

Отже, в контексті суттєвості важливо спиратися на вимогу статті 24 Директиви 34: розкриття методів оцінки є одним з ключових елементів пояснень до фінансової звітності. Зокрема, це — підхід до оцінки різних статей балансу; декларація відповідності методів оцінки концепції безперервності діяльності; суттєвість зміни в прийнятих методах оцінки.

УДК 657.1

Наталія Малюга,
д.е.н., професор, завідувач кафедри
теорії бухгалтерського обліку,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

РОЗВИТОК ОБЛІКОВИХ ТЕОРІЙ

Теорія є найрозвиненішою формою наукового знання, яка дає цілісне відображення закономірних і суттєвих зв'язків певної області дійсності. Поняття «теорія» має різні значення: для протиставлення практиці або гіпотезі як неперевіреному знанню у формі припущення; узагальнення провідної практики, відображення її у мисленні шляхом відтворення реальної дійсності.

Роль теорії науки збільшується в міру її розвитку. Існує класичний приклад, що пояснює поступ теорій у природничих науках: Копернік подав першу картину світу; теорія механіки Ньютона не перекреслила, а поглинула модель Коперніка; пізніше механіка Ньютона (що отримала назву класичної) була поглинута спочатку загальною теорією відносності Ейнштейна, потім — квантовою механікою Лобачевского. Теорія бухгалтерського обліку розвивалася протягом кількох століть; у різних облікових теоріях, які в сукупності утворюють загальну теорію бухгалтерського обліку або його метатеорію, відображаються закономірній суттєві зв'язки господарських відносин, а також пояснюються, передбачаються та формуються тенденції облікової практики як сфери діяльності людини.

За твердженням проф. Я.В. Соколова, вперше бухгалтерський облік на теорію і практику розділив К.І. Арнольд (1814 р.) [1, с. 19]. Під теорією обліку розумілося «вміння складати рахунки, їх вести та переглядати», під практикою — «коло всіх належних справ до рахунків», перша виступає як «облікова наука», друга — як «облікова частина».

Слідкуючи за розвитком облікових теорій, можна спостерігати сходження від конкретного до абстрактного. Кожна наступна теорія, як правило, носить абстрактніший характер. Персоналістичні теорії пояснюють явища, виходячи безпосередньо від людини, вважаючи, що в бухгалтерському обліку відображаються права і обов'язки осіб, які беруть участь у господарському процесі. Наступний об'єкт спостереження був абстрактнішим, адже дослідники зрозуміли, що обліковувати необхідно причини, які породжують зміну прав і зобов'язань, а саме наслідки руху цінностей, їх обміну (вже самі поняття «цінності», «права», «зобов'язання» носять абстрактний характер, адже «відірвані» від природи). Філософські облікові теорії, згідно з якими господарські явища пояснюються як сукупність причин і наслідків діяльності підприємства, носять ще абстрактніший характер, а застосування математичних рівнянь у бухгалтерському обліку на певному етапі було вищим ступенем абстракції. Але сутність розвитку обліку і полягає в тому, що абстрактні теорії дозволяють вирішити проблеми практики.

В облікових теоріях можна виділити два основних аспекти: 1) змістовний, який розглядається з точки зору економічної та юридичної теорії; економічна теорія пов'язана з політекономією, наявністю товарно-грошових відносин; юридична теорія пов'язана з поясненням відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку внаслідок подвійного запису через право (господарське, цивільне, адміністративне, арбітражне, трудове), тобто наявністю прав і зобов'язань; 2) формальний, ґрунтується на філософії, математиці, кібернетиці, теорії ймовірності, логіці, метрології. Крім того, аналізуючи облікові теорії, можна констатувати, що вони, як правило, спрямовані на пояснення або предмету обліку, або його методології.

Облікові теорії, що виникають або підтримуються у сучасній літературі (еккаунтологія, контролінг, управлінський і фінансовий облік), як і попередні, мають певні недоліки, які перешкоджають логічному обґрунтуванню основних положень бухгалтерського обліку. Однак, визначити універсальну для всіх часів облікову теорію неможливо, оскільки облік розвивається досить динамічно, відображаючи процеси, які відбуваються в суспільстві та впливають на господарську діяльність; крім того, у всі часи існували прямо протилежні точки зору на облікові теорії, а також на місце бухгалтерського обліку в системі суспільних знань. А тому постає завдання дослідити методологічні основи існуючих облікових теорій і виділити в них спільні елементи. Це, насампе-

ред, пов'язано з тим, що мета науково-теоретичного дослідження проблем бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб віднайти загальне в ряді одиничних явищ, відкрити закони, за якими функціонують та розвиваються такого роду явища, проникнути в їх глибинну сутність. На часі побудова метатеорії, яка б не відкидала вже існуючого надбання, а як таблиця Менделєєва дозволила систематизувати хімічні елементи, так і метатеорія бухгалтерського обліку повинна вибрати найкращі пояснення фактів, що відбуваються в господарстві, і методів їх відображення.

При аналізі обліково-економічних методологічних проблем використовують позитивний і нормативний аналіз. На підставі цього розрізняють позитивну та нормативну облікові теорії. Позитивний аналіз дає можливість побачити економічні явища та процеси такими, якими вони є насправді, що було або що може бути. Позитивні твердження не обов'язково повинні бути правильними, але будь-які суперечки відносно позитивного твердження можна вирішити перевіркою фактів. Нормативний аналіз базується на дослідженні того, що і як має бути. Нормативне твердження частіше за все виводиться із позитивного, але об'єктивні факти не можуть довести його істинності або хибності. При нормативному аналізі виносяться оцінки — справедливо або несправедливо, погано чи добре, допустимо чи недопустимо.

Позитивна теорія бухгалтерського обліку є описовою. Вона призначена для пояснення та прогнозування наслідків управлінського вибору. На відміну від нормативних теорій, які передбачають максимізацію менеджерами прибутку чи корисності від діяльності фірм, позитивна теорія виходить з того, що люди завжди діють виключно егоїстично та прагнуть максимізувати власну вигоду.

Методологія одночасно є описовою та приписовою дисципліною. Позитивна методологія — це спроба створити й узагальнити практику досліджень у конкретній галузі науки. Між нормативною та позитивною методологіями можливий компроміс: рекомендованою може бути не процедура відбору однієї правильної гіпотези, а використання тієї, яка в даному випадку є «зручнішою». Така позиція базується на методологічному анархізмі П. Фейєрабенда і постмодерністських підходах серед економістів.

Основне призначення теорії бухгалтерського обліку полягає у створенні концептуальної основи для розвитку нових ідей і допомоги в процесі облікового вибору. Розвиток облікових теорій з метою їх методологічного сприйняття повинен мати нормативний характер. Необхідно визначити ту групу користувачів, яка,

передусім, буде зацікавлена у розвитку суспільства, регулювати, а не описувати наслідки. Нормативне твердження виводиться із позитивного. А тому позитивними можуть бути теорії, а методологія має носити нормативний характер.

У сучасних умовах розвиток теорії бухгалтерського обліку може відбуватися за такими напрямками: у напрямі теорії вартості грошей — сфера, у якій проблеми, що стосуються області бухгалтерського обліку, щільно пов'язані з проблемами, які традиційно відносяться до області економічної теорії; у напрямі розв'язання проблем, які належать до теорії перетворення — розвиток облікових теорій у контексті реєстрації, оцінки та виявлення наслідків господарських подій — до цієї групи питань теорії належить, передусім, побудова моделі вимірювання категорій, до сьогодні не вимірюваних, але визнаних як важливі, таких як інтелектуальний капітал, природо-ресурсний потенціал тощо; у напрямі фізичної економії, де еталоном вартості виступатиме тонна або центнер пшениці, що, на думку М.Д. Руденка — українського подвижника фізичної економії, Героя України, який сучасну світову економічну науку визначав як таку, «від якої залежить життя на Землі», дозволить урятувати від голодної смерті сотні мільйонів землян [2]. За твердженням проф. В.О. Шевчука, бухгалтерський облік у ХХІ ст. має розвиватися в руслі формування й утвердження рятівного економічного знання.

Список використаної літератури

1. Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003 / Под ред. проф. Я.В. Соколова. — СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. — 402 с.
2. Шевчук В.О. Заповіти, на які чекає світ // Літературна Україна. — 2007. — 20 вересня. — С. 1, 3.

УДК 004.738.5:657.1

Ірина Матієнко-Зубенко,
к.е.н., доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЕЛЕКТРОННИЙ БІЗНЕС: ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ І ЗАВДАННЯ, ЯКІ СТОЯТЬ ПЕРЕД СУЧАСНИМИ БУХГАЛТЕРАМИ

Загальна тенденція багатовекторного використання інформаційних технологій (ІТ) зумовлює перехід від традиційної до нової