

КЛАСИФІКАЦІЯ ТЕОРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проведено аналіз сучасних теорій бухгалтерського обліку.

Розроблено класифікацію теорій бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку теоретичних досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні характеризується відсутністю узагальнюючих і системоутворюючих робіт загальнооблікового рівня, в яких підводились би підсумки теоретичних і емпіричних досягнень в сфері бухгалтерського обліку. Про це зазначають такі вітчизняні вчені як проф. Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга та ін.

Однією із невирішених на-сьогодні проблем розвитку теоретичної сфери бухгалтерського обліку є класифікація бухгалтерських теорій. Можливість її побудови базується на основі розуміння бухгалтерського обліку як системи наукових теорій, що передбачає здійснення синтезу бухгалтерського наукового знання другого порядку, що свідчить про зрілість бухгалтерського обліку як науки. Виходячи з підходу С.С. Розової [13, с. 3] 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 бухгалтерського обліку як науки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок в розвиток теорії обліку в Україні здійснили такі вчені як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар та ін., які присвятили значну кількість праць та дисертаційні дослідження питанням теорії бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є аналіз сутності теорії бухгалтерського обліку, визначення її рівнів та типів, проведення класифікації сучасних теорій бухгалтерського обліку, виділення обліково-теоретичного “мейнстріму”.

Виклад основного матеріалу дослідження. Класифікація наукових теорій в філософії науки. Існують різноманітні підходи до виділення наукових теорій, що пояснюється наявністю значної кількості підходів як до самого поняття “наукова теорія”, так і різноманітністю площин реальної картини світу, яка піддається аналізу. Окрім того, теорії можна класифікувати не тільки за об’єктом дослідження, а й за логічною структурою, методологією дослідження та ін. Так, Л.В. Баженов поділяє всі теорії на два великих класи – емпіричні і логіко-математичні [1, с. 11].

На думку проф. Г.І. Рузавіна [20, 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 [24, с. 450].

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 [12, с. 85]. К. Попперу також належить популяризація вислову, що теорії, це сіті, які закидаються в океан незвіданого і одержують улов нових знань [12, 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 (імовірнісно-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, його виникнення пов'язано з вирішенням “парадоксу” категоричності [9]. Формальні теорії досліджують загальну структуру чи форму явищ, предметів і процесів на основі абстрагування від конкретного, а змістовні – конкретні властивості і відношення.

Окремого дослідження потребує встановлення можливості виділення вищенаведених видів теорій у складі бухгалтерського обліку як науки.

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 [3, с. 60-61], 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. Однак ще однією з характеристик, на нашу думку, яка визначає бухгалтерський облік як науку, і якою слід доповнити вищенаведений перелік, є наявність розвиненої системи наукових теорій. Лише в умовах побудови бухгалтерського обліку як системи теорій може відбуватись синтез наукового знання, що може свідчити про зрілість бухгалтерського обліку як 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 теорії бухгалтерського обліку. Однак проблема класифікації теорій бухгалтерського обліку 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 побудови ієрархії між існуючими теоріями.

Так, наприклад, в “Великому бухгалтерському словнику” А.Н. Азріліяна [2] виділяють 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 як співвідносяться між собою ці теорії? Які з цих теорій є актуальними на сьогодні, а які ні? Яка теорія покладена в основу НСБО? Як відбувається розвиток бухгалтерської науки на основі таких теорій? На жаль, відповіді на вищенаведені питання із проаналізованих наукових публікацій одержати неможливо.

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) на сучасному етапі виділяються різноманітні підходи до класифікації теорій бухгалтерського обліку. 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, але називаються по-різному. 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 теорій бухгалтерського обліку.

Одним із перших, 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) був проф. К.Т. Дівайн (1960 р.) [31, с. 387]. 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 теорій вплинули дослідження окремих теоретиків-першопрохідців в сфері обліку (Е.С. Хендріксена, М.Р. Метьюса та М.Х.Б. Перери, розробники SATTA), розробки яких використовувались в якості основи для побудови класифікацій інших авторів.

Найбільшої¹ популярності серед сучасних дослідників набув підхід до класифікації теорій обліку, розроблений Е.С. Хендріксеном та М.Ф. Ван Бредою. Автори виділяють окремо підходи до теорії та окрему класифікацію теорій обліку. На нашу думку виділені підходи також фактично є певними інструменталістськими теоріями, оскільки орієнтовані за Е.С. Хендріксеном та М.Ф. Ван Бредою “на розв’язання вузлових проблем бухгалтерського обліку” [21, с. 12]. Така позиція авторів повністю співпадає з інструменталістським розумінням теоретичного

¹ Така ситуація, на нашу думку, пояснюється тим, що перше видання одноосібного посібника з теорії бухгалтерського обліку Е.С. Хендріксена відбулось ще у 1965 р.

знання, яке чітко виражається “дилеммою теоретика” К. Гемпеля за якою якщо теорія виконує свою функцію по вирішенню проблем, то вона є потрібною і вважається теорією.

Тому вважаємо, що виділені авторами підходи і види теорій можна узагальнити в одній класифікації теорій бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1. Класифікація теорій обліку за Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредеою (узагальнено на основі [21, с. 12-21])

Підхід до класифікації теорій	Теорія
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. 1) були покладено 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 підходу дозволяє розглядати бухгалтерську картину світу 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 Бредеою на сьогодні широко використовується багатьма вітчизняними і зарубіжними дослідниками – проф. Я.В. Соколовим та В.Я. Соколовим [16, с. 223], Я.І. Устиною [19, с. 24], Л.Ф. Шилювою [23, с. 27], Л.С. Порвалом [37, с. 11-14], Р.Дж. Редді [38, 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 теорії за методом обґрунтування і за цілями теорій (табл. 2)

Таблиця 2. Класифікація теорій обліку за М.Р. Метьюсом та М.Х.Б. Перерою (узагальнено на основі [10, с. 101-105])

Підхід до класифікації	Характеристика
1	2
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

Продовження табл. 2

1	2
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. 2), здійснила значний вплив на підходи дослідників до виділення власних класифікацій бухгалтерських теорій. Зокрема, для виділення типів теорій бухгалтерського обліку її використовують проф. Є.А. Мізіковський [18, с. 323], як частину своєї класифікації теорій обліку – Я.І. Устинова [19, с. 24].

Проф. Г.І. Уолк, Дж.Л. Додд та М.Дж. Терні виділяють наступну класифікацію теорій бухгалтерського обліку (табл. 3).

Таблиця 3. Класифікація теорій обліку за Г.І. Уолком, Дж.Л. Доддом та М.Дж. Терні (узагальнено на основі [43, с. 28-47]).

Підхід до класифікації теорій	Теорія
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), 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 [41, с. 5].

Проф. Т. Моук [36, с. 36] визначив два основні недоліки запропонованої в SATTA класифікації: 1) в ній не розподілені теоретики обліку до 60-х рр. XX ст. та теоретики 60-х рр.; 2) в класифікації, у підході корисність для прийняття 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 використовуються багатьма іншими дослідниками.

Проф. Р.Г. Шредер, М.В. Кларк та Дж.М. Кеті не пропонують окремої цілісної класифікації теорій бухгалтерського обліку, 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 теорій обліку, що виділяються авторами (табл. 4).

Таблиця 4. Класифікація теорій обліку за проф. Р.Г. Шредером, М.В. Кларком та Дж.М. Кеті (узагальнено на основі [40, с. 101-120])

Підхід до класифікації теорій	Теорія
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)
	Нормативна
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 [34, с. 490-491] класифікує теорії бухгалтерського обліку на позитивні та нормативні, а також використовує лінгвістичний підхід до аналізу теорій бухгалтерського обліку, виділяючи у складі теорій обліку синтаксичний, прагматичний і семантичний аспекти.

Проф. К. Діган підходить до класифікації теорій бухгалтерського обліку, виходячи з цілей, які висувають перед собою існуючі теорії, оскільки, на його думку, різні теорії обліку мають різні цілі (табл. 5).

Таблиця 5. Цільовий підхід до класифікації теорій обліку за проф. К. Діганом (узагальнено на основі [30, с. 3])

Теорія	Ціль теорії обліку
1	2
Приписуюча чи нормативна	Встановити як, базуючись на специфічній перспективі ролі бухгалтерського обліку, активи повинні бути оцінені для цілей зовнішньої звітності
Дескриптивна чи 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 теорії бухгалтерського обліку (табл. 6).

Таблиця 6. Класифікація теорій обліку за проф. Я.В. Соколовим та В.Я. Соколовим (узагальнено на основі [16, с. 224-226])

Вид теорії	Характеристика
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 [16, с. 226].

Доц. Я.І. Устинова [19, с. 24] запропонувала класифікацію теорій бухгалтерського обліку, яка базується на основі групування теорій по основних елементах методологічного апарату, що в них використовується (табл. 7).

Таблиця 7. Класифікація теорій обліку за Я.І. Устиновою

Елемент методологічного апарату	Група теорій
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. До того ж вищенаведена класифікація є компіляцією підходів до класифікації бухгалтерських теорій, що виділялись Н.С. Помазковим (1), Е.С. Хендріксеном 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 [23, с. 27], виділяючи макроекономічний, мікроекономічний, правовий, податковий, соціально-корпоративний, етичний, біхевіористичний (поведінковий) та системний підходи. Така класифікація, на нашу думку, має значні недоліки, оскільки запропоновані підходи не можна співставляти між собою. Наприклад, виділення мікро- та макроекономічного підходу базується на основі рівнів національної системи обліку (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 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 теорії бухгалтерського обліку, які також не можна назвати альтернативними відносно один 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. 8).

Таблиця 8. Класифікація облікових теорій за Н.М. Малюгою [8, с. 132]

Критерій	Облікові теорії
Виходячи з інтерпретації фактів господарського життя	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 “теорія бухгалтерського обліку”, 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 теорії різних методологічних та об'єктних рівнів (див. нижче), що використовувались в різні історичні періоди.

Проф. М.В. Глаутье та Б. Андердоун зазначають, що в дві останні декади з'явилися наступні підходи до розвитку теорії бухгалтерського обліку (табл. 9).

Таблиця 9. Підходи до теорії бухгалтерського обліку за М.В. Глаутье та Б. Андердоуном (узагальнено на основі [32, с. 21-25])

Підхід	Характеристика підходу	
1	2	
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 заключень 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.

1		2
	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, на нашу думку, робити не зовсім доцільно, оскільки більш точним є протиставлення позитивного та нормативного підходів.

Проф. А. Ріаї-Белькаой [39, с. 309-310] виходячи з концепції світових гіпотез С. Пеппера² розглянув чотири підходи до одержання формальних знань в бухгалтерському обліку – формізм, механіцизм, контекстуалізм, органіцизм. Ці чотири підходи утворюються на перетині двох вимірів, що утворюються теоріями. Перший вимір знаходиться між аналітичними і синтетичними теоріями, а другий – між дисперсивними та інтегративними теоріями (рис. 1)



Рис. 1. Концепція світових гіпотез С. Пеппера в бухгалтерському обліку за проф. А. Ріаї-Белькаоєм [39, с. 309]

В запропонованій проф. А. Ріаї-Белькаоєм концепції представлено класифікацію теорій бухгалтерського обліку, 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.

² Застосування концепції світових гіпотез С. Пеппера передбачає розгляд науки бухгалтерський облік з глобальної філософської точки зору.

Проф. Д. Коетсі [29, с. 1-16] виділяє наступні види теорії бухгалтерського обліку: 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 теорії бухгалтерського обліку, яка б задовольняла інтереси всіх користувачів бухгалтерської інформації.

Рівні теорії бухгалтерського обліку. Окрім спеціально розроблених класифікацій теорій бухгалтерського обліку, дослідники [14, с. 385; 39, с. 83; 42, с. 83-84; 43, с. 35] також виділяють рівні теорії бухгалтерського обліку, які можуть бути 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 [14, с. 385]. Дану позицію також займає С. Томкінс [42, с. 83-84], який зазначає, що знання в бухгалтерському обліку можуть бути структуровані на теорії нижчого, середнього та вищого рівня.

На нашу думку 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 реальності на базі фундаментальних теорій;
- рівня теорій, що межують з окремими емпіричними законами (рис. 2).

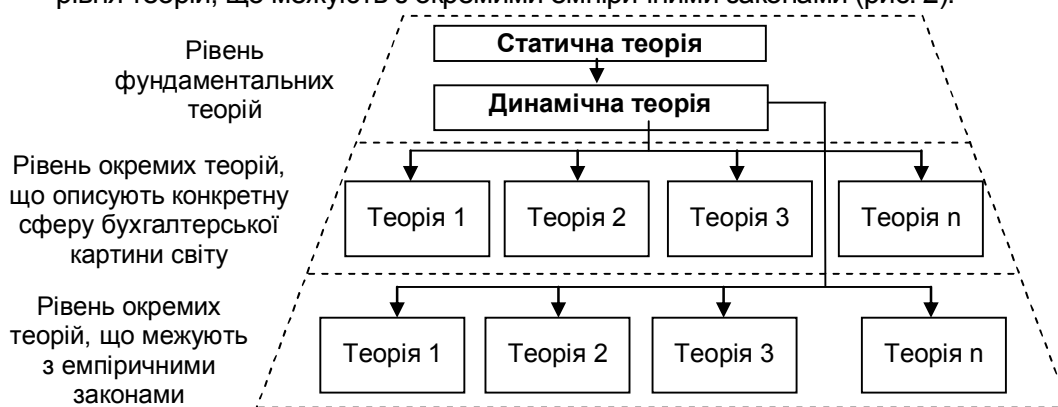


Рис. 2. Рівні теоретичного наукового знання в сфері бухгалтерського обліку на прикладі динамічної теорії бухгалтерського обліку

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.

На рис. 2 у складі рівня фундаментальних теорій представлено статичну і динамічну теорії³, які визнаються на сьогодні дослідниками в якості фундаментальних. На основі використання моделі НДП І. Лакатоса⁴, яка передбачає обрання кумулятивного варіанту динаміки науки, запропоновано наступний варіант розвитку фундаментальних теорій (рис. 3).

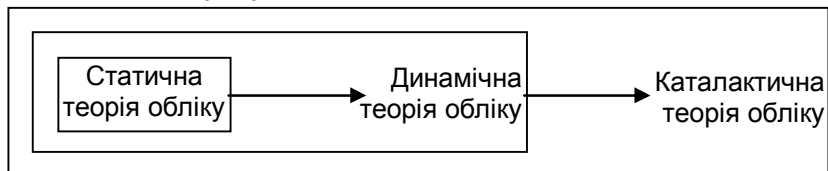


Рис. 3. Адитивно-послідовний розвиток бухгалтерських теорій фундаментального рівня на основі концепції НДП І. Лакатоса

Виділення каталактичної теорії (детальніше див. п. 8.3) 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 бухгалтерської картини світу на базі фундаментальних теорій також мають розгалужену і багаторівневу структуру.

Акад. В.С. Степін [17, с. 30] називає такі теорії “окремими теоретичними схемами”, які з точки зору їх внутрішньої побудови представляють собою незначний набір теоретичних конструктів (абстрактних об'єктів), що знаходяться в суворо встановлених відносинах. Проф. А. Ріаї-Белькаой [39, с. 83] називає такі окремі 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 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” [35, с. 39].

³ Динамічна теорія обліку, як фундаментальна теорія, може мати різні інтерпретації, залежно від автора, наприклад, інтерпретація Е. Шмаленбаха, Р.Дж. Чемберса, Р. Маттессіча.

⁴ Пропозиції відносно застосування концепції науково-дослідницьких програм (НДП) наведені в наших попередніх дослідженнях, зокрема в праці “Інтерпретація розвитку бухгалтерському обліку на основі науково-дослідницьких програм І. Лакатоса // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 3(12) – 2008. – С. 308-323”.

До теорій середнього рівня в бухгалтерському обліку пропонуємо відносити теорії, які характеризують складові жорсткого ядра фундаментальної теорії, покладеної в основу НДП⁵ (теорії рахунків, балансові теорії, теорії подвійного запису), а також теорії, які характеризують складові захисного поясу фундаментальної теорії, покладеної в основу НДП (теорії оцінки, теорії звітності).

Про можливість застосування такого підходу до класифікації теорій також наголошує проф. Л. Голдберг. Автор інтерпретує слово "бухгалтерський облік" (accounting) в якості незалежного 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 в сфері спостережень і роздумів відносно того, що роблять бухгалтери. Така інтерпретація може розглядатись як сфера загальної теорії бухгалтерського обліку, яка б могла бути сформована з таких частин як теорії запису, звітності тощо [33, с. 457-458]. Тобто автор пропонує у складі загальної теорії бухгалтерського обліку виділяти її частини, перелік яких нами сформульовано на основі застосування концепції НДП І. Лакатоса.

Подібні ідеї до структуризації теорії обліку також можна побачити в дослідженні проф. Г.Г. Кірейцева [6, 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.), теорію облікової точки відліку і т.д.

Слід наголосити, що запропонована нами класифікація теорій середнього рівня не є виключною, можуть існувати й інші зрізи бухгалтерської картини світу та обиратись інші конкретні її сфери. Наприклад, свій підхід до класифікації теорій середнього рівня був запропонований Дж. Баклі, П. Кіршером та Р. Метьюсом [26, 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 [11, с. 71]. Прикладом такої феноменологічної теорії є сукупність (12) бухгалтерських емпіричних законів, виведених проф. Р. Чемберсом [27, с. 1-15].

⁵ 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 [4]. Тому проведений серед рахункових теорій поділ на три групи є певною мірою умовним, оскільки кожна із рахункових 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, Я.В. Соколова, К.Ю. Циганкова та ін.

Просторові напрями розвитку теорій бухгалтерського обліку як критерій їх класифікації. Дуже часто вітчизняними вченими проводяться дослідження теоретичної сфери 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 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 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 достатньо мало, оскільки з розвитком народного господарства для їх розробки необхідно провести просто титанічну роботу. І чи необхідно розробляти таку єдину масштабну теорію? На сьогодні функцію такої теорії виконують бухгалтерські доктрини, які є сукупністю бухгалтерських теорій. До того ж як зазначають Г.І. Уолк, Дж.Л. Додд та М.Дж. Терні [43, с. 35], багато дослідників вважають глобальні теорії бухгалтерського обліку тупиковими.

Серед українських та російських дослідників можна навести наступні приклади спроб аналізу та побудови глобальних бухгалтерських теорій (табл. 10).

Таблиця 10. Докторські дослідження, присвячені аналізу та побудові глобальних бухгалтерських теорій

Автор	Рік захисту	Назва дисертації
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

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 теорії 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 [14, 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. до нашого часу, встановлено, що побудові галузевих теорій присвячені наступні праці (табл. 11).

Таблиця 11. Докторські дослідження, присвячені розробці галузевих теорій

Автор	Рік захисту	Назва дисертації
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
Жук В.М.	2010	Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки

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. Гуцайлюк (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.

Хоча галузеві 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. Так, 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 компрометує 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 [15, с. 5]. На нашу думку автор підкреслює не стільки відсутність потреби у таких дослідженнях, а більше наголошує на тому, що для здійснення теоретичного синтезу бухгалтерського обліку другого порядку таких досліджень буде недостатньо. А для посилення наукового статусу бухгалтерського обліку необхідним є проведення глибоких загальнотеоретичних системоутворюючих досліджень.

Локальні бухгалтерські теорії – це теорії, присвячені одному об'єкту обліку. Проф. Г.І. Уолк та інші [43, с. 35], називаючи такі теорії частковими 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. 12.

Таблиця 12. Докторські дослідження, присвячені розробці фундаментальних локальних теорій

Автор	Рік захисту	Назва дисертації
Курсєєв Д.В.	2008	Теорія і методологія процесів обліку власності
Арзибасєв А.А.	2008	Теоретико-методологічні і організаційно-методологічні проблеми обліку, контролю і аналізу капіталу корпоративних підприємств
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

Набагато більша кількість локальних теорій, але які вже описують конкретну сферу бухгалтерської картини світу, розробляється українськими дослідниками в дисертаціях на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, приклади яких наведено в табл. 13.

Таблиця 13. Кандидатські дослідження, присвячені розробці локальних теорій, що описують конкретну сферу бухгалтерської картини світу

Автор	Рік захисту	Назва дисертації
1	2	3
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

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, І.В. Жураковська, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар,), людського капіталу (Т.В. Давидюк), обліку навколишнього середовища (Н.М. Малюга, І.В. Замула), 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. Також при розробці класифікації теорій бухгалтерського обліку 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. А окремі автори, зокрема, проф. Л.А. Чайковська

[22, с. 19], навіть зазначає про розробку інституційної теорії бухгалтерського обліку. Тому виникає питання, чи може бути така теорія? А якщо може, то до якого виду теорій вона відноситься?

На нашу думку інституційної теорії бухгалтерського обліку не може бути, оскільки, виходячи з твердження самої Л.А. Чайковської, інституційна теорія обліку може стати відправним пунктом подальших наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Перевагою цієї теорії є її здатність ввести стандартний бухгалтерський облік в більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні, змістовні механізми його розвитку на перспективу [22, с. 19]. Тобто інституційна теорія не є чисто бухгалтерською теорією, а є певним засобом, 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 [23, с. 27] зазначає, що застосовуючи інституційний підхід можна по-новому відобразити логічний зв'язок основних інститутів бухгалтерського обліку. Проф. Г.Г. Кірейцев [6, 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 [7, с. 17-18], а не має бути розроблена інституційна теорія затрат.

С.н.с. В.М. Жук [5, с. 105] також виділяє інституційну теорію бухгалтерського обліку, однак виходячи із назви його публікації "Інституційний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні" також можна визначити, що інституційна теорія обліку не є бухгалтерською теорією, а є лише інструментом для досягнення певних цілей. Що автор підтверджує також наступними словами "... вплив інституційної теорії на розвиток і реформування бухгалтерського обліку залишається маловивченим [5, с. 101].

Іншим доказом того, що інституційної теорії бухгалтерського обліку не існує, а вона є лише засобом, який підвищує ефективності 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 (О.М. Петрук, В.В. Травін, І.М. Саннікова). Тому 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 [29, 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 теорій в бухгалтерському обліку, класифікацій теорій в філософії науки, існуючих

класифікацій теорій бухгалтерського обліку, що виділяються вченими, виділених нових критеріїв класифікації, запропоновано власну класифікацію бухгалтерських теорій за шістьма ознаками (табл. 14).

Таблиця 14. Запропонована класифікація теорій бухгалтерського обліку

Критерій для здійснення поділу	Види теорій бухгалтерського обліку	
1	2	
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 (науковий метод)		
За інструменталістським підходом до побудови теорії	Етичні	
	Соціологічні	
	Економічні	
	Поведінкові	
	Прогнозні	
	Екологічні	
	Податкові	
	Правові	
	Еклектичні	
	Інші	
За рівнями теорії	Фундаментальні теорії	
	Теорії, що описують конкретну сферу бухгалтерської картини світу	
	Теорії, що межують з емпіричними законами	
За сферою поширення	Глобальні	
	Галузеві	
	Локальні	

При побудові вищенаведеної класифікації бухгалтерських теорій було дотримано правила побудови класифікацій, виділених А. Розовою [13, с. 42], приклади дотримання яких наведено в табл. 15.

Таблиця 15. Приклади відповідності запропонованої класифікації правилам її побудови

Правила побудови класифікацій	Характеристика правила	Приклад реалізації правила
1	2	3
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
Спів вимірності (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

1	2	3
Взаємо-виключності	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. 15 наведені лише окремі приклади, які ілюструють дотримання правил побудови класифікацій, однак вся класифікація за всіма виділеними критеріями відповідає вищенаведеним правилам.

Виходячи з виділених рівнів теорій бухгалтерського обліку та класифікації бухгалтерських теорій за сферою їх поширення розроблено змішану узагальнюючу класифікацію (табл. 16).

Таблиця 16. Змішана класифікація бухгалтерських теорій на прикладі теорій оцінки

Рівні теорій бухгалтерського обліку 1	Класифікація теорій за сферою поширення		
	Глобальні 2	Галузеві 3	Локальні 4
Рівень фундаментальних теорій	Глобальна фундаментальна	Галузева фундаментальна	Фундаментальна теорія обліку окремого об'єкта
Рівень окремих теорій, що описують конкретну сферу реальності	Глобальна теорія оцінки ⁶	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. 16) є подібними між собою, однак класифікація за рівнем теорії бухгалтерського обліку в своїй основі має методологічну ознаку, а 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 теорія бухгалтерського обліку в праці “До загальної теорії бухгалтерського обліку” (1961 р.) [25, с. 9];

– глобальна теорія оцінки активів – “СОСОА (continuously contemporary accounting)” – безперервний сучасний бухгалтерський облік [28, с. 138];

⁶ Приклад такого виду теорії наводять Проф. Г.І. Уолк, Дж.Л. Додд та М.Дж. Терні [43, 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 поточного оцінювання).

– глобальна емпірична теорія, в основі якої покладено положення, що бухгалтерський облік може базуватись на 12 виділених автором основоположних емпіричних бухгалтерських законах [27, с. 12-15].

Вищенаведену змішану класифікацію можна удосконалити на основі використання теоретико-методологічного взаємозв'язку бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності, наведеного на рис. 4.

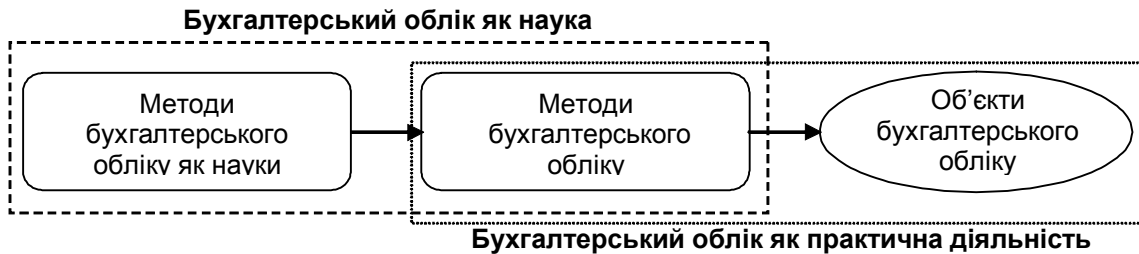


Рис. 4. Теоретико-методологічний взаємозв'язок бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності⁷

Виходячи з вищенаведеного взаємозв'язку в частині сфери поширення теорії бухгалтерського обліку, наведені в табл. 16 дев'ять варіантів бухгалтерських теорій можна представити наступним чином (рис. 5).

Запропонована змішана класифікація дозволяє за об'єктно-методологічною ознакою визначити значимість та глибину розробленої бухгалтерської теорії, що дозволяє встановити значення такої теорії для розвитку бухгалтерської науки.

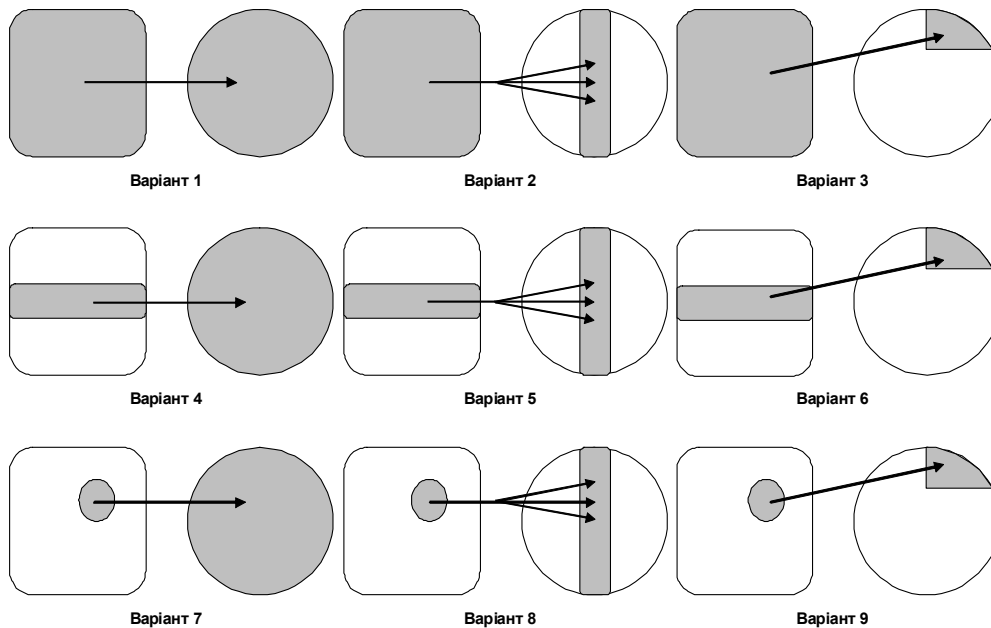


Рис. 5. Варіанти бухгалтерських теорій на основі взаємозв'язку методології та об'єктів бухгалтерського обліку.

⁷ 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.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. На сьогодні в обліку не існує єдиного методу (підходу) побудови бухгалтерських теорій. Існує значна кількість підходів, які об'єднано у дві групи: *філософські* (дедуктивний (гіпотетико-дедуктивний, аксіоматико-дедуктивний, генетичний), індуктивний, ідеографічний, еkleктичний) та *бухгалтерські* (соціологічний (етичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки, еkleктичний).

2. Розробка бухгалтерських підходів, які в більшості випадків мають еkleктичну природу, набула широкого поширення з другої половини ХХ ст. зі зміною цільової орієнтації бухгалтерського обліку на забезпечення надання інформації користувачам. Їх використання досить часто обумовлюється 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 інші моделі, що використовуються в бухгалтерських дослідженнях.

3. Провівши аналіз існуючих підходів до класифікації теорій бухгалтерського обліку було встановлено, що наявні підходи не дозволяють охопити всі існуючі теорії та досить часто порушують правила побудови класифікацій. Це обумовило необхідність розробки авторської класифікації теорій бухгалтерського обліку за наступними 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 дозволяє визначити значимість окремої теорії в розвитку бухгалтерської науки.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Баженов Л.Б.* Строение и функции естественнонаучной теории. – М. "Наука", 1986. – 154 с.
2. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 100 с.
4. *Галаган А.М.* Основы общего счетоведения. – М.: Изд-во наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с.
5. *Жук В.М.* Інституційний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / Валерій Жук // *Фінанси України.* – 2009. – № 7. – С. 105.
6. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: Монографія. / Григорій Герасимович Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
7. *Кувалдина Т.Б.* Теория и методология системы учета затрат, ориентированной на требования МСФО, в условиях динамичной рыночной среды: автореф. диссертации на соискание ученой степени доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика". / Кувалдина Татьяна Борисовна. – Орел, 2010. – 50 с.

8. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
9. Моисеев В.И. О категоричности теорий первого порядка / В.И. Моисеев, Б.Н. Садовский // Личная Web-страница Моисеева Вячеслава Ивановича. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://vyacheslav-moiseev.narod.ru/#A>.
10. 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.
11. Петросян А.Э. Проблема открытия эмпирического закона / А.Э. Петросян // Вопросы философии. – 1983. – № 12. – С. 71.
12. Поллер 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.
13. Розова С.С. Классификационная проблема в современной науке. – Новосибирск: Наука, 1986. – 224 с.
14. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
15. Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 5.
16. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
17. Степин В.С. Диалектика генезиса и функционирования научной теории / В.С. Степин // Вопросы философии. – 1984. – № 3. – С. 30.
18. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2003. – 400 с.
19. 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.
20. Философия: Учебник / Под ред. проф. О.А. Митрошенкова. – М.: Гардарики, 2002. – 655 с.
21. 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.
22. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Чайковская Любовь Александровна. – Москва, 2007. – 57 с.
23. Шилова Л.Ф. Методология учетно-аналитического обеспечения балансоведения и бухгалтерской (финансовой) отчетности: автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Шилова Любовь Федоровна. – Йошкар-Ола, 2009. – 35 с.
24. Юлов В.Ф. История и философия науки: Учебное пособие. / В.Ф. Юлов – Киров, 2007. – 573 с.
25. 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.

26. *Buckley J.W.* Methodology in accounting theory / Buckley John, Kircher Paul, Mathews Russel // *The accounting review*. – 1968. – April. – P. 274-283.
27. *Chambers R.J.* Metrical and empirical laws in accounting / Raymond Chambers // *Accounting Horizons*. – 1991. – Dec. – P. 1-15.
28. *Chambers R.J.* Continuously Contemporary Accounting: Misunderstandings and Misrepresentations / Raymond Chambers // *Abacus*. – 12 (2). – P. 137-151.
29. *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.
30. *Deegan C.* Financial accounting theory. – McGraw Hill Australia, 2004. – 441 p.
31. *Devine C.T.* Research Methodology and Accounting Theory Formation / Carl Thomas Devine // *The Accounting Review*. – 1960. – Vol. 35, No. 3. – P.387-399.
32. *Glautier M.W.E.* Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.
33. *Goldberg L.* An inquiry into the nature of accounting (dimensions of accounting theory and practice). Monograph. / Louis Goldberg. – Iova City: American Accounting Assosiation, 1980. – 364 p.
34. *Kam V.* Accounting theory. 2nd edition. / V. Kam. 1990. – 581 p., c. 490-491.
35. *Merton R.* On Sociological Theories of the Middle range / Robert Merton // *Social Theory and Social Structures*. – 1957. – P. 39-72.
36. *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.
37. *Porwal L.S.* Accounting theory, an introduction. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.
38. *Reddy R.J.* Advanced Accounting. – New dehli: APH Publishing Corporation, 2005. – 168 p.
39. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting theory. 5th edition. // Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.
40. *Chroeder 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.
41. Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. American Accounting Association, 1977. – 61 p.
42. *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.
43. *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.