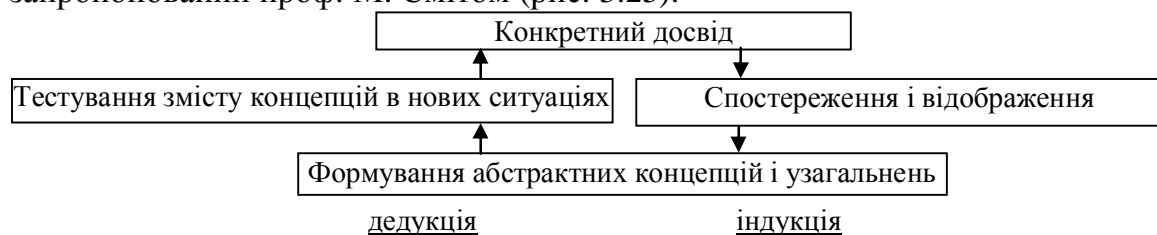


Рис. 3.25. Підхід М. Сміта до побудови бухгалтерських теорій [1024, с. 25]

¹⁰²⁰ Gaffikin M.J.R. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / Michael Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

¹⁰²¹ Spiller E.A. Jr. Theory and Practice in the Development of Accounting / Earl A. Spiller, Jr. // The Accounting Review. – 1964. – Vol. 39, No. 4. – P. 850-859

¹⁰²² Smith M. Research methods in accounting / Malcolm Smith. – London: “SAGE publications”, 2005. – 260 p.

* Якщо заглиблюватись в структуру гіпотетико-дедуктивного та аксіоматико-дедуктивного методів, то вони також є еклектичними підходами, оскільки включають індуктивне і дедуктивне мислення, однак виходячи із їх назви ми розглядаємо їх як види дедуктивного підходу.

¹⁰²³ Spiller E.A. Jr. Theory and Practice in the Development of Accounting / Earl A. Spiller, Jr. // The Accounting Review. – 1964. – Vol. 39, No. 4. – P. 850-859.

¹⁰²⁴ Smith M. Research methods in accounting / Malcolm Smith. – London: “SAGE publications”, 2005. – 260 p.

В основі вищенаведеного підходу покладену модель циклу навчання Д. Колба. Він передбачає рух від конкретного бухгалтерського досвіду, який одержується в результаті певних спостережень, що дозволяє сформулювати абстрактні концепції і узагальнення. Далі відбувається тестування сформульованих абстрактних концепцій в ситуаціях конкретної бухгалтерської практики. Сама бухгалтерська практика забезпечує створення нового бухгалтерського досвіду, що зумовлює розпочинання циклу з початку.

Підхід М. Сміта на основі моделі Д. Колба охоплює як індуктивний, так і дедуктивний метод побудови. Індуктивний – при формуванні абстрактних концепцій і узагальнень на основі проведених спостережень, дедуктивний – при засвоєнні розроблених концепцій та їх реалізації на практиці.

Щодо застосування інших методів побудови наукових теорій, то ідеографічний та генетичний метод дослідниками ще не використовувались в бухгалтерському обліку. Однак, в умовах збільшення наукових досліджень в сфері теорії обліку, в умовах поглиблення його теоретизації дані методи можуть бути використані для розвитку його окремих наукових положень.

Спеціальні бухгалтерські підходи до побудови наукових теорій

Окрім загальноприйнятих (філософських) підходів до побудови бухгалтерських наукових теорій, дослідники виділяють власні, бухгалтерські підходи, перелік яких відрізняється залежно від автора (М.Дж. Гаффікін, Т. Гордон. М.Р. Метьюс, Л.С. Порвал, А. Ріаї-Белькаой, Е. Хендріксен). Характеристику спеціальних бухгалтерських підходів до побудови окремих наукових теорій наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10. Бухгалтерські підходи до побудови наукових теорій

Назва підходу	Характеристика та представники
1	2
Соціологічний або етичний	Враховує вплив соціальних аспектів при реалізації бухгалтерських процедур та вплив бухгалтерської звітності на інтереси різноманітних суспільних груп. Передбачає врахування впливу бухгалтерських даних на забезпечення соціальної справедливості. В якості критеріїв формування теорії бухгалтерського обліку висуваються концепції справедливості, правосуддя, об'єктивності та правди. Передумови формування підходу були закладені ДР Скоттом у 20 рр. ХХ ст., однак остаточне формування підходу розпочалось із 70-х рр. ХХ ст. і розвивається до сьогодні завдяки працям Р. Андерсона, К. Дігана, Р. Естеса, Т. Гемблінга, Р. Грея, Дж. Гафрі, М. Метьюса, К. Раманатана, Р. Рослендера, М. Тінгоеса, В. Філіоса, Е. Хоупвуда та ін. Серед українських дослідників даного підходу дотримуються Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, Л.В. Чижевська

Продовження табл. 3.10

1	2
<i>Економічний</i>	Підкреслює необхідність управління поведінкою макроекономічних індикаторів в результаті використання різноманітних облікових методологій. Вибір різних методів обліку залежить від їх впливу на національні економічні блага. В якості критеріїв формулювання теорії бухгалтерського обліку висуваються: 1) бухгалтерський облік має відображати “економічну дійсність”; 2) вибір облікової методології повинен залежати від “економічних наслідків”. Засновником підходу можна вважати дослідження Дж.Б. Кеннінга (1929 р.). Використання цього підходу потребує врахування національної специфіки макроекономічного регулювання. Широке застосування такого підходу відбувається в Швеції, де облікова політика враховує запити державної макроекономічної політики. Серед українських дослідників питання гармонізації мікро- та макрообліку досліджували В.О. Іваненко, В.М. Краєвський, Н.М. Малюга, В.В. Травін, В.К. Савчук
<i>Ситуаційний</i>	Передбачає обрання в якості мети бухгалтерського обліку забезпечення користувачів інформацією стосовно економічних подій, які можуть бути корисними для розробки моделей прийняття рішень. Підхід дозволяє підвищити ефективність представлення інформації бухгалтерами та пристосовувати економічні події до існуючих управлінських моделей. Виник завдяки розробці ситуаційної теорії Дж. Сортера (1969 р.) однак через свою неконвенційність та суперечливість концепціям доктрин GAAP US та IAS/IFRS широкого поширення не набув. Знайшов використання в дослідженнях російських вчених О.І. Кольваха та О.Е. Калмикової при розробці ситуаційно-матричної теорії бухгалтерського обліку
<i>Біхевіористичний</i>	Підкреслює релевантність бухгалтерської інформації для прийняття рішень. В якості критеріїв формулювання теорії бухгалтерського обліку висуваються здатність впливати на дії і поведінку користувачів інформації, що надається бухгалтерським обліком. Оцінка доцільності використання конкретної облікової методології базується на основі аналізу поведінки користувачів фінансової інформації. Цей напрям розвивається завдяки глибоким дослідженням Л. Арнольда, Р. Блумфілда, Р. Брейктреуза, Т.Р. Дайкмана, Д. Купера, П. Міллера, А. Ріаї-Белькаоя, Е. Хоупвуда, В.Ф. Чуа, М. Шілдса та ін. Розвиток напряму також забезпечують фахові бухгалтерські журнали. Журнал “Behavioral Research in Accounting”, який випускається в США, зокрема, секцією Американської асоціації бухгалтерів “Бухгалтерський облік, поведінка і організації”, зорієнтований на висвітлення емпіричних та теоретичних досліджень взаємного впливу бухгалтерського обліку на окремих осіб та організації. Журнал “Accounting, Organizations and Society” є провідним виданням міжнародного значення в якому розкриваються проблеми відношення між бухгалтерським обліком та людською поведінкою, організаційними структурами і процесами, змінами соціального і політичного середовища підприємства.
<i>Прогнозний</i>	Передбачає використання критерію прогнозної здатності для новоствореної теорії бухгалтерського обліку. В якості критеріїв формулювання бухгалтерської теорії чи методології висуваються їх здатність спрогнозувати події (доходи підприємства, ставки по облігаціях, поглинання, реакцію ринку), які входять до кола інтересів користувачів бухгалтерської інформації. В основі підходу покладена теза із SFAC № 2, опублікована FASB, про те, що прогнозна здатність є першочерговою якісною характеристикою фінансової звітності. Проблемам реалізації прогнозної функції бухгалтерського обліку присвячені праці Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги та ін.

1	2
<i>Підхід управлінських моделей</i>	Характеризується розробкою відповідних управлінських моделей на основі гіпотетичних потреб користувачів фінансової звітності. Передбачає формулювання набору нормативних припущень стосовно цілей, управлінських та інформаційних потреб користувачів, на основі яких розробляються принципи та методи бухгалтерського обліку для задоволення потреб користувачів інформації. В якості критерію формулювання бухгалтерської теорії покладено припущення про необхідність надання різної інформації окремим групам користувачів фінансової звітності для прийняття різних видів рішень. Глибокі дослідження в цій сфері проведені П. Вердаасдонком, Дж. Демскі, Ю. Джіа, П. Етріллом, П.М. Колльером, П.Дж. Кларком, Дж. Крістенсоном, Р. Лінчем, Е. Макленні, Г. Портером, С.Л. Тьягі, Дж. Стаубусом, Г. Фрейзером, Дж. Циммерманном та ін. Серед українських дослідників вирішенню проблем ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами присвячені праці Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, О.А. Лаговської, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка, А.В. Шайкана та ін.
<i>Підхід інформаційної економіки</i>	Базується на припущенні, що всі управлінські рішення, які приймаються на основі інформації бухгалтерського обліку, повинні бути оцінені. Для розвитку теорії бухгалтерського обліку необхідним є побудова ієрархічної системи нормативних інформаційних характеристик, виходячи з особливостей інформаційної економіки. Напрямок почав розвиватись з кінця 60-х – початку 70-х рр. і розвивається завдяки дослідженням Р. Абдель-Халіка, Дж. Баттеоруорта, Н. Бедфорда, В. Бівера, Дж. Демскі, Р. Джеддіка, Б. Лева, Р. Маттессіча, Дж. Фелтама, Ч. Хорнгрена та ін.
<i>Еклектичний</i>	Передбачає застосування комбінації бухгалтерських підходів до побудови бухгалтерських наукових теорій окремими вченими, професійними бухгалтерами, урядовими організаціями, що здійснюють регулювання обліку

Вищенаведені підходи не є певними особливими бухгалтерськими методами, які дозволяють обійтись без філософських методів при побудові бухгалтерських теорій. Ці підходи обов'язково включають один або декілька філософських підходів до побудови наукових теорій та можуть бути еклектичним за своєю сутністю. Наприклад, проф. Е. Хендріксен [¹⁰²⁵, с. 15] у складі економічного підходу виділяє макроекономічний підхід, який передбачає встановлення впливу альтернативних методів представлення звітних даних на економічні показники галузі та країни в цілому, що здійснюється шляхом спостереження і узагальнень. Тобто в його основі покладено індуктивний підхід до побудови теорій. Однак далі автор [¹⁰²⁶, с. 16] зазначає, що деякі прихильники макроекономічного підходу не обмежують задачі бухгалтерського

¹⁰²⁵ 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.

¹⁰²⁶ Те ж.

обліку тільки виявленням такого ефекту, передбачаючи, що однією з цілей бухгалтерського обліку слід вважати орієнтування діяльності підприємств в напрямі реалізації національних економічних програм, що свідчить про застосування дедуктивного підходу. Відповідно застосування економічного підходу до побудови теорій бухгалтерського обліку передбачає використання двох філософських методів побудови.

Бухгалтерські підходи до побудови теорій (табл. 3.10) є певними інструменталістськими концепціями, оскільки суб'єкти, які їх розробили, не вважають інші підходи правдивими чи хибними, а розглядають їх лише як певні інструменти, що використовуються для вирішення конкретних проблем. Як писав К. Поппер [¹⁰²⁷, с. 335], саме проблема змушує нас вчитись, розвивати наше знання, експериментувати і спостерігати.

Рівень використання інструменталістських підходів залежить від того, чи потребують вирішення ті проблеми, заради вирішення яких був розроблений підхід. Такі підходи Д.П. Хітон [¹⁰²⁸, с. 24] описує виразом “гарний бухгалтерський облік – це бухгалтерський облік, корисний для бізнесу”. Однак їх проблемою є те, що відсутній контроль за тим, чи відбувається після розробки такої теорії вирішення поставлених проблем та контроль за корисністю такої теорії.

Вищенаведені підходи також відрізняються за частотою свого використання для побудови бухгалтерських теорій. Так, на думку проф. Л.С. Порвала [¹⁰²⁹, с. 40], деякі підходи традиційно використовуються, а такі як ситуаційний підхід, підхід управлінських моделей, біхевіористичний підхід, прогнозний підхід, підхід інформаційної економіки знаходяться в “дитячому” стані та не використовуються бухгалтерською спільнотою.

В цілому пріоритетність використання підходів до побудови бухгалтерських теорій змінюється з часом залежно від рівня розвитку теоретизації бухгалтерського обліку. Як зазначає проф. Д. Коетсі [¹⁰³⁰, с. 13], раніше традиційним вважався підхід, за яким теорія бухгалтерського обліку створюється за нормативним* (прескриптивним, приписовим) чи за дескриптивним (описовим) підходом.

¹⁰²⁷ Поппер К. Логика и рост научного знания. Избранные работы. Пер. с английского, составление, общая редакция и вступительная статья, доктора философских наук, В.Н. Садовского. / Карл Поппер. – М.: “Прогресс”, 1983. – 605 с.

¹⁰²⁸ Hylton D.P. Current Trends in Accounting Theory // The Accounting Review. – 1962. – Vol. 37, No. 1 (Jan.). – P. 22-27.

¹⁰²⁹ Porwal L.S. Accounting theory, an introduction. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.

¹⁰³⁰ Coetsee D. The role of accounting theory in the development of accounting principles / D. Coetsee // Meditari Accountancy Research. – 2010. – Vol. 18, No. 1. – P. 1-16.

* Наприклад, у 1970 р. проф. Дж.Т. Вілер зазначав, що найбільш дієвим для розробки теорії бухгалтерського обліку є нормативний підхід, зокрема, такі напрями: аксіоматичний; підхід

Проте, за сучасними поглядами на розвиток теорії бухгалтерського обліку, вона може створюватись на основі нормативного чи позитивного підходу, хоча жоден із підходів доки що не дозволив побудувати всеохоплюючої (фундаментальної) бухгалтерської теорії.

Тобто на сьогодні боротьба в дихотомії підходів до побудови теорій “індуктивний - дедуктивний” була переведена в площину іншої дихотомії – “нормативний - позитивний”, зокрема, в дихотомію методів “гіпотетико-дедуктивний (нормативний варіант) – гіпотетико-дедуктивний (позитивний варіант)”.

Якщо говорити про методи побудови бухгалтерських теорій, які використовуються для формування бухгалтерських доктрин, то хоча позитивна теорія обліку доки ще визначається англо-американськими дослідниками в якості бухгалтерського мейнстріму, а, відповідно, методи, які використовуються при її побудові, можуть вважатись зразком для побудови бухгалтерських теорій. Однак вони повною мірою не використовуються для побудови ні міжнародних (GAAP US, IAS/IFRS), ні національних бухгалтерських доктрин, які в більшості випадків використовують нормативний підхід. Це підтверджує також проф. К. Ворстер [1031, с. 33], який зазначає, що нормативна теорія, а також значна кількість позитивних та індуктивних теорій, що можна знайти в обліковій літературі, разом складають тіло теоретичного рівня бухгалтерського обліку.

Причину такої ситуації, коли окрім позитивної теорії, що лежить в основі мейнстріму бухгалтерських досліджень, при розробці бухгалтерських доктрин використовують також і нормативні теорії, визначають самі розробники позитивної теорії обліку – Р. Уоттс та Дж. Циммерманн: “Визначальною функцією теорії бухгалтерського обліку на сьогодні є знаходження виправдань, які мають задовольнити попит, створений політичним процесом” [1032, с. 300]. Відповідно, у випадках побудови бухгалтерських наукових теорій, що закладаються в основу національних та міжнародних доктрин, переважно використовується нормативний підхід, який є результатом реалізації політичної волі суб’єктів, заінтересованих у задоволенні власних цілей.

управлінських моделей; підхід теорії фірми в розробці бухгалтерських систем [Wheeler J.T. Accounting Theory and Research in Perspective Author / John T. Wheeler // The Accounting Review. – 1970. – Vol. 45, No. 1. –P. 1-10. – С. 8-9].

¹⁰³¹ Vorster Q. The conceptual framework, accounting principles and what we believe is true / Vorster Q. // Accountancy SA. – 2007. – June. – P. 30-33.

¹⁰³² Watts R.L. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1979. – Vol. LIV, No 2. – P. 273-305.

3.6. Класифікація бухгалтерських наукових теорій

Однією із невирішених на-сьогодні проблем розвитку системи бухгалтерського теоретичного знання є класифікація бухгалтерських наукових теорій. Можливість її побудови базується на основі розуміння бухгалтерського обліку як системи наукових теорій. Це передбачає здійснення синтезу бухгалтерського наукового знання другого порядку, що свідчить про зрілість бухгалтерського обліку як науки.

На сьогодні стає все більш зрозумілим, що успішний гносеологічний і методологічний аналіз сучасного стану і тенденцій розвитку бухгалтерського обліку неможливий без виділення і спеціального дослідження класифікаційної проблеми в якості особливого елемента системи бухгалтерського теоретичного знання.

Класифікація наукових теорій в філософії науки

Існують різноманітні підходи до виділення бухгалтерських наукових теорій, що пояснюється наявністю значної кількості підходів як до самого поняття “наукова теорія”, так і різноманітністю площин об’єктивно існуючого світу (як предмету обліку), який піддається аналізу.

Бухгалтерські наукові теорії можна класифікувати не тільки за об’єктом дослідження, а й за логічною структурою, методологією дослідження тощо. Так, Л.В. Баженов поділяє всі теорії на два великих класи – емпіричні і логіко-математичні [¹⁰³³, с. 11]. На думку проф. Г.І. Рузавіна [¹⁰³⁴, с. 329] найбільш перспективним є підхід до класифікації теорій з точки зору їх логічної структури, що передбачає врахування певних загальних особливостей теорій залежно від рівня абстрактності, глибини проникнення в сутність явищ, точності передбачень, структури і функцій в пізнанні. Зокрема, автор виділяє наступні види теорій:

1. *Феноменологічні і нефеноменологічні теорії.* Ця класифікація базується на глибині розкриття специфічних особливостей і закономірностей процесів, що вивчаються. Вона передбачає розгляд поняття “теорія” у широкому розумінні, коли до теорій можна віднести певну групу принципів чи ідей, узагальнене знання тощо.

Феноменологічні (емпіричні, описові) теорії характеризуються тим, що глибина пізнання в них обмежується сферою явищ. Саме тому проф. В.Ф. Юлов сукупність емпіричних законів називає феноменологічною теорією [¹⁰³⁵, с. 450].

¹⁰³³ Баженов Л.В. Структура и функции естественнонаучной теории. – М. “Наука”, 1986. – 154 с.

¹⁰³⁴ Рузавин Г.И. Методы научного исследования / Рузавин Г. И. – М.: “Мысль”, 1975. – 237 с.

¹⁰³⁵ Юлов В.Ф. История и философия науки: Учебное пособие. / В.Ф. Юлов – Киров, 2007. – 573 с.

Нефеноменологічні (пояснювальні, аналітичні) теорії характеризуються тим, що глибина пізнання в них стосується теоретичного рівня мислення. К. Поппер називає пояснювальними теоріями теорії, що описують визначені структурні властивості світу і що дозволяють нам – за допомогою початкових умов – дедуктувати наслідки, які повинні бути пояснені [¹⁰³⁶, с. 85]. К. Попперу також належить популяризація вислову, що теорії, це сіті, які закидаються в океан незвіданого і одержують улов нових знань [¹⁰³⁷, с. 82]. А така сіть має складатись із таких компонентів як теоретичні закони. Перехід науки від рівня феноменологічних теорій до рівня нефеноменологічних теорій свідчить про теоретичну зрілість науки.

2. *Детерміністичні і стохастичні* теорії виділяють на основі ступеня точності передбачень. Детерміністичні теорії передбачають достовірні передбачення. Стохастичні (імовірно-статистичні) дають імовірнісні, випадкові передбачення, та стосуються тих сфер реальності, які характеризуються значною невизначеністю і ризиком. Стохастичні теорії будуються на основі статистичної інформації в формі статистичних узагальнень і гіпотез.

3. *Динамічні і статичні теорії*. Ця класифікація базується на основі такого поділу, як рівновага і рух природних чи соціальних систем. Статичні теорії описують взаємозв'язки між елементами систем на певний момент часу, а динамічні – характеризують аналіз системи при переході від одного стану до іншого.

4. *Формальні і змістовні теорії*, такий поділ виділяють на основі глибини охоплення явища. Як зазначає проф. В.І. Моїсеєв, виникнення такого поділу пов'язано з вирішенням “парадоксу” категоричності [¹⁰³⁸]. Формальні теорії досліджують загальну структуру чи форму явищ, предметів і процесів на основі абстрагування від конкретного, а змістовні – конкретні властивості і відношення.

З метою удосконалення структури бухгалтерського теоретичного знання окремого дослідження потребує можливість виділення вищенаведених видів теорій у складі теоретичного рівня бухгалтерського обліку.

¹⁰³⁶ Поппер К. Логика и рост научного знания. Избранные работы. Переводы с английского, составление, общая редакция и вступительная статья доктора философских наук, В.Н. Садовского. – М.: “Прогресс”, 1983. – 605 с.

¹⁰³⁷ Те ж.

¹⁰³⁸ Моїсеєв В.И. О категоричности теорий первого порядка / В.И. Моїсеєв, Б.Н. Садовский // Личная Web-страница Моїсеєва Вячеслава Ивановича. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://vyacheslav-moiseev.narod.ru/#A>.

**Аналіз підходів до
класифікації теорій
бухгалтерського обліку**

В багатьох дослідженнях з бухгалтерського обліку піднімається питання “є бухгалтерський облік наукою, чи ні?”.

Значна кількість праць вирішенню даного питання присвячена проф. Ф.Ф. Бутинцем, який виділяє характерні особливості, які відрізняють науку бухгалтерський облік від інших наук: 1) є комплексною наукою, яка може бути віднесена до спеціальних, міжгалузевих, функціональних наук; 2) має свій предмет дослідження; 3) має свої специфічні об’єкти і методи дослідження; 4) має специфічну активну направленість на практику [¹⁰³⁹, с. 60-61]. Однак, ще однією з характеристик, яка визначає бухгалтерський облік як науку, і якою слід доповнити вищенаведений перелік, є наявність розвиненої системи бухгалтерських наукових теорій. Лише в умовах побудови бухгалтерського обліку як системи теорій може відбуватись синтез бухгалтерського теоретичного знання, що свідчитиме про зрілість бухгалтерського обліку як повноцінної науки.

Для вирішення нових проблем в бухгалтерському обліку з’являються нові теорії. Оскільки проблеми можуть бути різні за обсягом та різного характеру, то існують і різнопланові бухгалтерські теорії. Проблема класифікації бухгалтерських теорій на сьогодні залишається до кінця не вирішеною. Тому розглядаючи науку бухгалтерський облік як певним чином організовану систему теорій, з метою її подальшого розвитку постає питання необхідності встановлення горизонтальної та вертикальної ієрархії між існуючими бухгалтерськими теоріями.

Так, наприклад, в “Великому бухгалтерському словнику” А.Н. Азріліяна [¹⁰⁴⁰] виділено такі теорії обліку: “абсолютного” балансу, акселератора, біхевіористична, макроекономічна, матеріалістична, мікроекономічна, податкова, нейтральна, податкова, персоналістична, правова, юридична, психологічна, соціально-корпоративна, структурна, економічна, етична, юридична, мінова, двох рядів рахунків, “динамічного” балансу, “конвертованої” бухгалтерії, “константної” бухгалтерії, “номінального” балансу, “органічного балансу”, “стабілізована бухгалтерія”, критична, “просторова”, теорія фонду, теорія “евдинамічного” балансу. Однак, на сьогодні залишаються нез’ясованими: співвідношення цих теорій

¹⁰³⁹ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

¹⁰⁴⁰ Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н.Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

між собою; ступінь актуальності кожної з теорій в вітчизняних умовах розвитку ринкової економіки; роль кожної з теорій у складі НСБО; особливості розвитку бухгалтерської науки на основі цих теорій.

Зарубіжними та вітчизняними дослідниками (Дж. Баклі, М. Глаутъє, К. Діган, В. Кам, П. Кіршер, Д. Коетсі, Н.М. Малюга, М.Р. Метьюс, Є.А. Мізіковський, Л.С. Порвал, Р.Дж. Редді, А. Ріаї-Белькаой, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, Я.І. Устинова, Г. Уолк, Е. Хендріксен, К.Ю. Циганков, Л.Ф. Шилова, Р.Г. Шредер) виділяються різноманітні підходи до класифікації бухгалтерських наукових теорій. Така ситуація не означає, що якась одна частина класифікацій є хибними, а інша – правильними, оскільки один і той же матеріал можна розглядати з різних точок зору, внаслідок чого можуть бути виявлені різні аспекти структури теорії та окремі її класифікації. Однак існуючі підходи не позбавлені недоліків, в них виділяються теорії, що досить часто частково дублюють одна одну, виділяються одні й ті ж види теорій, однак які мають різну назву. Досить часто до складу однієї класифікації включаються різнопланові теорії обліку, що свідчить про порушення “чистоти класифікації”. Це зумовлює необхідність проведення узагальнення та систематизації підходів дослідників до класифікації бухгалтерських наукових теорій.

Проф. К.Т. Дівайн (1960 р.) [¹⁰⁴¹, с. 387] був одним із перших вчених, хто виділив ще не теорії, а сфери дослідження в теорії бухгалтерського обліку (логічна структура і дедуктивні системи; вимірювання та індукція; поведінкові відносини; добробут і нормативні відповідальності). Виділені автором сфери можна назвати певними напрямками теорії бухгалтерського обліку, які ще не були окремими одиницями наукового знання, однак дозволяли зорієнтувати подальші бухгалтерські наукові дослідження.

На розвиток класифікації бухгалтерських наукових теорій вплинули дослідження окремих теоретиків-першопрохідців в сфері бухгалтерського обліку (Е.С. Хендріксен, М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, розробники SATTA), розробки яких використовувались в якості основи для побудови класифікацій інших авторів.

Найбільшої популярності* серед сучасних дослідників набув підхід до класифікації теорій обліку, розроблений Е.С. Хендріксеном та М.Ф. Ван Бредою. Автори виділяють як підходи до теорії так і окрему класифікацію

¹⁰⁴¹ Devine C.T. Research Methodology and Accounting Theory Formation / Carl Thomas Devine // The Accounting Review. – 1960. – Vol. 35, No. 3. – P. 387-399.

* Така ситуація, на нашу думку, пояснюється тим, що перше видання одноосібного посібника з теорії бухгалтерського обліку Е.С. Хендріксена відбулось ще у 1965 р.

теорій обліку. Виділені підходи також фактично є певними інструменталістськими теоріями, оскільки вони орієнтовані за Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредою “на розв’язання вузлових проблем бухгалтерського обліку” [1042, с. 12].

Позиція Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреди щодо розуміння сутності бухгалтерської теорії повністю співпадає з інструменталістським розумінням теоретичного знання, яке чітко виражається “дилемою теоретика” К. Гемпеля. Виходячи з цієї дилеми теорія є потрібною і вважається теорією тоді, коли вона виконує свою функцію по вирішенню проблем. Тому вважаємо, що виділені авторами підходи і види теорій можна узагальнити в одній класифікації бухгалтерських наукових теорій (табл. 3.11).

Таблиця 3.11. Класифікація бухгалтерських теорій за Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредою (узагальнено на основі [1043, с. 12-21])

<i>Підхід до класифікації теорій</i>	<i>Теорія</i>
Інструменталістський	Податкова
	Правова
	Етична
	Економічна
	Мікроекономічна
	Соціально-корпоративна
	Біхевіористична (поведінкова)
	Структурна
Лінгвістичний	Прагматична
	Семантична
	Синтаксична
За способом доказу (аргументації)	Дедуктивні
	Індуктивні
За способом виведення теорії	Позитивні
	Нормативні

Авторами в основу запропонованої класифікації (табл. 3.11) були покладені як філософські підходи до побудови бухгалтерських теорій, так і суто бухгалтерські підходи. Саме Е. Хендріксоном було вперше запропоновано використовувати в якості критеріїв для класифікації бухгалтерських теорій поділ вимірів семіозису (процесу в якому функціонують знаки) на: співвідношення знаків до їх об’єктів (семантика); співвідношення знаків до їх користувачів чи інтерпретаторів (прагматика); співвідношення знаків один до одного (синтаксис). Застосування такого

¹⁰⁴² Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

¹⁰⁴³ Те ж.

підходу дозволяє розглядати БНКС з різних точок зору, в результаті чого можуть бути отримані різні аспекти структури бухгалтерської теорії. Такий підхід до розвитку бухгалтерського обліку називають лінгвістичним, в основі якого покладено тезу, що бухгалтерський облік є мовою бізнесу.

Класифікація теорій обліку Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреди на сьогодні широко використовується багатьма вітчизняними і зарубіжними дослідниками – проф. Я.В. Соколовим та В.Я. Соколовим [¹⁰⁴⁴, с. 223], Я.І. Устиною [¹⁰⁴⁵, с. 24], Л.Ф. Шиловой [¹⁰⁴⁶, с. 27], Л.С. Порвалом [¹⁰⁴⁷, с. 11-14], Р.Дж. Редді [¹⁰⁴⁸, с. 2-4].

Іншим підходом, який також набув значної популярності серед дослідників, є підхід проф. М.Р. Метьюса та М.Х.Б. Перери, які класифікують бухгалтерські наукові теорії за методом обґрунтування і за цілями теорій (табл. 3.12).

Таблиця 3.12. Класифікація теорій обліку за М.Р. Метьюсом та М.Х.Б. Перерою (узагальнено на основі [¹⁰⁴⁹, с. 101-105])

<i>Підхід до класифікації</i>	<i>Характеристика</i>
Дедуктивний	Передбачає формування бухгалтерських постулатів, виведення облікових принципів, розробку методик бухгалтерського обліку на основі визначення цілей фінансової звітності
Індуктивний	Передбачає виведення узагальнень і принципів обліку на основі спостережень
Прагматичний	Передбачає побудову теорії під конкретні потреби, без перевірки на відповідність гіпотезі
Етичний	Передбачає орієнтацію на концепції правдивості, справедливості і чесності
Поведінковий	Передбачає орієнтацію на сприйняття і реакцію на облікову інформацію окремих осіб і груп користувачів
Комунікативний	Передбачає орієнтацію на сприйняття користувачем облікової інформації

Класифікація, запропонована авторами (табл. 3.12), здійснила значний вплив на підходи дослідників до виділення власних класифікацій

¹⁰⁴⁴ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

¹⁰⁴⁵ Устинова Я.И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета: современная концепция и тенденция развития / Я.И. Устинова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 6. – С. 24.

¹⁰⁴⁶ Шилова Л.Ф. Методология учетно-аналитического обеспечения балансоведения и бухгалтерской (финансовой) отчетности: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2009. – 35 с.

¹⁰⁴⁷ Porwal L.S. Accounting theory, an introduction. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.

¹⁰⁴⁸ Reddy R.J. Advanced Accounting. – New dehli: APH Publishing Corporation, 2005. – 168 p.

¹⁰⁴⁹ 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.

бухгалтерських теорій. Зокрема, для виділення типів теорій бухгалтерського обліку її використовують проф. Є.А. Мізіковський [¹⁰⁵⁰, с. 323], як частину своєї класифікації теорій обліку – Я.І. Устинова [¹⁰⁵¹, с. 24].

Проф. Г.І. Уолк, Дж.Л. Додд та М.Дж. Терні виділяють наступну класифікацію наукових теорій (табл. 3.13).

Таблиця 3.13. Класифікація бухгалтерських наукових теорій за Г.І. Уолком, Дж.Л. Доддом та М.Дж. Терні (узагальнено на основі [¹⁰⁵², с. 28-47]).

<i>Підхід до класифікації теорій</i>	<i>Теорія</i>
За способом здійснення заключень	Дедуктивні
	Індуктивні
За способом виведення теорії	Нормативні
	Дескриптивні
За широтою охоплення	Глобальні
	Часткові
Інструменталістський	Теорія управлінських моделей
	Теорія ринку капіталу
	Біхевіористична
	Агентська теорія
	Теорія інформаційної економіки
	Критична теорія

Класифікація, запропонована авторами (табл. 3.13), частково дублює підходи, що пропонувались іншими дослідниками, однак в ній існують окремі ознаки, які не виділялись іншими авторами, зокрема, виділення таких інструменталістських теорій як теорія управлінських моделей, теорія ринку капіталу, агентська теорія, теорія інформаційної економіки, критична теорія.

Також на розробку класифікації бухгалтерських теорій вплинув випуск у 1977 р. Комітетом з концепцій та стандартів для зовнішніх фінансових звітів “Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень” (SATTA), де було виділено три альтернативні теоретичні підходи: 1) класичний (“справжнього доходу” та індуктивний); 2) корисності для прийняття рішень; 3) інформаційної економіки [¹⁰⁵³, с. 5].

Проф. Т. Моук [¹⁰⁵⁴, с. 36] визначив два основні недоліки запропонованої в SATTA класифікації: 1) в ній не розподілені теоретики обліку до 60-х рр. ХХ ст. та теоретики 60-х рр.; 2) в класифікації, у підході корисність для прийняття

¹⁰⁵⁰ Теория бухгалтерського учета: Учебник / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2003. – 400 с.

¹⁰⁵¹ Устинова Я.И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета: современная концепция и тенденция развития / Я.И. Устинова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 6. – С. 24.

¹⁰⁵² Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

¹⁰⁵³ Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. American Accounting Association, 1977. – 61 p.

¹⁰⁵⁴ Mouck T. The “Revolution” in Financial Reporting Theory: A Kuhnian Interpretation / Tom Mouck // The Accounting Historians Journal. – 1993. – Volume 20, Number 1. – P. 33-58.

рішень, змішані вчені-обліковці, що займаються емпіричними дослідженнями ринку капіталу (Дж. Гонедес, У. Бівер, Р. Болл та Ф. Браун), та представники нормативного підходу, дослідники-апріористи, – Р. Стерлінг, Р.Дж. Чемберс. Однак, незважаючи на це, виділені в класифікації підходи на сьогодні використовуються багатьма іншими дослідниками.

Проф. Р.Г. Шредер, М.В. Кларк та Дж.М. Кеті не пропонують окремої цілісної класифікації бухгалтерських теорій, виділяючи окремі методології досліджень в обліку, теорії обліку, а також теорії сприйняття користувачами облікової інформації. Враховуючи обґрунтовану вище тезу стосовно виділення інструменталістських теорій, нами сформовану загальну класифікацію бухгалтерських теорій, що виділяються авторами (табл. 3.14).

Таблиця 3.14. Класифікація теорій обліку за проф. Р.Г. Шредером, М.В. Кларком та Дж.М. Кеті (узагальнено на основі [¹⁰⁵⁵, с. 101-120])

<i>Підхід до класифікації теорій</i>	<i>Теорія</i>
За дослідницькою методологією	Дедуктивна
	Індуктивна
	Прагматична
	Агентська
	Етична
	Біхевіористична
За способом сприйняття облікової інформації	Теорія на основі фундаментального аналізу
	Теорія, що базуються на основі гіпотези ефективності ринку
	Теорія, що базуються на основі моделі ціноутворення довгострокових активів (CAPM)
За шляхом здійснення наукових пошуків	Нормативна
	Позитивна

Відмінна особливість підходу до класифікації бухгалтерських теорій Р.Г. Шредера, М.В. Кларка та Дж.М. Кеті полягає у виділенні групи теорій на основі користувачів бухгалтерської інформації.

Проф. В. Кам [¹⁰⁵⁶, с. 490-491] класифікує бухгалтерські теорії на позитивні та нормативні, а також використовує лінгвістичний підхід до аналізу теоретичного рівня бухгалтерського обліку, виділяючи у складі загальної теорії обліку синтаксичний, прагматичний і семантичний аспекти.

Проф. К. Діган підходить до класифікації бухгалтерських теорій, виходячи з цілей, які висувають перед собою існуючі теорії, оскільки різні теорії обліку мають різні цілі (табл. 3.15).

¹⁰⁵⁵ 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.

¹⁰⁵⁶ Kam V. Accounting theory. 2nd edition. / V. Kam. 1990. – 581 p.

Таблиця 3.15. Цільовий підхід до класифікації бухгалтерських теорій за проф. К. Діганом (узагальнено на основі [¹⁰⁵⁷, с. 3])

<i>Теорія</i>	<i>Ціль теорії обліку</i>
Приписуюча нормативна	Встановити як, базуючись на специфічній перспективі ролі бухгалтерського обліку, активи повинні бути оцінені для цілей зовнішньої звітності
Дескриптивна позитивна	Передбачити те, що управлінці виплачують бонуси на основі оцінки прибутку, оскільки вони прагнуть використовувати ті методи обліку, які призводять до збільшення показників прибутку в звітності
Культурна теорія (теорія міжнародного обліку)	Прагнення пояснити, як культурний фон впливає на типи облікової інформації, яка надається людям поза цією організацією
Теорія, що базується на основі корисності для прийняття рішень	Встановити, якою повинна бути облікова інформація для окремих класів акціонерів на основі їх інформаційних потреб
Теорія, що базується на основі теорії стейкхолдерів	Передбачити, що найбільш владна група акціонерів визначає, чи одержує вона ту облікову інформацію, яка їй потрібна
Легітимізаційна теорія	Передбачити, що підприємства можуть бути сприйняті суспільством законно на основі їх облікової інформації

Проф. Я.В. Соколов та В.Я. Соколов виділяють наступні бухгалтерські теорії (табл. 3.16).

Таблиця 3.16. Класифікація бухгалтерських теорій за проф. Я.В. Соколовим та В.Я. Соколовим (узагальнено на основі [¹⁰⁵⁸, с. 224-226])

<i>Вид теорії</i>	<i>Характеристика</i>
Правова	Пов'язує бухгалтерську науку з цивільним правом, пояснюючи предмет бухгалтерського обліку як контроль прав і обов'язків осіб, що беруть участь в господарських процесах
Психологічна	Розглядає кожне інформаційне рішення, представлене в обліку, як стимул, що повинен викликати у користувача відповідну реакцію
Інформаційна	Виходить із категорії "істотності" для певного повідомлення, яка є величиною зворотно пропорційною імовірності настання події, про яку це повідомлення зроблено
Лінгвістична	Розглядає семантичні, прагматичні і синтаксичні аспекти бухгалтерського обліку

Як зазначають автори, ці всі теорії є правильними, вони доповнюють, а не виключають одна одну, кожна відповідає певній необхідній цілі [¹⁰⁵⁹, с. 226].

Доц. Я.І. Устинова запропонувала класифікацію бухгалтерських теорій, яка базується на основі групування теорій по основних елементах методологічного апарату, що в них використовується (табл. 3.17).

¹⁰⁵⁷ Deegan C. Financial accounting theory. – McGraw Hill Australia, 2004. – 441 p.

¹⁰⁵⁸ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

¹⁰⁵⁹ Те ж.

Таблиця 3.17. Класифікація теорій обліку за Я.І. Устиновою [¹⁰⁶⁰, с. 24]

<i>Елемент методологічного апарату</i>	<i>Група теорій</i>
1. За цілями бухгалтерського обліку	Матеріалістичні теорії
	Персоналістичні теорії
	Нейтральні (структурні теорії)
2. За задачами дослідження	Семантичні теорії
	Синтаксичні теорії
	Прагматичні (функціональні) теорії
3. За предметом дослідження (позиції дослідника)	Етичні теорії
	Поведінкові теорії
	Комунікаційні теорії
4. За застосуванням методом дослідження	Індуктивні теорії
	Дедуктивні теорії
5. За характером наукового результату	Описуючі (позитивні) теорії
	Приписуючі (нормативні) теорії

Запропонована класифікація має деякі недоліки, пов'язані з тим, що до складу класифікації включені різнорівневі групи теорій бухгалтерського обліку. В даному випадку еkleктика запропонованої автором класифікації має негативний відтінок. До того ж вищенаведена класифікація є компіляцією підходів до класифікації бухгалтерських теорій, що виділялись Н.С. Помазковим (1), Е.С. Хендріксом і М.Ф. Ван Бредою (2), та М.Р. Метьюсом і М.Х.Б. Перерою (3, 4, 5).

Власну класифікацію підходів до теорії бухгалтерського обліку також пропонує Л.Ф. Шилова [¹⁰⁶¹, с. 27], виділяючи макроекономічний, мікроекономічний, правовий, податковий, соціально-корпоративний, етичний, біхевіористичний (поведінковий) та системний підходи. Така класифікація має значні недоліки, оскільки запропоновані в ній підходи не можна порівнювати між собою. Наприклад, виділення мікро- та макроекономічного підходу базується на основі рівнів НСБО (тобто, є не підходами, а підсистемами), а виділення етичного і біхевіористичного – на основі орієнтації на конкретного користувача облікової інформації. Правовий і податковий підходи є значно подібними між собою, а другий є складовою першого підходу. Щодо “соціально-корпоративного підходу”, то вже в його назві можна побачити обмеження його застосування, а оскільки основним напрямом його розвитку є використання системи збалансованих показників, яка не є обліковою системою, то це свідчить

¹⁰⁶⁰ Устинова Я.И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета: современная концепция и тенденция развития / Я.И. Устинова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 6. – С. 24.

¹⁰⁶¹ Шилова Л.Ф. Методология учетно-аналитического обеспечения балансирования и бухгалтерской (финансовой) отчетности: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2009. – 35 с.

про значну його вузьку спеціалізацію. Системний підхід взагалі є способом здійснення трансдисциплінарних досліджень і його не можна співвідносити з іншими вищенаведеними підходами. Детальний аналіз виділених підходів до класифікації теорії обліку свідчить про порушення автором такої ознаки класифікації, як непересічність класів (чистота поділу). Вищенаведене дозволяє дійти висновку, що Л.Ф. Шиловой розроблено не класифікацію, а запропоновано набір підходів до бухгалтерських наукових теорій, які також не можна назвати альтернативними один відносно одного. До того ж, запропонована класифікація має значну подібність до різнопланових підходів, розроблених Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредою.

Проф. Н.М. Малюгою проведено систематизацію облікових теорій* за критеріями, що виступають основою для різноманітних класифікацій, та запропоновано власну класифікацію (табл. 3.18).

Таблиця 3.18. Класифікація облікових теорій за Н.М. Малюгою [¹⁰⁶², с. 132]

<i>Критерій</i>	<i>Облікові теорії</i>
Виходячи з інтерпретації ФГЖ	Персоналістичні / особові (суб'єкт)
	Матеріалістичні (об'єкт)
Виходячи з ходу мислення	Індуктивні (забезпечують позитивний хід мислення, встановлюють закони причинного зв'язку явищ)
	Дедуктивні (забезпечують нормативний хід мислення)
Виходячи із завдань бухгалтерського обліку: що оцінювати?	Статичного балансу (оцінка майна)
	Динамічного балансу (оцінка ефективності діяльності / управління)
Виходячи із зіставлення фактів і цінностей (наука чи мистецтво)	Позитивні (основа – факти; спрямовані на пояснення мотивації прийняття рішень)
	Нормативні (основа – ціннісні судження; об'єкт обліку не цінність, а вартість, спрямовані на встановлення способів обліку операцій)

Особливістю даною класифікації є те, що за основу автором використовується не поняття “бухгалтерська наукова теорія”, а поняття “облікова теорія”, яке окрім лінгвістичних відмінностей має зовсім інше смислове навантаження (виходячи із трактувань А.М. Галагана та М.С. Помазкова). Також в даній класифікації здійснена спроба об'єднати в єдину систему бухгалтерські теорії різних методологічних та об'єктних рівнів, що використовувались в різні історичні періоди.

* В дослідженні проводиться чітке розмежування між поняттями “облікова теорія” та “бухгалтерська наукова теорія”.

¹⁰⁶² Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

Проф. М.В. Глаут'є та Б. Андердоун зазначають, що в дві останні декади з'явилися наступні підходи до розвитку бухгалтерських наукових теорій (табл. 3.19).

Таблиця 3.19. Підходи до бухгалтерських наукових теорій за М.В. Глаут'є та Б. Андердоуном (узагальнено на основі [1063, с. 21-25])

Підхід		Характеристика підходу
1. Описовий		Розвиток теорій на основі описового (дескриптивного) підходу по суті стосується того, що бухгалтери роблять. Дескриптивні теорії базуються на основі індуктивних роздумів, які складаються зі здійснення спостережень та із виведених узагальнених висновків з цих спостережень
2. Підхід на основі корисності для прийняття рішень	Емпіричний	В основі підходу закладена ідея, що бухгалтерські звіти складаються для впливу на дії, поведінку. Основною гіпотезою підходу є те, що процес збору інформації, як і поведінка тих, хто веде облік, буде впливати на поведінку інших
	Нормативний	Емпіричний підхід зосереджується на тому, як користувачі облікової інформації застосовують її в процесі прийняття управлінських рішень. Нормативний підхід фокусується на управлінських моделях, які повинні бути використані суб'єктами для прийняття раціональних рішень
3. Підхід благополуччя		Цей підхід є розширенням підходу на основі корисності для прийняття рішень, що розглядає ефект прийняття рішень на соціальне благополуччя

Запропонований авторами підхід є еkleктичним за своєю природою, оскільки поєднує декілька критеріїв виділення бухгалтерських теорій. Наприклад, в основі описового підходу використовується індуктивний підхід, що також можна сказати і про емпіричний підхід, який починається зі спостереження та подальшого індуктивного мислення. У складі підходу на основі корисності для прийняття рішень виділено два види – емпіричний і нормативний, що робити не зовсім доцільно, оскільки більш точним є протиставлення позитивного та нормативного підходів.

Проф. А. Ріаї-Белькаой [1064, с. 309-310], виходячи з концепції світових гіпотез С. Пеппера*, розглянув чотири підходи до одержання формальних знань в бухгалтерському обліку – формізм, механіцизм, контекстуалізм, органіцизм. Ці чотири підходи утворюються на перетині двох вимірів, що утворюються бухгалтерськими науковими теоріями. Перший вимір знаходиться між аналітичними і синтетичними теоріями, а другий – між дисперсивними та інтегративними теоріями (рис. 3.26)

¹⁰⁶³ Glautier M.W.E. Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.

¹⁰⁶⁴ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. /Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

* Застосування концепції світових гіпотез С. Пеппера передбачає розгляд науки бухгалтерський облік з глобальної філософської точки зору.



Рис. 3.26. Концепція світових гіпотез С. Пеппера в бухгалтерському обліку за проф. А. Ріаї-Белькаоєм [¹⁰⁶⁵, с. 309].

В запропонованій проф. А. Ріаї-Белькаоєм концепції представлено класифікацію бухгалтерських наукових теорій, а також класифікацію їх більш узагальнених конструкцій – світових гіпотез. Кожна із таких гіпотез є необхідною для розвитку бухгалтерського обліку, оскільки вони є неспіввимірними і охоплюють різні сторони дійсності. Відповідно класифікація теорій за проф. А. Ріаї-Белькаоєм не є взаємовиключною, і також підтверджує гіпотезу про те, що бухгалтерський облік є системою взаємопов'язаних наукових теорій.

Проф. Д. Коетсі [¹⁰⁶⁶, с. 10] виділяє наступні види бухгалтерських наукових теорій: позитивна теорія; теорія корисності прийняття рішень; інтерпретаційна теорія; критична теорія. Особливістю запропонованої класифікації є те, що автором виділяються лише ті теорії, які впливають на розвиток принципів бухгалтерського обліку, що закладені в основу систем GAAP US та IAS/IFRS. Також на думку автора жодна з існуючих теорій не може забезпечити розвиток теоретичного рівня бухгалтерського обліку, яка б задовольняла інтереси всіх користувачів бухгалтерської інформації.

Рівні теорії бухгалтерського обліку Окрім спеціально розроблених класифікацій бухгалтерських наукових теорій, дослідники [¹⁰⁶⁷, с. 83; ¹⁰⁶⁸, с. 35; ¹⁰⁶⁹, с. 385; ¹⁰⁷⁰, с. 83-84] також виділяють рівні загальної теорії бухгалтерського обліку, які можуть бути

¹⁰⁶⁵ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

¹⁰⁶⁶ Coetsee D. The role of accounting theory in the development of accounting principles / D. Coetsee // Meditari Accountancy Research. – 2010. – Vol. 18, No. 1. – P. 1-16.

¹⁰⁶⁷ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

¹⁰⁶⁸ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

¹⁰⁶⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹⁰⁷⁰ Tomkins C. The big agenda A schematic structure for accounting knowledge? / Cyril Tomkins // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1999. – Vol. 12, Iss. 1. – P. 83-84.

критерієм для класифікації бухгалтерських теорій. Можливість існування такого підходу підтверджує проф. Я.В. Соколов, який зазначає, що в обліку слід розглядати теорії різних рівнів та обсягів: часткові, наприклад, оцінка та амортизація основних засобів; спеціальні, наприклад, подвійний запис і загальні – трактування обліку як економічної або юридичної дисципліни [¹⁰⁷¹, с. 385]. Дану позицію також займає С. Томкінс [¹⁰⁷², с. 83], який зазначає, що знання в бухгалтерському обліку можуть бути структуровані на теорії нижчого, середнього та вищого рівня.

Теоретичний рівень наукового знання в сфері бухгалтерського обліку складається з трьох рівнів:

- рівня фундаментальних теорій, які стосуються найбільш абстрактних ідеальних об'єктів;
- рівня окремих теорій, що описують конкретну сферу БНКС на базі фундаментальних теорій;
- рівня теорій, що межують з окремими емпіричними законами (рис. 3.27).

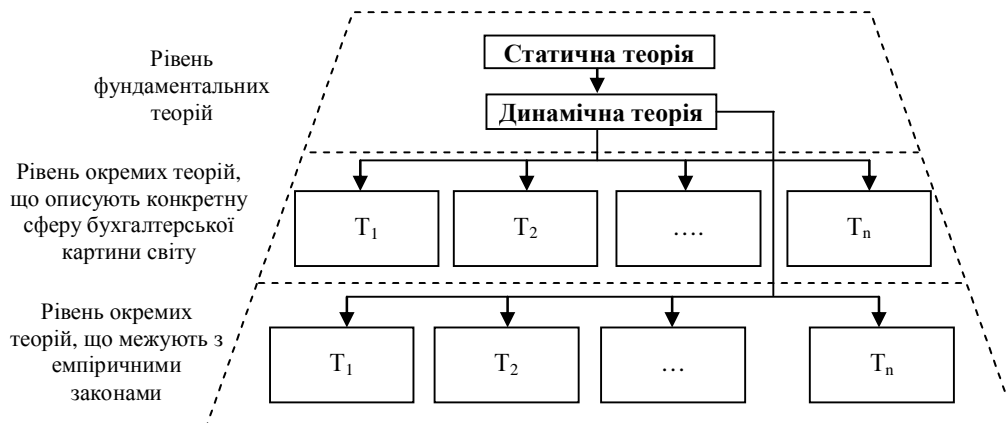


Рис. 3.27. Рівні теоретичного наукового знання в сфері бухгалтерського обліку на прикладі динамічної теорії бухгалтерського обліку

1. Теорії рівня фундаментальних теорій передбачають створення нового підходу до вирішення завдань, які висуваються перед бухгалтерським обліком: виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

¹⁰⁷¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹⁰⁷² Tomkins C. The big agenda. A schematic structure for accounting knowledge? / Cyril Tomkins // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1999. – Vol. 12, Iss. 1. – P. 83-84.

На рис. 3.27 у складі рівня фундаментальних теорій представлено статичну і динамічну теорії*, які визнаються на сьогодні дослідниками в якості фундаментальних. На основі використання моделі НДП І. Лакатоса, яка передбачає обрання кумулятивного варіанту динаміки науки, запропоновано наступний варіант розвитку бухгалтерських фундаментальних теорій (рис. 3.28).

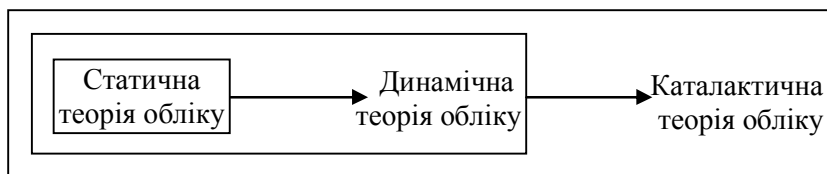


Рис. 3.28. Адитивно-послідовний розвиток бухгалтерських наукових теорій фундаментального рівня на основі концепції НДП І. Лакатоса

Виділення каталактичної теорії пов'язано з появою значної наукової проблеми, що постала перед бухгалтерським обліком. Динамічна теорія бухгалтерського обліку не задовольняє сучасним вимогам управління та зовнішнім користувачам бухгалтерської інформації, а її застосування призводить до появи значних труднощів та суперечностей в обліку. Каталактична теорія бухгалтерського обліку є єдиною концептуальною схемою шляхом якої досягається більш адекватне і цілісне відображення діяльності підприємства в зовнішньому середовищі.

2. Теорії, що описують конкретну сферу БНКС на базі фундаментальних теорій також мають розгалужену і багаторівневу структуру.

Акад. В.С. Степін [¹⁰⁷³, с. 30] називає такі теорії “окремими теоретичними схемами”, які з точки зору їх внутрішньої побудови представляють собою незначний набір теоретичних конструктив (абстрактних об'єктів), що знаходяться в суворо встановлених відносинах. Проф. А. Ріаї-Белькаой [¹⁰⁷⁴, с. 83] називає такі окремі бухгалтерські теорії теоріями середнього рівня, які мають власні припущення стосовно оточуючого середовища, розглядають різноманітні параметри і змінні.

Концепція теорій середнього рівня була розроблена соціологом Р. Мертоном через необхідність розробки таких теоретичних конструкцій, які б були більш стійкими та результативними. Як зазначає автор, “теорії

* Динамічна теорія обліку, як фундаментальна теорія, може мати різні інтерпретації, залежно від автора, наприклад, інтерпретація Е. Шмаленбаха, Р.Дж. Чемберса, Р. Маттессіча.

¹⁰⁷³ Степін В.С. Диалектика генезиса и функционирования научной теории / В.С. Степін // Вопросы философии. – 1984. – № 3. – С. 30.

¹⁰⁷⁴ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

середнього рівня – це теорії, які розміщуються між малими, але обов’язково працюючими гіпотезами, включеними в дослідження... і систематичними спробами побудувати єдину теорію, яка пояснила б закономірності соціальної поведінки, соціальної організації і соціальних змін” [¹⁰⁷⁵, с. 39].

До теорій середнього рівня в бухгалтерському обліку пропонуємо відносити теорії, які характеризують складові жорсткого ядра фундаментальної теорії, покладеної в основу ПНДП* (теорії рахунків, балансові теорії, теорії подвійного запису), а також теорії, які характеризують складові захисного поясу фундаментальної теорії, покладеної в основу ПНДП (теорії оцінки, теорії звітності). Приклади інтерпретацій таких теорій, що описують конкретну сферу БНКС, наведено в табл. 3.20.

Таблиця 3.20. Приклади інтерпретацій бухгалтерських теорій, що описують конкретну сферу БНКС

<i>Тип теорії</i>	<i>Група теорій</i>	<i>Теорія або модель, на основі якої інтерпретована теорія</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Теорії які характеризують складові жорсткого ядра фундаментальної теорії покладеної в основу науково-дослідницької програми	теорії рахунків	теорія І. Ваньє
		теорія Е. Дегранжа
		теорія Л. Діксі
		теорія Е. Леоте та А. Гільбо
		теорія О.П. Рудановського
		теорія І. Ульмана
		теорія Д. Чербоні
	балансові теорії	теорія А. Шибє та Г. Одермана
		теорія М. Берлінера
		теорія А.М. Галагана
		теорія Ф. Гюглі
		теорія Ж. Дюмарше
		теорія Ф. Єзерського
		теорія А. Кальмеса
		теорія Л. Кольманна
теорія В. Крекніга		
теорія Н.А. Кіпарисова		

¹⁰⁷⁵ Merton R. On Sociological Theories of the Middle range / Robert Merton // Social Theory and Social Structures. – 1957. – P. 39-72.

* Даний тип теорій дослідники на початку ХХ ст. називали обліковими (рахунковими) теоріями, які за визначенням А.М. Галагана є сукупністю логічно правильно побудованих роздумів, що дають пояснення тим чи іншим технічним прийомам, що застосовуються в практиці рахівництва [Галаган А.М. Основы общего счетоведния. – М.: Изд-во наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с., с. 195]. Тому проведений серед облікових теорій поділ на три групи, наведені в таблиці, є певною мірою умовним, оскільки кожна із облікових теорій була орієнтована на обґрунтування ролі кожного із технічних прийомів (рахунків, балансу, подвійного запису). Однак вищенаведений поділ був здійснений виходячи із превалюючої ролі у складі кожної теорії одного із технічних прийомів. Детальний аналіз всіх видів теорій наведений в дослідженнях К.П. Боримської, А.М. Галагана, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюги, М.Ю. Медведєва, Я.В. Соколова, К.Ю. Циганкова та ін.

Продовження табл. 3.20

1	2	3
Теорії які характеризують складові захисного поясу фундаментальної теорії покладеної в основу науково-дослідницької програми		теорія Н. Лунського
		теорія Ф. Ляйтнера
		теорія А. Новака
		теорія С. Понайтопула
		теорія Р. Рейша та В. Крейбіга
		теорія І. Шера
		теорія німецької школи
		теорія італійської школи
		теорія французької школи
		теорія російської школи
	теорії оцінки	теорія Н. Бедфорда
		теорія Е. Едвардса та П. Белла
		теорія Ю. Ідзірі
		теорія Т. Лімперга
		теорія Р. Матессіча
		теорія Р. Стерлінга
		теорія Х. Сендерса
		теорія Р. Чемберса
		теорія "GPFR" Д. Саттона
теорії звітності	теорія "QFR" П. Міллера та П. Бансона	
	теорія "Triple Bottom Line reporting" Дж. Елкінгтон	
	теорія "Mega-accounting and reporting" М.Р. Метьюса	
	трирівнева модель забезпечення прозорості компанії С. Діпіази та Р. Екклза*	
	модель "The Jenkins Report (AICPA)"	
	модель "Tomorrow's Company (RSA/Tomorrow's Company)"	
	модель "The 21st Century Annual Report (ICAEW)"	
	модель "The Balanced Scorecard (Kaplan and Norton)"	
	модель "The Inevitable Change (ICAS)"	
	модель "Inside Out (ICAEW)"	
модель "Value Dynamics (Arthur Andersen)"		
модель "GRI (Global Reporting Initiative™)"		
модель "Unseen Wealth (Brookings Institution)"		
модель "ValueReporting™ (PricewaterhouseCoopers)"		
модель "The Hermes Principles (Hermes Pensions Management)"		

Про можливість застосування підходу до класифікації теорій, наведеного в табл. 3.20, наголошує проф. Л. Голдберг [¹⁰⁷⁶, с. 457-458]. Автор інтерпретує слово "бухгалтерський облік" (accounting) в якості незалежного

* Приклад використання цієї теорії для удосконалення національної бухгалтерської доктрини можна побачити в дослідженні В.М. Жука [Жук В.М. Інституційний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / Валерій Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 100-113].

¹⁰⁷⁶ Goldberg L. An inquiry into the nature of accounting (dimensions of accounting theory and practice). Monograph. / Louis Goldberg. – Iowa City: American Accounting Assosiation, 1980. – 364 p.

слова чи іменника та розуміє під цим певну сферу вивчення. В цьому розумінні теорія бухгалтерського обліку стає набором тверджень відносно речей, в яких заінтересовані бухгалтери чи інші особи, які спостерігають за тим, що роблять бухгалтери. Така інтерпретація може розглядатись як сфера теоретичного рівня бухгалтерського обліку, яка б могла бути сформована з таких частин як теорії бухгалтерського запису, звітності тощо. Автор пропонує у складі теоретичного рівня бухгалтерського обліку виділяти його частини, перелік яких нами сформульовано на основі застосування концепції НДП І. Лакатоса.

Подібні ідеї до структуризації теоретичного рівня бухгалтерського обліку також можна побачити в дослідженні проф. Г.Г. Кірейцева [¹⁰⁷⁷, с. 70], який виділяє теорію функцій обліку, теорію методу бухгалтерського обліку, теорію проміжного і кінцевого облікового продукту, теорію технології облікових процедур, теорію бухгалтерської звітності ... (виділено С.Л.).

Слід наголосити, що запропонована нами класифікація бухгалтерських наукових теорій середнього рівня не є виключною, можуть існувати й інші зрізи БНКС та обиратись інші конкретні її сфери. Наприклад, власний підхід до класифікації теорій середнього рівня був запропонований Дж. Баклі, П. Кіршером та Р. Метьюсом [¹⁰⁷⁸, с. 281]. Автори виділяють наступні теорії: теорія вимірювання доходу; теорія оцінки активів; теорія мультивартісної звітності; теорія взаємодії облікових даних.

3. Теорії, що відносяться до рівня окремих теорій, що межують з емпіричними законами, досить часто називають феноменологічними теоріями, що за своєю сутністю є сукупністю емпіричних законів.

Емпіричні закони, які є вихідним ступенем пізнання об'єктивних закономірностей, виражають постійність, інваріантність встановлених істотних властивостей, відношень і тенденцій розвитку розглядуваного предмету і слугують логічною основою пояснення явищ, що відбуваються, і передбачення майбутніх. І хоча одержати їх прямо з досвіду неможливо, вони не “виводять” мислення за межі параметрів, що безпосередньо спостерігаються [¹⁰⁷⁹, с. 71]. Прикладом такої феноменологічної теорії є сукупність (12) бухгалтерських емпіричних законів, виведених проф. Р. Чемберсом [¹⁰⁸⁰, с. 14].

¹⁰⁷⁷ Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. / Григорій Герасимович Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

¹⁰⁷⁸ Buckley J.W. Methodology in accounting theory / Buckley John, Kircher Paul, Mathews Russel // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274-283.

¹⁰⁷⁹ Петросян А.Э. Проблема открытия эмпирического закона / А.Э. Петросян // Вопросы философии. – 1983. – № 12. – С. 71.

¹⁰⁸⁰ Chambers R.J. Metrical and empirical laws in accounting / Raymond Chambers // Accounting Horizons. – 1991. – Dec. – P. 1-15.

**Просторові напрями
розвитку теорій
бухгалтерського обліку
як критерій їх
класифікації**

Дуже часто вітчизняними вченими проводяться дослідження теоретичного рівня бухгалтерського обліку, що стосуються не всіх об'єктів обліку, а лише їх певної сукупності, обраної за галузевою ознакою, або взагалі, стосуються одного об'єкта обліку. Це зумовлює необхідність розробки такого критерію класифікації бухгалтерських наукових теорій, який дозволив би охопити всі такі теоретичні дослідження.

Виходячи із обсягів охоплення облікових об'єктів теорією, тобто виходячи зі сфери поширення теорії, пропонуємо поділяти бухгалтерські наукові теорії на глобальні, галузеві та локальні.

Глобальні бухгалтерські теорії, це теорії, що наскрізно охоплюють всі сфери та всі об'єкти обліку. Прикладів розробки таких теорій на сьогодні досить мало, оскільки з розвитком економіки для їх розробки необхідно провести титанічну роботу. Також потребує особливого обґрунтування необхідність розробки такої єдиної масштабної бухгалтерської теорії, оскільки функцію такої теорії на сьогодні виконують бухгалтерські доктрини, які є сукупністю бухгалтерських наукових теорій. До того ж як зазначають Г.І. Уолк, Дж.Л. Додд та М.Дж. Терні [¹⁰⁸¹, с. 35], багато дослідників вважають глобальні бухгалтерські теорії тупиковими.

Серед українських та російських дослідників можна навести наступні приклади спроб аналізу та побудови глобальних бухгалтерських наукових теорій (табл. 3.21).

Таблиця 3.21. Докторські дослідження, присвячені аналізу та побудові глобальних бухгалтерських теорій

<i>Автор</i>	<i>Рік захисту</i>	<i>Назва дисертації</i>
Пушкар М.С.	1999	Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти)
Малюга Н.М.	2006	Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи
Чайковська Л.А.	2007	Сучасні концепції бухгалтерського обліку (теорія і методологія)
Соколов В.Я.	2007	Теоретичні начала подвійної бухгалтерії
Голов С.Ф.	2009	Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні
Циганков К.Ю.	2009	Теорія і методологія бухгалтерського обліку капіталу

¹⁰⁸¹ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

Розробка *галузевих бухгалтерських теорій* є достатньо поширеною в наш час, що можна прослідкувати по напрямам докторських дисертацій, що захищаються на сьогодні в Україні (див нижче).

До кінця XIX ст. на території царської Росії розвиток теоретичного рівня бухгалтерського обліку відбувався шляхом намагання розробки загальних основ теорії, тобто глобальної теорії обліку. Однак з 1889 р. на сторінках журналу “Счетоводство”, завдяки роботам Г. Щетініна-Какуєва, на основі застосування індуктивного підходу був виділений такий напрям, як рахівництво текстильної промисловості. А вже на початку XX ст., як пише проф. Я.В. Соколов [¹⁰⁸², с. 17], М. Берлінер запропонував в цілому зводити розвиток обліку до його диференціації по галузях народного господарства.

Проаналізувавши дисертаційні дослідження вчених України та Росії на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук зі спеціальності “бухгалтерський облік, аналіз та аудит” з 90-х рр. XX ст. до нашого часу, встановлено, що побудові галузевих теорій присвячені наступні праці (табл. 3.22).

Таблиця 3.22. Докторські дослідження, присвячені розробці галузевих теорій

<i>Автор</i>	<i>Рік захисту</i>	<i>Назва дисертації</i>
Кірейцев Г.Г.	1993	Функції обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом (проблеми теорії, методології і практики)
Правдюк Н.Л.	2006	Фінансовий облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика
Єгорова Л.В.	2008	Облік і аудит в некомерційних організаціях: теорія, методологія і практики
Шохнех А.В.	2009	Теорія і методологія обліку, контролю господарюючих суб'єктів малого бізнесу
Зубарева О.В.	2009	Теорія і методологія оперативного обліку і контролю в системі управління будівельних організацій
Моссаковський В.Б.	2011	Становлення бухгалтерського обліку в сільському господарстві України (теорія, організація, практика)
Предеус Н.В.	2012	Теорія, методологія і організація статичного і динамічного обліку інвестиційно-будівельної діяльності

Слід зазначити, що подібних галузевих досліджень в докторських дисертаціях українськими вченими здійснено набагато більше (В.Г. Гетьман (1991 р.), В.Г. Лінник (1991 р.), Л.К. Сук (1991 р.), З.В. Гуцайлук (1992 р.), Л.М. Крамаровський (1993 р.), М.Ф. Кропивко (1997 р.), Л.М. Кіндрацька (2002 р.), Ю.А. Кузьмінський (2002 р.), Я.Д. Крупка (2002 р.), С.О. Левицька (2005 р.), З.-М.В. Задорожний (2007 р.), С.В. Свірко (2007 р.), Н.І. Пилипів (2009 р.), П.Л. Сук (2009 р.), Н.О. Гура (2009 р.), В.М. Жук (2010 р.) та ін.) однак в назву дослідження слово “теорія” авторами не виносилось.

¹⁰⁸² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Хоча галузеві бухгалтерські теорії набагато вужче орієнтовані аніж глобальні, та дають більш прийнятні результати аналізу та прогнозування бухгалтерської практики, проте відношення до них з боку вчених не є однозначним. На думку проф. Я.В. Соколова “дисертанти повинні проводити дослідження наукових проблем, а не поглиблюватись в галузеві аспекти, тиражуючи тематику по галузях виробництва: калькуляція собівартості в харчовій промисловості (птахівництво, кондитерське виробництво чи особливості калькуляції монпансьє та ін.). Цей абсурдний підхід компроментує науку. Так само не можна присвячувати дисертації певній галузі виробництва, оскільки після роботи Е.К. Гільде не може бути науки обліку затрат у швейному, взуттєвому та ін. виробництвах” [1083, с. 5]. Автор підкреслює не стільки відсутність потреби у таких дослідженнях, а більше наголошує на тому, що для здійснення теоретичного синтезу бухгалтерського наукового знання другого порядку таких досліджень буде недостатньо. Для посилення наукового статусу бухгалтерського обліку необхідним є проведення глибоких загальнотеоретичних і системоутворюючих досліджень.

Локальні бухгалтерські теорії – це теорії, присвячені одному об’єкту обліку. Проф. Г.І. Уолк та ін. [1084, с. 35], називаючи такі теорії частковими теоріями або мікротеріями, зазначають, що враховуючи їх орієнтацію на явища реального світу, вони фокусуються лише на невеликі частини середовища.

Найчастіше такі теорії набувають статусу теорії коли вони відносяться до фундаментальних локальних теорій, тобто включають всі методологічні аспекти бухгалтерського відображення таких об’єктів. Приклади таких фундаментальних локальних теорій наведено в табл. 3.23.

Таблиця 3.23. Докторські дослідження, присвячені розробці фундаментальних локальних теорій в сфері бухгалтерського обліку

Автор	Рік захисту	Назва дисертації
1	2	3
Курсєєв Д.В.	2008	Теорія і методологія процесів обліку власності
Арзибаєв А.А.	2008	Теоретико-методологічні і організаційно-методологічні проблеми обліку, контролю і аналізу капіталу корпоративних підприємств

¹⁰⁸³ Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 5.

¹⁰⁸⁴ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

Продовження табл. 3.23

1	2	3
Сопко В.В.	2009	Концепція бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) в управлінні підприємницькою діяльністю
Кузубов С.А.	2009	Розвиток теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку і аудиту інтелектуальних активів
Циганков К.Ю.	2009	Теорія і методологія бухгалтерського обліку капіталу
Кувалдіна Т.Б.	2010	Теорія і методологія системи обліку затрат, орієнтованої на вимоги МСФЗ, в умовах динамічного ринкового середовища
Давидюк Т.В.	2011	Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом підприємства: теорія та методологія
Жиглей І.В.	2012	Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація

Набагато більша кількість локальних теорій, але які вже описують конкретну сферу БНКС, розробляється українськими дослідниками в дисертаціях на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, приклади яких наведено в табл. 3.24.

Таблиця 3.24. Кандидатські дослідження, присвячені розробці локальних теорій, що описують конкретну сферу БНКС

Автор	Рік захисту	Назва дисертації
Пономаренко О.М.	2001	Облік цінних паперів (теоретичні та організаційні аспекти)
Лайчук С.М.	2002	Облік і контроль лізингових операцій: теорія і практика
Олійник О.В.	2002	Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів)
Береза С.Л.	2003	Облік і контроль грошових активів та дебіторської заборгованості: теорія і практика
Пилипенко О.І.	2005	Облік та аналіз власного капіталу: теорія і практика
Шульга С.В.	2006	Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика
Кафка С.М.	2008	Облік і аналіз витрат нафтогазовидобувних підприємств: теорія та методика
Ющак Ж.М.	2010	Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика
Мельник Е.Г.	2011	Облік і контроль витрат майбутніх періодів: теорія і методика
Чирка Д.М.	2012	Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика

Найбільш актуальними напрямками досліджень в Україні, які можуть призвести до розробки нових локальних теорій, є дослідження в сфері бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу (І.А. Бігдан, С.Ф. Голов, І.В. Жураковська, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, І.Й. Яремко), людського капіталу (Т.В. Давидюк), обліку навколишнього середовища (І.В. Замула, О.А. Лаговська, Н.М. Малюга), соціального капіталу (Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей), трансакційних витрат (Г.Г. Кірейцев, М.М. Шигун) та ін.

**Економічні теорії як
основа розвитку теорії
бухгалтерського обліку**

При розробці класифікації бухгалтерських теорій також слід враховувати співвідношення бухгалтерського обліку з економічними теоріями. Наприклад, в публікаціях деяких авторів (В.М. Жук, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, О.М. Петрук, Л.А. Чайковська, Л.Ф. Шилова та ін.) за останні роки пропонується широке впровадження інституційної економічної теорії до розвитку бухгалтерського обліку. Проф. Л.А. Чайковська [¹⁰⁸⁵, с. 19] навіть зазначає про розробку інституційної теорії бухгалтерського обліку. Це зумовлює необхідність вирішення проблеми можливості існування такої теорії та визначення виду теорій, до якого вона може відноситись.

На нашу думку, інституційної бухгалтерської теорії не може бути, оскільки, виходячи з твердження Л.А. Чайковської, інституційна теорія обліку може стати відправним пунктом подальших наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, її перевагою є здатність ввести стандартний бухгалтерський облік в більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні, змістовні механізми його розвитку на перспективу [¹⁰⁸⁶, с. 19]. Тобто інституційна теорія не є суто бухгалтерською теорією, а є певним засобом чи інструментом, що дозволяє досягти певних цілей шляхом розробки інституційних моделей розвитку бухгалтерського обліку.

Про це також наголошують й інші дослідники. Наприклад проф. Л.Ф. Шилова [¹⁰⁸⁷, с. 27] зазначає, що застосовуючи інституційний підхід можна по-новому відобразити логічний зв'язок основних інститутів бухгалтерського обліку. Проф. Г.Г. Кірейцев [¹⁰⁸⁸, с. 63] підкреслює інструменталізм інституційної теорії для бухгалтерського обліку на прикладі поділу всіх витрат на трансакційні і трансформаційні, зазначаючи, що теорія і практика доки що не враховує таку класифікацію. Проф. Т.Б. Кувалдіна також зазначає, що в основу розробки облікової теорії затрат має бути покладений інституційний підхід [¹⁰⁸⁹, с. 17-18], а не має бути розроблена інституційна теорія затрат.

¹⁰⁸⁵ Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

¹⁰⁸⁶ Те ж.

¹⁰⁸⁷ Шилова Л.Ф. Методология учетно-аналитического обеспечения балансоведения и бухгалтерской (финансовой) отчетности: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л.Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2009. – 35 с.

¹⁰⁸⁸ Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского учета: теория, профессия, межпредметные связи: Монография. / Григорий Герасимович Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

¹⁰⁸⁹ Кувалдина Т.Б. Теория и методология системы учета затрат, ориентированной на требования МСФО, в условиях динамичной рыночной среды: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Т.Б. Кувалдина. – Орел, 2010. – 50 с.

Проф. В.М. Жук [¹⁰⁹⁰, с. 105] також виділяє бухгалтерську інституційну теорію, однак, виходячи із назви його публікації “Інституційний підхід до розв’язання проблем бухгалтерського обліку в Україні” також можна визначити, що інституційна теорія не є бухгалтерською теорією, а є лише інструментом для досягнення певних цілей. Що автор підтверджує такими словами “... вплив інституційної теорії на розвиток і реформування бухгалтерського обліку залишається маловивченим” [¹⁰⁹¹, с. 101].

Іншим доказом того, що бухгалтерської інституційної теорії не існує, а вона є лише засобом, який підвищує ефективність регулювання НСБО, є застосування критерію фальсифікаціонізму К. Поппера. Теорія є науковою, якщо вона піддається фальсифікації, тобто може бути спростована. Однак противників застосування інституціоналізму в бухгалтерському обліку поки що немає, хоча й існує певна неузгодженість щодо розуміння того, чи є бухгалтерський облік інститутом, інституцією чи має власні внутрішні інститути (В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, О.М. Петрук, І.М. Саннікова, В.В. Травін). Виходячи з критерію фальсифікаціонізму, інституційна теорія не є науковою теорією, а є прикладом вдалого застосування нового інструментарію для регулювання бухгалтерського обліку.

Такої ж думки, але вже в цілому стосовно застосування економічних теорій в бухгалтерському обліку дотримується проф. Д. Коетсі [¹⁰⁹², с. 8]. На його думку економічна теорія відіграє важливу роль в бухгалтерських дослідженнях, вони завжди повинні враховувати зв’язок з економікою, а також як бухгалтерська інформація впливає на економічні рішення. Однак при їх здійсненні положення бухгалтерського обліку мають бути домінуючою силою.

**Пропозиції по
удосконаленню
класифікації теорій
бухгалтерського обліку**

Виходячи із розглянутих вище підходів до побудови бухгалтерських наукових теорій, класифікацій теорій в філософії науки, існуючих класифікацій бухгалтерських теорій, що виділяються вченими, виділених нових критеріїв класифікації, запропоновано власну класифікацію бухгалтерських теорій за шістьма ознаками (табл. 3.25).

¹⁰⁹⁰ Жук В.М. Інституційний підхід до розв’язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / Валерій Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 101–105.

¹⁰⁹¹ Те ж.

¹⁰⁹² Coetsee D. The role of accounting theory in the development of accounting principles / D. Coetsee // Meditari Accountancy Research. – 2010. – Vol. 18, No. 1. – P. 1-16.

Таблиця 3.25. Запропонована класифікація бухгалтерських наукових теорій

<i>Критерій для здійснення поділу</i>	<i>Види теорій бухгалтерського обліку</i>	
<i>1</i>	<i>2</i>	
За аспектами бухгалтерської мови	Синтаксичні	
	Семантичні	
	Прагматичні	
Виходячи із зіставлення фактів і цінностей	Позитивні	
	Нормативні	
	Умовно-нормативні	
За філософськими підходами до побудови теорії	Дедуктивні	гіпотетико-дедуктивні
		аксіоматико-дедуктивні
		генетичні (конструктивні)
	Індуктивні	
	Ідеографічні	
	Еклектичні	
За інструменталістськими підходами до побудови теорії	Етичні	
	Соціологічні	
	Економічні	
	Поведінкові	
	Прогнозні	
	Екологічні	
	Податкові	
	Правові	
	Еклектичні	
	Інші	
За рівнями теорії	Фундаментальні теорії	
	Теорії, що описують конкретну сферу БНКС	
	Теорії, що межують з емпіричними законами	
За сферою поширення	Глобальні	
	Галузеві	
	Локальні	

При побудові вищенаведеної класифікації бухгалтерських теорій було дотримано правил побудови класифікацій, виділених А. Розовою [1093, с. 42], (табл. 3.26).

Таблиця 3.26. Приклади відповідності запропонованої класифікації правилам її побудови

<i>Правила побудови класифікацій</i>	<i>Характеристика правила</i>	<i>Приклад реалізації правила</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Однієї основи	При одному й тому ж поділі була застосована одна й та ж основа	Для синтаксичних, семантичних та прагматичних теорій в якості основи обрано поділ вимірів семіозису

¹⁰⁹³ Розова С.С. Классификационная проблема в современной науке. – Новосибирск: Наука, 1986. – 224 с.

Продовження табл. 3.26

1	2	3
Співвимірності (сумарності)	Поділ здійснювався співвимірно, тобто в результаті поділу обсяг разом взятих членів поділу дорівнює обсягу поняття, яке було поділене	Використовуючи в якості критерію поділу інструменталістський підхід до побудови класифікації теорій доповнено перелік теорій “іншими” теоріями, оскільки залежно від нових потреб, цей перелік може бути доповнений
Взаємовиключності	Члени поділу взаємно виключають один одного	Виходячи із критерію сфери поширення теорії, вони можуть бути або глобальні, або галузеві, або локальні
Підпорядкованості	Поділ був здійснений безперервно, тобто всі члени поділу є підпорядкованими поняттями, що безпосередньо нижчі відносно родового поняття	У складі дедуктивних теорій виділено три підвиди, які за своєю сутністю є дедуктивними теоріями

В табл. 3.26 наведені лише окремі приклади, які ілюструють дотримання правил побудови класифікацій, однак вся класифікація за всіма виділеними критеріями відповідає вищенаведеним правилам.

Виходячи з виділених рівнів бухгалтерських наукових теорій та класифікації бухгалтерських теорій за сферою їх поширення, запропоновано змішану узагальнюючу класифікацію (табл. 3.27).

Таблиця 3.27. Змішана класифікація бухгалтерських теорій на прикладі теорій оцінки

Рівні теорій бухгалтерського обліку	Класифікація теорій за сферою поширення		
	Глобальні	Галузеві	Локальні
Рівень фундаментальних теорій	Глобальна фундаментальна	Галузева фундаментальна	Фундаментальна теорія обліку окремого об'єкта
Рівень окремих теорій, що описують конкретну сферу реальності	Глобальна теорія оцінки*	Галузева теорія оцінки	Теорія оцінки окремого об'єкта
Рівень окремих теорій, що межують з емпіричними законами	Глобальна емпірична теорія	Галузева емпірична теорія	Емпірична теорія окремого об'єкта обліку

На перший погляд, два вищенаведених підходи (табл. 3.27) є подібними між собою, однак класифікація за рівнем теорії бухгалтерського обліку в своїй основі має методологічну ознаку, а

* Приклад такого виду теорії наводять проф. Г.І. Уолк та ін. [Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry Wolk, James Dodd, Michael Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p., с. 35], які під глобальними теоріями в контексті бухгалтерського обліку розуміють такі теорії, які захищають один тип системи оцінки для всіх рахунків (наприклад, система на основі історичних затрат, система на основі теперішнього вимірювання).

класифікація теорій за сферою поширення – об’єктну ознаку. Так, якщо ми називаємо бухгалтерську теорію фундаментальною та глобальною, то в даному випадку, фундаментальність означає, що для її розробки необхідним є удосконалення всієї бухгалтерської методології, а глобальність означає поширення на всі об’єкти і сфери діяльності.

В якості прикладу групи теорій різних рівнів можна навести глобальні дослідження проф. Р. Чемберса, яким були запропоновані:

- глобальна фундаментальна бухгалтерська теорія в праці “До загальної теорії бухгалтерського обліку” (1961 р.) [¹⁰⁹⁴, с. 9];
- глобальна теорія оцінки активів – “СОСОА (continuously contemporary accounting)” – безперервний сучасний бухгалтерський облік [¹⁰⁹⁵, с. 138];
- глобальна емпірична теорія, в основі якої покладено положення, що бухгалтерський облік може базуватись на 12-ти виділених автором основоположних емпіричних бухгалтерських законах [¹⁰⁹⁶, с. 14-15].

Вищенаведену змішану класифікацію можна удосконалити на основі використання теоретико-методологічного взаємозв’язку бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності, наведеного на рис. 3.29.

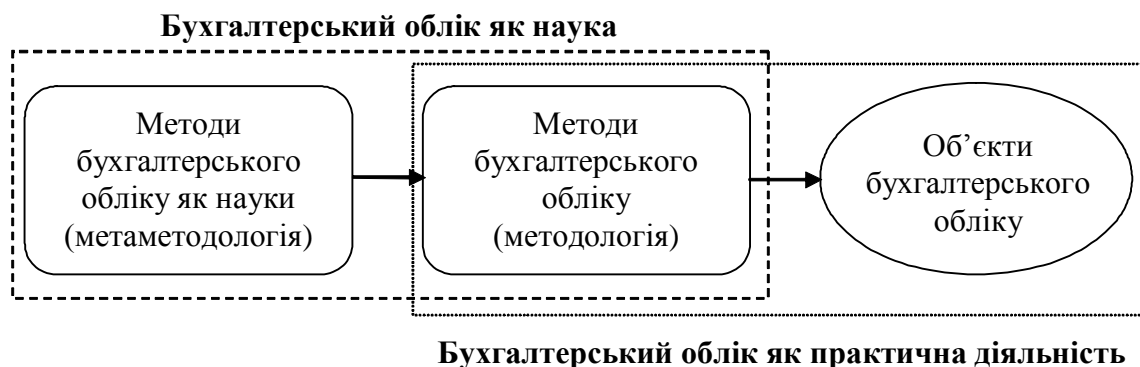


Рис. 3.29. Теоретико-методологічний взаємозв’язок бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності*

¹⁰⁹⁴ 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.

¹⁰⁹⁵ Chambers R.J. Continuously Contemporary Accounting: Misunderstandings and Misrepresentations / Raymond Chambers // Abacus. – 12 (2). – P. 137-151.

¹⁰⁹⁶ Chambers R.J. Metrical and empirical laws in accounting / Raymond Chambers // Accounting Horizons. – 1991. – Dec. – P. 1-15.

* Поширення теорії бухгалтерського обліку на складові обліку лише як практичної діяльності в даному випадку відображає наявність бухгалтерських теорій, які формуються на основі параметрів, які можна лише спостерігати (об’єктів обліку), тобто це є теорії, які межують з емпіричними законами.

Виходячи з вищенаведеного взаємозв'язку в частині сфери поширення теорії бухгалтерського обліку, наведені в табл. 3.27 дев'ять варіантів бухгалтерських теорій можна представити наступним чином (рис. 3.30).

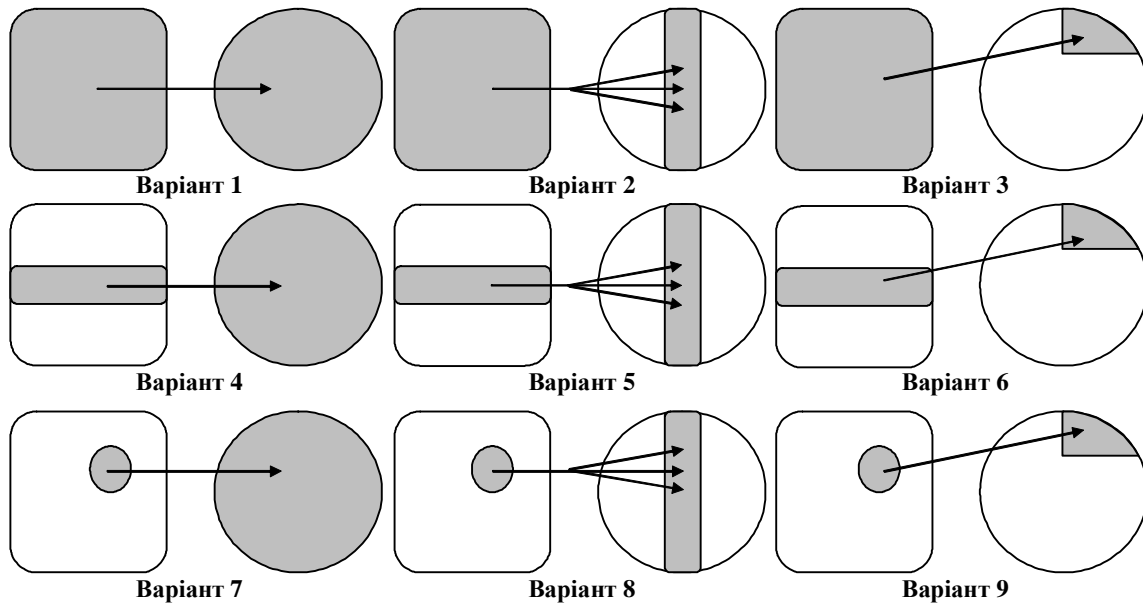


Рис. 3.30. Варіанти бухгалтерських теорій на основі взаємозв'язку методології та об'єктів бухгалтерського обліку

Запропонована змішана класифікація дозволяє за об'єктно-методологічною ознакою визначити значимість та глибину розробленої бухгалтерської наукової теорії, що дозволяє встановити значення такої теорії для розвитку бухгалтерської науки. Вона може бути покладена в основу побудови карти бухгалтерських наукових теорій, тобто загальної інформаційної бази про всі наявні теоретичні розробки в сфері бухгалтерського обліку, згруповані на основі врахування об'єктного та методологічного критеріїв.

Розробка такої карти дозволить окреслити всі сфери і напрями досліджень, які вже запропоновані на теоретичному рівні бухгалтерського обліку, що загалом полегшить встановлення першості під час формулювання новизни при здійсненні бухгалтерських наукових досліджень.

ВИСНОВКИ

Представниками вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства сьогодні в обмежених масштабах проводиться теоретичний синтез бухгалтерських наукових знань першого порядку, тобто процес формування локальних бухгалтерських наукових теорій на основі використання різноманітних теоретичних конструкцій (економічних, екологічних, соціологічних, культурологічних, біхевіористичних тощо). Однак, цей процес (синтез першого порядку) не може забезпечити повноцінний прогресивний розвиток науки бухгалтерський облік.

Високоактуальним завданням виступає проведення теоретичного синтезу бухгалтерського наукового знання другого порядку, тобто побудова єдиної системи бухгалтерських теоретичних знань, до якої в якості елементів загальної концептуальної системи було б включено метатеорії та існуючі різнорівневі бухгалтерські наукові теорії, філософські конструкції та пізнавальні норми.

Під час проведення такого синтезу і в результаті його завершення в монографії було одержано наступні результати.

1. Бухгалтерський облік за сучасних умов беззаперечно розглядається в якості науки, однак відносно питання, якою саме він є наукою, в поглядах вчених існують розбіжності. Вітчизняні дослідники найчастіше визначають бухгалтерський облік економічною наукою, англо-американські дослідники – соціальною або емпіричною наукою. Відсутність підходів до розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки в Україні пояснюється комплексом причин: недостатнім розвитком бухгалтерських досліджень соціологічного та біхевіористичного спрямування через нерозвиненість національного фінансового ринку; наявністю спекулятивних тенденцій у соціальному напрямі розвитку бухгалтерських досліджень; існуванням відмінностей в предметі бухгалтерського обліку в Україні та в зарубіжних країнах.

2. В філософії науки відсутній єдиний стандартизований підхід та набір визначених критеріїв для встановлення того, чи є конкретна дисципліна наукою, чи ні. Внаслідок цього достатньо складно переконливо довести науковий статус бухгалтерського обліку через альтернативність та суперечливість існуючих моделей динаміки наукового знання (позитивісти, представники “віденського гуртка”, К. Поппер, І. Лакатос, Т. Кун, М. Полані,

П. Фейерабенд, С. Тулмін та ін.). Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки обґрунтовано необхідність послідовного застосування будь-якої із моделей динаміки наукового знання, яка відповідає особливостям його історичного розвитку та дозволяє визначити раціональність, продуктивність і результативність напрямів теоретичних інновацій у бухгалтерському обліку.

3. Одним із шляхів розвитку бухгалтерського обліку в Україні слід визнати проведення міждисциплінарних та трансдисциплінарних досліджень, які дозволяють вченому вийти за рамки своєї дисципліни і під іншим кутом зору подивитися на існуючі проблеми та запропонувати такі шляхи їх вирішення, які ефективно використовуються в інших дисциплінах. Застосування таких підходів передбачає залучення до дослідження обліку методологічного інструментарію інших наук, а також мультидисциплінарних методів.

4. На сьогоднішній день бухгалтерський облік не визнається академічною дисципліною ні в зарубіжних країнах, ні в Україні, внаслідок чого необхідним є підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку. Однак серед вчених відсутня загальна концепція стосовно шляхів та способів такого підвищення. В якості передумови підняття наукового статусу бухгалтерського обліку обґрунтовано необхідність удосконалення його фундаментальних основ на основі розуміння науки бухгалтерського обліку як соціального куматоїда. Застосування такого підходу дозволяє провести аналіз бухгалтерського наукового знання на основі групування новацій, що виникають в науці, в результаті типізації наукових програм. Виходячи з розуміння науки як соціального куматоїда, розвиток бухгалтерського обліку як науки передбачає здійснення двох видів новацій: використання нових методів і засобів дослідження; використання нових об'єктів дослідження.

5. З метою підвищення наукової досконалості бухгалтерських наукових досліджень необхідним є широке впровадження концептуальної структури бухгалтерського теоретичного знання, що дозволяє впорядкувати існуючі теоретичні напрацювання та чітко окреслити новизну і місцезнаходження пропозицій кожного з вчених у виділеній структурі. Впровадження загальної структури бухгалтерського теоретичного знання забезпечує проведення синтезу бухгалтерських наукових знань другого порядку, що дозволяє сформулювати науково-обґрунтовані шляхи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в умовах цивілізаційної трансформації суспільства.

6. Бухгалтерське теоретичне знання складається із загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку та основ науки бухгалтерський облік. У складі останніх виділено такі складові:

- *ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання* – це регулятиви і правила пізнавальної діяльності, що прийняті бухгалтерським науковим співтовариством, які є сукупністю орієнтирів і вимог, що висуваються до діяльності вченого;

- *бухгалтерська наукова картина світу* – це узагальнюючий образ світу реальних об'єктів, який бере до уваги лише основні характеристики, відкриті бухгалтерською наукою, в межах її предмету, необхідні для задоволення інтересів розробників та користувачів інформації, що надається системою бухгалтерського обліку;

- *філософські основи бухгалтерської науки* – це теоретичні конструкції, що спрямовують побудову метатеоретичних, теоретичних та емпіричних структур науки бухгалтерський облік та бухгалтерської наукової картини світу, дозволяють встановити взаємозв'язки між бухгалтерським науковим знанням та існуючими світоглядними орієнтирами, що функціонують в певному культурному просторі.

7. Одним із критеріїв визнання бухгалтерського обліку наукою є наявність системи бухгалтерських категорій. Для побудови ефективно діючої системи бухгалтерських категорій необхідно забезпечити виконання ряду теоретичних передумов:

- *розробка критеріїв відокремлення категорії від поняття*. Розглянувши співвідношення між категоріями та світом реальних об'єктів, встановлених відмінностей між бухгалтерськими поняттями та категоріями, виявлено такі визначальні характеристики бухгалтерських категорій:

- здатність розчленовувати об'єкт категоризації;
- здатність синтезувати бухгалтерські поняття;
- внутрішньобухгалтерська граничність, яка передбачає, що бухгалтерські категорії не виводяться із бухгалтерських понять і не зводяться до інших бухгалтерських понять, хоча, в той же час, бухгалтерські категорії мають вищий ступінь узагальнення по відношенню до бухгалтерських понять;
- бухгалтерські категорії утворюють цілісну систему, тобто перебувають у тісному взаємозв'язку між собою. За умов настання змін в одних бухгалтерських категоріях виникають адекватні зміни й в інших категоріях.

• процедура включення бухгалтерських категорій до складу системи передбачає необхідність врахування обмежень, що висуваються до кожного з елементів такої системи:

- предметне обмеження;
- внутрішньовидове обмеження;
- міждисциплінарне обмеження;
- внутрішньодисциплінарне обмеження.

8. Розроблено цілісну відкриту систему бухгалтерських категорій, яка складається з шести бухгалтерських фрагментів (предметний, методологічний, предметно-методологічний, методологічно-організаційний, епістемологічний, системний). Її практичне застосування дозволяє:

- довести відповідність бухгалтерського обліку критеріям його визнання наукою;
- відокремити бухгалтерські категорії від інших категорій (філософських категорій та категорій інших наук), що є складовими категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку;
- створити теоретичні передумови для категорійного мислення вчених при проведенні наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку;
- розглядати бухгалтерські категорії як форму бухгалтерського мислення (бухгалтера-практика, дослідника-бухгалтера).

9. Перспективним напрямом досліджень, що дозволяє піднести бухгалтерську науку на новий якісний рівень, є розгляд теоретичного рівня обліку не в якості єдиної загальної теорії чи бухгалтерської доктрини, як певної теоретичної концепції, закладеної в основу НСБО, а в якості системи різнорівневих теорій. Такий підхід передбачає розгляд теорії бухгалтерського обліку як основної структурної складової аналізу бухгалтерського знання й створює передумови для побудови його загальнотеоретичної структури. Перенесення наукових дискусій стосовно розвитку національної бухгалтерської доктрини в площину окремих наукових теорій та метатеорій дозволяє підвищити їх змістовність та чітко окреслити напрями подальших наукових досліджень, дозволяє сформулювати бухгалтерські наукові традиції та наукові співтовариства (в розумінні Т.С. Куна), і в цілому сприяє подальшому розвитку бухгалтерського обліку як науки.

10. З метою удосконалення бухгалтерського обліку, забезпечення його відповідності рівню розвитку економіки, необхідною є розробка його метатеорії як теорії побудови теорій. Аналіз праць дослідників в сфері

філософії науки дозволив встановити, що доцільним є формування метатеорії для окремих дисциплін, а не єдиної метатеорії для всіх дисциплін, що дозволяє говорити про можливість розробки метатеорії бухгалтерського обліку. Серед сучасних дослідників-обліковців світу відсутня єдність щодо вибору підходів до розробки метатеорії, основними з яких є міжнаукові теорії та постпозитивістські концепції динаміки наукового знання. В бухгалтерському обліку необхідно застосовувати другий підхід, оскільки він дозволяє прослідкувати розвиток науки бухгалтерський облік не лише в статичній площині, без врахування контексту людської культури, а й з врахуванням динамізму системи бухгалтерського обліку і різноманітних зовнішніх факторів, що впливають на неї.

11. Проведений аналіз парадигмальної моделі динаміки науки Т.С. Куна дозволив виділити два можливих підходи до визначення поняття “парадигма”: у широкому розумінні – як дисциплінарну матрицю, що складається з символічних генералізацій (узагальнень), метафізичних припущень, цінностей та зразкових дослідницьких результатів; у вузькому розумінні – як зразкові дослідницькі результати. На сьогодні в бухгалтерському обліку відсутній єдиний підхід до визначення парадигми бухгалтерського обліку. На основі розгляду поглядів дослідників встановлено, що найчастіше парадигма бухгалтерського обліку визначається як окремий теоретичний обліковий підхід, окрема теорія, спосіб реєстрації ФГЖ (“радянський” підхід), стадія цивілізаційного чи формаційного переходу НСБО.

12. У вітчизняній обліковій літературі найчастіше використовується “радянський”, формаційний і цивілізаційний підходи до виділення парадигм. Проведений аналіз дозволив встановити їх суперечність сутності парадигмального методу за Т.С. Куном внаслідок невідповідності таким його характерним рисам як некумулятивність і неспіввимірність. Вищенаведене зумовлює два можливих подальших варіанти дій щодо застосування парадигмального методу Т.С. Куна в бухгалтерському обліку:

- парадигмальний метод може застосовуватися в бухгалтерському обліку, але повинна використовуватись інша парадигмальна класифікація із вищерозглянутих, але не “радянський”, формаційний чи цивілізаційний підходи;
- парадигмальний метод не може застосовуватися в бухгалтерському обліку, для відображення процесу зміни його методології необхідно застосовувати альтернативні концепції динаміки наукового знання;

13. Для дослідження системи обліку, на відміну від широко використовуваного парадигмального методу наукових змін, який недоцільно використовувати в бухгалтерському обліку, запропоновано використовувати концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса. В основу виділення науково-дослідницьких програм бухгалтерського обліку покладено вид запису, як стрижневий елемент, на основі якого відбувається відображення господарської діяльності підприємств. Це дозволило виділити одинарну, подвійну, потрійну і четверну науково-дослідницькі програми бухгалтерського обліку. Оскільки основу сучасної НСБО складає подвійна науково-дослідницька програма бухгалтерського обліку, проведено її аналіз і виділено жорстке ядро з негативною евристиккою, захисний пояс з позитивною евристиккою. Застосування концепції науково-дослідницьких програм дозволяє встановити, що у випадку появи аномалій і контрприкладів слід змінювати захисний пояс (форми звітності і методи оцінки та системи калькулювання), а не жорстке ядро (рахунки, подвійний запис, баланс, документування, інвентаризація) подвійної науково-дослідницької програми. Вищенаведене дозволяє констатувати, що існуючі критичні заяви відносно необхідності заміни бухгалтерського обліку, що ґрунтується на застосуванні подвійного запису, є недоречними, доки удосконалення елементів захисного поясу подвійної програми задовольняє інтереси користувачів бухгалтерської інформації.

14. Провівши аналіз поглядів дослідників стосовно подальшого розвитку бухгалтерського обліку, вчених об'єднано у дві групи: традиціоналісти (стоять на позиції необхідності збереження існуючої теоретичної структури та принципів бухгалтерського обліку; кардиналісти (підтримують позицію необхідності докорінного реформування системи бухгалтерського обліку та розробки її нового теоретичного підґрунтя). Встановлено, що погляди, які покладаються кардиналістами в основу розробки власних підходів до реформування системи бухгалтерського обліку, підпадають під концепцію методологічного анархізму П. Фейерабенда. Провівши аналіз можливості та особливостей її застосування в бухгалтерському обліку в якості метатеорії, встановлено, що вона не може застосовуватися, оскільки не дозволяє проаналізувати, що нового з'явилося у системі бухгалтерського обліку і чим це зумовлено.

15. На основі аналізу підходів до виділення структури наукової теорії в бухгалтерському обліку запропоновано використовувати розроблений В.С. Степіним підхід, за яким внутрішня структура бухгалтерської наукової

теорії повинна складатися з наступних компонентів: рівнянь; теоретичних схем; відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на емпіричний матеріал; відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на бухгалтерську наукову картину світу. Цей підхід відноситься до аспекту теорій як моделей реальності, що найчастіше створюються в соціальних науках, а тому може застосовуватись в бухгалтерському обліку, який також належить до даної групи наук. Виходячи із запропонованого підходу наукова теорія бухгалтерського обліку є множиною висловлювань (принципи, фундаментальні і окремі теоретичні закони, емпіричні залежності і дані спостережень) про деякий клас ідеальних об'єктів, їх властивості і відносини, є системою доказів і методів пояснення та роз'яснення явищ в відображуваній частині дійсності.

16. На сьогодні в бухгалтерському обліку існує проблема практико-емпіричного синкретизму, коли емпіричний рівень бухгалтерського обліку як науки не відокремлений від бухгалтерської практики. Запропоновано підхід, що передбачає проведення демаркації між теорією, емпірикою та практикою бухгалтерського обліку, виходячи з якого всі існуючі проблеми в бухгалтерському обліку можна розглядати в контексті трьох смислових пар: “теорія-практика”, “теорія-емпірика” та “емпірика-практика”.

- аналіз смислової пари “теорія-практика” в бухгалтерському обліку дозволив виявити проблему пріоритетності елементів смислової пари. Її вирішення передбачає: необхідність відокремленого розгляду предмета бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності; врахування того факту, що бухгалтерські теорії розробляються для подальшого розвитку як теорії, так і практики бухгалтерського обліку; відокремлення бухгалтерської практики та практики користувачів, що приймають рішення на основі бухгалтерської інформації. Основною причиною неузгодженості теорії та практики бухгалтерського обліку в Україні є неможливість подолання новими бухгалтерськими теоріями бар'єрів національної бухгалтерської доктрини;

- аналіз смислової пари “емпірика-практика” дозволив виявити проблему відсутності емпіричних досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні, що пояснюється відсутністю наукових досліджень в сфері обліку, які б ґрунтувались на позитивістських засадах. Це, з одного боку, зумовлено обмеженістю предмету бухгалтерського обліку у порівнянні з англо-американським “еккаунтингом”, а з іншого – національними доктринальними обмеженнями розвитку бухгалтерської практики;

• аналіз смислової пари “теорія-емпірика” в бухгалтерському обліку дозволив встановити, що для його подальшого гармонійного розвитку необхідним є поєднання емпіричних та теоретичних досліджень, що дозволить піднести бухгалтерську науку на новий якісний рівень.

17. В результаті дослідження змістовних аспектів бухгалтерського обліку виділено такі види практик, що з ним пов’язані:

- практика ведення бухгалтерського обліку (бухгалтерська практика);
- практика користувачів бухгалтерської інформації, які приймають рішення на її основі (управлінська практика);
- бухгалтерська наукова діяльність (практика вченого-бухгалтера).

Застосування такого поділу дозволяє структурувати бухгалтерське теоретичне знання, що підвищує рівень суворості наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, зокрема, дозволяє розмежувати не лише види практики, а й види методологій, що пов’язані з ним. Існує класична 8-елементна методологія бухгалтерського обліку, яка має удосконалюватись вченими-бухгалтерами відповідно до потреб і запитів користувачів, а також управлінська та науково-дослідницькі методології, які є об’єктом удосконалення для спеціалістів інших наук.

18. Перевірка гіпотези про наявність загальних вимог до об’єктивності теорій бухгалтерського обліку призвела до її спростування в результаті з’ясування відсутності чіткого переліку усталених загальних вимог. В результаті синтезу існуючих підходів до виділення таких вимог було виділено чотири можливі шляхи встановлення об’єктивності бухгалтерських наукових теорій: логічна верифікація; логічна фальсифікація; емпірична верифікація; емпірична фальсифікація. Для різних бухгалтерських теорій, виходячи із їх сутності та особливостей побудови, слід використовувати різні вимоги їх об’єктивності.

19. На сьогодні в обліку не існує єдиного методу (підходу до) побудови бухгалтерських теорій. Виявлено значну кількість підходів, які об’єднано у дві групи: філософські (дедуктивний (гіпотетико-дедуктивний, аксіоматико-дедуктивний, генетичний), індуктивний, ідеографічний, еклектичний) та бухгалтерські (соціологічний (етичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки, еклектичний). Розробка бухгалтерських підходів, які в більшості випадків мають еклектичну природу, набула широкого поширення з другої половини ХХ ст. зі зміною цільової орієнтації

бухгалтерського обліку на забезпечення надання інформації користувачам. Їх використання досить часто зумовлюється наявністю політичних замовлень на розробку теорій задля вирішення конкретних проблем методологічного характеру. В якості стандарту серед представників англо-американської бухгалтерської спільноти використовується гіпотетико-дедуктивна модель побудови наукового знання (“науковий метод”) від якої мають відштовхуватись розробники інших моделей, що використовуються у бухгалтерських дослідженнях.

20. Аналіз існуючих підходів до класифікації бухгалтерських наукових теорій дозволив встановити, що наявні підходи унеможливають охоплення всіх існуючих теорій та досить часто порушують правила побудови класифікацій. В результаті розроблено авторську класифікацію бухгалтерських наукових теорій за такими ознаками: за аспектами бухгалтерської мови; виходячи із зіставлення фактів і цінностей; за філософськими підходами до побудови теорії; за інструменталістським підходом до побудови теорії; за рівнями теорії; за сферою поширення. На основі розробленої класифікації запропоновано змішану класифікацію за об’єктно-методологічною ознакою, яка дозволяє побудувати карту бухгалтерських теорій, що сприяє визначенню значимості окремої наукової теорії для розвитку науки бухгалтерського обліку.

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК*

Бухгалтерська наукова аномалія – новий феномен, що не вписується в існуючу традиційну бухгалтерську науково-дослідницьку програму.

Бухгалтерська наукова картина світу – узагальнюючий образ світу реальних об'єктів, який бере до уваги лише основні характеристики, відкриті бухгалтерської наукою, в межах її предмету, необхідні для задоволення інтересів розробників та користувачів інформації, що надається системою бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські симулякри – складові предмету бухгалтерського обліку, що створюються в межах системи бухгалтерського обліку (на рівні національної бухгалтерської доктрини або при реалізації механізму професійного судження бухгалтера) і стосуються елементів бухгалтерської наукової картини світу.

Бухгалтерський фрагмент – формальна класифікаційна модель, що характеризує такі сфери бухгалтерського обліку як: предмет бухгалтерського обліку; методологія бухгалтерського обліку; бухгалтерське наукове пізнання метатеоретичного, теоретичного та емпіричного рівнів; основи науки бухгалтерський облік.

Загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку – сукупність метатеорії та різнорівневих змістовних теорій бухгалтерського обліку (рівень фундаментальних теорій; рівень окремих теорій, що описують конкретну сферу реальності на базі фундаментальних теорій; рівень теорій, що межують з окремими емпіричними законами), що дозволяє побудувати єдину систему бухгалтерських знань та створює можливість прогнозування розвитку фундаментальних теорій бухгалтерського обліку.

Ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання – регулятиви і правила пізнавальної діяльності, що прийняті бухгалтерським науковим співтовариством, які є сукупністю орієнтирів і вимог, що висуваються до діяльності вченого.

* В даному термінологічному словнику представлені авторські терміни, які використовуються в даній монографії для характеристики нових виділених елементів системи бухгалтерського теоретичного знання.

Метатеорія бухгалтерського обліку – множина висловлювань (метатеоретичні концепції і моделі) щодо теорій бухгалтерського обліку, яка забезпечує реконструкцію теоретичних облікових цінностей (принципів, методів обліку) та реорганізацію наукових знань в сфері бухгалтерського обліку.

Національна бухгалтерська доктрина – еkleктичний набір змістовних теорій бухгалтерського обліку, покладених в основу національної системи бухгалтерського обліку, що складають основоположну програму її функціонування.

Національна система бухгалтерського обліку – відкрита цілісна система, що складається із підсистеми регулювання та системи бухгалтерського обліку окремого підприємства.

Парадигма бухгалтерського обліку – метатеоретична конструкція, що складається з *символічних узагальнень*, що формують формальний апарат та мову бухгалтерського обліку як науки, *метафізичних елементів*, які визначають фундаментальні методологічні принципи бухгалтерського обліку як науки, *бухгалтерських цінностей*, які встановлюють ідеали та норми побудови бухгалтерського наукового знання, *зразкових дослідницьких результатів*, які є вирішеннями конкретних проблем в сфері бухгалтерського обліку.

Подвійна науково-дослідницька програма бухгалтерського обліку – метатеоретична конструкція, що складається з *жорсткого ядра* (рахунки, подвійний запис, баланс, інвентаризація, документування) з негативною евристиккою (періодичність, відокремленість підприємства, універсальний (грошовий) вимірник) та *захисного поясу* (звітність, оцінка) з позитивною евристиккою (фундаментальні положення складання фінансової звітності (принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, принцип повного висвітлення), основоположні принципи оцінки об'єктів (консерватизму (обачності), безперервності діяльності, історичної (фактичної) собівартості), принципи організації застосування елементів захисного поясу (принцип послідовності, принцип превалювання сутності над формою)).

Предмет бухгалтерського обліку як виду професійної діяльності – інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень, *об'єкт* – внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства, як сукупність наслідків фактів господарського життя.

Предмет бухгалтерського обліку як науки* – закономірності розвитку метаметодології бухгалтерського обліку (моделей динаміки бухгалтерського наукового знання), методології бухгалтерського обліку (принципів, методів та прийомів)) та різнорівневі об'єкти, які вивчають метаметодологія і методологія: наслідки фактів господарського життя; бухгалтерська практика, практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації; бухгалтерські теорії, метатеорії, теоретичні схеми і конструкти, гіпотези; бухгалтерські емпіричні схеми.

Синтез бухгалтерських знань другого порядку – процес побудови єдиної системи бухгалтерських наукових знань, в основу якої покладається загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку.

Теорія бухгалтерського обліку (бухгалтерська наукова теорія) – множина висловлювань (принципи, фундаментальні і окремі теоретичні закони, емпіричні залежності і дані спостережень) про деякий клас ідеальних об'єктів бухгалтерської картини світу, їх властивості і відносини, що є системою доказів і методів пояснення та роз'яснення явищ в відображуваній частині дійсності.

Філософські основи бухгалтерської науки – теоретичні конструкції, що спрямовують побудову метатеоретичних, теоретичних, емпіричних структур науки бухгалтерський облік та бухгалтерської наукової картини світу, дозволяють встановити взаємозв'язки між бухгалтерським науковим знанням та існуючими світоглядними орієнтирами, що функціонують в певному культурному просторі.

* В даному випадку предмет бухгалтерського обліку як науки розглядається в частині змістовних аспектів, що стосуються безпосередньої процедури ведення обліку та прийняття управлінських рішень на основі бухгалтерської інформації.

ПРО АВТОРА

Легенчук Сергій Федорович – доктор економічних наук, доцент, академік академії економічних наук України, завідувач кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету (*e-mail: Legenchuk@list.ru*).

За результатами досліджень С.Ф. Легенчуком опубліковано 140 праць, з них 119 наукового і 21 навчально-методичного характеру, у тому числі є автором 2 монографій (“Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки” (Україна, 2010 р.), “Метатеорія бухгалтерського учета: история, современное состояние, направления развития” (Німеччина, 2011 р.)) та співавтором 7 колективних монографій (“Современный учет и контроль: подготовка кадров. Проблемы теории и методики” (Україна, 2006 р.), “Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики” (Україна, 2007 р.), “Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры” (2008 р.), “Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку” (Україна, 2009 р.), “Теория измерения капитала и прибыли” (Республіка Польща, 2010 р.), “Інноваційно-інвестиційна діяльність як чинник стабілізації держави і регіонів” (Україна, 2010 р.)), “Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель” (Україна, 2012 р.).

Стипендіат Кабінету Міністрів України для молодих вчених відповідно до постанови Комітету з державних премій України галузі науки і техніки 2010-2012 рр.

Має сертифікат користувача-методиста програмного забезпечення “Парус-Предприятие 7.20”, є сертифікованим експертом по постановці та автоматизації програмного забезпечення “Инталев Навигатор: Система сбалансированных показателей”. Має свідоцтво про підвищення кваліфікації в Державному інституті інтелектуальної власності.

Є головою Житомирського відділення Спілки вчених-економістів України. Є головою наукового семінару для викладачів, здобувачів наукових ступенів, докторантів та аспірантів “Наукові дослідження в бухгалтерському обліку, контролі і аналізі”, що проводиться в інституті обліку і фінансів ЖДТУ. Є головою Ради молодих вчених ЖДТУ.

Під його науковим керівництвом захищено дисертації Н.С. Брохун на тему “Бухгалтерський облік як інструмент інформаційного забезпечення системи контролінгу” (2010 р.) та О.Л. Біляченко на тему “Бухгалтерський облік і контроль операцій з програмним забезпеченням” (2011 р.).

Наукове видання

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович

**БУХГАЛТЕРСЬКЕ
ТЕОРЕТИЧНЕ
ЗНАННЯ:
ВІД ТЕОРІЇ
ДО МЕТАТЕОРІЇ**

МОНОГРАФІЯ

В авторській редакції

Технічний редактор *В.В. Свіцельська*
Коректор *Т.В. Пеньківська*
Художник обкладинки *В.В. Свіцельська*

Підп. до друку **14.12.2012 р.** Папір офс. Формат 60x84 1/16
Гарнітура “Таймс”. Друк офс. Ум. др. арк. 19,53.
Наклад 300 пр. Зам. № **39**.

Видавець і виготовлювач
Житомирський державний технологічний університет
вул. Черняхівського, 103, м. Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб’єктів
Видавничої справи ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.