

ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ СИСТЕМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКИХ КАТЕГОРІЙ

Поставлено проблему необхідності дослідження категорійного апарату бухгалтерського обліку.

Визначено та розкрито сутність умов побудови системи бухгалтерських категорій

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

Бухгалтерський облік як наука має свій спеціальний науковий апарат, в формах якого осягається зміст господарського життя підприємств та зміст бухгалтерської методології. Система таких форм, що організують бухгалтерський облік зсередини, складає категорійний¹ апарат бухгалтерської науки, який дозволяє осмислити об'єкти категоризації в його специфічних характеристиках, які відрізняють бухгалтерське наукове знання від інших видів (економіко-теоретичного, фінансового, маркетингового тощо). Категорії зміцнюють бухгалтерське наукове знання, відтворюючи вільному від випадкових проявів вигляді всі сторони і моменти об'єкта категоризації, завдяки чому вони виражають об'єктивно необхідне і істотне в бухгалтерському обліку – сутність, структуру, взаємозв'язки з бухгалтерською науковою картиною світу тощо.

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

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

Якщо бухгалтерські наукові теорії за метафорою К. Поппера є сітками, то бухгалтерські категорії є окремими комітками сітки, що дозволяють сприймати об'єкти категоризації та орієнтуватись в них. Хоча жодна бухгалтерська категорія не може розглядатись відірвано від всього категорійного апарату бухгалтерського обліку, в процесі здійснення досліджень вчені можуть приділяти основну увагу

окремим складовим об'єктів категоризації. Це призводить до того, що відбувається більш інтенсивний розвиток окремого блоку категорійного апарату бухгалтерського обліку, що набуває нового змісту. При цьому інші блоки категорійного апарату не втрачають своєї значимості. Внаслідок цього, бухгалтерські наукові теорії в результаті нерівномірного розвитку окремих складових категорійного апарату є сітками, що мають комірки різного розміру, які по різному (залежно від рівня розвитку категорійного апарату) "виловлюють" нові бухгалтерські наукові знання.

Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки необхідно побудувати систему бухгалтерських категорій, яка дозволить підняти рефлексію в сфері теорії бухгалтерського обліку на новий якісний рівень. Протягом тривалого історичного розвитку обліку бухгалтерське наукове пізнання здійснювалось на основі історично сформованих категорійних структур, які, однак, не були оформлені у вигляді відповідної системи, що не дозволяє повною мірою проаналізувати логіку розумного мислення вчених-бухгалтерів.

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

Мета статті полягає в піднятті проблеми необхідності розробки системи бухгалтерських категорій, розкритті сутності та умов її побудови.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням філософського обґрунтування категорій як однієї із форм мислення присвячені праці Аристотеля, І. Канта, Г. Гегеля, М.А. Булатова, А.Н. Кнігіна та ін.

Викладення основного матеріалу.

Необхідність побудови системи бухгалтерських категорій: філософські передумови. У складі теоретичного знання кожної науки і системи пізнання об'єктивної реальності, як і науки про бухгалтерський облік, категорії займають провідне місце, утворюючи основу її категорійно-понятійного апарату. Наявність власного категорійного апарату свідчить про відповідний рівень її визнання, самоідентифікації та самоствердження. Бухгалтерський категорійний апарат є одним із основних компонентів бухгалтерської методології, аналіз якого дозволяє розкрити специфічні особливості бухгалтерського обліку як науки.

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

¹ Враховуючи тенденцію, виділену І. Кузьмою, що "на сьогодні обмежується функціонування дериватів із гібридними варіантними суфіксами, наприклад, -альн-, -іальн-, -уальн-, -ональн-, -ичн-, -ічн-, -ивн-, а більш властивими сучасній українській мові стають деривати, утворені від іншомовних слів за допомогою інваріантного суфікса "-н-" [7], в тексті дослідження використовується прикметник "категорійний".

недостатній рівень розвитку бухгалтерської науки, недостатній рівень його теоретизації та залишає "щілини" для критики окремих доброзичливців.

В умовах сьогодення, що характеризуються засиллям нових понять та категорій у зв'язку із формаційною та цивілізаційною модернізацією національної системи бухгалтерського обліку, відсутні узагальнюючі роботи, в яких би проводилась систематизація бухгалтерських категорій. Існують лише окремі публікації вчених та дослідників, в яких наголошується про існування окремих категорій бухгалтерського обліку. В той же час, між вченими відсутня єдність в поглядях стосовно того, що є бухгалтерською категорією, а що ні. Свідченням цього є той факт, що провівши аналіз праці "патріарха" вітчизняного бухгалтерського обліку проф. Я.В. Соколова "Бухгалтерський облік – весела наука" [13], було виявлено 21-ну бухгалтерську категорію, які виділив автор. Виявлені в праці "категорії" неможливо об'єднати в єдину категорійну систему, залишається незрозумілою логіка виділення цих бухгалтерських категорій.

Вищенаведене свідчить про те, що процес категоризації бухгалтерського обліку характеризується безсистемністю та не призводить до виконання тих задач, які передбачає введення таких загальних елементів як "категорія" в бухгалтерську науку. Зокрема, побудова системи бухгалтерських категорій (виходячи з позиції В.П. Кохановського [5, с. 207]) призначена перетворити науку про бухгалтерський облік на прикладну логіку, яка є вченням про визначення, опис, формулювання та утворення понять. Таким чином, система бухгалтерських категорій створює передумови для підвищення об'єктивності змісту бухгалтерського наукового пізнання шляхом створення передумов для мислення в бухгалтерських поняттях.

Для забезпечення синтезу бухгалтерського наукового знання другого порядку² необхідною є побудова нової системи бухгалтерських категорій, яка дозволить:

- виявити, що таке "бухгалтерська категорія" і що слід відносити до складу бухгалтерських категорій;
- представити бухгалтерський облік з точки зору логіки як систему взаємопов'язаних категорій;
- встановити відношення бухгалтерських категорій одна до одної;
- встановити відношення бухгалтерських категорій до об'єктивної реальності і до бухгалтерської наукової картини світу;
- встановити роль кожної із виділених категорій в процесі бухгалтерського наукового пізнання;
- підсилити значимість наукового статусу бухгалтерського обліку³.

Зведення бухгалтерських категорій у складі єдиної цілісної структури дозволить побудувати таку систему, яка забезпечуватиме категоризацію всієї об'єктивної дійсності (господарського життя підприємства і бухгалтерської методології). Це є можливим лише за умови побудови такої системи категорій, яка розкриватиме їх співвідношення між собою, оскільки

об'єктивна дійсність вже відображається у складі бухгалтерських категорій, а як єдине ціле вона може бути відтворена шляхом цілісної системи категорій. Система бухгалтерських категорій є цілісною за умови встановлення їх внутрішніх взаємозв'язків і закономірних залежностей, коли можливим є встановлення того, як зміни в одних бухгалтерських категоріях викликають зміни в інших категоріях.

Побудова системи бухгалтерських категорій дозволяє структурувати процес бухгалтерського наукового пізнання за змістом, шляхом утворення комірок конкретної змістовної думки, забезпечує системне представлення і розуміння бухгалтерської наукової картини світу, створює передумови для побудови спеціальної бухгалтерської мови⁴. Розроблене на основі системи категорій вчення про бухгалтерські категорії дозволяє використовувати всі можливості категорійного мислення, дозволяє узгодити комунікаційний процес між вченими-бухгалтерами, що сприяє підвищенню рівня наукової досконалості бухгалтерських досліджень.

Слід також зауважити, що стихійне, напівсвідоме використання бухгалтерських категорій як елементів системи бухгалтерського наукового знання може призвести до постійних перекосів – абсолютизації одних бухгалтерських категорій відносно інших. Наприклад, значна увага вітчизняних дослідників приділяється аналізу категорії "витрати"⁵. Цей факт, враховуючи радянські корені національної системи бухгалтерського обліку, призвів до абсолютизації витратного підходу до оцінки активів підприємства в національній обліковій методології, що перешкоджає розумінню вартості активів, яка формується не лише в результаті понесених на цей актив витрат.

Умови побудови системи бухгалтерських категорій. Для побудови ефективно діючої системи бухгалтерських категорій необхідно мати:

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

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

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

² Синтез бухгалтерського наукового знання *першого порядку* – побудова окремих бухгалтерських наукових теорій; синтез бухгалтерського наукового знання *другого порядку* – побудова загальної системи бухгалтерських наукових знань (сукупності різноманітних теоретичних схем, теорій, метатеорій, бухгалтерської наукової картини світу, філософських основ бухгалтерської науки, ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання).

³ Зокрема, Ф. Вілла вважав, що для того, щоб бухгалтерія піднялась до рівня науки, вона повинна дослідити свої принципи і категорії [2, с. 448]. Якщо принципам бухгалтерського обліку присвячена значна кількість праць сучасних науковців, то розвиток бухгалтерського категорійного апарату знаходиться на узбіччі сучасного облікового науково-дослідницького мейнстриму.

⁴ Розгляд бухгалтерського обліку як спеціальної мови – в світлі лінгвістичних аспектів, відкриває нові шляхи для вирішення бухгалтерських наукових проблем, на які традиційна дослідницька методологія не в змоззі дати належну відповідь. Розгляд бухгалтерського обліку в якості мови потребує окремого розгляду і є перспективою наших подальших досліджень.

⁵ За даними інформаційної бази Житомирської наукової бухгалтерської школи виявлено, що за період з 2001-2012 рр. в Україні захищено понад 100 дисертацій на здобуття наукового ступеню к.е.н. зі спеціальності "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит", присвячених питанням обліку витрат.

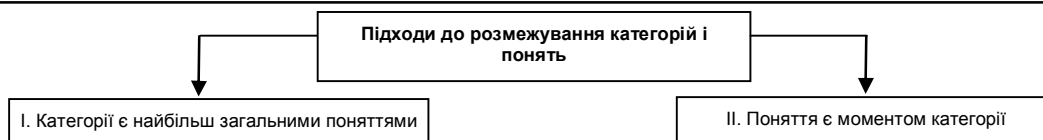


Рис. 1. Існуючі підходи до розмежування категорій та понять в філософії науки

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

За таким підходом заміна категорії поняттям істотно не змінює сутність ідеї, представлені в тексті, а обидва терміни виступають в якості синонімів. Наприклад, як писав проф. Я.В. Соколов стосовно еволюції рахунків від рахунків на конкретні предмети до груп рахунків, що об'єднують певні однорідні предмети: "тут ми вже

стикаємось з феноменом створення нових облікових категорій, з якими вже, а не з реальними цінностями, людям доводиться працювати" [13, с. 94]. Замінивши в даному тексті слово "категорія" на слово "поняття", не втрачається змістовне наповнення ідеї, вираженої в тексті.

Бухгалтерські категорії і поняття є субпідрядними по відношенню до філософських категорій, в яких виражаються загальні і часткові поняття функціональних наук, зокрема, і науки про бухгалтерський облік (рис. 2).



Рис. 2. Ієрархія між філософськими категоріями та бухгалтерськими категоріями і поняттями

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

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

Між бухгалтерськими категоріями і поняттями встановлюється відповідна ієрархія (рис. 2), яка передбачає виникнення двох напрямів аналізу співвідношення між ними:

– вплив бухгалтерських понять на розвиток бухгалтерських категорій. Даний напрям передбачає необхідність врахування особливостей нових виявлених і впроваджених понять, які можуть змінювати межі та характеристики бухгалтерської категорії, з якою вона співвідноситься. В одному з проведених нами досліджень було запропоноване нове поняття – "активи зовнішнього середовища", які є ресурсами підприємства, які не можна повністю контролювати, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [8, с. 566]. Відмінною особливістю даного виду активів від інших активів підприємства є відсутність повного контролю над такими активами, що, зокрема, реалізується в здатності активів до апresiasi – зростанні вартості незалежно від дій їх власника. Наведення подібних пропозицій передбачає необхідність перегляду бухгалтерської категорії "актив".

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

Наприклад, якщо в бухгалтерському обліку буде прийнята в якості нормального наукового знання (за Т.С. Куном) ситуаційна теорія бухгалтерського обліку Дж. Сортера, то це означатиме необхідність заміни бухгалтерської категорії "факт господарського життя" на категорію "господарська ситуація". Поява такої нової категорії як "господарська ситуація", яка є дещо ширшою в часі і просторі відносно категорії "факт господарського життя", загалом дозволяє розширити набір понять, які складають понятійний апарат бухгалтерського обліку. Наприклад, поява категорії "господарська ситуація" передбачає необхідність введення такого поняття як "стратегічні господарські ситуації", що відобразать стратегічні (прогнози або перспективні) дії і події, що відбуваються в господарському житті підприємства.

В окремих випадках терміни "категорія" і "поняття" розглядаються як взаємовиключні терміни. Так, проф. Я.В. Соколов та проф. М.Л. Пятков, розглядаючи сутність фактів господарського життя, пишуть, що "в офіційному документі мова йде про факти господарського життя, які поділяються на дві категорії: факти-дії і факти-події" [14, с. 32]. В даному випадку категорія розглядається як рубрика, і є видом факту господарського життя, а не поняттям про нього. В такому випадку використання терміну "поняття" позбавляє текст змісту, оскільки вони (категорії і поняття) не тільки є нетотожними, а й суперечливими.

Прикладом подібного підходу до використання категорій в бухгалтерському обліку також є дослідження проф. С.Ф. Голова, в якому виділяються категорії середньої чисельності працівників, категорії витрат, категорії суми винагороди, категорії персоналу [3, с. 496-500] та дослідження проф. О.В. Кузнецової, яка пише про те, що "економічна періодизація становлення і розвитку системи планів рахунків базується на категоріях планів рахунків (фінансового обліку відповідних парадигм, національних і міжнародних планів рахунків) ... [6, с. 24]. За підходом, якого дотримуються С.Ф. Голова та О.В. Кузнецова, категорії виступають рубриками, що розчленовують об'єкт, а не надають його визначеність, тобто не можуть виступати в якості бухгалтерських понять.

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

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

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

тобто його внутрішній зміст, а не його аналітико-синтетичну здатність, то в даному випадку ми розглядатимемо поняття активу.

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

В бухгалтерському обліку більш доцільно застосовувати другий підхід до розмежування категорій та понять, який графічно зображено на рис. 3.



Рис. 3. Взаємозв'язок бухгалтерських категорій та бухгалтерських понять

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

II. Схема побудови системи бухгалтерських категорій. В якості основної схеми побудови системи бухгалтерських категорій запропоновано використовувати підхід Е.Д. Гражданнікова [4, с. 36-37], який передбачає використання в якості критерію впорядкування категорій у складі системи відношення первинності – вторинності⁶.

Для більш зрозумілого застосування даного критерію при побудові системи бухгалтерських категорій слід враховувати, що між бухгалтерськими категоріями існує зв'язок за умови виконання будь-якої із таких вимог:

- одна категорія відповідає попередній в розвитку, а інша – наступній (вимога порядку слідування);
- одна категорія є визначальною відносно іншої (вимога визначального впливу);
- одна категорія має більшу потужність обсягу, ніж інша (вимога потужності обсягу категорії).

Застосування розглянутої вище схеми дозволяє побудувати семантичні карти для різних бухгалтерських фрагментів. Семантична карта є класифікаційною моделлю, що складається із:

- набору бухгалтерських категорій;
- структури, що визначає схему взаємного розташування бухгалтерських категорій у складі семантичної карти;

– критерію впорядкування (первинність – вторинність).

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

Впорядкування всіх бухгалтерських категорій у складі семантичних карт за ознакою первинності – вторинності за кожним виділеним бухгалтерським фрагментом забезпечує побудову впорядкованої системи бухгалтерських категорій.

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

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

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

Наприклад, проф. М.І. Бондар в авторефераті дисертації [1, с. 21] уточнив зміст економічної категорії "інвестиції" та обґрунтував можливість її використання в обліковому процесі в конкретних випадках. Подібного підходу також дотримуються: проф. І.Й. Яремко [15], що видно із назви його монографії "Економічні категорії в методології обліку"; проф. Н.М. Малюга, що видно з назви її статті "Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку" [9]; проф. І.В. Орлов, яким досліджено зміст зобов'язань як економіко-правової категорії та об'єкта бухгалтерського спостереження [10] та інші вітчизняні дослідники-обліковці.

⁶ Підхід Е.Д. Гражданнікова до систематизації категорій є прикладом лінійного підходу, що дозволяє побудувати лінійну систему бухгалтерських категорій. Іншим варіантом систематизації бухгалтерських категорій може бути застосування кругового підходу, за яким відпадає необхідність обґрунтування первинності або вторинності однієї бухгалтерської категорії у порівнянні з іншою.

Взагалі, з цього приводу потребують вирішення два наступні питання:

– Чи повинні категорії бухгалтерського обліку, які мають аналоги в економічній теорії, наприклад, категорія “витрати”, повністю відповідати цим аналогічним економіко-теоретичним категоріям?

– Чи повинна система бухгалтерського обліку залучати методологічний інструментарій економічної теорії для пізнання господарського життя підприємства?

На нашу думку, категорії інших наук, наприклад, економіко-теоретичні категорії, аналоги яких використовуються в бухгалтерському обліку і відображають об'єкти і явища, що відносяться до предмету обліку, не повинні використовуватись в системі бухгалтерського обліку. Однак, в той же час, бухгалтерська наука, яка ще перебуває на достатньо ранній стадії своєї теоретизації у порівнянні із такими науками як математика, фізика чи економічна теорія, змушена використовувати категорії інших наук. Це особливо проявляється в тих випадках, коли з'являються нові явища і процеси, які ще повною мірою не знайшли відображення в системі бухгалтерського обліку, наприклад, інтелектуальний капітал, трансакційні витрати, електронна комерція тощо. Однак ідентичність бухгалтерського обліку як науки можлива лише за наявності власних бухгалтерських категорій, які мають бути відмежовані від економіко-теоретичних, правових, фінансових категорій тощо.

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

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

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

Внаслідок цього до бухгалтерських категорій слід включати лише категорії, що стосуються процедури ведення бухгалтерського обліку, і не відносяться категорії

щодо регулювання, комп'ютеризації та організації бухгалтерського обліку, бухгалтерського обліку як професійної діяльності тощо. Використання даного критерію до виділення бухгалтерських категорій зумовлюється обранням предметом дослідження, до якого включається лише теорія і метатеорія ведення бухгалтерського обліку. Тому окремі бухгалтерські категорії, що виділяються вченими (наприклад, проф. О.М. Петрук виділяє категорію “професіоналізм бухгалтера” [11, с. 162], а проф. І.Н. Саннікова виділяє категорію “бухгалтерська субкультура” [12]) не розглядаються в даному дослідженні.

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

4. Внутрішньодисциплінарне обмеження. Передбачає включення до бухгалтерських категорій лише тих елементів бухгалтерського наукового знання, які є загальноприйнятими та набули широкого використання в бухгалтерській практиці чи в науково-дослідницькій праці вчених-бухгалтерів. Відповідно, до складу системи бухгалтерських категорій не можуть бути віднесені маргінальні категорії, які навіть відповідають всім критеріям їх визнання в якості повноцінної бухгалтерської категорії. На основі таких маргінальних бухгалтерських категорій може бути складена окрема альтернативна система бухгалтерських категорій, яка може конкурувати із існуючою системою. Так, наприклад, до бухгалтерських категорій не можна віднести потрібний запис, оскільки в бухгалтерській науці доки що відсутній єдиний підхід до розуміння його сутності. Зокрема, в науковій літературі представлений вертикальний варіант застосування потрібного запису, запропонований Ю. Ідзірі [16, с. 749], та горизонтальний варіант, запропонований Дж. Лінном [17, с. 1-7].

Застосування внутрішньодисциплінарного обмеження дозволяє оберегти систему бухгалтерських категорій від проникнення нестійких і незагальноприйнятих категорій, які можуть піддати сумніву доцільність і правомірність існування такої системи, яка є цілісною структурою. Однак це не означає, що з часом в систему бухгалтерських категорій не можуть включатись новостворені категорії. Система бухгалтерських категорій має змінюватись, оскільки відбувається поступова зміна його предметної області, що зумовлює необхідність удосконалення категорійного апарату бухгалтерського обліку.

Співвідношення між категоріями як елементами бухгалтерської наукової картини світу та об'єктивною реальністю. Як було розглянуто вище, бухгалтерські категорії мають здатність розчленовувати об'єкт категоризації (господарське життя підприємства та бухгалтерську методологію) з одного боку, а з іншого боку – синтезувати за певними ознаками бухгалтерські поняття. Виходячи з цього, можна виділити два види відношень бухгалтерських категорій до світу реальних об'єктів (рис. 4).

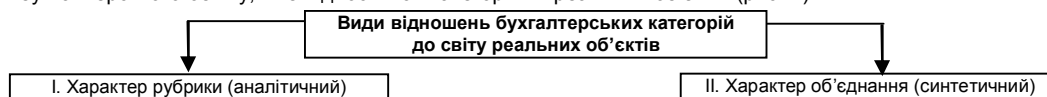


Рис. 4. Види відношень бухгалтерських категорій

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

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

Не дивлячись на існування двох протилежних відношень бухгалтерських категорій до світу реальних об'єктів, ці відношення надають цілісну характеристику вищенаведеного взаємовідношення. Наприклад, можна розчленувати бухгалтерську методологію на певну сукупність категорій, зокрема, таких як інвентаризація, документування, оцінка тощо. Візьмемо таку категорію як оцінка. До оцінки можна віднести цілий ряд методів (затратні, доходні, порівняльні), оскільки вони відповідають всім критеріям їх віднесення до оцінки як

методу бухгалтерського обліку. Такі методи в даному випадку виступають бухгалтерськими поняттями. Відповідно, здійснюючи категоризацію методів обліку, ми переходимо від першого відношення до другого, що передбачає врахування множини властивостей, притаманних одному із методів обліку, зокрема, оцінці.

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

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Для побудови ефективно діючої системи бухгалтерських категорій необхідно забезпечити виконання ряду теоретичних передумов:

1. *Розробка критеріїв відокремлення категорій від понять.* Розглянувши співвідношення між категоріями та світом реальних об'єктів, встановлених відмінностей між бухгалтерськими поняттями та категоріями, виявлено такі визначальні характеристиками бухгалтерських категорій:

- здатність розчленовувати об'єкт категоризації;
- здатність синтезувати бухгалтерські поняття;

– внутрішньобухгалтерська граничність, яка передбачає, що бухгалтерські категорії не виводяться із бухгалтерських понять і не зводяться до інших бухгалтерських понять, хоча, в той же час, бухгалтерські категорії мають вищий ступінь узагальнення по відношенню до бухгалтерських понять;

– бухгалтерські категорії утворюють цілісну систему, тобто перебувають у тісному взаємозв'язку між собою. За умов настання змін в одних бухгалтерських категоріях, виникають адекватні зміни й в інших категоріях.

2. *Схема побудови системи бухгалтерських категорій.*

Запропоновано використовувати в якості критерію впорядкування категорій у складі системи відношення первинності – вторинності. Застосування такої схеми дозволяє побудувати семантичні карти для різних бухгалтерських фрагментів, що є певними формальними класифікаційними моделями системи ведення фінансового обліку.

3. *Процедура включення бухгалтерських категорій до складу системи* передбачає необхідність врахування обмежень, що висуваються до кожного з елементів такої системи:

- предметне обмеження;
- внутрішньовидове обмеження;
- міждисциплінарне обмеження;
- внутрішньодисциплінарне обмеження.

На сьогоднішньому етапі свого розвитку перед наукою про бухгалтерський облік постала проблема необхідності систематизації бухгалтерських категорій. Її вирішення дозволить підвищити статус обліку як науки та гармонізувати процес спілкування між представниками бухгалтерського наукового співтовариства. В проведеному дослідженні запропоновані теоретичні передумови для проведення такої систематизації, які виступають певним набором правил її здійснення та дозволяють зробити прозорим процес систематизації бухгалтерських категорій.

Список використаної літератури:

1. *Бондар М.І.* Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" (за видами економічної діяльності) / М.І. Бондар. – Київ, 2008. – 32 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Історія розвитку бухгалтерського обліку:

Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – Ч. 1. – 928 с. 3. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [текст]: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. 4. *Гражданников Е.Д.* Метод систематизації філософських категорій / Е.Д. Гражданников. – Новосибирск: наука, 1985. – 105 с. 5. *Кохановский В.П.* Філософія і методологія науки: Учебник для ВУЗ. – Ростов н / Д.: "Феникс", 1999. – 576 с. 6. *Кузнецова Е.В.* Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: теория, методология и практика: автореф. дис. на соискание ученой степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Е.В. Кузнецова. – Ростов-на-Дону, 2010. – 44 с. 7. *Кузьма І.* Словотвірне варіювання прикметників: паралельна норма чи її порушення? / Ірина Кузьма (Вербовська) // Вісник Львівського університету / Серія філол. – 2004. – Вип. 34. Ч. 1. – С. 32-40. 8. *Легенчук С.Ф.* Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: Монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. 9. *Малюга Н.М.* Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку / Н.М. Малюга // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 2 (28). – С. 119-130. 10. *Орлов І.В.* Теорія та методологія бухгалтерського обліку і контролю зобов'язань суб'єктів господарювання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" (за видами економічної діяльності) / І.В. Орлов. – Житомир, 2011. – 32 с. 11. *Петрук О.М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / О.М. Петрук. – Київ, 2006. – 33 с. 12. *Санникова І.Н.* Проблемы развития бухгалтерской субкультуры: дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика", 08.00.05 "Экономика и управление народным хозяйством: экономика труда" / И.Н. Санникова. – Барнаул, 2006. – 410 с. 13. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. М., ООО "1С-Паблицинг", 2011, – 638 с. 14. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет для руководителя: [учеб.-практ. пособие] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятков. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 232 с. 15. *Яремко І.Й.* Економічні категорії в методології обліку [текст]: Монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. 16. *Ijiri Y.* A Framework for Triple-Entry Bookkeeping / Yuji Ijiri // The Accounting Review. – 1986. – № 4. – P. 745-759. 17. *Linn J.* Analytical and theoretical extensions of double entry / James J. Linn // Working Paper. – Alfred P. Sloan School of Management. – 1964. – № 88-64. – P. 1-7.

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці;
– теорія, метатеорія та методологія ведення бухгалтерського обліку.

Стаття до редакції надійшла: 12.03.12 р.