

**Лемішовська О.С.**, к. е. н.,  
старший викладач кафедри обліку та аналізу  
*Національний університет «Львівська політехніка»*

## ВПЛИВ ОБЛІКОВИХ ТЕОРІЙ НА РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ТА МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**Лемішовська О.С. Вплив облікових теорій на розвиток теорії та методики бухгалтерського обліку.** У статті розглянуто теоретико-методичні підходи та наукові обґрунтування у розкритті сутності облікових теорій в історичній ретроспективі. Наведено та узагальнено погляди науковців на фактори, що спричинили виникнення основних теорій. Проаналізовано напрями представлення облікових теорій у сучасній бухгалтерській практиці.

**Ключові слова:** облік, облікові теорії, напрями облікових теорій.

**Лемішовская А.С. Влияние учетных теорий на развитие теории и методики бухгалтерского учета.** В статье рассмотрены теоретико-методические подходы и научные обоснования в раскрытии сущности учетных теорий в исторической ретроспективе. Приведены и обобщены взгляды ученых на факторы, повлекшие возникновение основных теорий. Проанализированы направления представления учетных теорий в современной бухгалтерской практике.

**Ключевые слова:** учет, учетные теории, направления учетных теорий.

**Lemishovska O.S. The impact of accounting theories on the development of theory and methods of accounting.** The article examines the theoretical and methodological approaches and scientific justification Disclosure of accounting theories historically. Shows and summarized the views of scientists on the factors that led to the emergence of major theories. Analyzes trends represent accounting theories in modern accounting practices.

**Keywords:** accounting, accounting theory, accounting theory directions.

**Постановка проблеми.** Найбільш повною формою наукової систематизації будь-якої науки є конкретно сформульовані теорії. Теорія будь-якої науки, у тому числі й науки про бухгалтерський облік, формує її основні принципи, теоретичні категорії та їх прикладний зміст як конструкцію предметної сфери знань. На основі виробленого категорійно-понятійного апарату, обґрунтованих у конкретній теорії (концепції, парадигмі) взаємозв'язків елементів її методики вибудовуються теоретичні дослідження і практичні розробки загальних і галузевих напрямів удосконалення чи адаптації системи бухгалтерського обліку. На базових засадах фундаментальних теорій обліку здійснюють оцінку «теоретичного змісту і практичного значення основних облікових категорій і понять, їх зв'язок з іншими сферами знань, вироблення нових загально бухгалтерських концепцій [1, с. 3].

Під час формування змісту і спрямованості сучасних облікових концепцій «значимість змісту теорій бухгалтерського обліку необхідно представляти як розвиткову ідею з точки зору розгляду функціональної ролі обліку в удосконаленні процесів управління» [2, с. 6]. Основним призначенням результатів дослідження облікових теорій науковці вбачають у «створенні концептуальних основ для розвитку нових ідей і наданні допомоги в процесі облікового вибору» [3, с. 37].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Відзначаючи значимість дослідження історично

сформованих облікових теорій, Ф. Бутинець указує, що їх загальна оцінка визначається «вмінням ув'язати загальну систему бухгалтерського обліку з її локальними елементами» [4, с. 373]. Г. Освальд зазначає: «Завданням майбутнього повинно стати критичне дослідження методологічних принципів наявних облікових теорій, визначення елементів загального значення цих теорій і поєднання цих елементів у рамках «єдиної облікової теорії» у більшій мірі, ніж виклад ще нових теорій» [5, с. 149]. Науковець указує, що на шляху досягнення такої цілі стоять непереборні перешкоди дослідження існування прямо протилежних передумов і точок зору у цій сфері знань.

У цьому контексті З. Гуцайлюк відзначає, що «у процесі досліджень у сфері бухгалтерського обліку науковці часто ототожнюють такі поняття, як теорії обліку, облікові теорії, наукові гіпотези, моделі бухгалтерського обліку, облікові системи тощо» [6, с. 76], тому характер і сутність досліджень зазначених категорій зводяться до розгляду окремих методологічних прийомів у сфері концептуальних засад певних систем бухгалтерського обліку (найчастіше балансових теорій та теорій подвійного запису).

Г.П. Журавель і П.Я. Хомин достатньо аргументовано обґрунтовують, що подальші «...дослідження різних аспектів бухгалтерського обліку мусять базуватися на тій чи іншій теорії як наріжному камені для подальших висновків і доповнень до неї». Однак

учені констатують, що «фундаментальні розробки у цьому напрямі нині відсутні, а поодинокі є надто звуженими, фрагментарні умовиводи недостатніми чи доволі суперечливими, щоб уважати їх суттєвим внеском у розвиток облікових теорій» [7, с. 4].

На основі цього виникає необхідність у класифікації цих теорій, яка б надала можливість з'ясувати їх облікову сутність. «Розгляд різноманітних облікових теорій є важливим завданням, розв'язання якого дає змогу зрозуміти користувачам, які цілі переслідує та чи інша інтерпретація фактів господарських операцій» [8, с. 59].

**Постановка завдання.** Метою статті є з'ясування змісту облікових теорій в історичній ретроспективі, виокремлення вагомих елементів загального значення цих теорій та визначення їх впливу на методику обліку.

**Виклад основних результатів.** Термін «теорія» (з грецької – розгляд, дослідження) – це вчення, системна ідеологія чи сукупність принципів, на якій вона базується. Нині найпоширенішим трактуванням облікової теорії є така, параметри системи обліку якої пов'язані з формуванням такої послідовності міркувань, що у своїй сукупності обґрунтовує та пояснює закон подвійності відображення господарських операцій і безпосередньо метод подвійного запису. Разом із тим поняття «теорія обліку» використовується для пояснення систематичного розкриття правил, системи ідей і тверджень щодо побудови тієї чи іншої теоретичної основи обліку. Найбільш повним, на нашу думку, є позиція Н. Малюги, за якою під теорією обліку слід розуміти вчення про узагальнений досвід (практику), що формулює наукові принципи й методи, дає змогу проаналізувати вплив на них різних факторів, і запропонувати заходи з використанням їх у практичній діяльності суб'єктів господарювання [3, с. 132]. Наведене засвідчує, що теорія обліку повинна складатися з наукових принципів організації системи бухгалтерського обліку, її теоретичного, методологічного та практичного базису.

За допомогою бухгалтерських теорій передусім забезпечується його ефективне нормативно-правове регулювання та правильність і доцільність певних дій, що виконуються в практиці обліку.

Бухгалтерські теорії достатньо глибоко класифіковано та проаналізовано О. Галаганом. Обліковою теорією він визначає «сукупність логічно та вірно побудованих міркувань, які дають пояснення тим чи іншим технічним прийомам, що застосовуються на практиці рахівництва» [9, с. 13]. Із такої точки зору головним призначенням облікових теорій є забезпечення практики рахівництва. Досліджуючи облікові теорії, Я. Соколов звернув увагу на їх значення в розробленні нормативного забезпечення облікової практики: «Теорія необхідна не стільки тим, хто просто працює, скільки тим, хто думає і працює ... хто створює нормативні документи (закони, поло-

ження, інструкції) та вибирає ті чи інші методологічні прийоми» [10, с. 4].

О. Галаган класифікував усі облікові теорії на дві основні групи: метафізичні та позитивістські. До складу перших він відносив різного роду юридичні (персоналістичні) теорії. До складу позитивістських теорій він відносив такі, які у своїх побудовах виходять із сутності діяльності господарства й об'єктів цієї діяльності. Це теорії двох рядів рахунків, теорія фонду Ф. Беста, теорії Жермані і Дюмарше, мінова, балансова, математична та ін.). Облікові теорії, в основу яких покладено дослідження ідеологічної сутності господарських операцій та принципи їх побудови, які виходять не із законів природи, а із кінцевої сутності господарських операцій, вважають філософськими теоріями. До таких теорій належать вчення Л. Гомберга та Д. Чербоні.

Виходячи з критерію практичної діяльності, Н. Малюга виділяє позитивні та нормативні облікові теорії. Перші захищають індивідуальні інтереси, передбачаючи, що люди завжди діють винятково егоїстично та прагнуть максимізувати власну вигоду, а другі нормативні облікові теорії покликані захищати суспільні інтереси, передбачаючи максимізацію суспільної корисності від господарської діяльності [3, с. 36].

Під час дослідження облікових теорій аналізом слід охопити лише ті облікові теорії, елементи яких можуть бути реально використаними у розвитку сучасної теорії та практики бухгалтерського обліку. Динамічні зміни економічних умов дають підстави для висновку, що окремі базові засади тих чи інших теорій можуть стати концептуальними і для сучасних процесів розвитку цієї науки.

Дослідження облікових теорій зазвичай починають проводити в розрізі їх економічно-юридичного змісту. Юридичний напрям облікових теорій був першим в історії облікової думки і найбільш стійким за всі теорії. Італійська бухгалтерська школа (XIX ст.) була найбільш значимою у розвитку цієї теорії. Базовою основою юридичної облікової теорії вважалося право. Основними особливостями такої теорії було те, що рахунки розглядалися у вигляді персон, господарські операції визначалися у вигляді відносин підзвітних осіб, зміст подвійного запису зводився до змін прав та обов'язків осіб. Умовно можна вважати, що сучасний напрям юридичних теорій представлений податковою теорією, яка через податкове законодавство впливає на облікові процедури. Фрагменти юридичних облікових теорій досить виразно використовують у сучасних стандартизаціях обліку власного капіталу, розрахункових операціях.

Теорії обліку, які за своїм вектором дотримуються економічного напрямку (базовою наукою вважається політекономія), мають за мету зорієнтувати всю систему бухгалтерського обліку на ефективність використання ресурсів підприємства; у них виразна акцентація економічного наголосу у прин-

цях побудови бухгалтерського обліку. Сучасний економічний напрям облікових теорій представлений мікроекономічною теорією, яка обмежує облік діяльності окремого суб'єкта. Теоретизована макроекономічна теорія обліку визначає вплив альтернативних методів відображення звітних даних на економічні показники країни, соціально-корпоративна поєднує мікроекономічні та соціальні цілі, розглядаючи фінансову інформацію як суспільний продукт (базова основа побудови системи національних рахунків (СНР)).

Процедурна теорія обліку пояснювала облік, обґрунтовуючи облікові процедури, що стали метою, предметом і методом бухгалтерії. Її науковий складник зводився до максимально можливої формалізації облікових процедур, «що перетворювало її на своєрідну математичну мову господарського процесу». Процедурну облікову теорію використовують у сучасному викладі теорії бухгалтерського обліку як навчальної дисципліни.

Управлінська теорія обліку, базуючись на психології, головною метою обліку вважала контроль діяльності працівників, відповідно, предметом обліку – їх поведінку, а завданням обліку – його перетворення на інструментарій управління. Сучасний напрям управлінської теорії представлений біхевіористичною теорією, що базується на зв'язку інформації, яка необхідна для прийняття рішень, і реакції окремих груп осіб (акціонерів, інвесторів, кредиторів) на неї для оцінки економічних, психологічних та соціальних ефектів впливу облікових процедур, етичною теорією відсутність упередженості та репрезентативна чесність (істинність, правдивість) вважається передумовою створення облікової системи, і найважливіше, теорією управлінського обліку як поєднання і координацію всіх функцій управління.

Напрями облікових теорій як результат роботи наукових шкіл у контексті сучасних облікових теорій узагальнено на рис. 1.

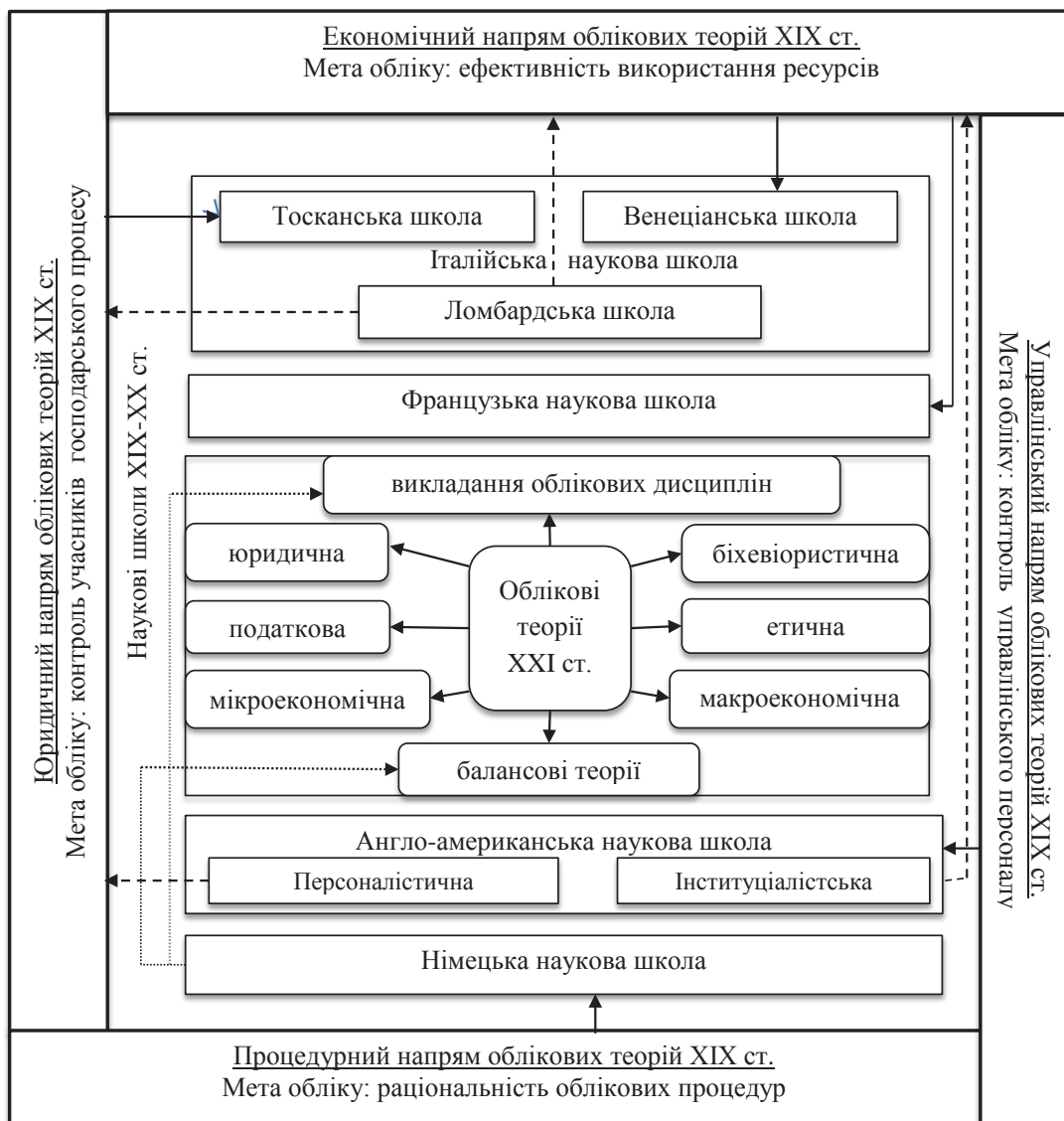


Рис. 1. Напрями облікових теорій як результат роботи наукових шкіл у контексті сучасних облікових теорій

**Висновки.** Основою облікових теорій є досягнення розвитку бухгалтерської науки як учення про узагальнений досвід, що формулює наукові принципи та методи облікового базису. Розглянуті облікові теорії загалом не суперечать одна одній (кожна з них містить свою базову основу) і за необхідності можуть поєднуватися. У процесі історичного розвитку теорії обліку відповідають запитам тієї чи іншої стадії економічно-соціального розвитку, вирішуючи проблеми його обліково-аналітичного забезпечення. Недоліком кожної теорії є абсолютизація своїх ідей щодо об'єкта обліку, предмета обліку та його мети.

Аналізуючи розвиток облікових теорій, можна зробити висновок, що одні, перебувши період піку

свого існування, із часом відходять на задній план, уступаючи місце іншим теоріям, найбільш відповідним сучасним потребам облікової науки. Таке переміщення заставляє новітніх авторів теорій ставитися до відомих теорій із презирством, як слушно зазначає І. Шер, «створює певне прагнення заперечувати за останніми право навіть називатися теоріями, кваліфікувати їх як методи викладання, підбираючи такі пояснення основних облікових положень, які полегшували б розуміння подвійного запису [11, с. 50–52].

Проте в сучасних економічних умовах бухгалтерській науці теорія необхідна і для досягнення більшої ефективності у вирішенні питань, що ставляться перед ним розвитком економіки, соціальної та екологічної сфери.

### Список літератури:

1. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов; 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
2. Болтунова Е.М. История бухгалтерского учета: [учебно-методический комплекс] / Е.М. Болтунова, Т.И. Костина. – Ульяновск: УГС – ХА, 2007. – 110 с.
3. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: наукова доповідь / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ДТУ, 2006. – 84 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.]: у 2-х ч. Ч. 1 / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2001. – 512 с.
5. Oswald Gottfried. Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik Druck von H. Laupp, 1923. – 210 p.
6. Гуцайлюк З.В. До питання про суть категорії «облікові теорії» // З.В. Гуцайлюк // Тези II міжнародної науково-практичної конференції «Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці». – Ужгород: УжНУ, 2015. – С. 75–77.
7. Теорії бухгалтерського обліку: [монографія] / Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 400 с.
8. Нечитайло А.И. Теории бухгалтерского учета, их сущность и информационная направленность / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 2. – С. 58–62.
9. Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
10. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
11. Шер И. Бухгалтерия и баланс / И. Шер; пер. с нем. С. Цедербаума; под. ред. Н. Лунского. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 576 с.