

Онтологія мультиваріантності теорії бухгалтерського обліку

Стаття присвячена верифікації твердження про існування множини теорій бухгалтерського обліку. Розглянуто сучасні погляди науковців на розвиток бухгалтерського обліку як галузі наукових знань у контексті зміни парадигм і появи нових теорій. Визначено сутність та склад теорії бухгалтерського обліку. Здійснено аналіз підходів до побудови теорії бухгалтерського обліку та її видів. Розкрито співвідношення понять «парадигма бухгалтерського обліку» та «теорія бухгалтерського обліку». Ідентифіковано передумови появи та вимоги до нової теорії бухгалтерського обліку. Виявлено, що в складі існуючої системи бухгалтерських наукових знань її основу становить діграфічна парадигма бухгалтерського обліку та окремі його концепції, які суттєво поглиблюють єдину теорію бухгалтерського обліку. Зроблено висновок, що будь-яка нова теорія бухгалтерського обліку повинна мати достатню кількість відмінностей її елементів, тобто містити у своєму складі нові, відмінні від існуючих, принципи та фундаментальні теоретичні закони, раніше не виявлені емпіричні залежності та дані спостережень.

Ключові слова: теорія, парадигма, концепція, теорія бухгалтерського обліку, діграфічна парадигма бухгалтерського обліку.

Онтология мультивариантности теории бухгалтерского учета

Статья посвящена верификации утверждения о существовании множества теорий бухгалтерского учета. Рассмотрены современные взгляды ученых на развитие бухгалтерского учета как отрасли научных знаний в контексте изменения парадигм и появления новых теорий. Определена сущность и состав теории бухгалтерского учета. Осуществлен анализ подходов к построению теории бухгалтерского учета и ее видов. Раскрыто соотношение понятий «парадигма бухгалтерского учета» и «теория бухгалтерского учета». Идентифицированы предпосылки появления и требования к новой теории бухгалтерского учета. Выведено, что в составе существующей системы бухгалтерских научных знаний ее основу составляет диграфическая парадигма бухгалтерского учета и отдельные его концепции, существенно углубляют единую теорию бухгалтерского учета. Сделан вывод, что любая новая теория бухгалтерского учета должна иметь достаточное количество различий ее элементов, то есть содержать в своем составе новые, отличные от существующих, принципы и фундаментальные теоретические законы, ранее не обнаруженные эмпирические зависимости и данные наблюдений.

Ключевые слова: теория, парадигма, концепция, теория бухгалтерского учета, диграфическая парадигма бухгалтерского учета.

Ontology of Accounting Theory Multi-Variance

The present article is concerned with verification of the statement about multi-variance of the accounting theory. It addresses current view of the scientists on development of accounting as the branch of scientific knowledge on

the back of change in paradigms and emergence of new theories. It determines the essence and content of accounting, analyses approaches to accounting theory construction and its types. The article also discloses correlation between the accounting paradigm and accounting theory and identifies preconditions of emergence and requirements to new accounting theory. It is found that the existing accounting scientific knowledge is grounded on digraphic accounting paradigm and its certain concepts, which significantly deepen the unified accounting theory. It is concluded that any new accounting theory should have sufficient differences in its elements, i.e. have theoretical laws, empirical dependence not previously found and observation data.

Keywords: theory, paradigm, concept, theory of accounting, accounting digraphic paradigm.

Постановка проблеми. Питання побудови бухгалтерських наукових теорій, як і їх верифікації, в англо-американській літературі почали досліджуватися зовсім недавно, тому ще недостатньо розкриті. Як зазначав у 1970 р. професор Р. Стерлінг [17, с. 444], існує багато питань стосовно шляхів побудови теорій бухгалтерського обліку, що особливо пов'язано з недостатнім розумінням процесу побудови теорій. Вітчизняними дослідниками-бухгалтерами такі питання взагалі майже не розглядаються. Це зумовлено фрагментарністю та недостатністю досліджень у сфері бухгалтерського теоретичного знання, превалюванням пострадянського підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку, переконанням у тому, що має існувати єдина теорія бухгалтерського обліку.

Ліквідація наслідків консерватизму в розумінні змісту бухгалтерського обліку як системи наукових знань є одним з актуальних завдань науковців-бухгалтерів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій вказує на те, що дослідження розвитку бухгалтерського обліку як галузі наукових знань, зокрема, формування його парадигм і на їх основі теорій бухгалтерського обліку, проводиться здебільшого упереджено, без урахування необхідного причинно-наслідкового зв'язку, дотримання загальнофілософських вимог до теоретичних конструкцій та без належної їх верифікації. У межах усунення цих недоліків заслуговують на увагу праці окремих науковців. Це стосується результатів дослідження С. Легенчука, викладених у монографії [7], зокрема: удосконалення концептуальної структури бухгалтерського теоретичного знання, обґрунтування власного бачення змісту метатеорії та теорії бухгалтерського обліку.

У своїй публікації [3] С. Голов зазначає, що сучасна теорія бухгалтерського обліку не може ґрунтуватися на економічних теоріях. Економічні (зокрема, інституціональні) та інші (психологічні, обмеження систем тощо) теорії є інструментами дослідження і вдосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку [3, с. 8]. В іншій праці С. Голов обґрунтовує формування парадигми глобального обліку [2, с. 453]. Однак те, як зміниться теорія бухгалтерського обліку та чи постане при цьому проблема формування нової теорії, дослідник не зазначає.

Іншої позиції щодо парадигми та теорії бухгалтерського обліку дотримується В. Жук. На його думку, майбутнє бухгалтерського обліку як галузі наукових знань безпосередньо пов'язане з

інституціональною теорією та парадигмою бухгалтерського обліку економіки гармонійного сталого розвитку [4].

Отже, слід зважати на те, що наразі триває певна дискусія щодо визначення парадигми бухгалтерського обліку, концептуального розвитку та потенціалу його трансформації за рахунок розробки нової теорії, дослідження нових об'єктів бухгалтерського обліку, або розв'язання нових цілей та завдань, які ставляться перед ним суспільством.

Однією з проблем, що потребують нагального вирішення, є пошук шляхів розширення системи наукових знань, які формують фундаментальні основи теоретичного базису бухгалтерського обліку, зокрема, визначення умов трансформації та змісту нових теорій бухгалтерського обліку, що визначатимуть перспективи як подальших наукових досліджень, так і місце бухгалтерського обліку в системі академічних дисциплін.

Метою дослідження є визначення ступеня доведеності існування множини теорій бухгалтерського обліку. Досягнення мети здійснювалося через визначення: сутності та складу теорії бухгалтерського обліку; співвідношення понять «парадигма бухгалтерського обліку» та «теорія бухгалтерського обліку»; передумов появи та вимог до нової теорії бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. Застосовано діалектичний підхід у поєднанні з історіографічним і порівняльно-аналітичним методами.

Основні результати дослідження. Аналіз наукових праць першої половини ХХ ст., проведений С. Легенчуком [7, с. 9], засвідчив, що бухгалтерський облік є наукою. Зокрема, Р. Вейцман вважав рахункознавство наукою про методи бухгалтерського обліку, а, на думку О. Галагана, рахунковедення – суто прикладна наука.

Ідентифікація бухгалтерського обліку як галузі наукових знань набула логічної завершеності в останній чверті ХХ ст. завдяки дослідженням Р. Рашитова, В. Палія, Я. Соколова, М. Чумаченка, В. Сопко, Ф. Бутинця, Г. Кірейцева, О. Бородкіна, З. Гуцайлюка, М. Пушкаря. Однак наукова полеміка щодо змісту теорії бухгалтерського обліку та можливості одночасного існування мультिवаріантності такої теорії тривають і досі.

Найбільш переконливо актуалізував проблему визначення змісту теорії бухгалтерського обліку Я. Соколов: «те, що видається зараз за теорію бухгалтерського обліку, являє собою або:

– непотрібну схоластику на кшталт – предмет і метод;

– азбучні істини, які дійсно необхідні тому, хто вперше зіштовхується з мовою нашої науки;

– огляд форм рахівництва, розповідь про первинні документи й облікові реєстри, що студентам першого курсу, особливо без практики, зрозуміти важко;

– огляд нормативних документів, що належить, радше, до сфери юриспруденції, ніж до обліку» [12, с. 5].

На думку Я. Соколова, ідеї, постулати й парадокси, що покладено в основу теорії, не розглядаються взагалі, перетворюючи курс теорії в курс без теорії [12].

Після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та введення в дію Міжнародних стандартів фінансової звітності стало зрозумілим, що теорія обліку в нашій країні залишилася в межах наукового традиціоналізму, який ґрунтується на концепціях, що сформувалися в кінці XIX ст. під впливом німецької та французької облікових шкіл, які з часом адаптовані під вимоги існуючого соціально-економічного устрою. Їх суть полягала в обмеженні сфери методологічних досліджень, несприйнятті інших наукових гіпотез, що не зовсім відповідали запитам чітко регламентованої практики обліку. Результатом такого підходу було те, що в XX ст. протягом 75-ти років ні теорія, ні практика обліку майже не реагували на прогресивні результати наукових досліджень, які пропонувалися науковцями.

Лише в останнє десятиліття – в роки переорієнтації облікової думки на ринкові відносини й адаптації до міжнародних облікових принципів і стандартів – бухгалтерська теорія почала відроджуватися.

Серед сучасних дослідників-обліковців (М. Бондар, Н. Гура, Т. Давидюк, В. Жук, Н. Малюга, О. Петрук, С. Легенчук, С. Голов, С. Свірко, Л. Чижевська та ін.) питання про науковий статус бухгалтерського обліку не піддається сумніву й використовується як аксіома, що не потребує доведення.

На тлі схожих за сутністю поглядів О. Петрука [9, с. 41] та М. Бондаря [1, с. 21] на зміст бухгалтерського обліку як науки дещо відмінною є позиція професора М. Пушкаря [11, с. 12]. На його думку, існує не просто наука «бухгалтерський облік», а певна система наук облікового циклу, яка сформувалася протягом багатовікової історії та в якій використовується категоріальний апарат і методологія бухгалтерського обліку. До таких наук М. Пушкар відносить філософію обліку, теорію аналізу, контролінг, фінансовий облік, управлінський облік, теорію обліку, фінансовий аналіз, контроль.

Особливе значення для кращого розуміння науки про облік має проблема розмежування проблематики між теорією обліку та практичною діяльністю, переосмислення категоріального апарату з урахуванням сучасної концепції пізнання об'єктивної реальності та необхідність переосмислення теоретичних постулатів, принципів, правил тощо.

У філософському розумінні «теорія» (від грец. – «спостереження», «розгляд», «дослідження») – це система ідей у тій чи іншій галузі знань, яка дає цілісне уявлення про закономірності та суттєві зв'язки тих чи інших фрагментів дійсності. Критерієм істинності й основою розвитку теорії є практика. Теорія відрізняється від практики тим, що вона є духовним відображенням і відтворенням реальної діяльності.

Тривалий час процес побудови та верифікації теорії займав дослідників, які цікавилися філософією науки. Проте у сфері бухгалтерського обліку він став темою дослідження та обговорення серед вітчизняних науковців (С. Голов, Н. Малюга, В. Жук, С. Легенчук та ін.) лише недавно. Цей інтерес виявився у різних формах, починаючи зі спроб установити взаємозв'язок між теорією і практикою обліку та закінчуючи більш абстрактними дослідженнями в галузі метафізики та філософії.

Зокрема, С. Легенчук дійшов висновку, що: «наукова теорія бухгалтерського обліку є множиною 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 відображуваній частині дійсності» [7, с. 329].

Дослідники бухгалтерського обліку, починаючи приблизно з 1970 р., відмовилися від нормативного теоретизування та описової роботи й багато в чому перейшли до емпіричного дослідження, яке має такий вигляд:

– теорії формуються в термінах відносин між категоріями та засновані на огляді існуючої академічної літератури;

– теорія використовується для визначення мети дослідження;

– на підставі мети формуються гіпотези, виділяються залежні та незалежні змінні;

– заздалегідь установлюються точні та високо структуровані процедури збору даних (інформація зазвичай збирається у кількісній формі);

– дані піддаються математичному або статистичному аналізу, який уможливорює отримати оцінку (як правило, кількісну) гіпотези, що тестується.

Розроблені гіпотези можуть мати революційний характер у тому випадку, коли в них закладено нові ідеї, які в період свого формулювання знаходяться в різкому протиріччі з відомими принципами, теоріями, закономірностями, поглядами, традиціями, звичаями. Без активної діяльності людей, які розуміють призначення, структуру, цінність системи бухгалтерського обліку для інформації суспільства, підвищення ефективності господарювання, гіпотези та передбачення не можуть бути реалізовуватися на практиці.

У багатьох випадках проведено за науковими канонами емпіричне дослідження може бути продуктивним і надавати корисні відомості про

Бухгалтерський облік

бухгалтерський облік та його вплив на оточуючий світ. Цей вид дослідження має низку припущень.

По-перше – суспільна сфера є подібною природній і може стати статичною у вигляді нерухомої структури, яка піддається об'єктивним вимірюванням.

По-друге – за необхідності в інтересах дослідження можна вважати, що люди підпорядковуються детермінованим і тим, що піддаються контролю, зовнішнім силам.

По-третьє – досліджуючи узаконені відносини між елементами у відриві від контексту, вчені, що вивчають суспільство, можуть розкрити природу світу. Цей підхід ігнорує унікальність, нестійкість, чуттєвість і реалізм.

Останнє припущення, яке покладено в основу застосування методів ґносеології до проблем бухгалтерського обліку, полягає в тому, що, застосовуючи методи емпіричного пізнання, дослідник стає вченим, а його дисципліна визнається наукою.

На сьогодні існують різні погляди вчених на види підходів до формулювання теорій бухгалтерського обліку. Зокрема, представники зарубіжних облікових шкіл виділяють:

– практичний авторитарний, індуктивний, дедуктивний, етичний, соціологічний, математичний (аксіоматичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний підходи [14, с. 276];

– прагматичний, дедуктивний, індуктивний, етичний, соціологічний, економічний, еклектичний, ситуаційний підходи, підхід управлінських моделей, біхевіористичний, прогнозний, підхід інформаційної економіки [15, с. 27-38].

У США в 1966 р. здійснено спробу окреслення шляхів побудови бухгалтерських теорій урядовою організацією, зокрема спеціальним комітетом при AAA в положенні ASOBAT. Такими шляхами визначено: нормативний (дедуктивний), позитивний (індуктивний), підхід управлінських моделей, підхід суб'єктів, що приймають управлінські рішення (біхевіористичний і управління прибутком), бухгалтерський облік соціального благополуччя. Однак професор С. Легенчук зазначає [7], що цей підхід як цілісна конструкція не знайшов значного поширення серед дослідників-бухгалтерів, хоча окремі її складові використовувались у підходах інших вчених.

На сьогодні найбільш традиційними підходами визнані *дедуктивний* та *індуктивний* (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи до побудови теорії бухгалтерського обліку

Підхід	Зміст
Дедуктивний	Визначення мети фінансової звітності Вибір постулатів бухгалтерського обліку Виведення облікових принципів Розробка методичних прийомів бухгалтерського обліку
Індуктивний	Запис всіх спостережень Аналіз та класифікація спостережень для виявлення повторюваних зв'язків («схожість» та «подібність») Індуктивне виведення узагальнень і принципів бухгалтерського обліку зі спостережень, які відображають повторювані зв'язки Перевірка узагальнень

Джерело: складено автором на основі [7].

Порівнюючи ці підходи, слід зазначити, що фундаментом *дедуктивного* є вільне формулювання цілей обліку. *Індуктивний* підхід полягає в безпосередньому проведенні спостережень та отриманні на їх основі висновків, які згодом визнаються обліковими принципами.

Заслужують на увагу й інші підходи, зокрема прагматичний, етичний, психологічний і комунікативний.

Метою *прагматичного* підходу є знаходження не обов'язково оптимальних способів вирішення проблеми. Останні засвоюються, швидше, як загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, ніж доцільні вирішення проблем, що виникають в обліковій практиці. Іншими словами, ті процедури, які були визнані такими, яким притаманна «корисність», і стали загальноприйнятими незалежно від того, чи були вони перевірені на відповідність будь-якій гіпотезі.

Етичний підхід базується на концепціях правдивості, справедливості та чесності. Етичні аспекти набувають дедалі більшого значення. У зв'язку з цим піднімається багато питань: справедливо для кого? з якою метою? за яких обставин? Такі питання обумовлюють обмеженість цього підходу в межах теорії бухгалтерського обліку.

Психологічний підхід орієнтований на сприйняття та реакцію окремих осіб на облікову інформацію. Він важливий за тих обставин, коли метою бухгалтерського обліку є забезпечення інформацією процесу прийняття рішень.

Комунікативний підхід підкреслює таку функцію бухгалтерського обліку, як інформаційне забезпечення. Метою цього методу є визначення того, чи сприймає користувач обліку інформацію так, як бухгалтер, який її готував. Цей підхід, незважаючи на свою важливість, не може розглядатися як глобальна дослідницька методологія.

Значимість етичного, психологічного та комунікативного підходів до побудови теорії бухгалтерського обліку як орієнтирів для дій не викликає сумнівів. Проте для цілей цього обговорення вони розглядаються тільки як допоміжні міркування, що впливають на позицію дослідника при побудові теорії. Тобто ці міркування не можуть самі собою бути основою суворо аргументованих побудов або наукового дослідження. Науковий метод є по суті сполученням дедуктивного та індуктивного обґрунтувань.

Р. Стерлінг стверджує – однією з причин появи різних теорій бухгалтерського обліку є те, що нова

теорія виникає внаслідок накопичення аномалій у старій теорії [16].

На думку Є. Хендріксена та М. Ван Бреда, бухгалтерський облік як наука ще перебуває на дуже примітивному рівні розвитку. Найкраще, що може бути досягнуто на цьому етапі, – це набір теорій, підтеорій, моделей, які можуть доповнювати одна одну, поєднуватися і конкурувати між собою [13].

Застосування раніше викладених підходів до формування теорії бухгалтерського обліку дало змогу бухгалтерському науковому товариству визнати існування різних теорій і підтеорій бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Види теорій бухгалтерського обліку

Теорія	Предмет теорії	Вид підтеорій в межах генеральної теорії	Особливості
Персоналістична	Особи, зайняті в господарських процесах, їх права, відповідальність, погляди, інтереси тощо	Податкова	Визначає бухгалтерський облік як окремий випадок податкового права
		Правова (юридична)	Пов'язує бухгалтерську науку не з податковим, а з цивільним правом, пояснюючи предмет бухгалтерського обліку як контроль прав і зобов'язань осіб, які беруть участь у господарських процесах. Відповідно, прибуток – не одержані засоби, а право на їх одержання
		Етична	В основу покладено справедливості у відносинах між учасниками господарського процесу, яка забезпечує успішність функціонування усього господарського механізму. При цьому обов'язковою умовою є абсолютна істинність даних, представлених інформаційною системою підприємства
		Психологічна (біхевіористична)	Передбачає, що кожне інформаційне повідомлення, представлене в бухгалтерському обліку, є лише стимулом, який має викликати в користувача, одержувача цієї інформації, відповідну реакцію
Матеріалістична	Цінності, ресурси, засоби і їх джерела	Макроекономічна	Передбачає, що об'єктом обліку є національна економіка країни
		Мікроекономічна	Обмежує господарську діяльність окремого суб'єкта господарювання
		Соціально-корпоративна	Поєднує макрорівень із соціальними завданнями

Джерело: розроблено автором.

Також виділяється нейтральна або структурна теорія, яка є концептуальним каркасом, в якому можна розмістити й інші предметні персоналістичні та матеріалістичні теорії.

При розгляді теорії бухгалтерського обліку часто використовується термін «парадигма» (від грец. *paradeigma* – приклад, зразок). Це суворо наукова теорія, втілена в системі понять, які відтворює суттєві риси дійсності. Парадигма є вихідною концептуальною схемою, моделлю постановки проблеми та її вирішення, методів дослідження, пануючих протягом певного історичного періоду. Термін «парадигма» введений до наукового обігу

Т. Куном, який визначав це ключове поняття як все те спільне, що складає постійний зміст науки [6]. Цікавим для даного дослідження є власне бачення Т. Куна щодо співвідношення понять «теорія» та «парадигма». Зокрема, він зазначав, що поняття «теорія» означає структуру набагато більш обмежену за її природою і обсягом у порівнянні з парадигмою. Отже, за переконанням Т. Куна, «парадигма» та «теорія» – це два різних поняття, при цьому «парадигма» є більш широким, яке включає теорію або іноді групу теорій [6]. На думку Є. Зуги, така позиція дає змогу зробити висновок: «поняття «парадигма бухгалтерського обліку» має самостійний

характер і будь-яка парадигма бухгалтерського обліку об'єднує характерний для неї набір теорій...» [5, с. 18].

Більшість дослідників виділяє різні парадигми обліку в контексті періодизації його розвитку. Зокрема Н. Малюга вирізняє п'ять парадигм бухгалтерського обліку – проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія [8, с. 331-337] – та додає до цього переліку шосту парадигму – подвійну інформаційну динаміку [8, с. 341-342].

Окремі науковці, серед яких М. Пушкар і С. Голов, виділяють нові передумови зміни та нові парадигми бухгалтерського обліку. Так, М. Пушкар нову парадигму бухгалтерського обліку вбачає в його інтелектуалізації, відзначаючи: «інтелектуальна модель обліку – це реалізація ідеї, що народжена в результаті пошуку засобів заставити організацію працювати й створювати додаткову вартість через знання» [10, с. 49].

Необхідність формування нової облікової парадигми – парадигми глобального обліку – обґрунтовує С. Голов. На його думку, вона «має ґрунтуватися на паритетності потреб користувачів, об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної діграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань» [2, с. 453].

Також на необхідності «означення нової парадигми як парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку» наголошує В. Жук. Дослідник стверджує, що вона має сприяти прискоренню переходу людства до гармонійної економіки сталого розвитку через запровадження прогресивних облікових систем [4, с. 167].

На думку С. Легенчука, «на сьогодні в бухгалтерському обліку відсутній єдиний підхід до визначення парадигми бухгалтерського обліку», відповідно, «парадигмальний метод не може застосовуватися в бухгалтерському обліку, для відображення процесу зміни його методології необхідно застосовувати альтернативні концепції динаміки» [7, с. 327].

Іншої точки зору дотримується С. Голов, який вважає, що облікові парадигми можуть існувати паралельно [3], однак таке твердження вимагає чіткого окреслення їх змісту і, головне, сприйняття їх існування науковим співтовариством.

Реагуючи на полеміку про те, що окремий науковець може дати життя новій парадигмі бухгалтерського обліку, слід ще раз згадати уточнення поняття «парадигма», зробленого Т. Куном: «парадигма – це сукупність переконань, цінностей, технічних засобів тощо, яка характерна для членів спільноти» [6, с. 225].

Огляд останніх публікацій дає змогу стверджувати, що на сьогодні можна виділити лише єдину парадигму бухгалтерського обліку, – подвійну

(діграфічну), яка панує до цього часу і залишається поки що незмінною в своїй основі.

Суть теорії обліку за *парадигмою діграфічного обліку* складає процес визначення або прибутку, або збитку. При цьому існує низка критеріїв, що уможливають сформулювати шість різних концепцій, а, отже – шість різних величин прибутку: прибуток, що оподатковується, правовий, етичний (морально виправданий), економічний, психологічний та структурний. Шість задач, пов'язаних з вирахуванням прибутку, приводить до виникнення шести концепцій. Це дозволяє зробити висновок про те, що парадигма подвійного запису включає шість інтерпретацій, шість підходів, які задовольняють ті соціальні групи, що беруть участь у господарських процесах і зацікавлені у «власній» величині прибутку. Це також свідчить про те, що бухгалтерські концепції можна застосовувати в обмеженому просторі своїх гіпотез, а практика відображає життя, що постійно змінюється, вона, по суті, пов'язана із зміною у співвідношенні сил, які беруть участь у господарських процесах.

Отже, під теорією слід розуміти сукупність взаємопов'язаних принципів, визначень і суджень, які формують систему уявлень про явища, що дає змогу ці явища пояснювати та передбачати.

Знаючи про існування багатьох теорій та підтеорій бухгалтерського обліку (див. *табл. 2*), слід враховувати, що теорія як найбільш розвинута форма наукового знання, яка надає цілісне відображення закономірних і суттєвих зв'язків визначеної області, дійсності складається із таких елементів, як:

- емпірична основа з конкретних фактів;
- фундаментальні поняття, принципи, закони, аксіоми, філософські настанови, ціннісні фактори тощо;
- ідеалізований об'єкт теорії;
- логіка та методологія побудови теорії;
- сукупність законів і тверджень, що виведені з основних положень теорії.

Найважливішою характеристикою теорії є її прогностична цінність, яка полягає у здатності теорії передбачати розвиток тих або інших явищ. Важливою вимогою до теорії є можливість її перевірки. Кожне твердження про появу або виведення нової, зокрема, теорії бухгалтерського обліку, має проходити верифікацію щодо наявності усіх елементів теорії як форми наукового знання. В іншому випадку так звані нові теорії бухгалтерського обліку можуть претендувати на їх визнання новими концепціями бухгалтерського обліку. При формулюванні теорій бухгалтерського обліку слід враховувати сутнісні відмінності між їх видами: гіпотетико-дедуктивними, описово-прогностичними та індуктивно-дедуктивними. Проте, незалежно від способу побудови, кожна теорія повинна мати певний пояснювально-прогностичний потенціал, що визначає її спроможність «здійснювати експансію» у суміжні предметні й навіть дисциплінарні області, конкурувати з іншими теоріями, що також претендують на пояснення та прогнозування тієї ж

предметної області, однак з інших концептуальних підстав.

Оцінка нових тверджень вчених і практиків, які займаються проблематикою обліку, має тенденцію розвитку від повного заперечення до повільного визнання. Досить часто вивчення сенсу нового твердження призводить до формування опозиції щодо його сприйняття. Однак розмитість (нечіткість) наукових критеріїв, не зовсім переконливий характер тверджень в науці, їх залежність від доступних ресурсів свідчить про неможливість адекватно вивчати бухгалтерський облік на інших фундаментальних основах і мовою, які повністю відрізняються від існуючих в сучасному науковому співтоваристві.

Висновки. За результатами проведеного дослідження встановлено, що наразі не існує єдиного методу (підходу до) побудови бухгалтерських теорій. Їх використання досить часто обумовлюється наявністю політичних замовлень на розробку теорій задля вирішення конкретних проблем методологічного характеру.

Дотримуючись домінуючої думки, що теорія бухгалтерського обліку є системою, яка складається з ідеального об'єкта чи об'єктів, принципів, фундаментальних і окремих теоретичних законів, емпіричних даних і залежностей між ними, варто пам'ятати, що будь-яка нова теорія бухгалтерського обліку повинна мати достатню кількість відмінностей її елементів. Це означає, що нова теорія має містити у своєму складі нові, відмінні від існуючих, принципи та фундаментальні й окремі теоретичні закони, раніше не виявлені емпіричні залежності та дані спостережень. Також обов'язковою умовою віднесення нової теорії до певної галузі наукових знань має бути те, що вона повинна виходити з понятійно-категоріального апарату парадигми цієї галузі. Якщо цього не відбувається, виникають підстави для визнання необґрунтованим твердження про те, що розроблена теорія є новою та що вона належить до певної галузі наукових знань.

Варто також враховувати, що кожний з науковців, хто останнім часом захищав докторські дисертації з бухгалтерського обліку, не розробив нової парадигми, адже, на думку більшості науковців, розробка парадигми обумовлює розробку теорії бухгалтерського обліку з її обов'язковими атрибутами, що на сьогодні чітко ідентифікувати не можна. Найбільше, що було досягнуто, – це збагачення метатеорії бухгалтерського обліку та збагачення бухгалтерського обліку як галузі наукових знань новими концепціями, застосування яких допоможе передбачати актуальні завдання, що стоятимуть у найближчому майбутньому перед бухгалтерським обліком як галуззю наукових знань і забезпечувати процес їх розв'язання інноваційним методологічним інструментарієм.

4 Список використаних джерел

1. Бондар, М. І. Концептуальні підходи до розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] /

М. І. Бондар // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 14 трав. 2010 р. – К. : КНЕУ, 2010. – 568 с.

2. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С. Ф. Голов // Міжнар. ін-т менеджменту. – К. : МІМ ; Центр учбов. л-ри, 2007. – 522 с.

3. Голов, С. Ф. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку [Текст] / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3-9.

4. Жук, В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку [Текст] / В. М. Жук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. Збірник наукових праць. – Луцьк : ЛНТУ. – 2009. – Вип. 6(24). – С. 171-182.

5. Зуга, Е. І. Парадигми бухгалтерського учёта и развитие его теории [Текст] : автореф. дис. на соискание учен. степени к.э.н. : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика» / Екатерина Игоревна Зуга. – СПб., 2012. – 23 с.

6. Кун, Т. Структура научных революций [Текст] / Т. Кун ; пер. с англ. ; сост. В. Ю. Кузнецов. – М. : АСТ, 2003. – 606 с.

7. Легенчук, С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії [Текст] : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.

8. Малюга, Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст] : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

9. Петрук, О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація [Текст] : дис. на здобуття наук. ступ. д.е.н. / Петрук Олександр Михайлович. – Житомир, 2006. – 355 с.

10. Пушкар, М. С. Створення інтелектуальної системи обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

11. Пушкар, М. С. Філософія обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

12. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

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

14. Buckley, J. W. Methodology in accounting theory [Текст] / Buckley John, Kircher Paul, Mathews Russel // The accounting review. – 1968. – April. – pp. 274-283.

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

16. Sterling, R. R. A Statement of Basic Accounting Theory [Текст] : A Review Article // Journal of Accounting Research. – 1967. – № 5. – pp. 95-112.

17. Sterling, R. R. On Theory Construction and Verification [Текст] / Robert R. Sterling // The Accounting Review. – 1970. – Vol. 45. – № 3. – pp. 444-457.

4 References

1. Bondar, M. I. (2010). Kontseptualni pidkhody do rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini [Conceptual approaches to the development of accounting in Ukraine]. In *Rol i mistse bukhhalterskoho obliku, kontroliu y analizu v rozvytku ekonomichnoi nauky ta praktyky* (p. 568). Kyiv: KNEU.

2. Holov, S. F. (2007). *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis of the state and development prospects]. Kyiv: MIM; Tsentр uchboi literatury.

3. Holov, S. F. (2013). Rol ekonomichnykh teorii u podalshomu rozvytku bukhhalterskoho obliku [The role of economic theories in the further development of accounting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, No. 8, 3-9.

4. Zhuk, V. M. (2009). Paradyhma bukhhalterskoho obliku ekonomiky harmoniinoho rozvytku [Paradigm of accounting for harmonious development of the economy]. *Ekonomichni nauky. Seriya: Oblik i finansy. Zbirnyk naukovykh prats*, No. 6(24), 171-182.

5. Zuga, E. I. (2012). *Paradigmy buhgalterskogo ucheta i razvitie ego teorii* [Paradigms of accounting and the development of its theory] (Dissertation abstract). Sankt-Peterburg: Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyi universitet.

6. Kun, T. (2003). *Struktura nauchnykh revolyutsiy* [Structure of scientific revolutions] (ed. by V.Yu. Kuznetsov). Moskva: AST.

7. Lehenchuk, S. F. (2012). *Bukhhalterske teoretychne znannia: vid teorii do metateorii* [Accounting

theoretical knowledge: from theory to metatheory]. Zhytomyr: ZhDTU.

8. Maliuha, N. M. (2005). *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: teoriia y metodolohiia, perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: theory and methodology, development prospects]. Zhytomyr: ZhDTU.

9. Petruk, O. M. (2006). *Rozvytok natsionalnoi systemy bukhhalterskoho obliku v Ukraini: stratehiia, harmonizatsiia, rehlamentatsiia* [The development of a national system of accounting in Ukraine: strategy, harmonization, regulation] (Doctoral dissertation). Zhytomyr: ZhDTU.

10. Pushkar, M. S. (2007). *Stvorennia intelektualnoi systemy obliku* [Creating of the intellectual accounting system]. Ternopil: Kart-blansh.

11. Pushkar, M. S. (2002). *Filosofii obliku* [Accounting philosophy]. Ternopil: Kart-blansh.

12. Sokolov, Ya. V. (2000). *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of the accounting theory]. Moskva: Finansy i statistika.

13. Hendriksen, E. S. & Van Breda, M. F. (2000). *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting theory] (ed. by Ya. V. Sokolov). Moskva: Finansy i statistika.

14. Buckley, J., Kircher, P., Mathews, R. (1968). Methodology in accounting theory. *The accounting review*, April, 274-283.

15. Porwal, L. S. (1990). *Accounting theory, an introduction*. New Delhi: Tata McGraw Hill.

16. Sterling, R. R. (1967). A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article. *Journal of Accounting Research*, No. 5, 95-112.

17. Sterling, R. R. (1970). On Theory Construction and Verification. *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 3, 444-457.