

ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ НАУКОВИХ ТЕОРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проведено аналіз існуючих філософських та облікових підходів до побудови окремих наукових бухгалтерських теорій та розроблено їх класифікацію

Постановка проблеми. Питання побудови теорії бухгалтерського обліку, як і її верифікації, в англо-американській літературі почали досліджуватись зовсім нещодавно, що зумовлює недостатню розробленість даного питання. Як зазначав у 1970 р. проф. Р. Стерлінг [32, с. 444] існує дуже багато питань стосовно шляхів побудови теорій бухгалтерського обліку, що особливо пов'язано з недостатнім розумінням процесу побудови теорій. Вітчизняними дослідниками-обліковцями дані питання взагалі майже не розглядаються, що зумовлено наступними причинами:

- загальною проблемою відсутності глибоких досліджень в сфері теорії бухгалтерського обліку;
- превалюванням звуженого "радянського" підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку, що зводилась до таких основних понять як предмет, метод та цілі обліку;
- використанням підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку як єдиної загальної теорії.

Виходячи з розуміння науки бухгалтерський облік, як системи взаємопов'язаних наукових теорій, необхідним є виявлення можливих шляхів побудови бухгалтерських теорій та аналіз підходів, які використовувались дослідниками в сфері бухгалтерського обліку.

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.

Мета дослідження. Аналіз існуючих підходів до побудови бухгалтерських теорій та побудова їх узагальненої класифікації та інтерпретації на прикладі дослідження окремих вчених-бухгалтерів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Класифікація методів побудови наукових теорій в бухгалтерському обліку. Серед представників бухгалтерського наукового співтовариства щодо побудови бухгалтерських наукових теорій існує певна узгодженість в поглядах. Формування цієї узгодженості бере свій початок від праці Дж.В. Баклі, П. Кіршера та Р.Л. Метьюса "Методологія в теорії бухгалтерського обліку" (1968 р.), в якій автори узагальнили існуючі підходи до формулювання теорії бухгалтерського обліку та запропонували наступну класифікацію (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи до формулювання теорії бухгалтерського обліку за Дж.В. Баклі, П. Кіршером та Р.Л. Метьюсом [13, с. 276].

Група підходів	Підхід
Нетеретичний (неофіційний) підхід	Практичний
	Авторитарний
Теоретичний (формальний) підхід	Індуктивний
	Дедуктивний
	Етичний
	Соціологічний
	Математичний (аксіоматичний)
	Економічний
Еклектичний чи комбінаційний підхід та нові підходи	Ситуаційний
	Біхевіористичний
	Прогнозний

Упродовж багатьох років цей підхід застосовувався дослідниками і по-сьогодні використовується багатьма вченими, зокрема, проф. А. Ріаї-Белькаєм [28, с. 110-116], Р.Дж. Редді [27, с. 2-4], колективом авторів з університету "Maharshi Dayanand University" [10], Т. Гордоном [19] та ін.

Проф. Л.С. Порвал, беручи запропоновану Дж.В. Баклі, П. Кіршером та Р.Л. Метьюсом класифікацію за основу, удосконалює її, виділяючи традиційні та нові підходи до побудови теорій бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2. Підходи до формулювання теорії бухгалтерського обліку за Л.С. Порвалом [26, с. 27-38]

Група підходів	Підхід
Традиційні підходи	Прагматичний
	Дедуктивний
	Індуктивний
	Етичний
	Соціологічний
	Економічний
	Еклектичний
Нові підходи	Ситуаційний
	Підхід управлінських моделей
	Біхевіористичний
	Прогнозний
	Підхід інформаційної економіки

На думку автора формулювання підходів до побудови теорій бухгалтерського обліку здійснюється з метою забезпечення раціональності цієї діяльності, що здійснюють бухгалтери або збираються робити. Запропоновані групи підходів (традиційні та нові) не є незалежними одна від одної, а для розробки бухгалтерських принципів використовуються більше ніж один із запропонованих підходів [26, с. 27].

Також в США у 1966 р. була здійснена спроба виділення шляхів побудови теорії бухгалтерського обліку урядовою організацією, зокрема, спеціальним комітетом при ААА в положенні ASOBAT (табл. 3).

Таблиця 3. Класифікація підходів до побудови теорії бухгалтерського обліку за ASOBAT

Група підходів	Підхід
Класичні підходи	Нормативний (дедуктивний)
	Позитивний (індуктивний)
Підхід корисності прийняття управлінських рішень	Підхід управлінських моделей
	Підхід суб'єктів, що приймають управлінські рішення (біхевіористичний і управління прибутком)
Підхід інформаційної економіки	Бухгалтерський облік соціального благополуччя

Однак даний підхід в якості цілісної конструкції не знайшов значного поширення серед дослідників-бухгалтерів, хоча окремі складові запропонованої класифікації використовувались в підходах інших вчених.

Вищенаведені класифікації підходів до побудови наукових теорій в бухгалтерському обліку (табл. 1, 2, 3) не є виключними, оскільки враховують наявні на певний час теорії бухгалтерського обліку, а відповідно з розвитком нових теорій вони можуть бути розширені і доповнені. Прикладом цього є удосконалення класифікації Дж.В. Баклі, П. Кіршера та Р.Л. Метьюса, розробленої у 1968 р., класифікацією Л.С. Порвала у 1990 р. Враховуючи значний розвиток бухгалтерського обліку, починаючи з 90-х рр. ХХ ст. і до сьогодні, можна говорити про розширення вищенаведених класифікацій. Наприклад, саме з 90-х рр., у зв'язку з ускладненням екологічної ситуації в світі, кліматичними змінами, широко почав розвиватись такий напрям бухгалтерського обліку як "облік навколишнього середовища" (environmental accounting), тому підходи, покладені в основу його розробки можуть бути об'рунтовані як екологічний підхід до побудови теорії бухгалтерського обліку.

Таблиця 4. Підходи (методи) побудови наукової теорії в філософії науки

Метод	Характеристика
1. Дедуктивний	Передбачає встановлення вихідного базису (термінів та тверджень), пошук логічних засобів (правил виведення і визначення) та одержання сукупності тверджень, що одержуються з вихідного базису шляхом застосування обраних логічних засобів
• гіпотетико-дедуктивний	Передбачає висування загальних і окремих гіпотез з яких можуть бути виведені наслідки, що піддаються перевірці за допомогою спостереження і експерименту. Висунуті гіпотези з різною логічною силою об'єднуються в єдину дедуктивну систему, яка характеризується тим, що на основі більш логічно сильних гіпотез виводяться менш сильні гіпотези*
• аксіоматико-дедуктивний	Передбачає вибір ряду початкових понять, що не визначаються і використовуються без пояснення їх смислу, хоча інші поняття є суворо визначені через початкові невизначені поняття та інші поняття із вже визначеним смислом. Такі обрані поняття розглядаються в якості аксіом (істин) з яких на основі правил логічного виведення намагаються вивести інші істини як теореми
• генетичний (конструктивний)	Передбачає обрання в якості вихідного деяких наявно даних об'єктів і деякої системи допустимих дій над об'єктами. Тому в теорії, побудованій на основі генетичного методу розмірковують не тільки про ті об'єкти, які дійсно побудовані, але і про ті, які можуть бути побудовані із вже побудованих шляхом допустимих дій
2. Індуктивний	Передбачає спостереження і констатацію фактів, після чого здійснюється узагальнення і побудова наукової теорії. Загалом передбачає виведення загального положення про клас в цілому на основі розгляду окремих його елементів
3. Ідеографічний	Передбачає пошук індивідуальних властивостей досліджуваного об'єкта, за наявності яких він відрізняється від інших. За даним підходом описуються окремі особливості та факти теорії, а увага приділяється окремим ознакам, а не загальним законам
4. Еклектичний	Є синтезом різноманітних існуючих раніше концепцій

* На думку проф. В.І. Моїсєєва [1, с. 109] гіпотетико-дедуктивний метод є єдністю індукції і дедукції, з переважаючою індуктивною складовою, а тому він також може бути віднесений до складу індуктивних.

Вищенаведені методи найчастіше зустрічаються в працях з філософії науки, однак, залежно від специфіки конкретної дисципліни, можуть використовуватись й інші підходи.

Щодо превалювання в застосуванні конкретного методу для розробки наукових теорій, то слід відмітити, що починаючи з другої половини ХХ століття, завдяки розробкам неопозитивістів в якості норми для методів побудови теорій використовується гіпотетико-дедуктивний, або як його називають англо-американські дослідники, "науковий метод". Про це також наголошує проф. В.І. Моїсєєв: "в сучасній філософії науки існує певна стандартна модель наукової теорії... Вона носить назву гіпотетико-дедуктивної, чи синтетичної моделі наукової теорії [1, с. 121].

– Гіпотетико-дедуктивний метод побудови наукових теорій в бухгалтерському обліку. Починаючи з 70-х рр. ХХ ст. в англомовних країнах, що було пов'язано з розвитком позитивної теорії бухгалтерського обліку Р. Уоттса та Дж. Циммерманна, відбувається широке впровадження "наукового методу" в бухгалтерські дослідження. Внаслідок цього дослідники-обліковці, зокрема, представники бухгалтерського мейнстріму, поступово відмовились від нормативного теоретизування і перейшли до глибоких емпіричних досліджень бухгалтерської практики та її поширення на сферу фінансового ринку.

Хоча на сьогодні в бухгалтерському обліку використовується значна кількість підходів при побудові його наукових теорій, однак ця модель побудови наукового знання є певною відправною точкою, від якої мають відштовхуватись інші моделі, що використовуються в бухгалтерських дослідженнях. Це зумовлює необхідність аналізу

Іншим напрямом удосконалення класифікації може бути розробка правової або юридичної теорії бухгалтерського обліку, яка враховуватиме особливості взаємодії бухгалтерського обліку з правом та юридичними науками.

При обранні конкретного підходу до побудови теорії бухгалтерського обліку слід враховувати застереження, надане проф. А. Ріаї-Белькаоєм [28, с. 116] про те, що який би не був обраний підхід, важливо пам'ятати, що теорія бухгалтерського обліку повинна бути підтверджена, щоб бути прийнятою.

Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки необхідним є встановлення сутності кожного з вищенаведених підходів до побудови бухгалтерських теорій, виявлення основного підходу, який на сьогодні використовується вченими.

Застосування філософських підходів до побудови наукових теорій в бухгалтерському обліку.

Філософські підходи до побудови наукових теорій. В філософії науки виділяють наступні підходи або методи побудови наукової теорії (табл. 4).

особливостей застосування гіпотетико-дедуктивної моделі наукової теорії в бухгалтерському обліку.

Процес реалізації "наукового методу", що забезпечує конструювання теорії бухгалтерського обліку шляхом перевірки припущень чи гіпотез через її тестування досвідом проф. М.В. Глаутье та Б. Андердоун відображають наступним чином (рис. 1).

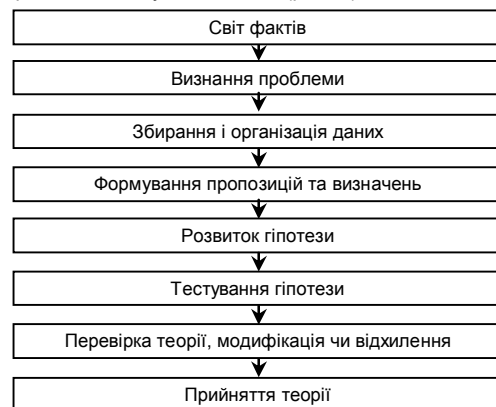


Рис. 1. Процес реалізації наукового методу в бухгалтерському обліку за М.В. Глаутье та Б. Андердоуном [18, с. 20].

Проф. М.Дж. Гаффікін ілюструє процес побудови теорії бухгалтерського обліку на основі "наукового методу" наступним чином (рис. 2).

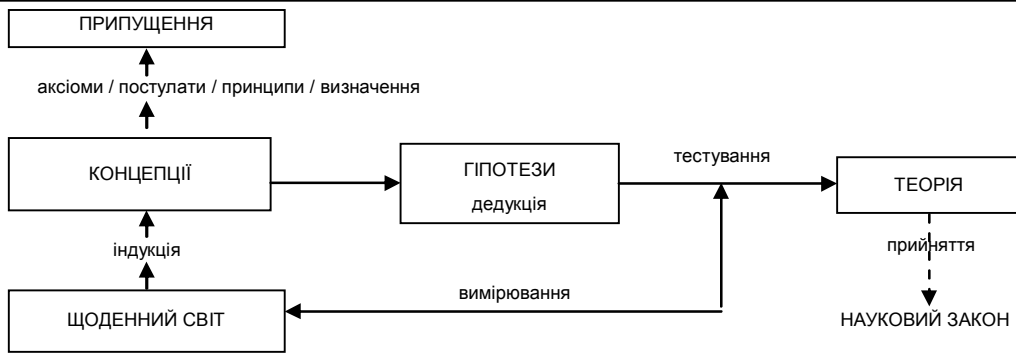


Рис. 2. Наукова побудова теорії за М.Дж. Гаффікіном [17, с. 10]

Відправною точкою в побудові теорії є висунення припущень, які будуть достовірними відносно сфери, яка підлягає дослідженню чи теоретизації. Вони включатимуть те, що деякі автори вважають за мету. Тобто мета з'являється від припущення, що наявна певна "проблема", що досліджується. З дедуктивного процесу одержуються гіпотези на основі апріорного знання (постулатів і принципів) і емпіричних знань (на основі спостереження за бухгалтерською картиною світу). Одержана гіпотеза піддається тестуванню для встановлення її істинності чи хибності, що може включати як процес її верифікації, так і

фальсифікації. Пройшовши тестування, гіпотеза перетворюється на теорію, яка вже в подальшому може стати науковим законом.

Залежно від того, яку методологію сповідує науковець при проведенні досліджень в бухгалтерському обліку – нормативну чи позитивну, існує два варіанти застосування гіпотетико-дедуктивного підходу. Перший використовується дослідниками нормативістами (апріористами), другий – позитивістами (некритичними емпірицистами) (рис. 3).

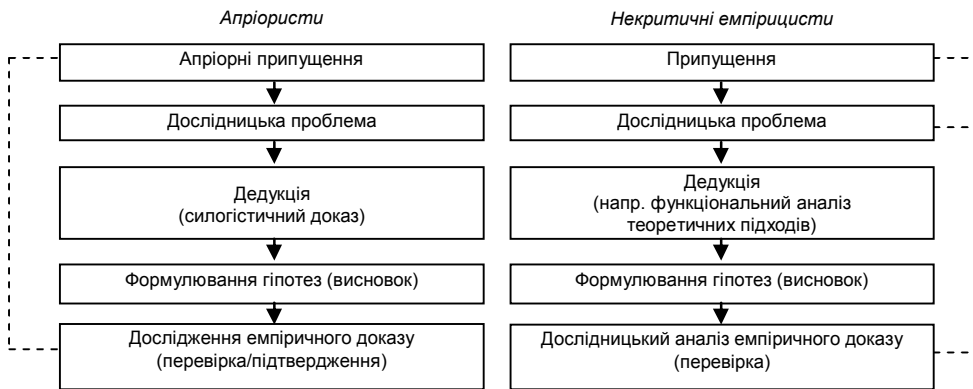


Рис. 3. Можливі варіанти застосування гіпотетико-дедуктивного підходу апріористами та некритичними емпірицистами [17, с. 30-31]

Основна відмінність між вищенаведеними підходами полягає в розставленні дослідницьких акцентів. Некритичні емпірицисти використовують більш складні методи та засоби, що базуються на позитивній методології та принципах логічного емпірицизму. Серед українських дослідників гіпотетико-дедуктивний підхід в своїх дослідженнях використовував проф. О.М. Петрук [4].

Історичні аспекти застосування методів побудови наукових теорій. Окрім гіпотетико-дедуктивного методу побудови дослідники-обліковці використовували й інші методи, які дозволили їм розробляти нові теорії в бухгалтерському обліку.

Індуктивний метод. У 1962 р. проф. В. Шрейдер писав, що теоретики бухгалтерського обліку рідко, або може ніколи, не намагались досліджувати бізнес-діяльність без використання основоположних припущень і таких визначень як активи і зобов'язання. Ця праця є такою спробою, вона є дослідженням можливості здійснення узагальнень про бухгалтерський облік на основі індуктивного методу [29, с. 645]. Тобто до 1962 р. спроби застосування індуктивного методу для побудови бухгалтерських теорій в англійських країнах були майже відсутні.

Колектив авторів з університету "Maharshi Dayanand University" визначає наступну послідовність застосування індуктивного підходу до побудови теорії бухгалтерського обліку (рис. 4).

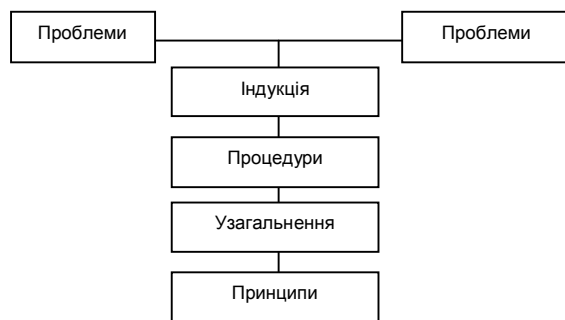


Рис. 4. Індуктивний підхід до формулювання теорії бухгалтерського обліку [10, с. 62]

Згідно проф. А. Ріая-Белькаоя індуктивний підхід до розвитку теорії бухгалтерського обліку починається зі спостереження і вимірювання та дедуктивного руху до узагальнених заключень. Він складається з наступних стадій: реєстрація спостережень; аналіз і класифікація цих спостережень для встановлення зворотних зв'язків; індуктивне одержання узагальнень і принципів бухгалтерського обліку із спостережень, які відображають зворотні зв'язки; тестування узагальнень [28, с. 112].

Яскравим прикладом застосування індуктивного підходу до побудови теорії в бухгалтерському обліку є побудова проф. Ю. Ідзірі у 1975 р. теорії бухгалтерського вимірювання. Автором здійснювались

спеціальні спостереження, після чого проводився опис семантичних та прагматичних структур та їх подальша емпірична верифікація. Зокрема, автор намагався побудувати теорію вимірювання в бухгалтерському обліку на основі принципу історичної собівартості шляхом спостереження за існуючою практикою, розглядаючи природу і цілі бухгалтерського обліку з описової точки зору.

Також до вчених-теоретиків бухгалтерського обліку, які використовували індуктивний підхід при розробці теорій можна віднести Г.Р. Хетфілда та А.К. Літтлтона, які досліджували існуючу бухгалтерську практику та намагались її удосконалити і виправдати з позиції теорії. Як зазначає проф. С. Басу [11, с. 28], частково індуктивний підхід до формування теорії можна прослідкувати в спільній праці В.Е. Петона та А.К. Літтлтона "Вступ до корпоративних стандартів бухгалтерського обліку", де автори шукали базис для вимірювання доходу на основі історичних витрат.

На початку 90-х рр. індуктивний підхід був використаний М. Тіппетом [33] для розробки теорії фінансових показників.

Широке використання індуктивного методу сьогодні можна спостерігати при розробці теорії бухгалтерського обліку на основі культурних традицій, прикладом чого є дослідження Р. Баскервілл, Дж. Грея, М.Р. Метьюса, Дж. Мюллера, К. Ноубса, М.Х. Перери, Л.Х. Радеби, Ш. Саудагарана, Р. Уоттса, Е. Фламмохольца, Ф.Д.С. Чоя, Х. Шредера та ін.

Дедуктивний метод. В.Дж. Шрейдер [29, с. 645] називає переважаючим методом побудови теорій в бухгалтерській літературі. Прикладом чого він наводить основне балансове рівняння (активи – пасиви = зобов'язання) в його різноманітних інтерпретаціях, яке вже на сьогодні є універсальною передумовою. Проведений нами аналіз літературних джерел підтверджує висловлену автором тезу.

Колектив авторів з університету "Maharshi Dayanand University" визначає наступну послідовність застосування дедуктивного підходу до побудови теорії бухгалтерського обліку (рис. 5).

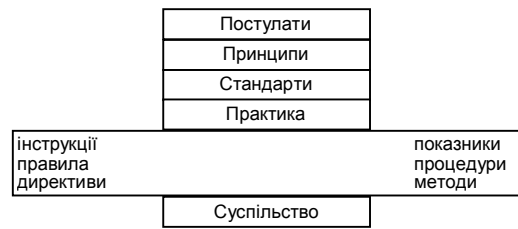


Рис. 5. Дедуктивний підхід до формулювання теорії бухгалтерського обліку [10, с. 62]

Такого ж дедуктивного підходу до побудови теорій дотримується проф. В. Кам, він називає цей підхід найбільш ускладненим (рис. 6).

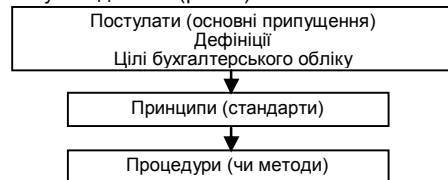


Рис. 6. Дедуктивний підхід до формулювання теорії бухгалтерського обліку за В. Камом [22, с. 42]

В даному випадку процес побудови теорії є тривірневою дедуктивною системою, в якій кожен з наступних рівнів логічно виводиться із вищого рівня.

Однак першим, хто запропонував використання такої форми дедуктивного підходу до побудови теорії бухгалтерського обліку (постулати → принципи → процедури → методи) був П.С. Кемп [23, с. 58]. Шляхом впровадження цієї концепції автор намагався вирішити існуючу плутанину між розумінням термінів та встановити чітку ієрархію між ними. Переходячи із вищого рівня до нижчого відбувається звуження значення конкретного терміну, наприклад, бухгалтерські процедури за підходом П. Кемпа є більш вужчим керівництвом для дії чи засобами застосування бухгалтерських принципів. А дещо скорочений варіант цієї моделі побудови окремої бухгалтерської наукової теорії (постулати → принципи → правила) використовувався Р. Спраузом та М. Мунітцем при розробці постулатів бухгалтерського обліку ще у 1961 та 1962 р. [15, с. 96].

Дещо іншу структуру процесу дедуктивного розгортання бухгалтерських теорій пропонує М. Сміт (рис. 7), яка надає набагато більше можливостей для реалізації наукових методів, оскільки забезпечує більш надійне вимірювання і контроль.

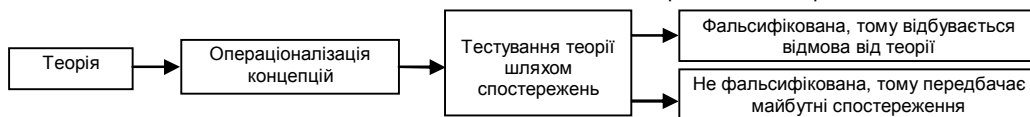


Рис. 7. Дедуктивний процес побудови бухгалтерських теорій [30, с. 26]

Особливістю моделі дедуктивної побудови теорії є використання в якості тестування теорії, як її верифікації шляхом спостережень, так і фальсифікації згідно концепції К. Поппера.

Ще один підхід до реалізації дедуктивного підходу при побудові бухгалтерських теорій було запропоновано Дж. Баклі, П. Кіршером та Р. Метьюсом (рис. 8).



Рис. 8. Дедуктивна методологія в бухгалтерському обліку за Дж. Баклі та ін. [13, с. 280]

Даний підхід був сформульований на основі аналізу виведення бухгалтерських постулатів такими авторами як Л. Спацек, А. Літтлтон, ДР Скотт, П. Грейді, М. Мунітц, Р. Маттессіч, П. Кіршер та Р.Дж. Чемберс. Дослідники [13, с. 279] встановили, що виділені вищенаведеними авторами постулати навіть не можна прирівнювати між собою, оскільки, виходячи з формальної семантики, вони виведені з різного рівня мови. Тому запропонований авторами дедуктивний підхід мав усунути вищенаведені недоліки при формуванні постулатів.

Згідно з проф. А. Ріаї-Белькаєм [28, с. 111] дедуктивний підхід до побудови теорії бухгалтерського обліку складається з наступних стадій: встановлення цілей фінансової звітності; відбір постулатів бухгалтерського обліку; виведення принципів бухгалтерського обліку; розвиток методів бухгалтерського обліку.

Дедуктивний підхід до побудови теорії бухгалтерського обліку в англо-американській літературі використовувався такими дослідниками як Дж. Кеннінг, В.Е. Петон, Е. Едвардс та Ф. Белл, Р. Спруз та М. Мунітц,

К. Макніл, Г. Свіні, Дж. Чемберс та ін. Ці дослідники є представниками “золотого віку” в бухгалтерському обліку, ери його превалюючої нормативної теоретизації. З домінуванням позитивної теорії, що можна побачити починаючи з середини 70-х рр. XX ст., відбувається переорієнтація дослідників на використання гіпотетико-дедуктивного методу побудови теорій, зокрема, варіанту некритичних емпірицистів (див. рис. 3).

Однак вищенаведена тенденція була характерна для англомовних країн, в інших країнах дослідження в сфері побудови теорій бухгалтерського обліку розвивались за власним сценарієм. Наприклад, якщо починаючи з 70-х рр. англо-американські дослідники перейшли в основному до застосування гіпотетико-дедуктивного підходу при побудові бухгалтерських теорій, то як свідчать дослідження Дж.Л. Боума та інших [12], в Нідерландах ще до 80-х рр. теоретики в сфері бухгалтерського обліку в основному показували значну схильність до формулювання дедуктивних теорій.

Одним із найяскравіших прикладів використання дедуктивного підходу в розвитку теорії бухгалтерського обліку є дослідження, що стосуються побудови теорії соціального обліку та екологічного обліку. Основними представниками, які розробляють цей напрям є М.Р. Метьюс із теорією “Mega-обліку та звітності” (“Mega-Accounting And Reporting”), розробники стандартів GRI (“Global Reporting Initiative”), Дж. Елкінгтон з теорією “Потрійною звітності” (“Triple Bottom Line reporting”) та ін.

Деякі російські дослідники також використовують дедуктивний підхід. Так, прикладом застосування такого підходу є побудова інституційної теорії обліку Л.Ф. Шиловой [9, с. 23-24]. Спочатку автор виділяла постулати, принципи та основні категорії і поняття. Далі одержані категорії проектувались на предмет та методи бухгалтерського обліку, а потім на об'єкт обліку і його складові. Після цього розвивались підходи до бухгалтерських процедур та бухгалтерської (фінансової) звітності.

Аксіоматичний метод. Одним із видів дедуктивного методу побудови наукових теорій є аксіоматико-дедуктивний метод (далі – аксіоматичний), який знайшов достатньо широке використання в період нормативної теоретизації бухгалтерського обліку.

Одним із перших¹, хто використав поняття аксіоми в бухгалтерському обліку, був проф. А.П. Рудановський, який, як зазначає проф. Я.В. Соколов [7, с. 466], у 1928 р. в сконструйованій моделі бухгалтерського балансу виділяв дві аксіоми: аксіому Пачолі – про рівність дебету і кредиту, і аксіому Пізані – про рівність сальдо динамічних і статичних рахунків. Однак це були лише перші фрагментарні спроби аксіоматизації бухгалтерського обліку, саме тому Я.В. Соколов [7, с. 466] відмічає, що їх краще було б назвати постулатами, які б визначали об'єктивний характер балансу.

Глибока імплементація аксіоматичного методу в арсенал бухгалтерських досліджень відбулась завдяки дослідженням проф. Р. Маттессіча [25, с. 242, 245]. Саме він у 1957 р. вперше використав аксіоматичний метод при розробці теорії обліку. У своїй праці в якості аксіоматичного базису бухгалтерського обліку автор виділив 3 аксіоми: множинності (plurality), подвійного ефекту (double effect) та періодичності (period axiom).

Новизна та значущість новаторського підходу до розвитку бухгалтерського обліку дозволила Р. Маттессічу привернути до себе значну увагу відомих професорів з

бухгалтерського обліку, наслідком чого стало запрошення працювати в університеті Берклі та поступове входження до бухгалтерської наукової спільноти. Причиною, що спонукала автора до застосування аксіоматичного підходу було його захоплення етикою Спінози, який також використовував цей підхід. Сам Р. Маттессіч [24, с. 23] після багатьох років відмічає, що основним результатом цієї статті є не лише аксіоматизація теорії і застосування матричної алгебри, а обґрунтування необхідності забезпечення логічної досконалості фундаментальних положень бухгалтерського обліку.

Якщо Р. Маттессіч був першовідкривачем в сфері аксіоматизації бухгалтерського обліку, то вже у 60-ті рр. цей підхід почали застосовувати такі автори як Р.Дж. Чемберс, Х.Р. Гівенс, Ю. Ідзірі, Р.В. Меткалф та ін. Також і сам Р. Маттессіч в нових публікаціях запропонував більш сучасний варіант раніше розробленого підходу.

Більша частина вищенаведених авторів (Р.Дж. Чемберс, Х.Р. Гівенс, Р.В. Меткалф) використовувала аксіоматичний підхід шляхом постулювання теорії бухгалтерського обліку. А проф. Ю. Ідзірі використав вже безпосередньо аксіоматичний підхід для удосконалення бухгалтерської оцінки. Обмеженість його аксіоматичного підходу полягала в орієнтації на традиційну оцінку на основі історичних витрат. Зокрема, він виводив аксіоми оцінки конвенційного обліку (контроль, кількість та обмін) на основі яких формулював правила оцінки, і які, на його думку, повинні бути покладені в основу розробки бухгалтерської практики. Розробки Ю. Ідзірі в сфері аксіоматизації бухгалтерської оцінки Р. Маттессіч [23, с. 38] називає найбільш суттєвими в сучасній теорії бухгалтерського обліку.

У 70-х рр. застосування аксіоматичного підходу в розвитку бухгалтерського обліку та розробка постулатів набули міжнародних масштабів та зайняли чільне місце в сфері теорії бухгалтерського обліку. Однак з розвитком і широким розповсюдженням позитивної теорії обліку відбувається зміна підходів до побудови наукових теорій – від різноманітних варіантів нормативного, до позитивного. Як наслідок, дослідження в сфері аксіоматизації бухгалтерського обліку починаючи з 80-х рр. вже не відносяться до мейнстріму наукових досліджень, а стають справою периферійних вчених, оскільки аксіоматизація за своєю сутністю суперечить базовим засадам позитивізму (пояснення того, “що є”, обґрунтування бухгалтерської практики та її впливу на розподіл ресурсів).

У 80-х рр. глибокі дослідження щодо застосування аксіоматичного методу в обліку були проведені проф. Р. Віллеттом [37]. Зокрема, автором досліджувались питання аксіоматизації вимірювання в бухгалтерському обліку.

Серед радянських дослідників питання аксіоматизації обліку розкриті в дослідженнях проф. Я.В. Соколова та В.Ф. Палія [2]. Авторами виділено 9 постулатів бухгалтерського обліку, які були покладені ними в основу розробки “чистої” теорії бухгалтерського обліку. Про важливість розробки аксіоматичної моделі бухгалтерського обліку також відмічав проф. Р.С. Рашитов [6, с. 42-44], яким було розроблено декілька логічних баз аксіоматичної системи бухгалтерського обліку на основі трьох виділених моделей.

Серед сучасних дослідників на можливість застосування аксіоматичного методу в бухгалтерському обліку вказують проф. Д. Панков та Л. Стефанович. На їх думку в якості бухгалтерських аксіом можна використовувати принципи бухгалтерського обліку і

¹ Слід враховувати, що аксіоматичний метод використовувався й іншими попередниками-бухгалтерами але без зазначення використання цього методу використовувався постулативний підхід. Прикладом чого є дослідження В.Е. Петона.

фінансової звітності відповідно до МСФЗ [3, с. 30]. Вважаємо, що не можна так безумовно стверджувати, що принципи та допущення згідно МСФЗ є аксіомами. Дійсно, деякі з них мають аксіоматичний характер, однак чи можна так говорити про всі принципи та допущення за МСФЗ? На нашу думку, ні. Таку позицію можна обґрунтувати на прикладі принципу консерватизму (обачності), який не може бути аксіомою за наступних причин:

1) Принцип обачності виник під впливом соціальних, економічних, юридичних, кримінальних та ін. факторів, тобто його впровадження в облікову методологію відбулось на основі дослідження практики, а не шляхом дедуктивного мислення;

2) Із аксіом повинні виводитись всі інші твердження логічним шляхом, шляхом доказів. Це означає, що із принципу обачності мають виводитись всі інші положення, закладені в МСФЗ. Однак це твердження не відповідає дійсності, оскільки в МСФЗ (МСФЗ 2 "Запаси", МСФЗ 16 "Основні засоби", МСФЗ 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання", МСФЗ 41 "Сільське господарство" та ін.) прописано використання в якості одного з методів оцінки окремих видів активів та зобов'язань справедливої вартості, яка може відрізнитись від обачливих методів оцінки.

Еклектичний підхід. На думку деяких дослідників [21; 16, с. 11; 26, с. 40] не можна говорити лише про застосування індуктивного або дедуктивного підходу при побудові теорій в бухгалтерському обліку, оскільки лише їх сумісне застосування дає очікуваний результат, про що свідчить аналіз досліджень в сфері теорії обліку в історичній ретроспективі. Наприклад, за свідченням М. Кабіра у вищезгаданій роботі Ю. Ідзірі автором використовувались як індуктивні (при визначенні цілей бухгалтерської практики), так і дедуктивні моделі (при визначенні рекомендацій для здійснення вимірювання в бухгалтерському обліку). Так само і А.К. Літлтон також використовував дедуктивну логіку при побудові своєї теорії, зокрема при встановленні основної цілі бухгалтерського обліку на основі чотирьох виділених принципів підприємства.

Загалом тенденція поділу теорії на суто індуктивні або дедуктивні на основі підходів їх побудови, що вже значно укорінилась в теорію бухгалтерського обліку, пішла з однієї з перших теоретичних облікових праць – з книги Е. Хендріксена "Теорія бухгалтерського обліку". Це на думку проф. М.Дж. Гаффікіна [16, с. 11] є одним із найбільших бухгалтерських непорозумінь. Тому деякі автори [30; 31] в якості підходу до побудови теорії бухгалтерського обліку пропонують використовувати змішаний або еклектичний² підхід. Наприклад Е.А. Спіллер пропонує наступний підхід (рис. 9).



Рис. 9. Підхід Е.А. Спіллера до розвитку теорії бухгалтерського обліку [31, с. 851]

Еклектичність вищенаведеного підходу полягає в тому, що розвиток бухгалтерського обліку може здійснюватись як на основі дедуктивного, так і індуктивного підходу. Хоча, як зазначає автор, застосування індуктивного методу, як складової наведеного підходу, має більш практичну орієнтацію, спрямовану на вирішення конкретних проблем.

Інший еклектичний підхід до побудови бухгалтерських теорій запропонований проф. М. Смітом (рис. 10).

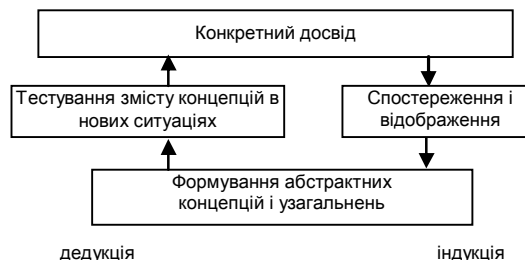


Рис. 10. Підхід М. Сміта до побудови бухгалтерських теорій [30, с. 25]

В основі вищенаведеного підходу покладена модель циклу навчання Колба. Він передбачає рух від конкретного бухгалтерського досвіду, який одержується в результаті певних спостережень, що дозволяє сформулювати абстрактні концепції і узагальнення. Далі відбувається тестування сформульованих абстрактних концепцій в ситуаціях конкретної бухгалтерської практики. Сама бухгалтерська практика забезпечує створення нового бухгалтерського досвіду, що зумовлює розпочинання циклу з початку.

Підхід М. Сміта на основі моделі Колба охоплює як індуктивний, так і дедуктивний метод побудови. Індуктивний – при формуванні абстрактних концепцій і узагальнень на основі проведених спостережень, дедуктивний – при засвоєнні розроблених концепцій та їх реалізації на практиці.

Щодо застосування інших методів побудови наукових теорій, то ідеографічний та генетичний метод дослідниками ще не використовувався в бухгалтерському обліку. Однак в умовах збільшення наукових досліджень в сфері теорії бухгалтерського обліку дані методи можуть бути використані для розвитку його окремих наукових положень.

Спеціальні бухгалтерські підходи до побудови наукових теорій. Окрім загальноприйнятих (філософських) підходів до побудови наукових теорій в бухгалтерському обліку дослідники виділяють власні, бухгалтерські підходи, перелік яких відрізняється залежно від автора (М.Дж. Гаффікін, Т. Гордон, М.Р. Метьюс, Л.С. Порвал, А. Ріаї-Белькаой, Е. Хендріксен). Характеристику спеціальних бухгалтерських підходів до побудови наукових теорій наведено в табл. 5.

² Якщо заглиблюватись в структуру гіпотетико-дедуктивного та аксіоматико-дедуктивного методів, то вони також є еклектичними підходами, оскільки включають індуктивне і дедуктивне мислення, однак виходячи із їх назви ми розглядаємо їх як види дедуктивного підходу.

Таблиця 5. Бухгалтерські підходи до побудови наукових теорій

Назва підходу	Характеристика та представники
Соціологічний або етичний	Передбачає врахування впливу соціальних аспектів при реалізації бухгалтерських процедур та впливу бухгалтерської звітності на інтереси різноманітних суспільних груп. Також передбачає врахування впливу бухгалтерських даних на забезпечення соціальної справедливості. В якості критеріїв формулювання теорії бухгалтерського обліку висувуються концепції справедливості, правосуддя, об'єктивності та правди. Передумови формування підходу були закладені ДР. Скоттом у 20 рр. XX ст., однак остаточне формування підходу розпочалось із 70-х рр. XX ст. і розвивається до сьогодні завдяки працям Р. Андерсона, Р. Бауера, Дж. Бенджаміна, К. Дігана, Р. Естеса, Т. Гемблінга, Р. Грея, Дж. Гатфрі, М. Метьюса, К. Раманатана, Р. Рослендера, М. Тіпгоса, В. Філіоса, Е. Хоупвуда та ін. Серед українських дослідників даного підходу дотримуються Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей
Економічний	Підкреслює необхідність управління поведінкою макроекономічних індикаторів в результаті використання різноманітних облікових методологій. Вибір різних методів обліку залежить від їх впливу на національні економічні блага. В якості критеріїв формулювання теорії бухгалтерського обліку висувуються: 1) бухгалтерський облік має відображати "економічну дійсність"; 2) вибір облікової методології повинен залежати від "економічних наслідків". Засновником підходу можна вважати дослідження Дж.Б. Кеннінга (1929 р.). Використання цього підходу потребує врахування національної специфіки макроекономічного регулювання. Широке застосування такого підходу відбувається в Швеції, де облікова політика враховує запити державної макроекономічної політики. Серед українських дослідників питаннями гармонізації мікро- та макрообліку досліджували В.М. Краєвський, Н.М. Малюга, В.В. Травін
Ситуаційний	Передбачає обрання в якості мети бухгалтерського обліку забезпечення користувачів інформацією стосовно економічних подій, які можуть бути корисними для розробки моделей прийняття рішень. Підхід дозволяє підвищити ефективність представлення інформації бухгалтерами та пристосовувати економічні події до існуючих управлінських моделей. Виник завдяки розробці ситуаційної теорії Дж. Сортера (1969 р.) однак через свою неконвенційність та суперечливість концепціям доктрин GAAP US та IAS/IFRS широкого поширення не набув. Знайшов використання в дослідженнях російських вчених О.І. Кольваха та О.Е. Калмикової при розробці ситуаційно-матричної теорії обліку
Біхевіорис-тичний	Підкреслює релевантність бухгалтерської інформації для прийняття рішень. В якості критеріїв формулювання теорії бухгалтерського обліку висувуються здатність впливати на дії і поведінку користувачів інформації, що надається бухгалтерським обліком. Оцінка доцільності використання конкретної облікової методології базується на основі аналізу поведінки користувачів фінансової інформації. Цей напрям розвивається завдяки глибоким дослідженням Л. Арнольда, Р. Блумфілда, Р. Брейткреуза, Т.Р. Дайкмана, Д. Купера, П. Міллера, А. Ріаї-Бельяоа, Е. Хоупвуда, В.Ф. Чуа, М. Шілдса та ін. Розвиток напряму також забезпечують фахові бухгалтерські журнали. Журнал "Behavioral Research in Accounting", який випускається в США, зокрема секцією Американської асоціації бухгалтерів "Бухгалтерський облік, поведінка і організація", зорієнтований на висвітлення емпіричних та теоретичних досліджень взаємного впливу бухгалтерського обліку на окремих осіб та організації Журнал "Accounting, Organizations and Society" є провідним виданням міжнародного значення в якому розкриваються проблеми відношення між бухгалтерським обліком та людською поведінкою, організаційними структурами і процесами, змінами соціального і політичного середовища підприємства
Прогнозний	Передбачає використання критерію прогнозної здатності для новоствореної теорії бухгалтерського обліку. В якості критеріїв формулювання бухгалтерської теорії чи методології висувуються їх здатність спрогнозувати події (доходи підприємства, ставки по облігаціях, поглинання, реакцію ринку), які входять до кола інтересів користувачів бухгалтерської інформації. В основі підходу покладена теза із SFAC № 2, опублікована FASB, про те, що прогнозна здатність є першочерговою якісною характеристикою фінансової звітності. Проблема реалізації прогнозної функції бухгалтерського обліку присвячені праці Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги та інші
Підхід управлінських моделей	Характеризується розробкою відповідних управлінських моделей на основі гіпотетичних потреб користувачів фінансової звітності. Передбачає формулювання набору нормативних припущень стосовно цілей, управлінських та інформаційних потреб користувачів, на основі яких розробляються принципи та методи бухгалтерського обліку для задоволення потреб користувачів інформації. В якості критерію формулювання бухгалтерської теорії покладено припущення про необхідність надання різної інформації окремим групам користувачів фінансової звітності для прийняття різних видів рішень. Глибокі дослідження в цій сфері проведені П. Вердаасдонком, Дж. Демскі, Ю. Джіа, П. Етріллом, П.М. Колльером, П.Дж. Кларком, Дж. Крістенсоном, Р. Лінчем, Е. Макленні, Г. Портером, С.Л. Т'ягі, Дж. Стаубусом, Г. Фрейзером, Дж. Циммерманном та ін. Серед українських дослідників вирішенню проблем ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами присвячені праці Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, Л.В. Нападівської, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка, А.В. Шайкана та інші
Підхід інформаційної економіки	Базується на припущенні, що всі управлінські рішення, які приймаються на основі інформації бухгалтерського обліку, повинні бути оцінені. Для розвитку теорії бухгалтерського обліку необхідним є побудова ієрархічної системи нормативних інформаційних характеристик, виходячи з особливостей інформаційної економіки. Напряму почав розвиватись з кінця 60-х – початку 70-х рр. і розвивається завдяки дослідженням Р. Абдель-Халіка, Дж. Баттеорурта, Н. Бедфорда, В. Бівера, Дж. Демскі, Р. Деддіка, Б. Лева, Р. Маттессіча, Дж. Фелтама, Ч. Хорнгрена та інші
Еклектичний	Передбачає застосування комбінації бухгалтерських підходів окремими вченими, професійними бухгалтерами, урядовими організаціями, що здійснюють регулювання обліку, до побудови теорії бухгалтерського обліку

Вищенаведені підходи не є певними особливими бухгалтерськими методами, які дозволяють обійтись без філософських методів при побудові бухгалтерських теорій. Ці підходи обов'язково включають один або декілька філософських підходів до побудови наукових теорій, та можуть бути еkleктичним за своєю сутністю. Наприклад, проф. Е. Хендріксен [8, с. 15] у складі економічного підходу виділяє макроекономічний підхід, який передбачає встановлення впливу альтернативних методів представлення звітних даних на економічні показники галузі та країни в цілому, що здійснюється шляхом спостереження і узагальнення. Тобто в його основі покладено індуктивний підхід до побудови теорій. Однак далі автор [8, с. 16] зазначає, що деякі прихильники макроекономічного підходу не обмежують задачі бухгалтерського обліку тільки виявленням такого ефекту, передбачаючи, що однією з цілей бухгалтерського обліку слід вважати орієнтування діяльності підприємств в напрямі реалізації національних економічних програм, що свідчить про застосування дедуктивного підходу. Відповідно застосування економічного підходу до побудови теорій бухгалтерського обліку передбачає використання двох філософських методів побудови.

Бухгалтерські підходи до побудови теорій (табл. 5) є певними інструменталістськими концепціями, оскільки суб'єкти, які їх розробили, не вважають інші підходи правдивими чи хибними, а розглядають їх лише як певні інструменти, що використовуються для вирішення конкретних проблем. Як писав К. Поппер [5, с. 335], саме проблема змушує нас вчитись, розвивати наше знання, експериментувати і спостерігати.

Рівень використання інструменталістських підходів залежить від того, чи потребують вирішення ті проблеми, заради вирішення яких був розроблений підхід. Такі підходи Д.П. Хілтон [20, с. 24] описує виразом "гарний бухгалтерський облік – це бухгалтерський облік, корисний для бізнесу", однак їх проблемою є те, що відсутній контроль за тим, чи відбувається після розробки такої теорії вирішення поставлених проблем та контроль за корисністю такої теорії.

Вищенаведені підходи також відрізняються за частотою свого використання для побудови бухгалтерських теорій. Так, на думку проф. Л.С. Порвала [26, с. 40], деякі підходи традиційно використовуються, а такі як ситуаційний підхід, підхід управлінських моделей, біхевіористичний підхід, прогнозний підхід, підхід інформаційної економіки знаходяться в "дитячому" стані та не використовуються бухгалтерською спільнотою.

В цілому пріоритетність використання підходів до побудови бухгалтерських теорій змінюється з часом залежно від рівня розвитку теоретизації бухгалтерського обліку. Як зазначає проф. Д. Коетсі, раніше традиційним вважався підхід, за яким теорія бухгалтерського обліку створюється за нормативним (прескриптивним, приписовим) чи за дескриптивним (описовим) підходом [14, с. 13]. Проте за сучасними поглядами на розвиток теорії бухгалтерського обліку, вона може створюватись на основі нормативного чи позитивного підходу, хоча жоден із підходів доки ще не дозволив побудувати всеохоплюючої теорії бухгалтерського обліку. Тобто на сьогодні боротьба в дихотомії підходів до побудови теорій "індуктивний – дедуктивний" була переведена в площину іншої дихотомії – "нормативний – позитивний", зокрема в дихотомію методів "гіпотетико-дедуктивний (нормативний варіант) – гіпотетико-дедуктивний (позитивний варіант)".

Якщо говорити про методи побудови теорій, які використовуються для формування бухгалтерських доктрин, то хоча позитивна теорія бухгалтерського обліку доки ще визначається англо-американськими дослідниками в якості бухгалтерського мейнстріму, а,

відповідно, методи, які використовуються при її побудові, можуть вважатись зразком для побудови бухгалтерських теорій. Однак вони повною мірою не використовуються для побудови ні міжнародних (GAAP US, IAS/IFRS), ні національних бухгалтерських доктрин, які в більшості випадків використовують нормативний підхід. Що підтверджує також проф. К. Ворстер [34, с. 33], який зазначає, що нормативна теорія, а також значна кількість позитивних та індуктивних теорій, що можна знайти в обліковій літературі, разом складають тіло теорії бухгалтерського обліку.

Причину такої ситуації, коли окрім позитивної теорії, що лежить в основі мейнстріму бухгалтерських досліджень, при розробці бухгалтерських доктрин використовують також і нормативні теорії, визначають самі розробники позитивної теорії обліку – Р. Уоттс та Дж. Циммерманн: "Визначальною функцією теорії бухгалтерського обліку на сьогодні є знаходження виправдань, які мають задовольнити попит, створений політичним процесом" [35, с. 300]. Відповідно у випадках побудови бухгалтерських теорій, що закладаються в основу національних та міжнародних доктрин, переважно використовується нормативний підхід, який є результатом реалізації політичної волі суб'єктів, заінтересованих у задоволенні власних цілей.

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.

3. 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.

Список використаної літератури:

1. *Моисеев В.И.* Философия и методология науки / В.И. Моисеев. – М., 2005. – 238 с. 2. *Палій В.Ф.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с. 3. *Панков Д.* Логика научного познания и теория банковского бухгалтерского учета / Дмитрий Панков, Людмила Стефанович // Банкаўскі веснік, 2009. – КАРСТРЫЧНИК. – С. 30. 4. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с. 5. *Поппер К.* Логика и рост научного знания. Избранные работы. Пер. с английского, составление, общая редакция и вступительная статья, доктора философских наук, В.Н. Садовского. / Карл Поппер. – М.: "Прогресс", 1983. – 605 с. 6. *Рашитов Р.С.* Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с. 7. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 8. *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. 9. *Шилова Л.Ф.* Методология учетно-аналитического обеспечения балансирования и бухгалтерской (финансовой) отчетности: автореф. дис.

³ Наприклад, у 1970 р. проф. Дж.Т. Уїллер зазначав, що найбільш дієвим для розробки теорії бухгалтерського обліку є нормативний підхід, зокрема, такі напрями: аксіоматичний; підхід управлінських моделей; підхід теорії фірми в розробці бухгалтерських систем [36, с. 8-9].

на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л.Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2009. – 35 с. 10. Accounting theory. – ROHTAK, Maharshi Dayanand University, 2004. – 552 p., с. 62. 11. *Basu S.* An Evolutionary Defense of Bookkeeping / Basu Sudipta, Gregory Waymire // Emory University. Second Draft. – 2005. – 46 p. 12. *Bouma J.L.* Accounting and business economics traditions in the Netherlands / J.L. Bouma, D.W. Feenstra, C.A. Huijgen // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://som.eldoc.ub.rug.nl/FILES/reports/1995-1999/themeE/1999/99E43/99e43.pdf>. 13. *Buckley J.W.* Methodology in accounting theory / Buckley John, Kircher Paul, Mathews Russel // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274-283. 14. *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. 15. *Cowan T.K.* A Pragmatic Approach to Accounting Theory / T.K. Cowan // The Accounting Review. – 1968. – Vol. 43, No. 1. – P. 94-100. 16. *Gaffikin M.J.R.* Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / Michael Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20. 17. *Gaffikin M.J.R.* Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / Michael Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36. 18. *Glautier M.W.E.* Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p. 19. *Gordon T.* Accounting Theory / T. Gordon // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.cbe.uidaho.edu/Acct561/Files/THEORY.DOC. 20. *Hylton D.P.* Current Trends in Accounting Theory // The Accounting Review. – 1962. – Vol. 37, No. 1 (Jan.). – P. 22-27. 21. *Kabir M.N.* Normative accounting theories / M.N. Kabir // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=765984>. 22. *Kam V.* Accounting theory. 2nd edition. / V. Kam. 1990. – 581 p. 23. *Kemp P.S.* Criteria for the selection of accounting methodology / Patrick Kemp // The journal of accountancy. – 1970. – August. – P. 57-61. 24. *Mattessich R.* Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / Richard Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168. 25. *Mattessich R.* Towards a

General and Axiomatic Foundation of Accountancy - With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting System / Accounting Research, 1948-1958: Selected articles on accounting theory / edited by David Solomons, Stephen A. Zeff. – 1996. – P. 230-250. 26. *Porwal L.S.* Accounting theory, an introduction. / L.S. Porwal. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p. 27. *Reddy R.J.* Advanced Accounting. – New Dehli: APH Publishing Corporation, 2005. – 168 p. 28. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p. 29. *Schrader W.J.* An inductive approach to accounting theory / William J. Schrader // The accounting review. – 1962. – Vol. 37, No. 4. – P. 645-649. 30. *Smith M.* Research methods in accounting / Malcolm Smith. – London: "SAGE publications", 2005. – 260 p. 31. *Spiller E.A.Jr.* Theory and Practice in the Development of Accounting / Earl A. Spiller, Jr. // The Accounting Review. – 1964. – Vol. 39, No. 4. – P. 850-859. 32. *Sterling R.R.* On Theory Construction and Verification / Robert R. Sterling // The Accounting Review. – 1970. – Vol. 45, No. 3. – P. 444-457. 33. *Tippet M.* An induced theory of financial ratios / Mark Tippet // Accounting and business research. – 1990. – Vol. 21, No. 81. – P. 77-85. 34. *Vorster Q.* The conceptual framework, accounting principles and what we believe is true / Vorster Q. // Accountancy SA. – 2007. – June. – P. 30-33. 35. *Watts R.L.* The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1979. – Vol. LIV, No 2. – P. 273-305. 36. *Wheeler J.T.* Accounting Theory and Research in Perspective Author / John T. Wheeler // The Accounting Review. – 1970. – Vol. 45, No. 1. – P. 1-10. 37. *Willett R.J.* An Axiomatic Theory of Accounting Measurement / Roger Willett // Accounting and Business Research. – 1987. – P. 155-171.

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

Наукові інтереси:

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