

ПОЗИТИВІЗМ У РОЗВИТКУ ОБЛІКОВИХ ТЕОРІЙ

Розглядається позитивний напрям філософії як визначальний фактор розвитку сучасної облікової наукової думки, пояснюються етапи позитивізму та постмодернізму. Виявляються відмінності між позитивними та нормативними обліковими теоріями, розглядаються перспективи розвитку позитивних облікових теорій як таких, що визнані суспільством. Аналізуються механічна й органічна позитивні облікові теорії. Доводиться пріоритетність нормативної облікової методології над позитивними

В той час як романтик, мабуть, припускає, що світ такий, яким він хотів би його бачити, класик безпристрасно сприймає світ таким, який він є.

Лоуренс А. Боуланд

Постановка проблеми. Новий етап у розвитку суспільно-економічних відносин вимагає критичної оцінки пройденого шляху та вироблення й аналізу варіантів подальшого дослідження. Зміни в економіці не могли не торкнутися такої сфери як бухгалтерський облік, адже саме облік виступає ефективним інструментом управління господарською діяльністю на всіх її рівнях, визнаний мовою бізнесу.

У багатьох пострадянських країнах прийнято американський варіант економічного розвитку, що зумовлено активною експансією американського капіталу – процесом, який активно розпочався після другої світової війни і остаточно переміг після падіння Берлінської стіни – моментом, із яким пов'язують закінчення холодної війни і початок епохи глобалізації, гегемоном в якій виступають США.

Облікові теорії, що обґрунтовуються західними фахівцями, базуються на позитивістській концепції, а тому позитивні теорії бухгалтерського обліку привертають увагу багатьох дослідників, переміщуються в центр їх уваги. Прийнято вважати, що позитивний облік є вищою парадигмою в сучасному дослідженні бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим, важливим завданням для визначення концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є

з'ясування сутності позитивних теорій, розгляд ідей, закладених в них, фундаментальних основ таких теорій; пошук відповіді на питання: як узгоджується запровадження нової системи облікової методології, нової системи поглядів з українськими традиціями, українським менталітетом?

Західна думка, підкріплена приватним капіталом, переважає в більшості сфер суспільного життя багатьох країн, і, особливо, в економічній сфері, методологія якої будується на основі таких філософських напрямів як позитивізм і постмодернізм.

Під методологією тут розуміється вивчення зв'язку між теоретичними концепціями та обґрунтованими висновками про реальність; той напрям розвитку економічної думки, де розглядаються способи, якими економісти обґрунтовують свої теорії, а також причини, якими пояснюються переваги одної теорії над іншою. Методологія одночасно є описовою (позитивною) та приписуючою (нормативною) дисципліною.

Інтерес дослідників до методологічних проблем у сфері їх наукових пошуків переживає піднесення й падіння залежно від наявності чи відсутності міцного методологічного фундаменту. Коли наука розвивається за сталою траєкторією (період

“нормальної науки” за Куном), методологічні питання як позитивної, так і нормативної методології, як правило, знаходяться на периферії уваги. Але в період криз, викликаних внутрішньонауковими чи зовнішніми причинами, методологічні основи науки піддаються інтенсивній рефлексії. Саме сучасний період у розвитку бухгалтерського обліку характеризується пошуком такої теоретико-методологічної основи, яка б визначила концепцію подальшого розвитку обліку та дозволила б науці досягти “нормального” стану на новому рівні.

Таким чином, теоретико-методологічні проблеми бухгалтерського обліку підлягають актуалізації з урахуванням сучасних підходів до пояснення дійсності.

Мета дослідження. На основі з’ясування сутності та виявлення причин позитивного напрямку в обґрунтуванні облікових теорій визначити шляхи подальшого розвитку наукової думки з бухгалтерського обліку в Україні; розглянути ідеї, закладені в такі теорії, їх фундаментальні основи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облікові теорії, що знаходять методологічну підтримку в сучасних умовах на теренах пострадянських держав, базуються на позитивній філософії. Тому з’ясуємо зміст та наповнення понять, які визначають сучасні філософські напрями у розвитку бухгалтерської методології – позитивізм і постмодернізм, а також ідеї закладені в саму сутність облікових теорій.

Основні філософські напрями в сучасній обліковій науковій думці: позитивізм і постмодернізм. Позитивізм (франц. Positivisme, від лат. positivus – позитивний) – філософський напрям, що базується на принципі: будь-яке справжнє, “позитивне” знання можна отримати лише як результат окремих спеціальних наук та їх синтетичного поєднання, і що філософія як особлива наука, яка претендує на самостійне дослідження реальності, не має права на існування [5, С. 631-632].

В еволюції позитивізму виділяють наступні етапи, пов’язані з розвитком наукової думки (табл. 1).

Таблиця 1. Етапи в еволюції позитивізму

ЕТАПИ ПОЗИТИВІЗМУ	ХАРАКТЕРИСТИКА ЕТАПІВ	ПРЕДСТАВНИКИ
Перший позитивізм	Метафізичність у визнанні існування реальності, хоча й непізнанної, в побудові картини світу та його законів	Огюст Конт, Міль, Герберт Спенсер, Е. Літре, П. Лаффіт, І. Тен, Е.Ж. Ренан та ін.
Другий позитивізм	Емпіріокритицизм (критика досвіду). За Леніним – “емпірики” та “махісти” представляли “суб’єктивно-ідеалістичні” та “реакційні” вчення	Ріхард Авенаріус, Ернст Мах
Третій позитивізм	<i>Неопозитивізм</i> , представлений аналітичною філософією	Уіллард Куайн, Карл Раймунд Поппер, Казимеж Айдукевич, Лукасевич, Тадеуш Котарбинський, Г. Райл, Дж. Уисдом, П. Строссон, Джон Остін, М. Блек, Н. Малкольм, Н. Гудмен, А. Пап та ін.
	<i>Логічний позитивізм</i> , що сформувався на основі Віденського гуртка Поппер піддавав критиці логічний позитивізм. Він вважав, що теорія лише в тому випадку вносить позитивний вклад в науку, якщо вона фальсифікована	Мориц Шлік, Рудольф Карнап, Отто Нейрат, Ф. Вайсман, Г. Фейгль, Г. Ган, в. Кофт, Ф. Кауфман, Гедель та ін.
Пост-позитивізм	Передбачається очевидна тенденція до пом’якшення вихідного методологічного радикалізму та установка на аналітику ролі соціокультурних факторів у динаміці науки	Томас Кун, Імре Лакатос, Стівен Тулмін, Пол Карл Фейєрабенд, а також представники Аналітичної філософії та Віденського гуртка

Кризі першої фази позитивізму сприяв інтенсивний розвиток психологічних досліджень, який примушував звертатися до аналізу саме тих “граничних” філософських питань знання, яких усіяко уникав позитивізм, а також прагнення позитивізму довести об’єктивну зумовленість запрограмованої ним системи цінностей у межах механістичної соціології. Це примусило знову повернутися до питання про відродження філософії для науки.

В бухгалтерському обліку цей період пов’язаний з формуванням психологічних теорій (поведінкових, біхевіористичних).

Трансформований позитивізм вступає в новий, другий етап своєї еволюції – емпіріокритицизм. Тенденції емпіріокритицизму в подальшому розвитку переростають у неопозитивізм, виникнення якого припадає на 1920-ті рр. та який є третім етапом еволюції позитивізму. Неопозитивізм відходить від вирішення корінних філософських проблем і зосереджується на спеціальних логіко-методологічних дослідженнях, на аналізі мови науки [5, С. 632-633].

Теоретичною течією у філософії другої половини ХХ ст., яка привертає увагу до змін, що відбуваються у сучасному світі (в соціальній реальності, інтелектуальній, науковій та художній сферах), є *постмодернізм*.

Різні концепції та теорії об’єднуються під назвою постмодернізму, хоча, як вказують самі філософи, “це поняття ще недостатньо концептуалізоване” [5, С. 865].

Виступаючи розмаїтою духовною тенденцією в багатьох течіях філософії, соціології, методології науки та інших сферах культури Заходу, постмодернізм стверджує себе не як послідовник модернізму, а як “емансипатор свідомості цивілізації від “ідеалів-ідолів” минулої епохи, які гальмували, обмежували багатотисячлітній процес самореалізації особистості” [5, С. 866]. Існуюча концепція

ratio, на думку постмодерністів, неодмінно призводить до апології тотального контролю над цивілізацією і є складовою частиною феномена панування, що не знає ніяких перешкод ні в поневоленні людини, ні в цинічному догоджанні правителям цього світу”. Таким чином ratio набуває різних подоб і виступає сутнісним фактором, що поглиблює негативні тенденції західної цивілізації, такі як тоталіризація, відчужуюча об’єктивізація, лімітація.

Перша особливість постмодернізму – це його багатомірність. Постмодернізм як культурний феномен має ряд вимірів: естетичний, політичний, філософський. Естетичний – пропонує поєднати елітарну та масову культуру, повернутись до мистецтва, що відповідає традиціям і має відношення до навколишньої дійсності. Політичний – орієнтує на проведення децентралізованої, анархічної політики. Філософський – спрямований на здійснення радикальних перетворень модерністської метафізики. Друга особливість постмодернізму – поліваріантність. Філософія постмодернізму ставить за мету звільнення людської духовності, суб’єктивності, творчої активності від сформульованих в минулому норм, регулятивів, які, як свідчить філософська література, сьогодні перетворилися на “ілюзії та помилки, що заважають вільному розвитку особистості” [5, С. 866-867].

Щоб розібратися в складному відношенні до економічної та облікової методології слід розрізнити нормативну і позитивну методологію економічної науки.

Історія розмежування позитивної й нормативної теорій. Історія розмежування позитивної й нормативної економічних теорій, “наукової” економічної теорії і практичних порад з питань економічної політики нараховує понад 150 років і бере початок з праць Нассау Сеніора і Джона Стюарта Мілля [1, С. 190].

Приблизно в другій половині XIX ст. цю відмінність, яка стала звичною в економічній теорії, почали змішувати і практично ототожнювати з існуючою у філософів-позитивістів відмінністю між тим, що “є”, і тим, що “повинно бути”, між фактами і цінностями, між ймовірно об’єктивними, описовими твердженнями про світ і приписуючими оцінками його стану. Це ототожнення полягало у простому віднесенні позитивної економічної теорії до фактів, а нормативної – до цінностей.

У 30-ті XX ст. виникла нова економічна теорія добробуту, як нормативна економічна теорія, ніби вільна від суб’єктивних оцінок. Після цього виявилось, що відмінність між позитивною і нормативною економічною теорією полягала в зіставленні безперечних фактів і цінностей, з одного боку, і спірних цінностей – з іншого.

На доповнення до різниці між питаннями “Що є?” і “Що повинно бути?” існують інші дихотомії, на яких базується різниця між нормативною та позитивною економічними теоріями. З філософії відома різниця між аналітичними та синтетичними судженнями: перші не потребують емпіричної перевірки на відміну від останніх. Крім того існує відмінність між наукою та мистецтвом, яким керувалися перші методологи економічної науки. Стверджувалося, що в той час як наука має справу з істинами, що стосуються матеріального світу, мистецтво займається нормативними правилами. Пізніше було виділено інші дихотомії: об’єктивне – суб’єктивне, описове – наказове, раціональне – ірраціональне, які часто помічають пряму кореляцію з розподілом на нормативну та позитивну теорії.

До цього списку Лоуренс А. Боуланд додає ще один поділ, а саме поділ на романтичний і класичний підходи, що часто зустрічається в дискусіях про британську літературу XIX століття. “Якщо говорити

більш чітко, я вважаю, що романтичний і класичний підходи відрізняються ступенем реалізму своїх передумов. В той час як романтик, мабуть, допускає, що світ такий, яким він хотів би його бачити, класик безпристрасно сприймає світ таким, який він є” [2, С. 108].

Невілл Кейнс поділяв економічні питання на три області: а) встановлення існуючих емпіричних закономірностей; б) визначення зразків або критеріїв того, що повинно бути, та в) розвиток практичного мистецтва формування послань, дотримуючись яких можна досягнути поставлених цілей найкращим чином.

Гільйотина Юма. Девід Юм (1711-1776 рр.) у своїй праці “Трактат про людську природу” обґрунтував твердження про логічну відмінність між областю фактів і областю цінностей.

Він вперше висунув твердження, що “неможливо вивести те, що повинно бути, з того, що є”, що суто фактологічні, описові твердження самі по собі можуть спричинити або мати на увазі лише інші фактологічні, описові твердження, але у жодному випадку не норми, етичні вислови або розпорядження що-небудь зробити.

На думку Д. Юма, взаємодія фактів і цінностей як раз і є тим “паливом”, яке живить наукову роботу в суспільних науках не менше, ніж в природничих. Науковий прогрес відбувається тільки тоді, коли ми прагнемо максимізувати роль фактів і мінімізувати роль цінностей [1, С. 222].

Це твердження за “обоюдогостру” логічну відмінність, що міститься в ньому, між областю фактів і областю цінностей одержало влучну назву “гільйотина Юма”, яка формується із еквівалентних антонімів, що використовуються дослідниками для пояснення дійсності (див. рис. 1).

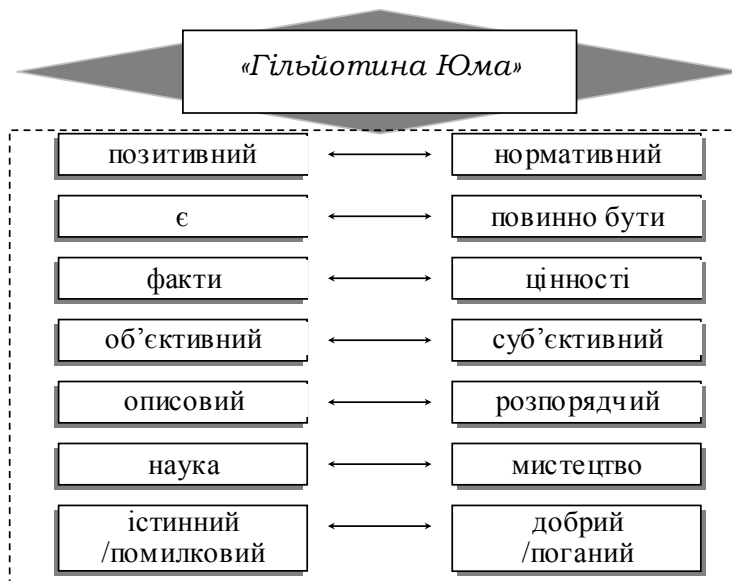


Рис 1. Гільйотина Юма: еквівалентні антоніми

Використовуючи наведені еквівалентні антоніми (дихотомії) в комплексі можна зрозуміти сутність поділу облікових теорій на позитивні й нормативні.

Позитивізм у розвитку облікових теорій.

Позитивний напрям розвитку облікових теорій передбачає дослідження (розуміння, опис) не змісту процесів, що вивчаються, а їх зовнішні прояви, які слід зрозуміти і описувати.

Російський вчений О.М. Галаган, продовжуючи теорію О. Конта, позитивізм визначав як найвищий прояв розвитку наукової думки в бухгалтерському обліку. Розвиток теорій обліку вчений поділяє на три стадії: 1) персоніфікація; 2) причинно-наслідкові зв'язки, для пояснення яких необхідні штучні конструкції; 3) структурно-формальний опис облікових процедур [4].

В основі його періодизації – закон трьох стадій філософа-позитивіста Огюста Конта, який визначає етапи, які проходить людство в своєму розумовому розвитку, прагненні пізнати оточуючий світ. Суть закону полягає в тому, що кожна з головних ідей, галузей знання проходить послідовно три різні теоретичні стадії: теологічну або фіктивну (відправний пункт людського розуму), метафізичну або абстрактну (перехідний ступінь), наукову або позитивну (певний і остаточний стан людського розуму). Ці стадії

відображають методи мислення. Таким чином, коли автор, звеличуючи гідність певної теорії, проголошує її позитивний характер, він зазвичай має на увазі її прийнятність з наукової точки зору.

Водночас, критерії прийнятності та неприйнятності в своїй більшості продиктовані домінуючими поглядами на те, який метод є науковим. А тому методологи іноді задаються питанням: “Чому термін “позитивний” завжди передбачає щось прийнятне або бажане?” [2, С. 109], – тим самим піддаючи сумніву безсумнівність цього твердження.

До позитивістів при поясненні подвійного запису виходили із його сутності – зміни прав і зобов'язань (юридичний аспект) та в обміні цінностей (економічний аспект). У позитивістській трактовці І.Ф. Шера (1846-1924 рр.) змістовні аспекти ігнорувалися і все зводилося до поділу рахунків на активні і пасивні та порядку запису на них.

Порівняння позитивної і нормативної облікових теорій.

Облікові теорії формулюються у вигляді позитивних тверджень, хоча більшість дискусій між економістами виникають при розгляді питань нормативного характеру.

Позитивна теорія бухгалтерського обліку є описовою. Вона призначена для пояснення та прогнозування наслідків управлінського вибору.

Нормативна теорія бухгалтерського обліку передусім відповідає певній меті, яка досягається через обґрунтування конкретних методів ведення обліку, тобто це логічне визначення облікових процедур, що задають якими мають бути показники діяльності. Як правило, це визначення процедури отримання фінансового результату. Нормативні теорії передбачають максимізацію менеджерами прибутку (але припущення про максимізацію прибутку не доведено та здебільшого суперечить дійсності) або корисності від діяльності фірм. Нормативні теорії базуються на дослідженні того, що і як має бути.

Позитивна концепція передбачає, що метою теорії бухгалтерського обліку є пояснення та прогнозування облікової практики. Вона нічого не повинна приписувати обліковій практиці, а мати справу з її поясненням. Позитивні теорії, на відміну від нормативних, виходять з того, що люди завжди діють виключно егоїстично та прагнуть максимізувати власну вигоду.

Виділяють наступні періоди в розвитку облікових теорій: період приписуючої теорії (1955-1970 рр.) і період описової теорії (після 1970 р.) [7].

Період загальної пропонуючої (чи нормативної) теорії, особливо у 60-ті роки ХХ ст., часто називають “золотим сторіччям” в історії апріорного типу дослідження бухгалтерського обліку. В цей період методологія обліку значно поповнилася¹.

У 60-ті роки ХХ ст. основними *нормативними теоріями* були визнані:

– безперервний облік за теперішньою собівартістю;

– облік за ціною заміщення.

Серед інших – облік за собівартістю

(історичною вартістю) з коригуванням на рівень цін, або облік за поточною купівельною вартістю, облік за ціною вибуття, який базується на концепції цінності для підприємства та облік за приведеною поточною вартістю.

У першій серед перерахованих теорій (за теперішньою собівартістю) передбачається, що основна мета комерційного підприємства – пристосуватися до змінних умов, щоб зуміти скористатися можливостями, що відкриваються, а в другій (за ціною заміщення) основною метою вважається безперервність діяльності.

Дві основні теорії, безперервний облік за сучасною вартістю та облік за ціною заміщення, мають ряд спільних рис. Вони:

– ринково-орієнтовані та використовують метод, відмінний від методу обліку за собівартістю;

– містять власні концепції “фактичного” доходу та фінансового стану;

– припускають, що першочерговим завданням управління є максимізація прибутку;

– будуються на базі дедуктивного обґрунтування та концептуальної суворості;

– дотримуються підходу корисності для прийняття рішень, адже інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень розглядається як основна функція фінансової звітності.

Нормативне твердження найчастіше виводиться із позитивного, але об’єктивні факти не можуть довести його істинність або хибність. При нормативному аналізі виносяться оцінки: справедливо або несправедливо, погано чи добре, допустимо чи недопустимо.

Нормативні теорії бухгалтерського обліку будуються на наступних правилах: узгодженості; зрозумілості; релевантності; нейтральності; наслідків застосування облікового правила для репрезентативно достовірного відображення у звітності або інших документах відповідних господарських процесів; ефективності застосування.

¹ Можна назвати праці Е.О. Едварда і П. Белла, Р. Маттесича, Бедфорда, Американської бухгалтерської асоціації, Р. Чамберса, Ю. Ідзірі та Стерлінга. Р. Чамберс закликав до методологічного обмеження жорсткості в дослідженні бухгалтерського обліку і доводив, що для будь-яких теоретичних досліджень вченими застосовується єдина методологія.

Обґрунтовуючи теорії та причини, що наводяться для пояснення переваг однієї теорії над іншою, а також критикуючи існуючі теорії, економісти базуються на обраній методології.

Нормативні теорії піддаються критиці в основному за ґрунтування на оціночних судженнях², їх навіть не вважають науковими (що відповідає філософській дихотомії “наука – мистецтво”), адже теорії бухгалтерського обліку повинні бути вільними від оціночних суджень теоретика.

Головною ж причиною незадоволення нормативними теоріями, на нашу думку, була неможливість створення в їх межах загальноприйнятої теорії бухгалтерського обліку, адже різноманітні теорії, які виходять із різних цілей, виступали на захист різних облікових методів і не могли забезпечити єдності методології.

Нормативне дослідження бухгалтерського обліку критикувалося також за відсутність концепції добробуту та методології проведення відповідних досліджень. Для вирішення цього питання необхідно, щоб концепція бухгалтерського обліку переконувала користувачів фінансової звітності в тому, що методологія такого нормативного дослідження є науково обґрунтованою і не існує кращих альтернатив.

² Судження – це з’ясувальне речення, що має оцінку істинності (істинно, помилково, можливо істинно тощо) залежно від природи доказу, необхідного для встановлення оцінки істинності суджень. Нагель, прибічник і захисник “Гільютина Юма”, поділяв типи ціннісних суджень в суспільних науках на характеризуючі (методологічні) й оцінюючі. Перші передбачають вибір: предмета дослідження, способу дослідження, критерію оцінки обґрунтованості результатів. Другі передбачають оціночні твердження про стан світу, у тому числі про бажаність людської поведінки певного роду і його соціальних наслідків. Нагель стверджував, що наука як соціальний феномен не може функціонувати без методологічних суджень. Проте, нехай навіть в принципі, може звільнитися від будь-яких оцінюючих або нормативних ціннісних суджень. Ціннісні судження він розділяв на базисні (“чисті”, які залишаються правильними для людини при будь-яких обставинах) та небазисні (“змішані” – в протилежному випадку).

Нормативна методологія науки покликана бути її совістю – моральним кодексом професії, що містить описання ідеалу, до якого слід прагнути. Вона, як правило, задається ззовні та базується на вимогах філософії науки або визнаних досягненнях інших наук (як приклад для економічної науки застосовувалися закони та методи і класичної механіки, і біології, і психології, і соціології) й достатньо критична у відношенні до практики, яка в тій чи іншій мірі звичайно не досягає цього ідеалу. Найважливіше місце в нормативному ідеалі належить рекомендованій процедурі перевірки обґрунтованості теоретичних гіпотез. Для економічної науки використовується фальсифікаціонізм Поппера, а також ідеал прогресивної науково-дослідної програми Лакатоша (див. [5]). Яскравим прикладом такої методології є погляди М. Блауга (див. [1]).

Позитивні теорії бухгалтерського обліку характеризуються як такі, що базуються виключно на економічних міркуваннях. Основними рисами економічно орієнтованої теорії є методологічний індивідуалізм³ та неокласична гіпотеза максимізації.

Позитивні теорії бухгалтерського обліку будуються на наступних припущеннях:

- особи, що приймають рішення, володіють правильними знаннями про економічну ситуацію;
- особи, що приймають рішення, віддають перевагу найліпшій доступній альтернативі при даному знанні ними економічної ситуації та засобах, які є у них в розпорядженні;
- за умов перерахованих вище припущень в конкретних ситуаціях застосовується своя

³ Методологічний індивідуалізм – це спосіб пояснення будь-якого соціального явища виключно як наслідок індивідуальних процесів прийняття рішень. Наприклад, коли рішення приймає комітет з розробки стандартів, воно тлумачиться як рішення, прийняте кожним членом комітету.

внутрішня “логіка”, та особи, які приймають рішення, діють відповідно до логіки ситуації;

– поведінка економічних суб’єктів стабільна та скоординована;

– потреби та переваги індивідів автономні відносно ринкової системи;

– всі особи, які приймають рішення, керуються власними вузькими егоїстичними інтересами, а не суспільними;

– фірма розглядається як сплетіння (явних або неявних) угод між егоїстично діючими сторонами.

Розвиток позитивної теорії спрямований на визначення облікових стандартів. Дослідники зосереджуються на питанні про те, чому фірми витрачають кошти, намагаючись вплинути на встановлення облікових стандартів, ґрунтуючись на припущеннях, що: а) менеджмент відіграє центральну роль у встановленні облікових стандартів і б) фірми будуть намагатися впливати на органи, які встановлюють стандарти, оскільки стандарти фінансового обліку можуть впливати на майбутні грошові потоки фірми.

Факторами, які стимулюють участь менеджерів у процесі лобіювання облікових стандартів, є: податки, правове регулювання, належна винагорода адміністрації, витрати на ведення бухгалтерського обліку та політичні витрати. Ці фактори об’єднуються в модель, яка прогнозує, що великі фірми підтримають зміни облікових стандартів, які знижують їх прибуток.

Позитивна теорія бухгалтерського обліку підкреслює концептуальну роль облікової інформації. Облікові процедури є засобами для зниження витрат представництва.

В основі нормативних теорій бухгалтерського обліку лежить припущення про суспільний інтерес. Альтернативним припущенням є те, що індивіди, втягнені в політичний процес, діють, виходячи з власних інтересів.

Стимул для дослідників створювати нормативні теорії бухгалтерського обліку полягає в тому, що такі теорії служать для виправдання політичних дій. Політики та

бюрократи потребують доведень наявності суспільного інтересу для виправдання своїх дій перед засобами масової інформації та виборцями.

Крім того, при дослідженні природи попиту на облікові теорії, як економічні блага, в регульованому та нерегульованому економічних просторах, можна виявити, що державне регулювання посилює попит на облікові теорії, оскільки спонукає індивідів до лобіювання “за” чи “проти” запропонованих облікових процедур, а теорії бухгалтерського обліку корисні при відстоюванні тієї чи іншої позиції при лобіюванні. Отже, виникає попит на множину облікових теорій для відстоювання позицій різних груп, які беруть участь у політичному процесі.

Так, можна назвати наступні цілі, які переслідуються при лобіюванні облікових теорій, що обґрунтовують доцільність:

1) зниження прибутку:

– прагнення зменшити дивіденди, коли власники і керівники – різні особи;

– бажання мінімізувати суми виплат засновникам, які виходять з товариства;

– прагнення зменшити суми нарахованих податків;

2) завищення прибутку:

– збільшення дивідендів у випадках, коли власники і керівники одні й ті ж особи;

– залучення інвесторів;

– отримання більших переваг при залученні кредитів;

3) зміни власного капіталу і витрат:

– зміна показників власного капіталу для досягнення необхідного рівня;

– зміна структури кошторису витрат для досягнення необхідної рентабельності при державному регулюванні цін;

– збільшення власного капіталу для запобігання примусової ліквідації підприємства згідно господарського законодавства.

Порівняльна характеристика позитивних і нормативних облікових теорій наведена нижче (табл. 2).

Таблиця 2. Порівняльна характеристика позитивних і нормативних облікових теорій

ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКОВИХ ТЕОРІЙ	
ПОЗИТИВНИХ	НОРМАТИВНИХ
<i>Принцип формування</i>	
Описують те що є	Визначають як повинно бути
<i>Призначення</i>	
Пояснюють наслідки управлінського вибору	Задають межі (обмежують) управлінського вибору
<i>Передбачають</i>	
Що люди завжди діють виключно егоїстично та прагнуть максимізувати власну вигоду	Що менеджери прагнуть максимізувати прибуток чи корисність від діяльності
<i>Для кого призначені</i>	
Індивідуальні інтереси	Суспільний інтерес
<i>Чому приділяється увага</i>	
Інтерпретація облікової інформації	Регуляція облікової процедури
<i>Хід мислення</i>	
Часткове → Загальне Індукція → Дедукція Практика → Теорія Рахівництво → Рахункознавство	Загальне → Часткове Дедукція → Індукція Теорія → Практика Рахункознавство → Рахівництво

Зваживши вищевикладене можна виявити основний критерій відмінностей між позитивними і нормативними обліковими теоріями:

– позитивні облікові теорії захищають власні інтереси передбачаючи, що люди завжди діють виключно егоїстично та прагнуть максимізувати власну вигоду;

– нормативні облікові теорії покликані захищати суспільні інтереси, передбачаючи максимізацію менеджерами корисності від господарської діяльності.

Таким чином, нормативні облікові теорії повинні визначати методологію бухгалтерського обліку, яка піддається регламентації регулюючими облік органами.

Розвиток позитивного напрямку в бухгалтерському обліку: механічна й органічна облікові теорії. При існуючих економічних і політичних інститутах в західних капіталістичних країнах, які активно імпортуються в пострадянські, а також за наявності стимулів для виборців, політиків, менеджерів та інвесторів для участі в процесі встановлення облікових стандартів вважається, що єдиною теорією бухгалтерського обліку, яка б гарантувала узгодженість прогнозів з дійсністю, є теорія, яка базується на ідеї егоїзму.

Важливість концепції егоїзму для позитивної теорії бухгалтерського обліку полягає в наступному: позитивна теорія бухгалтерського обліку розповсюджує припущення про егоїзм на всіх індивідів, добробут яких може залежати від облікових процедур чи методів. До них належать: акціонери, кредитори, менеджери, наймані працівники, законодавці, професійні органи бухгалтерів, політики та громадські діячі. Природно, що егоїстичні цілі цих індивідів вступають у протиріччя. Напряму, яким вирішується цей конфлікт цілей, грає значну роль у встановленні існуючих облікових методів практичних процедур.

Найбільш повно позитивізм проявив себе в Північно-Американських Сполучених Штатах. В основі поглядів вчених лежала концепція, згідно якої в основі бухгалтерського обліку знаходяться не голі процедури, а деякі процеси, причому процеси, що є основою бухгалтерського обліку, одні вчені вважали механічними, інші – органічними.

В одній із своїх праць Я.В. Соколов наводить характеристику праць І. Фішера та Др. Скотта [3], [6]. На основі аналізу їх поглядів та ідеологічних передумов можна виділити основні критерії відмінностей в цих напрямках позитивного розвитку наукової облікової думки (табл. 3).

Таблиця 3. Характеристика позитивних облікових теорій

ХАРАКТЕРИСТИКА	ПРОЦЕСИ, ЩО ЛЕЖАТЬ В ОСНОВІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
	МЕХАНІЧНІ (І. Фішер)	ОРГАНІЧНІ (Др Скотт)
1	2	3
Ідеологічна основа	Вчення Джона Стюарта Мілля (1806-1873), англійський філософ, логік, психолог, соціолог, економіст і політик, представник позитивізму	Вчення Герберта Спенсера (1820-1903), англійський філософ-позитивіст, психолог і соціолог, головний представник еволюціонізму
Хто розвивав у контексті бухгалтерського обліку	Ірвінг Фішер ⁴ (1867-1947), видатний економіст: <ul style="list-style-type: none"> ➢ створив теорію грошового обігу; ➢ в статистиці сформулював основні положення теорії індексів; ➢ автор терміну “господарський механізм” 	Др Скотт (1887-1954), статистик за основною освітою, відомий як бухгалтер
Поняття фірми	Фірма – господарський механізм. Збої в роботі господарського механізму – ризику. Бухгалтерський облік – та частина господарського механізму, яка дозволяє спостерігати і контролювати його роботу	Фірма – не господарський механізм, а господарський організм , успішність його роботи залежить не від людей, найнятих фірмою, а від вміння адміністраторів управляти ними і враховувати їх інтереси
Можливість рівноваги в діяльності	Рівновага господарського механізму досягається завдяки об’єктивним економічним законам	Діяльність фірми не підпорядкована жодним об’єктивним законам. Економічні закони – видумка поганих економістів. В житті суспільства (як і фірми) немає рівноваги і стабільності. Світ фірми – світ джунглів, робочий колектив – клубок змій
Мета управлінців	Мета управлінців (господарським механізмом) – підтримання виробничої потужності капіталу. Для цього необхідна стабільна грошова одиниця	Мета управлінців – добитися оптимізації використання активів. Лише так можна виявити і розкрити реальні відношення між витрачанням ресурсів і отриманими доходами.
Основні завдання бухгалтерського обліку	Мета спостереження пов’язана з визначенням прибутку й оцінкою фінансового стану фірми. Ціль обліку полягає в досягненні рівноваги в роботі господарського механізму підприємства, забезпеченні його збалансованості.	Мета бухгалтерського обліку: <ul style="list-style-type: none"> ➢ захист інтересів власників, актуальних і потенціальних акціонерів; ➢ контроль діяльності осіб, що зайняті в фірмі.
Основний звіт для оцінки роботи фірми	Звіт про прибутки і збитки	Баланс
Пояснення	Звіт про прибутки і збитки відображає потоки капіталу. Звіт про прибутки і збитки – причина Балансу. Тобто Баланс – наслідок Звіту про прибутки і збитки	Баланс відображає запас капіталу. Баланс – причина Звіту про прибутки і збитки. Тобто Звіт про прибутки і збитки – наслідок Балансу
Причина такого вибору	Важливі потоки капіталу, а не його запас	Важливим є весь функціонуючий капітал

⁴ Не слід плутати з німецьким істориком філософії Куно Фішером (1824-1907)

1	2	3
Наслідки такого пріоритету	Запас – наслідок потоків. Сальдо рахунків – наслідок оборотів. Баланс – наслідок звіту про прибутки і збитки	Баланс – причина звіту про прибутки і збитки, який відображає наслідок використання капіталу
Капітал	Капітал – запас добробуту, що існує в конкретний момент часу, тобто це актив бухгалтерського балансу, а величина його – функція доходу. Капітал коштує стільки, скільки він створює доходу і приносить прибутку, а не стільки, скільки в нього вклали колись грошей. Парадокс І. Фішера полягає в наступних твердженнях: 1) актив – сума вкладеного в фірму капіталу; 2) капітал – лише функція від отриманого прибутку	Вирішальне значення має капітал (запас ресурсів), а не прибуток. Без капіталу не може бути і прибутку (а тому Фішер не правий) Прибуток народжується (утворюється) на капітал, а не навпаки. Рентабельність повинна розраховуватися не на власний капітал, а на весь
Податки	Податок повинен розповсюджуватися лише на прибуток, і ніколи – на майно (капітал). Інакше буде “проїдання” капіталу	Податки необхідно брати не з доходу, а з майна, тобто з капіталізованих засобів. Амортизація (частина прибутку, яка не обкладається податком) – це фонд відновлення парку основних засобів
Оцінка: минуле-майбутнє	Потенційний інвестор в оцінці активу (капіталу) повинен виходити із можливостей майбутнього, а не минулого, прибутку. Зв'язок між минулим і майбутнім – ставка банківського проценту	–
Грошовий вимірник (оцінка об'єктів)	Для підтримання виробничої потужності капіталу необхідна стабільна грошова одиниця. Звідси правило – всі об'єкти бухгалтерського обліку повинні бути виражені в грошових одиницях однакової купівельної спроможності (сили). А це передбачає постійну переоцінку	Бухгалтерія шляхом формального прийому подвійного запису штучно урівнює відносини через рівні записи за дебетом одного і кредитом іншого рахунку. Відсутність еквівалентності найлегше прослідкувати на грошовому вимірнику, який постійно змінює своє значення в часі
Переоцінка	Засіб переоцінки – індекси цін, “ідеальну форму яких запропонував Фішер”	Так звана купівельна сила будь-якої грошової одиниці весь час коливається і ніякими індексами цей стан виправити не можна. Інфляція – природний супутник економічного життя

Як видно, в межах позитивного напрямку розвитку облікових теорій мають місце піднапрями, ідеологія яких концептуально різняться. Так, якщо механічна позитивна теорія під фірмою розуміє господарський механізм, а бухгалтерський облік – частина цього механізму, то органічна теорія враховує психологічні фактори, розуміючи

під фірмою “світ джунглів”, під робочим колективом “клубок змії”, а головна роль бухгалтерського обліку, таким чином, полягає у захисті інтересів власника.

Залежність бухгалтерського обліку від зовнішніх факторів відповідно в механічній та органічній теорії розглядаються по-різному. На думку першої, бухгалтерський

облік – прилад, що діє безпристрасно незалежно від історичних і національних умов. З погляду другої, основою бухгалтерського обліку є:

- умови, в яких розвивається господарська діяльність;
- самі люди, їх психологічний образ;
- менталітет.

У органічній теорії велике значення надається історії і національним особливостям тієї чи іншої системи обліку. Бухгалтер є не постачальником інформації, а арбітром, адже повинен спостерігати за тим, щоб всі учасники грали за суворо визначеними і завчасно заданими правилами. А тому бухгалтер повинен працювати за правилами, які б відповідали не інтересам якоїсь окремої групи осіб, не, тим більше, інтересам власників, а за правилами, створеними суспільством.

Розглядаючи метод роботи бухгалтера з погляду органічної теорії, слід відзначити, що бухгалтер повинен йти не шляхом індукції – від фірми до народного господарства, а шляхом дедукції – від народного господарства до фірми. Для цього необхідна розробка орієнтуючих положень, які б визнавалися всім співтовариством зацікавлених осіб.

Др Скотт виділив наступні постулати, що повинні бути покладені в основу обліку*:

- істинність – достатня точність (суттєвість);
- безпристрасність (нейтральність);
- адаптація (врахування оточуючого середовища, приклад – поява методів резервування, відповідності доходів і витрат, безперервність);
- послідовність в обліковій політиці.

В цілому характеризуючи позитивний напрям у розвитку наукової думки у сфері бухгалтерського обліку можна виділити наступні ознаки, які залишаються незмінними незалежно від напрямку розвитку:

– *сутність бухгалтерського обліку* – описання фактів господарського життя, а не розкриття предмету і методу;

– *оцінка* – перевага віддається оцінці за поточними реалізаційними цінами, а не за собівартістю;

– *ступінь стандартизації* – прагнення до стандартизації методології бухгалтерського обліку і його процедури;

– *критерій істинності* обраної методології – перевірка практикою.

Позитивні твердження не обов'язково повинні бути правильними, але будь-який спір відносно позитивного твердження можна вирішити перевіркою фактів. Але емпірична перевірка настільки складна і неоднозначна, що навряд чи можна знайти багато прикладів теорій, остаточно спростованих у результаті багатократних емпіричних спростувань.

Висновки і перспективи подальших досліджень. На основі проведеного дослідження розвитку позитивних і нормативних облікових теорій можна зробити наступні висновки.

1. При аналізі обліково-економічних методологічних проблем використовують позитивний і нормативний аналіз. На основі 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-який спір 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 істинність або хибність. При нормативному аналізі виносяться оцінки – справедливо або несправедливо, погано чи добре, допустимо чи недопустимо.

2. Позитивна теорія бухгалтерського обліку є описовою. Вона призначена для пояснення та прогнозування наслідків

* В 70-х рр. XX ст. ці постулати стали основою GAAP.

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.

3. Методологія одночасно є описовою та приписовою дисципліною. Позитивна методологія – це спроба створити й узагальнити практику досліджень в 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 більш “зручною”. Така позиція базується на методологічному анархізмі Фейєрабента і постмодерністських підходах серед економістів.

4. 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 лише теорії, а методологія має носити нормативний характер.

5. В сучасних умовах розвиток теорії бухгалтерського обліку може відбуватися за наступними напрямками: в напрямі теорії вартості грошей – сфера, в якій проблеми, які стосуються області бухгалтерського обліку, щільно пов’язані з проблемами, які традиційно відносяться до області економічної теорії; в напрямі розв’язання проблем, які належать до теорії перетворення – розвиток облікових теорій в 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.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Блауг М. Методология экономической науки, или Как экономисты объясняют. Пер. с англ. / Науч. Ред. и вступ. Ст.. В.С. Автономова. – М.: НП “Журнал Вопросы экономики”, 2004. – 416 с.

2. Боулэнд Л.А. Современные взгляды на экономический позитивизм / Панорама экономической мысли конца XX столетия / Под ред. Д. Гринэуэя, М. Блини, И. Стюарта: В 2-х т. / Пер. с англ. под ред. В.С. Автономова и С.А. Афонцева. СПб.: Экономическая школа, 2002 г. Т. 1. XVI + 668 с. – С. 106-124

3. Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: В 2-х частях. Ч.І: Учебное пособие. – Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 640 с.

4. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. – М.: Изд-во наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с.

5. Історія філософії. Словник / За заг. ред. В.І. Ярошовця. – К.: Знання України, 2005. – 1200 с.

6. Соколов Я.В., Ковалев В.В. Интерпретация основ бухгалтерского учета: опыт США / Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8. – С. 88-92

7. Трифонов Т. Счетоводна оптимизация на активи и пасиви (Управленски счетоводен анализ). Първа част. – София: Издателство Тракия-М, 2003. – 456с.

МАЛЮГА Наталія Михайлівна – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри аналізу і статистики, секретар вченої ради Житомирського державного технологічного університету, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України

Наукові інтереси:

– теорія й методологія бухгалтерського обліку і господарського контролю