

ПРО ТЕОРІЮ, ЕМПІРИКУ ТА ПРАКТИКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: В ПОШУКАХ КРИТЕРІЇВ ДЕМАРКАЦІЇ¹

*Розкрито сутність теорії, емпірики та практики бухгалтерського обліку.
Розкрито співвідношення та взаємозв'язки між цими трьома складовими*

Постановка проблеми. Вченим-бухгалтерам на сучасному етапі притаманний певний догматизм стосовно розгляду того, що в бухгалтерському обліку є наукою (теорією), а що практикою, не зважаючи на те, що за словами проф. Я.В. Соколова [20, с. 6] рахунковедення (облік як наука), існує паралельно і самостійно з практикою (рахівництвом) вже понад 100 років. В корені цієї дискусії лежить природа бухгалтерського обліку як функціональної науки з одного боку, та як виду професійної діяльності з іншого.

Досить часто пропозиції вчених стосовно удосконалення бухгалтерського обліку, які зумовлюють видиме удосконалення практики, називають практикою, яка не містить у собі науки. Наприклад, розробка методики обліку певного об'єкту чи удосконалення форми обліку не вважається теоретичною розробкою. І з іншого боку, теоретичні удосконалення бухгалтерського обліку, за якими достатньо важко побачити зміни на практиці, називають такими, в яких відсутнє практичне значення. Наприклад, розробка певної концепції чи висунення певної наукової гіпотези. Тому на сьогодні сформувалась

ситуація, за якої досить важко провести демаркацію між теорією та практикою, а також встановити значимість кожної зі складових в розвитку бухгалтерського обліку.

Вищенаведена проблема зводиться до розгляду достатньо абстрактної смислової дихотомії "теорія-практика" або "практика-теорія" [2, с. 48-53; 11, с. 41-43; 14, с. 27-28; 19, с. 97], яка є об'єктивним явищем. Чому ж ця проблема, якій вже виповнилося більше ніж 100 років, залишається невирішеною до кінця на-сьогодні? Причиною цього вважаємо те, що стосовно даної проблеми в бухгалтерському обліку відбулось змішування декількох суміжних проблемних питань (відношення теоретичного і емпіричного знання; відношення теоретичного знання до емпірично даної дійсності (бухгалтерської практики); відношення емпіричного знання до емпірично даної дійсності). Як наслідок на сучасному рівні теоретизації бухгалтерського обліку в Україні можна спостерігати практико-емпіричний синкретизм², що проявляється у нерозчленованості бухгалтерської практики та емпіричного рівня наукового пізнання (рис. 1).

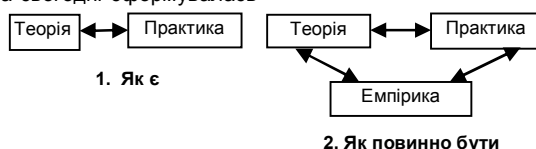


Рис. 1. Існуючий та пропонований підходи до проведення демаркації між теорією та практикою бухгалтерського обліку

На нашу думку лише розгляд окресленої вище проблеми в розрізі запропонованих вище питань (як повинно бути) дозволяє сформулювати підходи до її вирішення.

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

Метою дослідження є проведення демаркації між теоретичним, емпіричним рівнем наукового пізнання і практикою бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Сутність теоретичного, емпіричного рівня наукового пізнання і практики. У складі наукового дослідження існує два рівні (стадії, рівні організації знання, рівні структури наукового знання, та ін.) – емпіричний і теоретичний, які певним чином пов'язані з бухгалтерською практикою.

Емпіричний рівень орієнтований на дослідження зовнішніх зв'язків і сторін об'єктів, явищ і залежностей між ними, в результаті чого виявляються емпіричні залежності. Визначальною особливістю емпіричного дослідження є безпосередня практична взаємодія з об'єктом, що вивчається, чуттєвий контакт, внаслідок чого пізнається природа об'єкта, його властивості і особливості.

В теоретичному дослідженні відсутня безпосередня взаємодія з об'єктами, відбувається опосередковане дослідження на основі мисленнєвого експерименту, а не реального. На теоретичному рівні здійснюється понятійна реконструкція, яка передбачає перетворення емпіричних

об'єктів в теоретичні ідеальні об'єкти, з яких в подальшому може бути сконструйована теоретична чи концептуальна модель.

Емпірична і теоретична діяльність в науці – це дві основні, кардинальні направленості, "інтенції" наукового пізнання в цілому. В конкретних формах наукового пізнання так чи інакше повинні з необхідністю здійснюватись функції теоретичного і емпіричного дослідження [24, с. 273].

Практика – це діяльність людей, в ході якої вони, впливаючи на матеріальний світ та суспільство, перетворюють їх. Бухгалтерська практика – це те, чим займаються і що роблять бухгалтери. Тобто це діяльність бухгалтерів, в ході якої вони виконують певні дії по реєстрації, нагромадженню і обробці облікових даних для формування фінансової та управлінської звітності. Термін, який характеризує таку офіційно встановлену діяльність, є бухгалтерська процедура, у складі якої проф. Я.В. Соколов [20, с. 62] виділяє наступні етапи: інвентар, вступний баланс, журнал, Головна книга, оборотна відомість і заключний баланс.

Взаємозв'язки теоретичного та емпіричного рівня пізнання і бухгалтерської практики представлено на рис. 2.

Дихотомія "теорія-практика" в бухгалтерському обліку. Аналізу співвідношення складових дихотомії "теорія-практика" присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених і дослідників. Саме існування такої дихотомії не є дискусійним питанням. Так, Ч.Х. Гріффін та Т.Х. Вільямс, порівнюючи бухгалтерський облік з математикою, приходять до об'єктивного існування такої дихотомії, що є аналогічним до математичної і фізичної геометрії [30, с. 414]. На думку проф. В.Ф. Палія до такого поділу слід відноситись з розумінням, оскільки більшість наукових дисциплін складаються з теоретичних побудов і їх практичної направленості [15, с. 17].

¹ демаркація – розмежування різноманітних областей пізнання чи буття, науки і не науки, відмінність емпіричних наук від таких, які такими не є.

² нерозчленованість, що характеризує стан будь-якого явища.

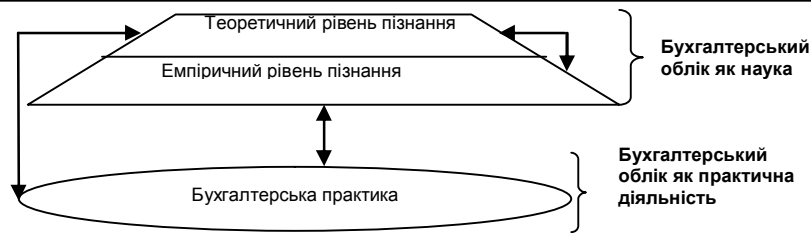


Рис. 2. Зв'язки між складовими бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності

Проблемним питанням є пріоритетність співвідношення елементів дихотомії – який з цих елементів є важливішим, а який є функціонально доповнючим. Підтвердженням цього є підняття цієї проблеми сучасними українськими вченими, такими як Ф.Ф. Бутинець [2], Л.В. Кіндрацька [8], Н.М. Малюга [11], О.М. Петрук [19] та окремими зарубіжними авторами, наприклад, Х. Шредером [33, с. 1]. Вищенаведену проблему можна розкласти на наступні підпроблеми:

- як між собою співвідносяться теорія і практика (як єдине ціле, чи протиставляються одна одній);
- для кого існують теорії бухгалтерського обліку (теорії для теорії чи теорії для практики);
- яким чином має розвиватись теорія бухгалтерського обліку (позитивним чи нормативним шляхом).

Співвідношення теорії і практики. Стосовно співвідношення теорії та практики бухгалтерського обліку існують два підходи (рис. 3).

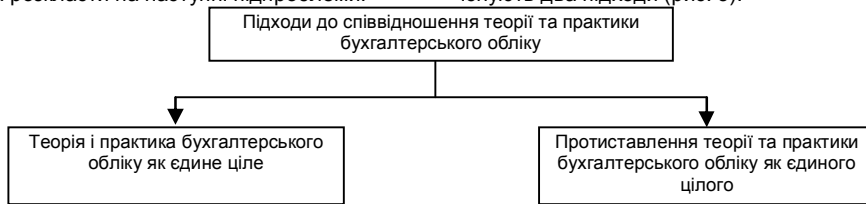


Рис. 3. Співвідношення складових дихотомії "теорія-практика"

За першим підходом теорія і практика бухгалтерського обліку є нерозривно пов'язаними між собою, вони взаємно збагачують одна одну і представляють собою єдине ціле. Такого підходу дотримуються проф. А.І. Сумцов, проф. Л. Голдберг. Так, проф. А.І. Сумцов зазначає, що такий єдиний бухгалтерський облік представляє собою самостійну економічну науку і визначену область практичної суспільної діяльності. Спираючись на практичний досвід використання бухгалтерського обліку, його теорія покликана на основі дослідження об'єктів обліку встановлювати найбільш досконалі способи і прийоми, організаційні форми і техніку ведення обліку і складання бухгалтерської звітності [22, с. 95]. Проф. Л. Голдберг також відмічає, що є загальновизнаним, що теорія бухгалтерського обліку, бухгалтерська доктрина та бухгалтерська практика реагують та взаємодіють один на одного і фактично є нерозривними між собою, за винятком необхідності їх детального аналізу [29, с. 35].

наприклад, в праці І.І. Бабенко [1, с. 17]. Хоча як зазначає проф. Я.В. Соколов в СРСР з кінця 20-х рр. ХХ ст. паралельне існування двох дисциплін – рахунковедення (як теорії обліку) та рахівництва (практичного застосування принципів рахунковедення) – було визнано недоцільним та небажаним [20, с. 480].

Як наслідок другий підхід піддавався критиці радянськими дослідниками і в подальшому. Так, проф. А.І. Сумцов зазначав, що подібне трактування виражає відрив теорії бухгалтерського обліку від його практики, і є помилковим. Протиставлення теорії і практики бухгалтерського обліку відриває його методи від об'єктів дослідження і в науковому розумінні є недоцільним [22, с. 93].

За другим підходом теорія (рахунковедення) та практика (рахівництво) протиставляються одна одній. Першій у поділі бухгалтерського обліку на теорію та практику приписують Є.Є. Сіверсу, а відповідно його можна вважати першим, хто поставив проблему співвідношення теорії і практики бухгалтерського обліку. Надалі ця пропозиція знайшла відгук в працях багатьох сучасників Є.Є. Сіверса (Е.П. Леоте, А. Гільбо, І.Ф. Шер та ін.) і його послідовників (А. Рудановський, А.М. Галаган та ін.) та прописувалась в навчальних посібниках того часу,

На сьогодні відбулось повернення до використання цього підходу, що можна побачити в працях вчених-сучасників – Ф.Ф. Бутинця, В.В. Ковальова, М.І. Кутера, Н.М. Малюги, О.М. Петрука, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова та ін. Однак такий підхід не є прийнятним на рівні аксіом. Наприклад, проф. В.Ф. Палій зазначає, що цей підхід є достатньо дивним [13, с. 17] та не погоджується з необхідністю його використання.

На що ж впливає поділ (протиставлення) бухгалтерського обліку на теорію і практику? Чому ж навколо цього питання точаться гострі дискусії? Причиною цього є виникнення при обранні другого підходу двох предметів бухгалтерського обліку – як науки (теорії) і як практичної діяльності (рис. 4).

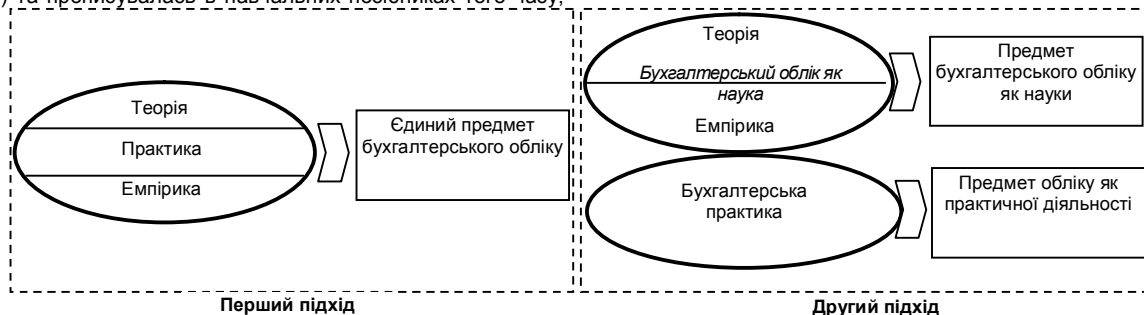


Рис. 4. Предмет обліку за першим та другим підходом

На думку проф. В.Ф. Палія з другим підходом ніяк не можна погодитись, оскільки кожна наукова дисципліна (бухгалтерський облік не є винятком) має однозначно

визначений предмет свого дослідження і практичного застосування. Роздвоєння ж основоположних категорій негативно впливає на теорію і практику. [13, с. 17]. Ми не

можемо погодитись з цим твердженням, оскільки бухгалтерська наука має свій предмет, який не може співпадати з предметом обліку як практичної діяльності, оскільки у суб'єктів цих видів діяльності зовсім різні цілі. У бухгалтера-дослідника – удосконалювати (приводити у відповідність до потреб практики) бухгалтерську методологію, у бухгалтера практика – забезпечити ведення бухгалтерського обліку.

На нашу думку використання другого підходу є правомірним та необхідним, оскільки дозволяє виокремити ті складові, які необхідно удосконалити для підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку.

Для кого існують теорії бухгалтерського обліку. Проблема співвідношення теорії та практики бухгалтерського обліку може бути зведена до питання, для кого існують теорії обліку: “теорії для теоретиків чи теорії для практики?”, що дозволяє всі існуючі погляди дослідників об'єднати в дві групи.

Перша група дослідників визначає пріоритетність практики в розвитку теорії. Так проф. Р.Дж. Чемберс пише: “теорія призначена для практики. Навряд чи ми будемо використовувати метод, що не відповідає науковим критеріям. В той час як метод, що виключає очевидні суперечки, надає надійності практичній діяльності, обґрунтованим висновкам, цінність інформаційним послугам, що надаються апарату управління чи клієнтам [27, с. 351].

Як зазначає проф. А.К. Марченко теорія – це наукове узагальнення практики. У взаємозалежності теорії і практики все ж примат за практикою, за досвідом. Якщо теоретичні висновки не знайшли застосування на практиці, вони безплідні. Відірваність теорії від практики призводить до застою, уповільнення технічного прогресу [12, с. 10-11]. Проф. Н.В. Дембінський зазначав, що існує необхідність створення справжньої наукової теорії радянського бухгалтерського обліку, яка впливала б з передової практики організації обліку народного господарства [6, с. 4-5].

Бухгалтерський облік як наука, своїми коренями уходить в практику, тісно з нею пов'язаний і покликаний вивчати, узагальнювати і вдосконалювати практично використовувані методи відображення і контролю господарської діяльності [22, с. 93]. Проф. Л. Голдберг також визначає пріоритет практики у формуванні теорії, зазначаючи, що до області теорії бухгалтерського обліку можна включати будь які спроби відкриття загальних принципів і/чи понятійних аксіом, які можуть призводити до логічного вирішення практичних проблем чи для раціонального пояснення поточної чи минулої практики [29, с. 34].

На думку проф. Л.М. Кіндрацької теорія бухгалтерського обліку є логічним продовженням практичних досліджень облікових проблем господарюючих суб'єктів різних форм власності, способів узагальнення великого масиву інформації [8, с. 33]

Представники другої групи говорять більше не про повну відірваність теорії від бухгалтерської практики, а про те, що розвиток теорії бухгалтерського обліку повинен здійснюватись виходячи не лише із практичних потреб. Наприклад, проф. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що теорія, яка володіє власними, притаманними їй закономірностями розвитку, повинна мати відносну незалежність від практики [3, с. 7]. Проф. Н.М. Малюга, виділяючи напрями розвитку теорії бухгалтерського обліку, зазначає, що теорія через створення сукупності понять трансформується в дії бухгалтера та розвивається незалежно від практики на основі законів логіки [11, с. 142].

Лев еллін С. [31, с. 112] представляє теорію бухгалтерського обліку за першим підходом (теорія для практики) як карту, а за другим (теорія для теоретиків) – як дзеркало³. Такого ж підходу, розглядаючи облік як “фінансову картографію” (financial map-making), дотримувався проф. Д. Соломонс. Використання теорії як

карти або інструкції передбачає її розуміння в якості засобу, що дозволяє виконувати бухгалтерську процедуру, але не в якості спекуляції про реальну картину світу, що більше притаманне теорії як дзеркалу.

Таким чином, стосовно питання необхідності розробки теорії для практики чи теорії для теорії обліку залишається невирішеним. Однак автори наступним чином доводять правильність своєї позиції. На думку С. Левеллін [31, с. 112] створення теорій лише для практики призводить до появи еkleктизму в теорії бухгалтерського обліку. Аргумент стосовно єдиної узагальнюючої теоретичної перспективи вже є давно прийнятим, оскільки сумуюча теоретична перспектива не в стані охопити всю дійсність.

На нашу думку, для вирішення цього проблемного питання слід використовувати підхід, за яким теорії можуть існувати як для подальшого розвитку теорії, так і для розвитку практики. Тобто одні компоненти теорії мають безпосередню реалізацію в бухгалтерській практиці, впливають з неї, а інші – одержують своє визнання в середині самої теорії, тобто є засобом внутрішнього удосконалення, логічної гармонізації і росту теоретичної сфери бухгалтерського обліку. До того ж, як зазначає проф. І.Г. Герасимов [4, с. 78-79] на сьогодні змінюється зв'язок між теоретичними дослідженнями та їх практичним застосуванням. В сучасній науці багато теоретичних досліджень безпосередньо не пов'язані зі сферою прикладних досліджень і розробок, а їх практичне використання нерідко приводить до непередбачених результатів.

Про існування такої синтетичної цілі бухгалтерського обліку зазначали проф. В.Ф. Палій та проф. Я.В. Соколов: “описати бухгалтерський облік з точки зору того “як він є” і “чим він повинен бути”, причому друга ціль повинна бути домінуючою [15, с. 29].

Відставання теорії від практики. В різні історичні періоди, як і сьогодні, вчені зазначають про відставання теорії бухгалтерського обліку від практики. У 1939 р. проф. А. Кошкін зазначав, що “на жаль, ми повинні визнати, що теорія бухгалтерського обліку різко відстає від практики” [10, с. 51]. У 1960 р. проф. Н.В. Дембінський відмічав, що “... основним недоліком у вирішенні проблем науки про бухгалтерський облік є їх недостатня наукова обґрунтованість і відрив від передової практики організації обліку і планування” [6, с. 4-5].

Ситуація не змінилась і при переході бухгалтерського обліку в фазу стандартизації і гармонізації. У 2006 р. проф. В.І. Петрова та Л.А. Чайковська писали, що в наш час облік розвивається шляхом узагальнень, одержаних в результаті практичної діяльності, але не підкріплених теорією [17, с. 49]. У 2007 р. проф. В.Ф. Палій відмічав, що усвідомлення недоліків теорії, її відставання від потреб практики свідчить про розуміння існуючого кризового стану в теорії (і практиці) [13, с. 5].

Серед сучасних українських вчених про це наголошує проф. Л.М. Кіндрацька “... як ніколи раніше практика в даний час серйозно випереджає теорію, відтак практичні потреби мають приводитися до наукового підґрунтя” [7, с. 183], чого також дотримується і проф. П.Я. Хомин, зазначаючи, що у вітчизняній економічній науці (де винятком не є теорія бухгалтерського обліку) склалася парадоксальна ситуація: при масовому виданні монографій, статей, збірників тез, підручників і посібників різних авторів практично відсутні такі праці, які були б наближені до запитів практики [23, с. 31].

Однак яка це саме практика, які вимоги до розвитку теорії бухгалтерського обліку вона повинна висувати, залишається незрозумілим. Можна виділити два види такої практики:

І. Бухгалтерська практика. В цьому випадку спочатку відбувається розвиток бухгалтерської практики, на основі якої надалі формується теорія бухгалтерського обліку. Однак чи можливий на сьогодні такий варіант? На нашу думку він є занадто ускладнений, оскільки обмежується існуючими бухгалтерськими доктринами (національною доктриною та доктриною МСФЗ).

³ Використання метафори, що мова (в нашому випадку – бухгалтерська) є дзеркалом реальності, також достатньо широко використовується в філософії.

За проф. Л.Голдбергом бухгалтерська доктрина⁴ включає твердження щодо процедур в бухгалтерському обліку, які, згідно її прихильників, повинні здійснюватись. З цієї точки зору бухгалтерський облік – це вчення про найкращі засоби досягнення очікуваних результатів, що прагне до введення бухгалтерських стандартів. Доктрина бухгалтерського обліку в цьому розумінні – це метод більшості підручників з бухгалтерського обліку; це закладено в основі законодавчих подібних нормативних актів, що

стосуються процедури бухгалтерського обліку [29, с. 34-35]. Тобто розвиток бухгалтерської практики, який може формувати напрями розвитку теорії, є обмеженим внаслідок нормативності бухгалтерських доктрин⁵.

Відповідно національна доктрина і доктрина МСФЗ створені із застосуванням еkleктичного підходу, на основі поєднання різнорідних теорій. До складу доктрини обираються ті теорії, які задовольняють інтересам суб'єктів, що їх створюють (рис. 5).

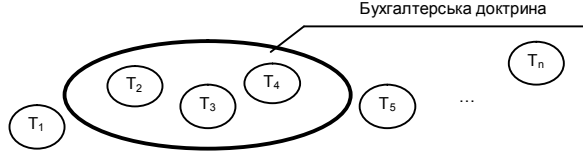


Рис. 5. Бухгалтерська доктрина як еkleктичний набір теорій

А який вже відтінок має еkleктика, позитивний – при виборі найкращих і найефективніших методів обліку і концепцій, чи негативний – формування системи за замовленням заінтересованих в цьому суб'єктів, для реалізації власних цілей (наприклад, впровадження в США методу LIFO; відміна амортизації необоротних активів в Білорусі за рішенням уряду) можна визначити лише на основі аналізу конкретних прикладів.

II. Практика прийняття рішень на основі бухгалтерської інформації її користувачами. До бухгалтерського обліку в такому випадку висуваються вимоги в забезпеченні інформацією, що формує потребу для розвитку теорії бухгалтерського обліку. Наприклад перехід розвинених країн до постіндустріальної економіки висунув на перший план в

діяльності підприємств ефективне використання активів, що мають інтелектуальну природу.

Відповідно до складу бухгалтерського обліку почали включатись інтелектуальний, людський капітал, яку зумовили необхідність модифікації існуючої методології та теорії бухгалтерського обліку. Іншими об'єктами, включення яких до складу бухгалтерського обліку на сьогодні активно дискутується вченими є також екологічний капітал, соціальний капітал, інституційний капітал, трансакційні витрати, об'єкти стратегічної орієнтації (клієнтський капітал), внутрішній гудвіл та ін.

Проф. М.В.Глаутье та Б.Андердоун [28, с. 20] визначають взаємодію теорії, практики бухгалтерського обліку та практики користувачів, що приймають рішення через вплив генераторів облікової політики відносно теорії бухгалтерського обліку та бухгалтерської практики (рис. 6).

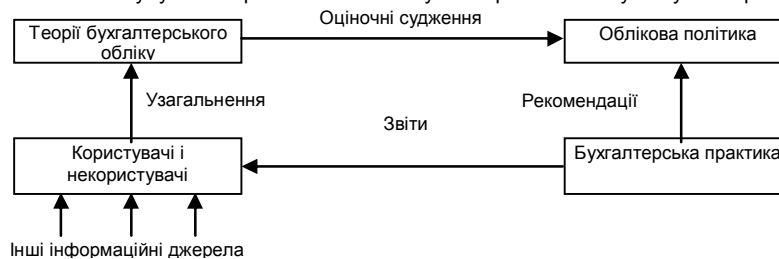


Рис. 6. Взаємозв'язок теорії обліку з практикою [28, с. 21]

З рис. 6 можна побачити відмінність між тією роллю, яку відіграє теорія в бухгалтерському обліку, та від її ролі в природничих науках, де теорії розвивають з емпіричних спостережень.

Виходячи з поглядів авторів можна встановити, що на розвиток теорії бухгалтерського обліку впливає лише практика користувачів, що приймають рішення, а

бухгалтерська практика, внаслідок її обмеження бухгалтерською доктриною, лише висуває рекомендації до облікової політики підприємства.

Деяко іншого підходу стосовно взаємодії теорії та практики бухгалтерського обліку дотримується Х. Шредер [33, с. 22-23] (рис. 7).

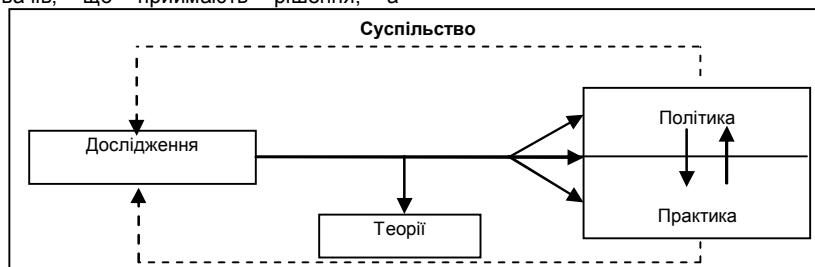


Рис. 7. Бухгалтерські дослідження, теорії обліку, облікова політика і бухгалтерська практика [33, с. 26]

Виходячи з підходу автора дослідження в сфері бухгалтерського обліку спрямовані на емпіричну область, що складається з:

- облікової політики;
- бухгалтерської практики;
- взаємодії облікової політики та бухгалтерської практики.

Наявність пунктирних ліній свідчить про можливість існування певного впливу на дослідження в сфері бухгалтерського обліку за відповідних обставин,

а сам процес досліджень відбувається у взаємодії із соціальним середовищем.

⁴ Згідно словника іноземних слів доктрина (від. лат. doctrina < docere – вчити) – це сукупність положень, принципів і поглядів з відповідної філософії, моралі, політики та ін., що властиві даному мислителю, суспільному діячу чи школі і що складають основоположну програму їх дії [9, с. 371].

⁵ Подібних поглядів, стосовно обмеженості доктриною розвитку практики дотримується С.Ф. Голов, який зазначає, що уніфікація стає гальмом для розвитку бухгалтерського обліку в Україні [5, с. 31-32].

Підхід, запропонований Х. Шредером [33, с. 22-23] зумовлює виділення наступних двох положень:

- незалежно від того, чим є бухгалтерський облік, наукою чи дослідницькою діяльністю, він може бути оцінений на основі наукових методологічних стандартів;

- бухгалтерські дослідження не проводяться в соціальному вакуумі. Вони здійснюються в умовах соціального регулювання, що дозволяє формувати наше бачення соціальної дійсності. Тому повна оцінка дослідницької діяльності не може ґрунтуватись лише на основі методологічних стандартів, а повинна також брати до уваги соціальні аспекти. Розгляд обліку з позиції автора дозволяє трактувати бухгалтерський облік як соціальну науку.

Яким чином має розвиватись теорія бухгалтерського обліку (позитивним чи нормативним шляхом). Дуже тісно з питанням причин існування теорії бухгалтерського обліку пов'язано питання шляхів розвитку теорії. Тобто яким чином розвивається теорія, на основі практики – за позитивним підходом, чи на основі логічно виведених теоретичних концепцій – за нормативним підходом.

Представники нормативного підходу в основі своїх досліджень використовували дедуктивний підхід, як наслідок ними розроблялись теорії, що мали характер приписів, тобто розроблені теорії відповідали а питання "що повинно бути". Внаслідок відсутності підтримки розроблених теорій емпіричними дослідженнями вони піддавались значній критиці.

Представники позитивного підходу зазначають, що теорія бухгалтерського обліку стосується того "що є". Вона намагається відповідати на наступні запитання: "пояснити, чому бухгалтерський облік є тим, чим він є, чому бухгалтери роблять те, що вони роблять, і які є ефекти впливу цього феномену на людей при розподілі ресурсів.

На сучасному етапі не можна говорити про повне панування позитивної чи нормативної теорії в розвитку бухгалтерського обліку, оскільки кожна з теорій є корисною для розвитку окремих аспектів бухгалтерської науки і практики. Тому на сьогодні навіть з'явилися підходи до побудови умовно-нормативної та нормативно-позитивної теорій бухгалтерського обліку, які враховують переваги і недоліки кожної, як позитивної, так і нормативної теорії.

Шляхи вирішення проблеми пріоритетності співвідношення елементів дихотомії "теорія-практика". Ідеальним варіантом для подальшого розвитку бухгалтерського обліку є відповідність його теорії з існуючою бухгалтерською практикою, чого в реальному житті майже не відбувається. Як наслідок, між теорією та практикою бухгалтерського обліку існують відмінності.

Виходячи з шляхів формування елементів дихотомії – практика визначає розвиток теорії або дедуктивним розвинена теорія визначає бухгалтерську практику, можуть існувати два варіанти невідповідності теорії та практики бухгалтерського обліку (рис. 8).

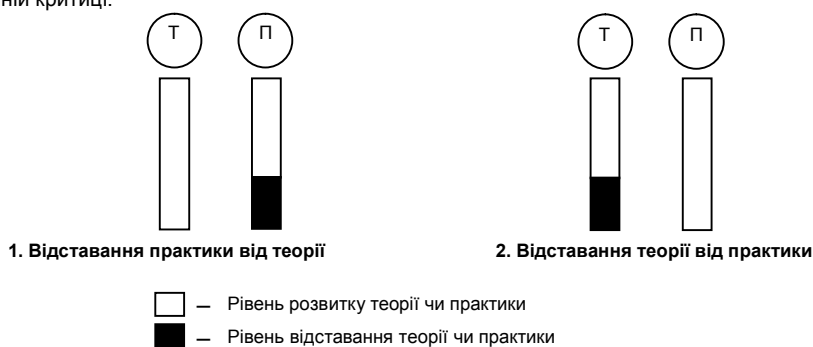


Рис. 8. Можливі варіанти невідповідності теорії та практики бухгалтерського обліку

Для розвитку бухгалтерського обліку важливим є визначення причин відставання як практики від теорії, так і теорії від практики.

В першому випадку можна виділити наступні причини:

- обмеженість національною бухгалтерською доктриною можливості застосування теоретичних напрацювань в бухгалтерській практиці. Тобто в бухгалтерську практику впроваджуються лише ті нововведення, які підпадають під теоретичну концепцію національної бухгалтерської доктрини (див. вище);

- наявність помилок в новостворених теоріях бухгалтерського обліку, які відображають проблеми логічної побудови теорії або неправильне відображення бухгалтерської картини світу⁶, що не дозволяє реалізовувати такі теорії на рівні бухгалтерської практики. Наприклад, значна кількість нормативних теорій, розроблених англо-американськими дослідниками в період 60-70-х рр., критикувалась через відсутність їх емпіричної перевірки, що не дозволяло засвідчити їх коректність та безпомилковість.

- співвідношення рівня суттєвості та доцільності реалізації теоретичних напрацювань в бухгалтерську практику. За наявності незначних відхилень в кінцевому результаті не завжди доцільним є впровадження в бухгалтерську практику нових бухгалтерських теорій.

В другому випадку основною причиною наявності відхилень може бути наявність помилок на рівні бухгалтерської практики або відсутність загального узгодженого підходу до розвитку практики. Це не дозволяє побудувати цілісну теорію внаслідок внутрішніх суперечностей та неточностей існуючої бухгалтерської практики.

Розробники SATTA [35, с. 31-32] виділяють наступні можливі недоліки існуючих теорій відносно бухгалтерської практики:

- недостатній охват бухгалтерської практики, внаслідок чого такі теорії є неадекватними для сприйняття і не дозволяють задовольнити потреби практикуючих бухгалтерів;

- теорії не завжди визначають можливі альтернативні особливості середовища системи обліку, і не вказують як діяти в такому випадку. Причина такої "слабкості" може бути пов'язана з нереалістичними припущеннями, зробленими на основі теорії, наприклад, конкурентна рівновага, нульові транзакційні витрати, нематеріальні витрати на придбання товарів та послуг, наповнені ринки, нульові витрати на створення і використання даних бухгалтерського обліку, стабільність грошового вимірника, гомогенність моделей прийняття рішень серед користувачів, взаємозалежність інтересів власників і управлінців;

- складність світу, та, відповідно, складність теорій що його пояснюють. Складна теорія може викликати труднощі при її застосуванні, і її популярність серед бухгалтерів-практиків може зменшитись. Наприклад, оцінка інформаційних систем на основі застосування підходу інформаційної економіки дозволяє уникнути критицизму щодо неврахування середовища системи обліку (див. вище), але складність такого підходу може спричинити бухгалтерів уникати його використання.

Спіллер Е.А. наводить існуючі приклади в американській системі обліку, які ілюструють невідповідність теорії обліку та бухгалтерської практики (табл. 1).

⁶ В даному розумінні поняття "світ" означає світ бухгалтерської науки.

Таблиця 1. Причини відмінності між теорією та практикою за Е.А. Спіллером (узагальнено на основі [34, с. 856-859])

Причина	Приклади
Помилка в практиці	Капіталізація або списання на витрати затрат на дослідження та розробки; використання методів обліку запасів FIFO та LIFO.
Помилка в теоретичній моделі	Неузгодженість концепції підприємства і концепції визначення доходу; неправильність припущення про єдиний грошовий вимірник.
Матеріальність (суттєвість)	Відображення в обліку витрат періоду

Основною причиною неузгодженості теорії обліку з бухгалтерською практикою є нездатність теорії в своїх основних припущеннях описати реальний світ [34, с. 858], про що також наголошували розробники SATTA (див. вище). Такий висновок був зроблений автором в 60-х рр. XX ст. в США, але в Україні на сьогодні склалась зовсім інша ситуація. Існує значна кількість теоретичних напрацювань в бухгалтерському обліку, які не знаходять своєї практичної реалізації. Наприклад І.В. Замулою на рівні теорії бухгалтерського обліку в сфері екологічної діяльності розроблено методологію обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання (екологічні витрати, природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні господарські операції, екологічний ефект

(прибуток, збиток)), встановлено, що природно-ресурсний потенціал є об'єктом бухгалтерського обліку тощо. Однак такі пропозиції не реалізовані на практиці, і навряд чи будуть впроваджені, оскільки вони не відповідають національній бухгалтерській доктрині. Така ж ситуація склалась і з "подвійною інформаційною динамікою" Н.М. Малюги, "принципами глобального обліку" С.Ф. Голова, "інституційною теорією" В.М. Жука.

Цей приклад дозволяє виділити основну причину неузгодженості теорії та практики бухгалтерського обліку в Україні – неможливість новим теоріям подолати бар'єр національної бухгалтерської доктрини.

Дихотомія "емпірика-практика" в бухгалтерському обліку. Загалом емпіричне в бухгалтерському науковому пізнанні можна представити в наступному вигляді (рис. 9).

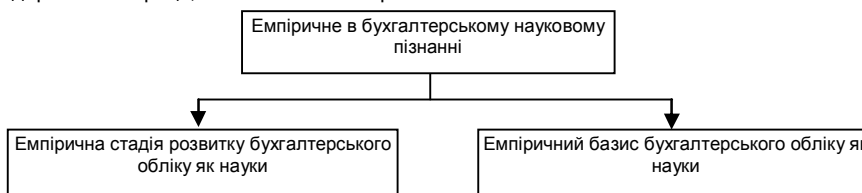


Рис. 9. Елементи емпіризму бухгалтерського наукового пізнання

У складі "емпіричного" в бухгалтерському обліку можна виділити емпіричну стадію його розвитку як науки та окремо емпіричний базис бухгалтерського обліку. Виділяючи у складі емпіризму такі елементи, дослідники їх також називають науковою тенденцією і філософською доктриною.

Емпірична стадія – це такий етап розвитку, коли бухгалтерський облік був емпіричною наукою, тобто ще не була сформована його концептуальна теоретична система. Так, наприклад, перша друкована праця з бухгалтерського обліку була випущена в цей час, та була введена на основі емпіричних досліджень, що існували у вигляді різноманітних суджень чи тверджень, у вигляді рецептів та рекомендацій, в яких був закріплений досвід. Зокрема, Лука Пачолі в главі I свого трактату зазначає про те, що він вирішив написати ще особливий трактат, в якому він зібрав (виділено С.Л.) все, щоб його книга могла слугувати світлішим господам у всіх випадках як відносно рахунків і записів, так і для різних розрахунків [16, с. 17].

Деякі вчені дотримуються підходу, що бухгалтерський облік в цілому є емпіричною наукою. Так у 1979 р. проф. Р. Стерлінг висунув тезу, що "ми повинні позбавитись від віри, що бухгалтерський облік не може бути емпіричною наукою" [36, с. 213], таких же поглядів дотримується проф. С. Сальварі [32, с. 1].

Під емпіричним базисом бухгалтерського обліку як науки ми розуміємо емпіричний рівень пізнання, який передбачає обробку вихідних бухгалтерських емпіричних даних, встановлення кореляцій між ними та одержання емпіричних узагальнень (емпіричних моделей, схем, законів).

Бухгалтерська практика є певною складовою частиною бухгалтерської картини світу, яка складається з ідеальних об'єктів, вони онтологізуються та отождожуються з об'єктами, що складають і що забезпечують господарську діяльність підприємства. Емпіричний базис складається з емпіричних (матеріальних) об'єктів, які на відміну від ідеальних

об'єктів, що володіють множиною ознак, фіксують лише обмежений набір ознак, які є предметами з функціонально виділеними властивостями. Наприклад, якщо розглядати аналіз емпіричної залежності вартості підприємства від наявних у нього нематеріальних активів, то в такому випадку "нематеріальний актив", як емпіричний об'єкт, відмічається за ознаками немонетарності, відсутності матеріальної форми, здатності ідентифікації. Всі інші властивості нематеріального активу, як ідеального об'єкта, в даному випадку не розглядаються. Таким чином бухгалтерська практика є системою реальних об'єктів на основі яких проводяться реальні експерименти та ситуації спостереження.

Емпіричний базис має складну структуру (рис. 10), яка за В.С. Степіним [21, с. 86] складається з двох шарів: 1) шар емпіричних схем, що відповідають емпіричним залежностям; 2) шар реальних експериментів і ситуацій спостереження, відносно яких формулюються протоколи спостереження.

Сукупність емпіричних об'єктів (ЕО), кореляційні зв'язки між якими утворюють мережі емпіричних залежностей, називаються емпіричними схемами. Вони спираються на результати спостережень, які фіксуються в формі протокольних речень (чуттєві переживання суб'єкта за Р. Карнапом) [21, с. 85]. Зв'язуючою ланкою між окремими емпіричними об'єктами виступає емпіричний закон, що відображає існування певного об'єктивного і регулярного зв'язку.

Емпіричні закони, які є вихідним ступенем пізнання об'єктивних закономірностей, виражають постійність, інваріантність встановлених істотних властивостей, відношень і тенденцій розвитку розгляданого 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 [18, с. 71].

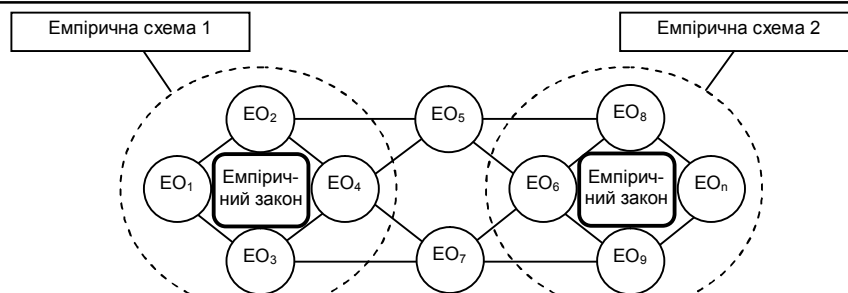


Рис. 10. Структура емпіричного базису науки

Дослідники досить часто для позначення сукупності емпіричних законів використовують поняття "феноменологічної теорії". Прикладом існування такої феноменологічної теорії є сукупність (12) емпіричних бухгалтерських законів, які були запропоновані проф. Р.Дж. Чемберсом [26].

На сьогодні в Україні емпіричному рівню бухгалтерського обліку не приділяється достатня увага вчених, а тому на співвідношення емпірики та практики бухгалтерського обліку взагалі ніхто не звертає увагу. Це можна пояснити наступними причинами:

1. Позитивні дослідження в бухгалтерському обліку, які характеризуються застосуванням емпіричних методів пізнання, свого широкого розповсюдження в світі набули лише починаючи з середини 70-х рр., однак на сьогодні в Україні вони взагалі майже відсутні. До того ж до складу бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах включаються сфери досліджень, пов'язані з функціонуванням фондового та кредитного ринку, які історично не відносяться до сфери бухгалтерського обліку в Україні, наприклад, вплив бухгалтерської звітності на прийняття рішень користувачами (бухгалтерський консерватизм).

2. Існування бухгалтерської доктрини (див. вище) обмежує розвиток бухгалтерської практики, і, як наслідок, на сьогодні майже відсутня практика, що сформована не на базі теорій, покладених в основу чинної бухгалтерської доктрини. Тому в сьогоденні умовах фактично відсутній практичний ґрунт для побудови емпіричних моделей та емпіричних законів.

Дихотомія "теорія-емпірика" в бухгалтерському обліку. Розглянувши сутність теоретичного та емпіричного рівня пізнання в бухгалтерському обліку, можна визначити їх співвідношення між собою.

Розглядаючи пріоритетність елементів дихотомії "теорія-емпірика" в бухгалтерському обліку можна виділити два опозиційних підходи:

1. **Крайній теоретизм** (раціоналізм) – передбачає визнання теорії в якості визначального методу наукового пізнання. Як зазначає В.Ф. Юлов "теорії визначають зміст всіх фактів (всі факти завжди навантажені теоріями)" [25, с. 452]. В англійській літературі з бухгалтерського обліку 60-ті рр. XX ст. називали "золотим віком", який якраз і характеризувався застосуванням нормативної, приписуючої методології в розвитку бухгалтерського обліку. Свідченням цього стало перенасичення фахових облікових журналів статтями з глибокою полемікою теоретико-методологічного характеру та застосування нормативного підходу в положеннях, що розроблялись американською асоціацією бухгалтерів (ASOBAT, SATTA).

Іншим доказом існування крайнього теоретизму в бухгалтерському обліку в 60-ті рр. є праця Ч. Гріффіна і Т. Вільямса "Порівняльний аналіз бухгалтерського обліку і математики", в якій автори зазначають, що бухгалтерський механізм є абстракцією, математичною чи раціоналістичною системою, законність якої залежить більше від її логічної послідовності, аніж від її емпіричної перевірки [30, с. 414].

2. **Крайній емпіризм (фактуалізм)** – передбачає визнання фактів (почуттєвого досвіду) в якості визначального методу наукового пізнання. Як зазначає В.Ф. Юлов "наукові факти зовсім не залежать від теорій і тому відіграють в науці вирішальну роль" [25, с. 452].

Починаючи з середини 70-х рр. XX ст. в англійській літературі з бухгалтерського обліку можна говорити про повернення до ери неоемпіризму через широке розповсюдження позитивної теорії бухгалтерського обліку, оскільки такі дослідження сприймалися бухгалтерської спільнотою як єдино прийнятні, та лише як такі, що відповідають науковому методу досліджень.

У вітчизняній літературі також існують випадки, коли деякі дослідники говорять, що теорія – ніщо, а практика, під якою розуміються емпіричні дослідження, – все. Про існування такої фактуалістичної тенденції зазначають проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. Н.А. Каморджанова, проф. В.В. Ковальов, проф. М.В. Личагін, проф. Я.В. Соколов, проф. В.Я. Соколов, які критикують такий підхід.

На нашу думку таких два підходи є крайнощами наукового пізнання в бухгалтерському обліку. Як пише проф. В.С. Швирев, поширені в літературі категоричні судження про первинність емпіричного дослідження чи емпіричного рівня знання відносно теоретичного дослідження чи теоретичного рівня знань, не враховують різних рівнів абстракцій при аналізі проблеми теоретичного і емпіричного, вони переносять в загальну абстрактну характеристику теоретичного і емпіричного судження більш конкретного рівня, що правомірні тільки на тому рівні, при тому, зі значними обумовленнями [24, с. 284]. Тому для подальшого розвитку обліку необхідним є обрання золотої середини, тобто адекватного поєднання емпіричного та теоретичного дослідження, як два однаковою мірою можливих способи пізнавальності в бухгалтерському обліку, але не первинність одного у порівнянні з іншим.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. На сьогодні в бухгалтерському обліку існує проблема практико-емпіричного синкретизму, коли емпіричний рівень бухгалтерського обліку як науки не відокремлений від практики. Нами запропоновано підхід, що передбачає проведення демаркації між теорією, емпірикою та практикою бухгалтерського обліку, виходячи з якого всі існуючі проблеми в бухгалтерському обліку можна розглядати в контексті трьох смислових дихотомій: "теорія-практика", "теорія-емпірика" та "емпірика-практика".

2. Аналіз дихотомії "теорія-практика" в бухгалтерському обліку дозволив виявити проблему пріоритетності елементів дихотомії. Її вирішення передбачає:

- необхідність відокремленого розгляду предмета бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності;
- врахування того факту, що бухгалтерські теорії розробляються як для подальшого розвитку теорії, так і практики бухгалтерського обліку;
- відокремлення бухгалтерської практики та практики користувачів, що приймають рішення на основі бухгалтерської інформації.

Основною причиною неузгодженості теорії та практики бухгалтерського обліку в Україні є неможливість подолання новими бухгалтерськими теоріями бар'єрів національної бухгалтерської доктрини.

3. Аналіз дихотомії "емпірика-практика" дозволив виявити проблему відсутності емпіричних досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні, що пояснюється відсутністю позитивних досліджень. Це, з одного боку, обумовлено обмеженістю предмету бухгалтерського

обліку у порівнянні з англо-американським екзаунтингом, а з іншого – національними доктринальними обмеженнями розвитку бухгалтерської практики.

4. Аналіз дихотомії “теорія-емпірика” в бухгалтерському обліку дозволив встановити, що для його подальшого гармонійного розвитку необхідним є поєднання емпіричних та теоретичних досліджень, що дозволить піднести бухгалтерську науку на новий якісний рівень.

Список використаної літератури:

1. *Бабенко І.П.* Курс двойной бухгалтерии. / И.П. Бабенко. – СПб.: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Теоретичні надбання попередників: їх роль і значення для розвитку науки / Ф.Ф.Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – № 25. – С. 3-17.
4. *Герасимов И.Г.* Научное исследование / И. Герасимов. – М.: Политиздат, 1972. – 279 с.
5. *Голов С.Ф.* Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 31-32.
6. *Дембинский Н.В.* Основные теоретические проблемы науки о бухгалтерском учете. / Н.В. Дембинский. – Минск: Издательство Белгосуниверситета им. В.И. Ленина, 1960. – 88 с.
7. *Кіндрацька Л.М.* Роздуми практика над проблемами бухгалтерського обліку / Л.М. Кіндрацька // Збірник наукових праць КНЕУ “Фінанси, облік і аудит”. Спецвипуск. – К., 2006. – С. 179-183.
8. *Кіндрацька Л.М.* Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.
9. *Комлев Н.Г.* Словарь иностранных слов / Н.Г. Комлев. – М.: Издательство: Эксмо, 2000. – 1308 с.
10. *Кошкин А.* Система подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров / А. Кошкин. – Ленинград, 1939. – 56 с.
11. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
12. *Марченко А.К.* Проблемы теории и практики бухгалтерского учета в условиях АСУП. / А.К. Марченко. – Мн.: Выш. Школа, 1979. – 336 с.
13. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.
14. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е издание, переработанное и дополненное. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1998.
15. *Палий В.Ф.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
16. *Пачоли Л.* Трактат о сетах и записях / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Л. Пачоли. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.
17. *Петрова В.И.* Тенденции развития теории бухгалтерского учета / В.И. Петрова, Л. Чайковская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 11. – С. 48-51.
18. *Петросян А.Э.* Проблема открытия эмпирического закона / А.Э. Петросян // Вопросы философии. – 1983. – № 12. – С. 71-79.
19. *Петрук О.М.* Розвиток національної системи

бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Петрук Олександр Михайлович. – Київ, 2006. – 36 с.
- 20. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- 21. *Степин В.С.* Картина мира и ее функции в научном исследовании // Научная картина мира. Логико-гносеологический аспект. Сборник научных трудов. / В.С. Степин. – Киев: Наукова думка, 1983. – 270 с.
- 22. *Сумцов А.И.* Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А. Сумцов. – М.: “Статистика”, 1971. – 288 с.
- 23. *Хомин П.Я.* Галузевий облік: sic et non / Петро Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 30-34.
- 24. *Швырев В.С.* Теоретическое и эмпирическое в научном познании В.С. Швырев. – М.: Издательство “Наука”, – 382 с.
- 25. *Юлов В.Ф.* История и философия науки: Учебное пособие. / В.Ф. Юлов – Киров, 2007. – 573 с.
- 26. *Chambers R.J.* Metrical and Empirical Laws in Accounting / R.J. Chambers // Accounting Horizons. – 1991. – December. – P. 1-15.
- 27. *Chambers R.J.* The relationship between accounting and financial management / R.J. Chambers // The Australian accountant. – 1950. – Vol. 20. – P. 333-355.
- 28. *Glautier M.W.E.* Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.
- 29. *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.
- 30. *Griffin C.H.* A comparative analysis of accounting and mathematics / C.H. Griffin, T.H. Williams // The Accounting Review. – 1962. – (July). – P. 410-414.
- 31. *Llewellyn S.* Theories for theorists or theories for practice? Liberating academic accounting research? / S. Llewellyn // Accounting, Auditing & Accountability Journal. Bradford: – 1996. Vol. 9, Iss. 4. – P. 112-118.
- 32. *Salvary St.C.* Accounting: A General Commentary on an Empirical Science / Stanley Salvary // MPRA Paper. – 2007. – No. 5005, posted 07. – P. 1-58.
- 33. *Schreuder H.* Positively normative (accounting) theories / Hein Schreuder // Researchmemorandum. – 1983. – September. – P. 1-38.
- 34. *Spiller E.A.* Theory and practice in the development of accounting / E.A. Spiller // The accounting review. – 1964. – Vol. 39, No. 4. – P. 850-859.
- 35. Statement on accounting theory and theory acceptance. committee on concepts and standards for external financial reports. american accounting association, 1977. – 61 p.
- 36. *Sterling R.R.* Toward a Science of Accounting. Scholars Book Co. – Houston, Texas. 1979.

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – кандидат економічних наук, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці;
- теорія та метатеорія ведення бухгалтерського обліку