

**ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В  
АНГЛОМОВНИХ КРАЇНАХ.  
ЧАСТИНА 2<sup>1</sup>**

*Досліджено особливості історичного розвитку теорії бухгалтерського обліку в  
англомовних країнах з 60-х рр. ХХ ст. до теперішнього часу.*

*Проведено її періодизацію*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах розвитку бухгалтерського обліку в Україні можна говорити про занепад наукових пошуків в теоретичній сфері. Про це свідчить зменшення кількості дисертаційних досліджень, присвячених проблемам теорії бухгалтерського обліку, та зазначають провідні вчені-обліковці – Ф.Ф. Бутинець, В.В. Ковальов, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, І.Н. Саннікова, Я.В. Соколов.

Однак існування такої ситуації є об'єктивним явищем, причиною чого є міжнародна гармонізація і стандартизація бухгалтерського обліку. МСФЗ за своєю сутністю є бухгалтерською доктриною, в основі якої покладений певний набір теорій бухгалтерського обліку. Відповідно розвиток теорії обліку в Україні відбувається шляхом впровадження готових теоретичних конструкцій, реалізованих в системі МСФЗ. Така тенденція може призвести до того, що фактично на сьогодні і відбулось, – до викоринення глибоких досліджень в сфері теорії бухгалтерського обліку.

Однією із причин відсутності публікацій теоретичного характеру також є відсутність глибоких напрацювань в бухгалтерському обліку в умовах функціонування розвиненої ринкової економіки. Тому більшість пропозицій щодо розвитку теорії бухгалтерського обліку, що висуваються українськими вченими і дослідниками, або базуються на існуючих в МСФЗ напрацюваннях, або надаються на основі аналізу вітчизняних умов розвитку ринкової економіки але без врахування досліджень в сфері теорії бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах, що були закладені в основу МСФЗ.

Для забезпечення подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку в Україні, на нашу думку, необхідним є синтез вітчизняних напрацювань в даній сфері із зарубіжними, що закладені в систему МСФЗ. Це зумовлює необхідність дослідження особливостей розвитку англо-американської теорії бухгалтерського обліку та їх порівняння з розвитком теорії обліку в Україні. Виявлення особливостей історичного розвитку теорії бухгалтерського обліку є ключем до вирішення проблем, які існують в бухгалтерському обліку на сучасному етапі.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням розвитку англо-американської теорії бухгалтерського обліку присвячені дослідження Ф.Ф. Бутинця, В.В. Ковальова, Н.М. Малюги, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, К.Ю. Циганкова, Л.А. Чайковської та ін.

**Мета дослідження.** Проведення періодизації, виявлення особливостей розвитку та сучасних напрямів теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Піднесення нормативної теорії бухгалтерського обліку – “Золотий вік” (середина 50-х рр. –70-ті рр. ХХ ст.). В англо-американській науковій обліковій літературі 60-ті рр. ХХ ст., використовуючи епітет, наданий К. Нельсоном в праці “Апріорні дослідження в бухгалтерському обліку” (1973), достатньо часто називають “золотим віком” у розвитку бухгалтерського обліку. Проф. С. Зефф та Р. Дайкман також іменують його “десятиріччям пробудження” – декадою, протягом якої бухгалтерські дослідження пробудили застосування наукового методу [16]. Цей період характеризується тим, що використання нормативної методології стало мейнстримом в наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку.

Однак виникнення та широке розповсюдження нормативної методології в бухгалтерському обліку не було революцією, оскільки така методологія використовувалась в

працях багатьох вчених-попередників. Частково нормативний підхід використовували вчені, праці яких відносяться до більш ранніх періодів (К. Макніл (1939), В.Е. Петон, А.К. Літтлтон (1940), А.К. Літтлтон (1953)). Також, як зазначає проф. Р. Маттесіч, до нормативної методології можна віднести наступні наукові напрями: німецька етично-нормативна теорія (І.Ф. Шер, Х. Нікліш, Е. Шмаленбах); британська нормативна теорія (А. Хоупвуд, Д. Купер, Т. Хопер, А. Пауелл та ін.); прагматично-нормативної теорії (В.Е. Петон, М. Мунітц, Р. Спрауз, Л. Голдберг) [26]. Однак саме під час “золотого віку” застосування нормативного підходу вийшло на новий якісний рівень, що дало значний поштовх для виявлення і вирішення проблем в бухгалтерському обліку та його розвитку в цілому. Оскільки період з 1955 року знаменувався очевидним підвищенням розуміння дослідниками нормативної методології.

Найвагоміший внесок в розвиток нормативної теорії зробили четверо дослідників: Р.Дж. Чемберс, Р. Маттесіч, Р. Стерлінг та К. Дівайн. Перші три автори випустили значну кількість праць, присвячених питанням теорії бухгалтерського обліку, а К. Дівайн був більше відомий як коментатор (критик), оскільки він мало публікувався до сьогодні, а тому було досить важко оцінити його внесок в розвиток науки [19, с. 17]. Наукові праці і критичні дослідження саме цих чотирьох авторів і стали причиною виділення “золотого віку” в бухгалтерському обліку, як окремого етапу його розвитку.

У складі цього етапу виділяють дві стадії – підготовча стадія та безпосередньо “золотий вік”.

Підготовча стадія характеризується працями, випущеними протягом 1955-1957 рр. Р.Дж. Чемберсом та Р. Маттесічем, які були піонерами у застосуванні комплексного нормативного підходу.

Як пише М.Дж.Р. Гаффікін, середина 50-х рр. відзначалась зміною типу літератури з обліку, що випускалась. Статті Р.Дж. Чемберса та Р. Маттесіча закликали вчених до більш серйозного ставлення науковців до бухгалтерської думки слідуючи поширеній течії модернізму, що призвело до використання ідей філософії науки. Ці статті складають основну частину інтелектуального спадку бухгалтерської науки [18, с. 16].

Підтвердженням визначальної ролі досліджень двох вищенаведених авторів того часу також є лист від 1983 р. до Р. Маттесіча від М. Муниці, його колеги по Університету Берклі, який писав: “ти і Чемберс незалежно почали досліджувати проблему всесторонньої теорії обліку у 1950-х. Боб Спрауз і я прийшли до цього декількома роками пізніше, і зобов'язані Вам обом за різні шляхи, які показують нам новий шлях як дивитись на старі проблеми; в той же час як багато інших дослідників залишаються осторонь від цих проблем” [25, с. 24].

До підготовчої стадії відносять дві статті Р.Дж. Чемберса за 1955 р. та 1957 р., та дві статті Р. Маттесіча 1956 р. та 1957 р. Зокрема статтю Р.Дж. Чемберса “Blueprint for a Theory of Accounting”, в якій автор визначив і обґрунтував, що необхідно очікувати від теорії бухгалтерського обліку, С. Хендерсон та

<sup>1</sup> Представлена стаття є другою частиною дослідження, присвяченого розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах і охоплює період з 60-х рр. ХХ ст. до теперішнього часу. Особливості розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах з кінця ХІХ ст. до 60-х рр. ХХ ст. було розкрито в першій частині дослідження, що було представлено в попередньому номері видання

Дж. Пейрсон вважали "першою зі статей, які справили величезний вплив на бухгалтерське дослідження і розвиток теорії" [19, с. 17].

Проф. Р.Дж. Чемберс, визначивши ціллю бухгалтерського обліку виконання функцій з забезпечення користувачів необхідною інформацією, намагався

удосконалити методологію обліку, яка б дозволяла досягти цієї цілі. Він вважав, що в цьому облік повинен слідувати за іншими дисциплінами [8, с. 8].

Загалом внесок Р.Дж. Чемберса та Р. Маттессіча на підготовчій стадії в розвиток теорії бухгалтерського обліку можна узагальнити наступним чином (табл. 1).

Таблиця 1. Внесок проф. Р.Дж. Чемберса та проф. Р. Маттессіча в розвиток теорії бухгалтерського обліку

№ з/п	Автор	Внесок
1	Р.Дж. Чемберс	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Обґрунтування методологічного монізму.</li> <li>2. Провів ґрунтовну оцінку існуючих академічних робіт в сфері обліку.</li> <li>3. Відмовився від описово-індукційної методології як методу дослідження в обліку.</li> <li>4. Визначив, що функцією обліку є обслуговування користувачів обліковою інформацією.</li> <li>5. Визначив місце бухгалтерського обліку в суспільстві.</li> <li>6. Вперше застосував міждисциплінарний підхід в дослідженнях з теорії обліку.</li> <li>7. Запропонував чотири тісно взаємопов'язані передумови як основні в теорії бухгалтерського обліку: <ul style="list-style-type: none"> <li>• суб'єкти бухгалтерського обліку – об'єднані системи;</li> <li>• такі системи раціонально управляються,</li> <li>• використовується допомога поточної і необхідної фінансової інформації,</li> <li>• джерелом якої є обслуговуюча функція</li> </ul> </li> </ol>
2	Р. Маттессіч	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Проводив синтез існуючих теорій.</li> <li>2. Запропонував альтернативні методи досліджень теорії бухгалтерського обліку.</li> <li>3. Вперше застосував матричний підхід в бухгалтерському обліку з метою виділення облікових аксіом.</li> <li>4. Намагався розробити універсальну теорію ведення бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації</li> </ol>

Характерним для двох авторів було застосування нових методів досліджень для розвитку теорії бухгалтерського обліку. Однак авторами застосовувались лише окремі методи, а не цілісна методологія. На цій стадії, на відміну від наступної, авторами не розглядалися філософські аспекти бухгалтерського обліку.

Відмінною ознакою методологічних праць "підготовчої стадії", представлених Р.Дж. Чемберсом та Р. Маттессічем була відмова від сприйняття теорії як простої, описової практики, звернення до якої розумілось ними як застосування наукової досконалості в бухгалтерському дослідженні та поясненні теорії [19, с. 19].

Безпосередньо "золотий вік" – друга стадія, яка характеризується повним прийняттям запропонованої Р.Дж. Чемберсом та Р. Маттессічем методології в якості основного інструменту розвитку теорії бухгалтерського обліку. Свідченням цього стало перенасичення фахових облікових журналів статтями з глибокою полемікою методологічного характеру. Як пише проф. М.Дж.Р. Гаффкін, в 60-ті рр. з'являються наступні заголовки статей "Метафізика прагматизму та бухгалтерії" (Н. Допух), "Абсолютизм та теорія бухгалтерського обліку" (Д. Грін), "Аксиоматичний метод та бухгалтерська наука" (М. Спенсер), "Бухгалтерський облік, систематизоване вчення та економіка" (Д. Фландерс) та "Індикатори прагматизму та емпіризму в бухгалтерській думці" (Ф. Бімс) [19, с. 20].

Окрім Р.Дж. Чемберса та Р. Маттессіча у 60-ті роки значний вплив на розвиток теорії бухгалтерського обліку здійснили Е. Едвардс та П. Белл, К. Дівайн, Ю. Ідзірі, Р. Стерлінг, Н. Бедфорд.

У 1961 р. Е. Едвардс та П. Белл випустили основну свою працю "Теорія і вимірювання доходу підприємств", яка була відповіддю на проблему, яка найбільше турбувала вчених бухгалтерів у 60-ті рр. ХХ ст. – оцінка вартості активів в умовах швидкої зміни цін на них, в умовах інфляційних процесів, для забезпечення користувачів надійною інформацією.

Теоретики того часу пропонували застосовувати багато різноманітних консервативних та радикальних підходів. Е. Едвардс та П. Белл першими з економістів-обліковців наголосили на недоцільності використання оцінки на основі історичних витрат, оскільки вона не задовольняла потреби користувачів бухгалтерської інформації. Автори запропонували для збереження значимості бухгалтерської інформації використовувати поточні ринкові ціни, а зокрема, вартість відтворення активів.

Проф. Е. Едвардс та П. Белл визначали менеджерів підприємства основними користувачами бухгалтерської інформації, а потреби інших користувачів менш важливими. Точка зору зовнішніх користувачів фінансової звітності не була на їх думку доміантною при прийнятті рішень відносно віддання переваг окремим процедурам ведення обліку.

Внаслідок цього функцією обліку ними було визначено забезпечення потреб управління, як засіб захисту проти шахрайства та крадіжок, що, на їх думку, було набагато важливішим ніж оцінки прийнятих рішень в управлінні діяльністю підприємства [17, с. 144]. Як зазначає проф. М.Дж. Гаффкін структуру праці Едвардса та Белла можна прирівняти з кафедральним готичним собором: така ж перебільшуюча та грандіозна, в якій кожен елемент неминуче залежить від інших і перевершує їх [19, с. 20].

У 1966 р. в праці "Бухгалтерський облік, вимірювання та економічна поведінка"<sup>2</sup> Р.Дж. Чемберс запропонував власний підхід до вирішення проблеми оцінки активів в умовах зміни цін на них, погоджуючись, що необхідно мати інформацію про вартість активів, яка дозволить приймати рішення про них в майбутньому. Цей підхід він назвав "СОСОА (continuously contemporary accounting)" – безперервний сучасний бухгалтерський облік. Він базувався на застосуванні поточних ринкових цін та був досить схожий до підходів, що використовували К. МакНіл та Р. Стерлінг. Впровадження системи "СОСОА" в практику передбачало зміну "бухгалтерської свідомості" (складалось два баланси – на основі історичних витрат та на основі "СОСОА"; гудвіл не визнавався активом, оскільки він не міг бути проданий), вона базувалась на застосуванні поточних ринкових цін та певною мірою суперечила принципу безперервності діяльності підприємства, оскільки цей метод фактично зумовлював продаж активів, за що "СОСОА" критикувалась Е. Едвардсом. В результаті "СОСОА" не була прийнята бухгалтерською спільнотою, а повністю ідеї Р.Дж. Чемберса ніколи не були впроваджені в практику.

Однак на думку автора підхід "СОСОА" не зовсім правильно був сприйнятий та розтлумачений науковцями, про що він зазначив вже пізніше – у 1976 р. в праці "Безперервний сучасний бухгалтерський облік: непорозуміння та викривлення" [12]. Зокрема, він виділяє, такі характеристики "СОСОА", відносно яких критика авторів є достатньо "тихою":

1. Підхід "СОСОА" технічно може використовуватись усюди. Всі обсяги грошей, які з'являються в будь-якому з балансів, здатні до відповідного доповнення, віднімання та відношення.

2. "СОСОА" надає баланс, який фактично є істотним відображенням фінансового стану на визначену дату, стану, який є і повним рахунком наслідків подій і угод до дати його складання і є надійною підставою для здійснення всіх різноманітних дій та здійснення бюджетування від зазначеної дати.

<sup>2</sup> Ця робота була написана під значним впливом досліджень Л. фон Мізеса та Ф. фон Хайека

3. Правило оцінки активів за "СОСОА" – єдине окреме правило, і результати його застосування загально зрозумілі, відображають кількість доступного багатства на певну дату виражену в грошовій одиниці.

4. Звітність відображає стан та результати діяльності на певну дату, що відповідають встановленим законом вимогам та забезпечують їх істинне і справедливе представлення.

5. Детальні відомості, з яких складається баланс за "СОСОА", незалежно перевіряються чи тестуються без застосування механізму суджень, намірів чи очікувань або внутрішніх розрахунків працівників підприємства [12, с. 150].

Проф. Р.Дж.Чемберс все своє життя намагався перетворити бухгалтерський облік на справжню наукову дисципліну. Це можна побачити навіть в його останній у житті статті – "Збіднілість бухгалтерських дискурсів" (1999).

Проф. Р. Маттессіч, як і Р.Дж.Чемберс, намагався встановити інтелектуальну досконалість бухгалтерського обліку як наукової дисципліни. Однак їх погляди відрізнялись у способах досягнення поставленої цілі. Р.Дж.Чемберс намагався створити нову теорію бухгалтерського обліку, що, в результаті, вилілось в створення "СОСОА", а Р. Маттессіч більше приділяв увагу розробці ґрунтовної інтелектуальної основи для практики бухгалтерського обліку на основі авторського підходу. Р. Маттессіч також відносять до дослідників-модерністів, оскільки при розробці власних рекомендацій він використовував широкий діапазон різноманітних дисциплін.

У 1955 р. Р. Маттессіч у своїй першій праці англійською мовою<sup>3</sup> "Сузір'я бухгалтерії та економіки" зробив спробу пошуку сфер перетину бухгалтерського обліку та економіки. Чим привернув до себе увагу значної кількості вчених (А. Літтлтон, Дж. Поуелсон та ін.), зокрема Р.Дж. Чемберса, з яким почав вести переписку.

А стаття 1957 р. "До загальних та аксіоматичних основ бухгалтерії з вступом до матричного формулювання бухгалтерських систем" мала ще більший вплив, та відіграла визначальну роль у його подальшій кар'єрі, оскільки після цієї публікації він був запрошений до Каліфорнійського Університету Берклі, де познайомився і в подальшому співпрацював з нобелівським лауреатом Ж. Дебре. Його наукові погляди також були сформовані під впливом вчителів – М. Муїца, Р. Спрауза та К. Дівайна. А його студентами були такі відомі на сьогодні вчені у сфері бухгалтерського обліку як Дж. Баттеруорт, Дж. Фелтам, Дж. Олсон, В. Кам та ін.

У вищевказаній статті автор виділив види обліку на мікро- та макрорівні, зокрема у складі мікрообліку він виділяв фінансовий та управлінський облік, вперше представив систему обліку за допомогою матричної алгебри. Однак як зазначає сам Р. Маттессіч [25, с. 23] основний спадок цієї статті полягає у розумінні того, що основи бухгалтерського обліку потребують змістовного обґрунтування. І хоча протягом трьох останніх десятиліть багато було зроблено в цьому напрямі досліджень, ця ідея не втратила своєї актуальності. Дуже багато експертів вводять себе в оману, вірячи в стійкість та безпечність нашої дисципліни, однак досить часто будують достатньо складні теоретичні структури на незвіданому та нестійкому підґрунті.

У 1964 р. вийшла фундаментальна праця Р. Маттессіча "Бухгалтерський облік та аналітичні методи" в якій автор, як і багато дослідників того часу, намагався ідентифікувати теоретичну структуру бухгалтерського обліку. Однак, як зазначив С. Арчер [9, с. 297], його дослідження відрізнялось від існуючих на той час книг з теорії бухгалтерського обліку тим, що можна було побачити із вступного параграфа праці, де автор продемонстрував глибоке розуміння облікового інструментарію, епістемологічних та методологічних проблем обліку, що походять з його очевидної впевненості відносно одержаних ідей та догм.

Праця Р. Маттессіча зробила значний внесок в теорію вимірювання в бухгалтерському обліку шляхом об'єднання різних кількісних теорій і методологій вимірювання. В ній була зроблена спроба об'єднати всі існуючі проблеми, що стосувались вимірювання в бухгалтерському обліку в одне ціле.

Це була перша спроба розробки аналітичної основи бухгалтерського обліку. Одержавши значну кількість схвальних відгуків у різноманітних фахових наукових журналах, вона однак жорстко критикувалась Р.Дж. Чемберсом. Його критика в основному, стосувалась методу, обраного Р. Маттессічем, – синтезу існуючих теорій, і, на його думку, автор так і не зміг відірватись від старих звичок, щоб провести повноцінний синтез. Сам Р. Маттессіч [25, с. 41] пояснював існування такої критики наступним чином: "Чемберс і я мали різні погляди відносно того, яким має бути характер бухгалтерського обліку. Ми наблизились до одних і тих же проблем, але Р. Чемберс підійшов до них з "поведінкової" точки зору, а я намагався їх роз'яснювати з позиції логічної та математичної досконалості".

Ще одним представником нормативної теорії був Юдзі Ідзирі, ціллю якого був пошук первинної теоретичної основи для обліку на основі історичних витрат. Основним напрямом його досліджень було вимірювання в системі обліку. У 1967 р. він видав працю "Основи бухгалтерського вимірювання: математичний, економічний та поведінковий запит". Вона складалась із восьми глав, присвячених фундаментальним проблемам обліку, що не обмежувались лише питанням історичних витрат, а також стосувались сутності вартості, аксіом оцінювання, структури подвійного запису і можливостей його розширення до багатовимірного обліку, аналізу лінійних агрегованих методів вимірювання, об'єктивності та надійності облікового вимірювання, взаємозв'язку облікового вимірювання та прийняття управлінських рішень.

Як пише проф. Р. Маттессіч, Ідзирі був наймолодший із тріади науковців 60-х рр., які намагались постулювати бухгалтерський облік, до того ж він мав найкращу серед них математичну підготовку, що дуже гарно показав у своїй роботі [25, с. 44]. Також Р. Маттессіч визнає, що його робота з точки зору побудови є послідовною і достатньо широкою, а тому розглядається як найбільш потужна сучасна теорія бухгалтерського обліку. А чисельні публікації Ю. Ідзирі та активна робота в Американській бухгалтерській асоціації (AAA) здійснили набагато більший вплив на академічний облік в США, можливо, ніж його власний [25, с. 45].

Проф. Г. Веймайр та С. Басу називають роботу Ю. Ідзирі класичним виданням, що розвиває всебічну теорію обліку від основного ведення записів до підготовки повноцінної фінансової звітності на основі історичних витрат супроти інших методів [41, с. 124].

Визначальною ознакою теорії Ю. Ідзирі була орієнтація на традиційну оцінку на основі історичних витрат та виведення аксіом оцінки конвенційного обліку (контроль, кількість та обмін) з яких він виводив правила оцінки, і які, на його думку, повинні бути покладені в основу розробки бухгалтерської практики (табл. 2).

На відміну від трьох вищевказаних представників "золотого віку", К. Дівайн має скромніші здобутки. Він видав лише одну основну працю "Дослідницька методологія і формування теорії обліку" (1960 р.) в журналі "The Accounting Review" [15]. В ній він розглянув такі питання як логічна структура і дедуктивні системи, вимірювання та індукція, поведінкові відносини, благоустрій і нормативні обов'язки. К. Дівайн проаналізував праці А. Літтлтона та Р. Маттессіча і дійшов висновку, що лише останній є безкомпромісним адвокатом аксіоматичної структури бухгалтерського обліку, прихильником розробки дедуктивної системи обліку.

<sup>3</sup> До цього він публікувався лише німецькою, оскільки за походженням є австрійцем

Таблиця 2. Аксиоми оцінки за проф. Юдзі Ідзирі [20, с. 38]

Назва аксіому	Сутність аксіому
Аксиома контролю (власності)	Набір всіх ресурсів, що знаходяться під контролем господарської одиниці в час $t$ , можуть бути унікально ідентифіковані на даний момент часу або пізніше
Аксиома кількостей	Всі ресурси, що знаходяться під контролем господарської одиниці в час $t$ , можуть бути унікально розподілені на класи ресурсів на даний момент часу або пізніше таким чином, що для кожного класу може бути визначений невід'ємний і такий, що додається, вимірник кількості. Цей вимірник має властивість, за якою два набори ресурсів того ж класу трактуються як замітники, якщо і тільки їх кількості є однаковими
Аксиома обмінів	Кожна зміна в наборі ресурсів, що знаходяться під контролем господарської одиниці може бути унікально класифікована

За словами проф. М.Дж.Р. Гаффікіна, до сьогодні, досить мало робіт К. Дівайна опубліковано (три його надбання були особисто ним опубліковані та особисто розповсюджені). Здається, що він отримував особисте задоволення, проводячи філософський аналіз бухгалтерського обліку. Він був найкращим як коментатор, філософ-аналітик. Однак, навіть за допомогою критики, його розуміння та власної інтерпретації чужих ідей він впливав на інших дослідників [19, с. 22].

Проф. Роберт Стерлінг у 1970 р. випустив свою найбільш значиму працю "Теорія вимірювання доходу підприємства", на основі захищеної у 1965 р. дисертації на здобуття ступеня доктора філософії. На відміну від Е. Едвардса та П. Белла він розглядав вимоги деяких груп користувачів, на що спрямовував власні дослідження. Зокрема, Р. Стерлінг намагався аналізувати існуючі проблеми на основі "моделі торговця", що дозволило йому виявити різні групи користувачів та їх різні інформаційні потреби. Автор класифікував користувачів інформації на "менеджерів", які за його підходом є торговцями товарами, та "інших користувачів". До таких інших заінтересованих одержувачів мають бути включені кредитори, власники (на противагу менеджерам), службовці та уряд. Ним детально не доліджувались інформаційні вимоги кожної групи зовнішніх користувачів, оскільки він не вважав їх важливими. Причиною чого було те, що всі зовнішні користувачі розглядалися як гомогенно розумні, а, відповідно, вони були заінтересовані в одержанні інформації.

Проф. Р. Стерлінг, як і Р.Дж. Чемберс, був раннім прихильником ринково-орієнтованого бухгалтерського обліку, що можна простежити у вищенаведеній праці [41, с. 125]. Він також відомий по своїх публікаціях, присвячених конструюванню та структурі теорії бухгалтерського обліку, принципам бухгалтерського обліку (консерватизму, безперервності діяльності), оцінці активів, проблемам застосування ринкової вартості, позитивній теорії бухгалтерського обліку в провідних фахових журналах світу ("Abacus", "Journal of accounting research", "The Accounting Review" та ін.).

Проведений аналіз досліджень представників "золотого віку" теорії обліку дозволяє встановити, що Р. Дж. Чемберс та Р. Маттессіча щодо підвищення інтелектуальної досконалості теорії бухгалтерського обліку знайшли значну кількість однодумців. Ці зусилля також співпали зі значним розвитком бухгалтерської професії, починаючи з 30 рр. XX ст., а саме, з пошуком теоретичних основ бухгалтерського обліку. Вони дотримувались модерністських поглядів, намагались розробляти науку бухгалтерський облік, вірячи в те, що наука представляє найвищий стандарт у визначенні інтелектуальної досконалості [18, с. 16].

Слід зауважити, що заклики Р.Дж. Чемберса та Р. Маттессіча щодо підвищення інтелектуальної досконалості теорії бухгалтерського обліку знайшли значну кількість однодумців. Ці зусилля також співпали зі значним розвитком бухгалтерської професії, починаючи з 30 рр. XX ст., а саме, з пошуком теоретичних основ бухгалтерського обліку. Вони дотримувались модерністських поглядів, намагались розробляти науку бухгалтерський облік, вірячи в те, що наука представляє найвищий стандарт у визначенні інтелектуальної досконалості [18, с. 16].

Що стосується інших основних робіт періоду, то незважаючи на їх математичне спрямування, праця Ю. Ідзирі була не стільки узагальнюючою, як праці Р. Дж. Чемберса та Р. Маттессіча. В той час, як інші дослідники концентрували увагу на загальній теорії

бухгалтерського обліку, Ю. Ідзирі намагався теоретично обґрунтувати застосування оцінки на основі історичних витрат. Такі ж коментарі можна було б застосовувати і до Н. Бедфорда (1965 р.) який намагався обґрунтувати теоретичні основи вимірювання і обліку доходу [19, с. 21].

Професійне визнання нормативної теорії. Квінтесенцією розвитку нормативного підходу в бухгалтерському обліку стала публікація документу професійної бухгалтерської організації, який містив у собі положення нормативної теорії, який фактично на рівні професійної бухгалтерської спільноти визнавав ключову роль нормативної теорії в розвитку бухгалтерського обліку. Так, у 1966 р. AAA, як головна академічна бухгалтерська організація, а, зокрема, спеціальний комітет з розробки, опублікував "Положення про базову теорію бухгалтерського обліку" (A Statement of Basic Accounting Theory – ASOBAT). Комітет намагався розробити інтегроване Положення з теорії обліку, яке б слугувало керівним принципом бухгалтерам-педагогам, практикам та всім заінтересованим в бухгалтерському обліку. Положення повинно було включати адекватну підтримку для кожної його прийнятної позиції, яку можна було б пояснити, щоб забезпечити ясність і в той же час бути небагатослівним та могло виконуватись.

Це положення було написано комітетом із дев'яти членів, складалось з п'яти глав і мало розмір 98 сторінок. Воно передбачало застосування компромісного варіанту у підходах до оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Компроміс полягав у розширенні обсягів даних, які розкривались у фінансовій звітності, наприклад, інформація розкривалась як із застосуванням принципу консерватизму, так і за ринковою вартістю. Таку інформацію розміщували в окремих рядках звітності.

Про застосування саме нормативного підходу в ASOBAT свідчать слова одного з його розробників: "Комітет AAA працював для ідентифікації фундаментальних концепцій на основі яких бухгалтерська практика може бути оцінена" [43, с. 31].

Як зазначає Ч. Златкович, голова комітету, що займався розробкою ASOBAT, це положення характеризується певним відступом від попередніх положень, які стосувались принципів обліку і були раніше опубліковані AAA [43, с. 31].

Положення "ASOBAT" включало наступні глави: вступ, бухгалтерські стандарти, бухгалтерська інформація для зовнішніх користувачів, бухгалтерська інформація для внутрішнього управління, розширення теорії бухгалтерського обліку, а також два додатки. Додатки ілюстрували рекомендації щодо впровадження відображення облікової інформації в звітності, деякі загальні рекомендації щодо зміни існуючої бухгалтерської практики, однак головне їх призначення було встановити основу концепції, яка дозволить розсудити окремі випадки з бухгалтерської практики.

Як зазначає С. Зефф, ASOBAT змінило напрям наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку від моделей оцінки активів до "корисності при прийнятті рішень" фінансової звітності. Положення визначало бухгалтерський облік як "процес ідентифікації, вимірювання і надання економічної інформації для вирішення інформаційних суджень та рішень користувачами інформації". Хоча таке визначення не є якимось винятковим на сьогодні, однак на той час, в умовах дискусій щодо обрання одного із альтернативних методів оцінки активів, воно було просто "ковтком свіжого повітря" [42, с. 96].

Проф. Р. Стерлінг вихід ASOBAT оцінив наступним чином: комітет запропонував нам розглядати бухгалтерський облік як вимірювально-інформаційну систему. Цей новий погляд усуває одні проблеми, однак піднімає інші. При такому новому розумінні бухгалтерського обліку вимірювання в бухгалтерському обліку є завершальною функцією [37, с. 100]. Цей документ є революційним при його порівнянні з сьогодишньою практикою та освітою. А його відмінність полягає в двох основних відношеннях: методологія та світогляд [37, с. 95].

У 1977 р. Комітетом було опубліковано Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень (Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA)) для опису існуючої структури та запасу знань про облік для внутрішніх користувачів та його виникнення. В цьому положенні вперше було документально задекларовано, що розвиток теорії бухгалтерського обліку має розглядатись на основі врахування усіх підходів, оскільки "навіть існуючі набори підходів (парадигми), не можуть вважатись єдино правильними, та можуть мати власне розуміння правди" [36, с. 50]. Розробники "SATTA" надали власну інтерпретацію існуючих недоліків теорії обліку на основі однієї із стадій розвитку науки за парадигмальним підходом Т.С. Куна – стадією кризи парадигм. Представники Комітету розглядали різні теорії як парадигми, що йдуть за циклом аномалій, сумніваючись в надійності нових теорій та в їх домінуючій ролі.

На думку розробників "SATTA" не дивлячись на те, що еволюційний підхід до формування теорії бухгалтерського обліку є досить поширеним та має значні переваги і перспективи розвитку, слід застосовувати альтернативний варіант – концепцію парадигм Т.С. Куна. Основною причиною чого називається той факт, що за останні два десятиліття (70-80-ті рр.) в бухгалтерській літературі з'являються праці, які характеризують непослідовність еволюційного розвитку теорії бухгалтерського обліку [36, с. 41]. Зміни в процесі теоретизації бухгалтерського обліку є більш революційними ніж еволюційними, а бухгалтерський облік, як наукова дисципліна, переживав періоди війни парадигм різних шкіл. Комітет розрізняє три основні теоретичні підходи: 1) класичний ("справжнього доходу" та індуктивний); 2) корисності для прийняття рішень; 3) інформаційної економіки [36, с. 5]. Це дозволило створити підстави,

необхідні для подальшої перевірки причин неспроможності забезпечення бухгалтерським обліком взаємоузгодженості стосовно питань "загальної" теорії фінансової звітності. Тобто Комітет намагався обґрунтувати явне розходження в існуючих теоріях за допомогою стадії революції науки на основі концепції Т.С. Куна.

Поява SATTA викликала значний інтерес у багатьох дослідників та вчених, частина з яких підтримувала задекларовані положення, а інші – піддавали SATTA критиці. Так, проф. Т. Моук [31, с. 36] визначив два основні недоліки запропонованої в "SATTA" класифікації теоретичних підходів: 1) в ній не розподілені теоретики обліку до 60-х рр. XX ст. та теоретики 60-х рр.; 2) в класифікації, у підході корисність для прийняття рішень, змішані вчені-обліковці, що займаються емпіричними дослідженнями ринку капіталу (Дж. Гонедес, У. Бівер, Р. Болл та Ф. Браун), та представники нормативного підходу, дослідники-апріористами, – Р.Дж. Чемберс, Р. Стерлінг.

Застосування в SATTA парадигмального підходу Т.С. Куна взагалі відкрило новий напрям теорії бухгалтерського обліку – розвиток обліку на основі застосування різноманітних методологій наукових змін. Значна кількість дослідників, а саме М.К. Уеллс, Д. Фламхольц, А. Ріаї-Белькаой, Дж.Е. Баттеруорт, Х. Фальк, Р.В. Маттессіч, Дж.Е. Баттеруорт, Б.Е. Кашінг, Р.К. Еліот, Б. Лев, В. Кам, Д.Дж. Гоувс, А. Ревінкель, М. Глаутье, почали використовувати парадигмальний підхід Т.С. Куна, Р.С. Лафлін – "епістеміологічний анархізм" П. Фейербанда, Т. Моук – "фальсифікаціонізм" К. Поппера та "науково-дослідницькі програми" І. Лакатоса, П. Кватроне та Н.Дж. Фосс – концепцію "дослідницьких традицій" Л. Лаудана.

Не зважаючи на критику SATTA з боку багатьох дослідників, вихід цього положення вирішив поставлену перед ним мету – підсумувати існуючі напрацювання з теорії бухгалтерського обліку. Навіть якщо в самому положенні підведені підсумки не були всеохоплюючими, критика положення, яка з'явилась в багатьох провідних виданнях світу, дозволила виявити стан та існуючі напрями розвитку теорії бухгалтерського обліку на той час. Порівняльна характеристика ASOBAT і SATTA наведена в табл. 3.

Таблиця 3. Порівняльна характеристика ASOBAT і SATTA

Критерій порівняння	ASOBAT	SATTA
Розробники	Обидва положення були написані колективом авторитетних вчених свого часу, які здійснили значний вплив на розвиток теорії обліку в цей період Ч. Златкович – голова, М. Бедфорд, Н. Черчілл, П. Фертіг, Р. Моррісон, Р. Салмонсон, Дж. Сортер, Л. Венс	Л. Ревсін – голова, Дж. Демскі, Дж. Кеннеллі, К. Ларсон, Дж. Стаубус, Р. Стерлінг, Дж. Вейгандт, С. Зефф
Мета розробки	Параметризація теорії обліку	Опис та аналіз існуючої літератури з теорії обліку, розробка підходів до розвитку теорії обліку
Існування єдиної (загальної) теорії обліку	Намагання розробки єдиної універсальної теорії обліку на основі застосування дедуктивного методу досліджень	Проголошення ідей теоретичного плюралізму та заперечення пошуку універсальної теорії обліку, через неспроможність роз'яснення однією теорією всіх проблем, які постають перед бухгалтерським обліком
Орієнтація теорії обліку	Розгляд бухгалтерського обліку як окремої інституційної структури	Задоволення потреб користувачів

Основна тенденцію в розвитку теорії обліку, яку дозволяє виявити порівняння ASOBAT і SATTA (табл. 3), полягає в тому, що відбувається зміна ролі бухгалтерського обліку. Можна навіть сказати, що вже починаючи з користувацько-орієнтованого підходу, передбаченого в ASOBAT і остаточно оформленого в SATTA бухгалтерський облік набуває певних функцій, або мету, яка задається метасуб'єктом обліку. Тобто зникає стійкість обліку як окремої сталої інституційної структури, на заміну чому приходить орієнтація на користувача облікової інформації.

Проф. М.Дж.Р. Гаффікін зазначає з цього приводу, "що бухгалтерський облік з цього часу починає бути залежним від забаганок ринку облікової інформації. Відбувається зміщення акценту обліку в сторону користувачів облікової інформації" [18, с. 15].

Сучасний етап розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Позитивна теорія. Вже в SATTA можна прослідкувати відхід від суто нормативного підходу до розвитку теорії бухгалтерського обліку, на який були орієнтовані

розробники ASOBAT. В бухгалтерському обліку відбувся перехід від нормативної до позитивної теорії розвитку бухгалтерського обліку.

Свідченням цього є той факт, що вже після 60-х рр. дослідження в бухгалтерському обліку стали зовсім іншою історією, оскільки провідні журнали на той час відображали ідею проведення емпіричних досліджень, які, як передбачалось, відповідали науковим принципам. Журнали були переважані математичними моделями, емпіричними доказами висунутих гіпотез, естетичними і статистичними техніками та ін., навіть за наявності різноманіття наукових теорій вони всі були узгоджені в межах єдиної методології [30, с. 86]. Що ж стало причиною зміни вектору розвитку методології наукових досліджень в теорії бухгалтерського обліку? Які переваги для розвитку бухгалтерського обліку надає застосування позитивної методології?

Як зазначає проф. М.Дж. Гаффікін, загалом, емпіричні дослідження з 70-х рр. сприймалися як єдино прийнятні, що було результатом сильних впливів, що здійснювались на дослідників безпосередньо чи опосередковано з багатьох

сторін, включаючи: уподобання деяких редакторів журналів, дослідницьке вчення, дослідницька технологія, "офіційні" дослідницькі "видання", сучасні дослідницькі течії (наприклад, премії членам Рочестерської школи), та впливові економічні "теорії" [19, с. 29]. Так, наприклад, Н. Допух, будучи тривалий час редактором "Журналу з бухгалтерських досліджень" висловлював думку щодо знищення "традиційної форми нормативного теоретизування" [19, с. 24].

Також на застосування позитивізму в якості основної теорії бухгалтерського обліку вплинуло широке застосування позитивізму в економічній науці загалом, зокрема, теоретично-методологічні погляди М. Фрідмена. Як зазначають Л. Боланд та І. Гордон [10, с. 142] позитивна теорія обліку показує спосіб застосування економічного позитивізму.

Датою виникнення позитивної теорії обліку можна вважати 1978 р., коли в журналі "The accounting review" [40] Росс Уоттс та Джерольд Циммерманн випустили статтю під назвою "До позитивної теорії детермінації бухгалтерського обліку". Метою створення позитивної теорії автори називають необхідність: обґрунтування тиску на процес стандартизації бухгалтерського обліку; пояснення ефекту впливу різних бухгалтерських стандартів на окремих суб'єктів; обґрунтування бажань різних груп витратити ресурси для впливу на процес стандартизації.

Дослідження авторів викликали появу цілої хвилі наукових публікацій, оскільки вони характеризувались нищівною критикою нормативної методології в дусі М. Фрідмена та вчених, що її використовують. В цих публікаціях одні автори – захисники нормативної методології, критикували позитивну теорію<sup>4</sup>, а інші – навпаки, ставали на її захист<sup>5</sup> та здійснювали дослідження в цьому напрямі.

У 1986 р. Р. Уоттс та Дж. Циммерманн випустили книгу "Позитивна теорія бухгалтерського обліку", в якій було представлено еволюцію позитивних досліджень в обліку, виділені методологічні критерії таких досліджень, оцінено досягнення та визначено сучасний статус позитивних досліджень. Вона мала значний вплив на дослідження в сфері бухгалтерського обліку. Проф. Т. С. Моук пояснює це наступним чином: "позитивна теорія обліку була успішною внаслідок того, що вона сприймалась аудиторією, налаштованою до наукової риторики – з одного боку, і до риторики рейганівської ери відміни державного контролю, таким чином, дозволяючи пропустити деякі недоліки наукового характеру задля риторики повстання проти державного регулювання корпоративного обліку" [31, с. 55]. Тобто позитивна теорія, як зазначають Н. Чабрак та Е. Берроус, була теорією ідеологічної направленості, оскільки підтримувалась символічною фігурою М. Фрідмена та політикою дерегулювання Р. Рейгана [11].

Вихід книги Р. Уоттса та Дж. Циммерманна остаточно оформив створення позитивної теорії обліку, оскільки на її появу критичними статтями відреагували представники "золотого віку" – Р. Стерлінг (1990), Р. Маттессіч (1992) та Р. Дж. Чемберс (1993).

У статті 1990 р. "Позитивна теорія бухгалтерського обліку: десятирічна перспектива" [39] Р. Уоттс та Дж. Циммерманн провели аналіз критики стосовно авторських публікацій, присвячених позитивній теорії обліку. Вони об'єднали всі аргументи в дві групи. До першої групи була віднесена критика, що стосувалась методів дослідження, включаючи наведені узагальнення і висновки на їх основі (Р. Болл, Дж. Фостер, Р. Хольтхаузен, Р. Лефтівч, А. Макі). До другої – критика, пов'язана з обраною

методологією, включаючи філософію науки (Ч. Хрістенсон, Дж. Уїтінгтон, Р. Хайнс). Автори дають детальну відповідь критикам в розрізі двох вищезазначених груп. Так, одним із напрямів критики була сама назва "позитивна теорія бухгалтерського обліку", на що автори відповідають, що "первинною причиною вибору цього прикметника... було підкреслення того, що роль теорії бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні пояснення і передбачення бухгалтерської практики" [39, с. 148].

Позитивна теорія бухгалтерського обліку визначає, що дослідження в сфері бухгалтерського обліку може використовуватись для передбачення реакції ринку цінних паперів на розкриття бухгалтерської інформації. Але позитивна теорія не може приписувати як повинен бути вимірний дохід в фінансовій звітності чи як ціни на акції повинні бути оцінені на основі бухгалтерської інформації.

В цілому позитивна теорія бухгалтерського обліку стосується того "що є", а не того "що повинно бути". Вона намагається відповісти на наступні запитання: "пояснити, чому бухгалтерський облік є тим, чим він є, чому бухгалтери роблять те, що вони роблять, і які є ефекти впливу цього феномену на людей при розподілі ресурсів. Така позитивна теорія – це передумова для відповіді на інтересуючі нас нормативні запитання" [22, с. 13]. Позитивна теорія бухгалтерського обліку представляє собою екстремальну форму емпіризму і реакцію на нормативну методологію апріорних теоретиків обліку, які правила протягом попередніх десятиліть [34, с. 87].

Починаючи з середини 70-х рр., базуючись на положеннях неокласичної економічної теорії, портфельній та агентській теоріях, панівною методологією в розвитку теорії бухгалтерського обліку стала позитивна теорія. З моменту свого виникнення вона пройшла декілька стадій свого розвитку.

І стадія – дослідження попередників позитивізму. Позитивна теорія бухгалтерського обліку не виникла в результаті революційного наукового відкриття двох вчених, вона має свої корені, тобто дослідження, які стали передумовою виникнення теорії.

Проф. А. Меліс [27] встановила, що попередником розробки позитивної теорії бухгалтерського обліку був професор з університету Генуї Альдо Амадуцці, який у 1949 р. випустив книгу "Конфлікт та рівновага інтересів в корпоративних фінансових звітах". Альдо Амадуцці намагався побудувати таку теорію бухгалтерського обліку, яка б відповідала реальному життю, тобто бухгалтерській практиці, аніж теорію, що б приписувала цілі фінансової звітності (доходо-орієнтований чи пропріетарний підхід).

Наприкінці 60-х, початку 70-х рр. ХХ ст. були випущені оригінальні роботи В. Бівера, Р. Болла та Ф. Брауна, які застосували емпіричні фінансові методи в фінансовому обліку. Їх роботи характеризуються заміною нормативного підходу на інформаційний підхід, що відображається в дослідженнях з фінансового обліку в умовах інформаційної економіки, цін на акції та врахування поведінкового аспекту.

Так, у статті 1973 р. "Що повинно бути з цілями FASB" В. Бівер підсумував позитивну теорію ефективних ринків, теорію та докази того як розкриття, бухгалтерські техніки, і зміни в цих техніках впливають на ціни на цінні папери. Проф. М. Йенсен [21, с. 18] визначає цю статтю як ідеальний приклад того, коли лише застосування ґрунтовної позитивної теорії обліку може дати відповідь на такі нормативні питання, як, наприклад: що повинна робити FASB?

Також початок розвитку позитивістського напрямку в бухгалтерському обліку можна вже побачити в більш ранніх працях Р. Уотса 1974 та 1977 рр. Зокрема, він досліджував проблеми наявності різносторонніх інтересів користувачів облікової інформації – таких як корпоративний менеджмент, працівники-бухгалтери, стокхолдери, кредитори, регулюючі організації, аналітики ринку цінних паперів, аудитори тощо.

Узагальнюючи результати досліджень попередників позитивізму М. Кабір [22, с. 4] зазначає, що ці вчені займались дослідженням взаємозв'язку між

<sup>4</sup> Проф. Гарвардського університету Ч. Хрістенсон, проаналізувавши запропоновану теорію, дійшов висновку, що вона не відповідає виділенням К. Поппером пропозиціям демаркації науки від метафізики [18, с. 1]

<sup>5</sup> Л. Боланд та І. Гордон провівши аналіз критики позитивізму встановили, що методологія не може бути нормативною, оскільки методологи можуть обслуговувати розкриття та пояснення обмежених ідеологічних та методологічних уподобань, реалізованих в будь-якому дослідженні. Тобто для споживачів на методологічному ринку буде корисним знати точно, що вони купують [11]

оприлюдненими бухгалтерськими даними та їх впливом на ціну акцій. В основі цих досліджень вони використали гіпотезу ефективності ринку, висунуту у 1965 р. Ю. Фамоу: ринок є ефективним, якщо він швидко адаптується до нової інформації. На її основі були розроблені математичні моделі CAPM та APM, що дозволили розраховувати ціни опціонів та акцій, і які використовувались в дослідженнях попередниками позитивізму.

II стадія – дослідження розробників позитивізму. Виділення цього етапу безпосередньо пов'язано з дослідженнями Р. Уоттса та Дж. Циммерманна, розглянутими вище. На думку авторів позитивні дослідження зробили наступний внесок в розвиток бухгалтерського обліку:

- було створено інтуїтивно ймовірну концептуальну основу розуміння бухгалтерського обліку;
- заохочено дослідників в сфері обліку підкреслювати центральну роль договірних витрат в теорії бухгалтерського обліку;
- роз'яснено, чому використовується бухгалтерський облік і створено концептуальну основу для передбачення бухгалтерського вибору;
- визначено, як впливає вибір методів бухгалтерського обліку на економічні вигоди сторін договірних відносин;
- сформульовано розуміння бухгалтерського обліку з позиції договірних витрат [39, с. 150-151].

Праці Р. Уоттса та Дж. Циммерманна задали тон в дослідженнях у сфері бухгалтерського обліку та здійснили значний вплив на розвиток теорії обліку та процес його стандартизації. Так, проф. В.В. Ковальов [1, с. 137] зазначає, що вплив позитивістів чітко проявляється в останніх міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, які перенасичені термінами “цінність”, “ринкова вартість”, “справедлива вартість”, “ризик”, “активний ринок” тощо.

Однак як пише новозеландський дослідник М. Мільне [28] в сфері соціального обліку, емпірики, приступаючи до вивчення позитивної теорії обліку, як основи для поведінки розкриття соціальної інформації, не змогли наслідувати аргументи монографії Р. Уоттса та Дж. Циммерманна та підтримати цей тон позитивних наукових досліджень.

III стадія – розробки позитивістів-сучасників. Сучасний етап розвитку позитивізму характеризується виділенням двох основних незалежних напрямів – американського та англійського.

Представниками американського позитивізму є наукові школи університетів Чикаго, Массачусетс, Рочестер, Стенфорд, в яких чітко вирізняються напрями наукових пошуків в їх наукових програмах на здобуття ступеня доктора філософії. Позитивні дослідження підтримуються такими відомими фаховими журналами як “The Accounting Review”, “Journal of Accounting Research”, “Journal of Accounting and Economics”, “Contemporary Research”, “Review of Accounting Studies”.

Починаючи з 90-х рр. і по наш час значна кількість представників позитивної теорії обліку присвятили свої дослідження проблемам значимості бухгалтерської інформації для ринку капіталу, особливостям її сприйняття користувачами. Як наслідок, з середини 90-х рр. в результаті тривалих наукових дискусій викристалізувався окремий напрям наукових досліджень, пов'язаний з консерватизмом<sup>6</sup>. У складі цього напрямку можна виділити дві сфери досліджень. Перша, пов'язана з впливом бухгалтерського консерватизму на ринкову вартість підприємства (Дж.А. Ольсон, Дж.А. Фелтам, Б. Лев, Р. Уоттс). До проблем, які включаються до цієї сфери досліджень, відносяться встановлення ролі та

значення облікового консерватизму, аналіз асиметрії між доходами, ринковою-балансовою вартістю та консерватизмом у фінансовій звітності, вимірювання та дєвєсть оцїнки консерватизму фїрми, інформацийна роль консерватизму, розробка концептуальних моделей прийняття рїшень при застосуванні консерватизму в бухгалтерському обліку, моделювання аналізу формування вартості фїрми на основі бухгалтерських даних в умовах застосування концепції консерватизму тощо. Друга – пов'язана з консерватизмом сприйняття облікової інформації, базується на гіпотезі С. Басу, що відношення між щорічним доходом та щорічною прибутковістю акцій фїрм змінюється згідно характеру новин протягом року (С. Басу Р.М. Бушман, Дж.Д. Пьотроскі, С.Дж. Райан, В. Гуйей, Р. Вереккіа, Р.А. Брайер, Б.Х. Кїм, М. Пєвзнер).

Також одним із актуальних підходів в розвитку позитивної теорії бухгалтерського обліку є, подібні між собою, концепція управління прибутком (earning management) і креативного обліку, яким присвячені дослідження О. Амата, Ч.В. Малфорда, М.Р. Мєтьюса, М.Х.Б. Перери, Х. Столови та ін.

Англійський позитивізм представлений такими вченими як Е. Хоупвуд, М. Пауер, П. Міллер, К. Чемпен, А. Меннікен, Д. Купер, а його поява пов'язана з випуском британського журналу “Accounting, Organization and Society”, присвяченого висвітленню соціологічних та організаційних аспектів бухгалтерського обліку [34, с. 88].

Виділення цього напряму пов'язано з його орієнтацією на застосування соціології, психології, історії і політичної економії в бухгалтерському обліку. Його засновником<sup>7</sup> був Ентоні Хоупвуд, який ще наприкінці 70-х рр. зазначав, що ми повинні приділяти увагу соціальним та організаційним контекстам, в яких оперує бухгалтерський облік.

Положення даного напряму досліджень також були перенесені на управлінський облік, зокрема, глибокі дослідження в цій сфері були проведені проф. Пітер Міллером з Лондонської Школи Економіки.

Нова нормативна теорія. Незважаючи на значні досягнення і результати, одержані в результаті широкого запровадження позитивної теорії бухгалтерського обліку, з часом з'явилися контрприкладі, які виявились “нарїжним каменем” для адептїв позитивїзму. Це дало новий поштовх розвитку нормативної теорії бухгалтерського обліку та було викликано трьома факторами:

1. Позитивна методологія дозволила, окрім самої себе, чїтко виокремити нормативну теорїю бухгалтерського обліку, вказати на її недолїки та вузькі мїсця, що дозволило видїлити шляхи та напрями її удосконалення та розвитку. Авторитетні вчені в сфері бухгалтерського обліку (Р.Дж. Чемберс, Р. Маттєссїч) не “відїйшли” від наукових досліджень, а уважно дослідивши постулати позитивної теорії бухгалтерського обліку, критично позитивїстів нормативної методології, розвинули власні і запропонували вже адаптовані нормативні теорїї обліку.

2. Поява нових завдань, які постали перед обліком, зумовила необхідність удосконалення його теорії. Так, наприклад, необхідність забезпечення надання бухгалтерським обліком інформації соціального та екологічного характеру, інформації про інтелектуальний капітал підприємства, викликана переходом економіки в постіндустріальну фазу розвитку, зумовила необхідність розробки теорії соціального та екологічного обліку, обліку інтелектуального капіталу. Однак позитивна теорія обліку виявилась нездатною вирішити цю проблему, що зумовило актуалїзацію нормативних досліджень в сфері обліку.

<sup>7</sup> Слід зазначити, що, все ж таки, першим із дослідників-бухгалтерів, хто висунув ідею, що бухгалтерський облік повинен змінюватись разом зі змінами, які відбуваються в суспільстві, був ДР Скотт.

<sup>6</sup> Детальніше див. Легенчук С.Ф. Обліковий консерватизм: історія виникнення, еволюція напрямів дослідження // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 1. – С. 68-76

Також звернення до нормативних досліджень в обліку пов'язані з необхідністю удосконалення управлінських та користувачьких аспектів якісних характеристик фінансової звітності, на чому наголошують представники FASB. Це пов'язано з тим, що з результатів позитивних досліджень не можуть бути виведені нормативні приписи.

З. Деякі автори, спостерігаючи за дебатами прихильників нормативної та позитивної теорії дійшли компромісного варіанту – що для розвитку теорії бухгалтерського обліку необхідним є комплексне застосування нормативної та позитивної методології.

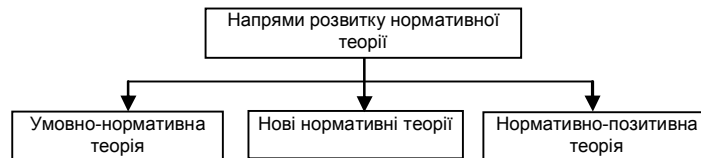


Рис. 1. Нові напрями розвитку нормативної теорії бухгалтерського обліку

Проф. Р. Матессіч фактично виявився одним із класиків нормативної методології, який виступив не лише з критикою позитивної теорії обліку, а й вказав на її некоректність відносно нормативних теорій Р.Дж. Чемберса, Е. Едвардса та П. Белла, Р. Стерлінга, зокрема, щодо неправильного уявлення про емпіричну законність гіпотез в нормативних теоріях.

У відповідь на критику позитивістів та з метою відновлення актуальності застосування нормативної методології Р. Матессіч розробив умовно-нормативну теорію обліку.

Основною ознакою умовно-нормативної теорії бухгалтерського обліку є включення цілі, разом з інструментальними гіпотезами (тобто емпірично встановленими значеннями та відношеннями) до складу теоретичної структури. Це робить відповідну теорію умовною в тому, наскільки включені і чітко встановлені норми складають умови, за яких така теорія має силу. Таким чином умовно-нормативна-теорія бухгалтерського обліку – це теоретична концепція, що передбачає набір інструментальних гіпотез залежно від специфічних інформаційних цілей чи мети, що переслідується і є майже обов'язковою в кінцевому випадку [26, с. 190].

Розвиток нових нормативних теорій пов'язаний з неможливістю позитивної теорії відповідати вимогам мегаспостерігача системи обліку (власникам, управлінцям, інвесторам, кредиторам, державним установам, регулюючим організаціям), які потребують інформації про нові об'єкти бухгалтерського спостереження, відносно яких відсутня бухгалтерська практика.

Так, у 1997 р. Дж. Елкінгтон запропонував підхід "Потрійна звітність" (Triple Bottom Line reporting), в якій передбачалося відображати не лише результати і стан фінансово-економічної діяльності підприємства, а також соціальну діяльність і інформацію про навколишнє середовище. Це дало значний поштовх розвитку соціально-екологічно-орієнтованого обліку (environmental accounting). Однак розвиток теорії цих напрямів обліку неможливий без застосування нормативної методології, оскільки впровадження нових об'єктів в систему бухгалтерського обліку передбачає запровадження норм, які визначатимуть, яким повинен бути облік, а не описуватимуть і прогнозуватимуть практику.

Як зазначає С. Ллевеллін [24, с. 112], якщо бухгалтерський облік не буде повторно з'єднаний з нормативними соціальними та етичними теоріями, то це дуже обмежить сферу його поширення. Однак це повинно бути не просто електичне використання соціальних теорій, а мають бути налагоджені чіткі взаємозв'язки з соціальною політикою, які впливатимуть на бухгалтерське вимірювання. Повинна бути розроблена така методологія бухгалтерського обліку, яка забезпечить соціально справедливий розподіл активів, та буде звільнена від обмежуючих управлінських границь.

Вищенаведене дозволяє виділити наступні напрями розвитку нормативної теорії на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку (рис. 1).

Розвиток умовно-нормативної теорії обліку пов'язаний з ім'ям проф. Р. Матессіча [26]. Аналізуючи критику нормативної теорії вченими-позитивістами, зокрема, робіт Р.Дж. Чемберса, Е. Едвардса та П. Белла, він визначив, що її основою була відсутність підтримки розроблених теорій емпіричними дослідженнями. Хоча як зазначає проф. В.Ф. Чуа дослідники-нормативісти вірили в можливість емпіричного тестування власних наукових теорій [14, с. 602].

Іншою причиною розвитку нових нормативних теорій є необхідність застосування нормативного підходу при розробці стандартів та принципів бухгалтерського обліку. Представники FASB наголошують на доцільності його застосування при дослідженні:

- співвідношення одних бухгалтерських правил з іншими правилами;
- розуміння бухгалтерських правил;
- доречності бухгалтерських правил;
- нейтральності бухгалтерських правил;
- впливу бухгалтерських правил на результати звітності та розкриття, і як вони співвідносяться економічними подіями, що відображаються в звітності;
- застосування бухгалтерських правил стосовно витрат і вигід [32, с. 93].

Нормативно-позитивний синтез. Будь-яка теорія все ж таки залишається теорією, а не законом. А у випадку неможливості засвідчення остаточної відмови від однієї із таких взаємопротилежних теорій бухгалтерського обліку як позитивна та нормативна, можна говорити про можливість їх спільного використання. До того ж, як зазначає проф. Г.І. Рузавін, справжня розвинена наукова теорія прагне розкрити сутність досліджуваних явищ, внутрішній механізм їх протікання, тобто слугує не тільки для опису і навіть передбачення явищ, а й для їх пояснення та розуміння [4, с. 90] цим самим автор підкреслює необхідність здійснення синтезу.

Такий нормативно-позитивний синтез може дати нову якість наукових досліджень, оскільки застосування цих теорій має одну мету – удосконалення бухгалтерського обліку. Як зазначають Р.Дж. Шредер, М.В. Кларк та Дж.М. Уїтні, в ідеалі не повинно бути жодних відмінностей (нормативна проти позитивної), оскільки добре розвинена і завершена теорія охоплює і те, що повинно бути і те, як є. Мета обліку полягає в забезпеченні набору принципів і відносин, які пояснюють практику, яку можна спостерігати, і передбачають практику, яку не можна спостерігати. Тому, теорія обліку повинна бути здатна пояснити, чому підприємства обирають певні методи серед існуючих альтернатив, і передбачити атрибути фірм, що обирають різні методи обліку [35, с. 1].

Про однакову направленість нормативної та позитивної теорії але за допомогою різного інструментарію свідчить також той факт, що англійський соціальний напрям розвитку обліку на чолі з Е. Хоупвудом, який називають англійським позитивізмом, проф. Р. Матессіч називає Британською нормативною школою, якою розроблено нормативно-етичну теорію бухгалтерського обліку.

Про необхідність спільного застосування обох теорій з метою розвитку бухгалтерського обліку в умовах його гармонізації зазначають проф. О.І. Кольвах та В.Ю. Копитін: "не заперечуючи значимості позитивістського підходу як систематизованого способу



узагальнення практичного досвіду в формі облікових стандартів і принципів, відзначимо, що за відсутності розвиненої і математично обґрунтованої теорії бухгалтерського обліку, цей шлях розвитку, якщо його розглядати як єдиний, неминуче призводить до вирішення проблем гармонізації обліку і його звітності в закономірний тупик, що сьогодні і відбувається [2, с. 90].

Такого ж підходу в розвитку теорії бухгалтерського обліку дотримується проф. Е. Хендріксен, за яким жоден з підходів (позитивний чи нормативний) не покладається на єдиний метод. Автор [7, с. 25] віддає перевагу

Таблиця 4. Періодизація розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах

№ з/п	Етап / стадія розвитку		Представники	
1	Початковий (середина XIX ст. – 1900 р.)		С. Дж. Бітті, А. Кейлі, С. Клер, С. Марш, В.Р. Опп	
2	Докласичний (1900-1920)		Г.Д. Грілі, А.Л. Дікінсон, П.-Дж. Ескерр, Р.Б.Кестер, В.М. Коул, Р.Х. Монтгомері, Ч.Е. Спрег, Дж.Р. Уайлдмен, Г.Р. Хатфілд	
3	Класичний (1920 – 60-ті рр.)	Пошук принципів (1920-1939)	П. Грейді, А.К. Літлтон, М. Муніц, В. Петон, ДР. Скотт, К. Макніл, С. Гілман, А. Мур, Т.Г. Сандерс, Г.Р. Хетфілд	
		Уніфікація обліку (1939-1960)	В. Ваттер, В.Е. Петон, А.К. Літлтон, М. Муніц, П. Грейді	
4	“Золотий вік” (нормативний) (60-ті рр. – початок 70-х рр.)	Підготовча стадія	ранні праці Р. Матессіча та Р.Дж. Чемберса	
		Безпосередньо “золотий вік”	К. Дівайн, Ю. Ідзірі, Р. Матессіч, Р. Стерлінг, Р.Дж. Чемберс.	
		Професійне визнання нормативної теорії	розробники “ASOBAT” і “SATTA”	
5	Сучасний (70-ті рр. – наш час)	Позитивний (середина 70 рр. – наш час)	Американський позитивізм	Р. Болл, У. Бівер, М.Р.Дж. Гаффікін, С. Зефф, Р. Каплан, Б. Лев, Дж.А. Ольсон, А. Ріаї-Белькаой, Ш. Сундер, Р. Уоттс, Дж.А. Фелтам, Е. Хендріксен, Дж. Циммерманн
			Англійський позитивізм	Д. Купер, П. Міллер, А. Меннікен, М. Пауер, Е. Хоупвуд, К. Чепмен
		Новий нормативний (90-ті рр. – наш час)	Нові нормативні теорії	І. Абейсекара, С. Ван дер Лаан, Дж. Гатфрі, Р. Грей, Т. Гамблінг, К. Діган, М. Метьюс, Р. Метьюс, К. Спенс, Т. Тінкер
			Умовно-нормативна методологія	Р. Матессіч, Х. Шредер
			Нормативно-позитивний синтез	Е.С. Хендріксен

Вищенаведена періодизація (табл. 4) дозволяє визначити теорії обліку, які розробляються англо-американськими вченими на сучасному етапі, прослідкувати їх вплив на процес стандартизації бухгалтерського обліку.

2. У 60-70 х рр. XX ст. в розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах відбувається переорієнтація призначення бухгалтерського обліку в сторону користувачів бухгалтерської інформації. Основним напрямом удосконалення теорії бухгалтерського обліку стає забезпечення її корисності для прийняття управлінських рішень.

3. На сьогодні не можна говорити про панування якоїсь однієї теорії бухгалтерського обліку, існуюча ситуація характеризується теоретичним плюралізмом. Домінування позитивної теорії, що можна було побачити починаючи з середини 70-х рр. XX ст., стало менш явним в середині 90-х рр., а тим більше, в умовах розгортання глобалізаційних процесів, які потягли за собою значну кількість контрприкладів, які піддають критиці позитивну теорію. Як наслідок, відбулась поступова реанімація нормативного підходу в облікових дослідженнях та його поступове удосконалення з врахуванням критики позитивістів.

Існування такої тенденції також підтверджують такі вчені як проф. А. Ріаї-Белькаой, проф. В. Кам, проф. Р. Матессіч, які розглядаючи нормативну і позитивну теорії обліку як парадигми<sup>8</sup>, зазначають, що облік є мультипарадигмальною наукою, кожна з яких бореться за прийняття, навіть за домінування в межах

еклектичному підходу, в якому використовується будь-який з підходів до теорії залежно від того, який з них є прийнятним в конкретній ситуації. Основна мета, яка переслідується при цьому – надати набір логічних принципів для оцінки і розвитку практичних бухгалтерських методів і процедур.

**Висновки та перспективи подальших досліджень:**

1. Проведений аналіз розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах<sup>8</sup> дозволяє виділити наступні періоди розвитку та їх представників (табл. 4).

дисципліни [33, с. 336], що в бухгалтерських дослідженнях є велика кількість парадигм, що конкурують між собою, і жодна з них не може одержати перемогу, внаслідок чого бухгалтерський облік може бути мультипарадигмальною наукою протягом багатьох років [23, с. 489].

4. Перспективним напрямом досліджень є встановлення взаємозв'язку між сучасними теоріями бухгалтерського обліку, що розробляються в англomовних країнах, та національною бухгалтерською доктриною, аналіз розвитку теорії бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з розвитком вимог, що висуваються до системи бухгалтерського обліку та з розвитком економіки в цілому.

**Список використаної літератури:**

1. Ковалев В.В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер. 5., Вып. 4. – С. 136-145. 2. Кольвах О.И. Адаптивные модели бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности в системе кредитных организаций (концепция, методы и информационно-технологическое обеспечение). / О.И. Кольвах, В.Ю. Копытин. – Ростов н/Д: Изд-во “Терра”, 2002. – С. 151. 3. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 663. 4. Рузавин Г.И. О структуре научных теорий / Г.И. Рузавин // Вопросы философии. – 1977. – № 8. – С. 78-90 5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – С. 638. 6. Фридман М. Методология позитивной экономической науки / М. Фридман // THESIS. – 1994. – Вып.4. – С. 20-52. 7. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 576. 8. Al-Hogail A.A. Raymond J. Chambers'

<sup>8</sup> В даному випадку також слід враховувати першу частину дослідження, представлену в попередньому номері видання

<sup>9</sup> На нашу думку застосування парадигмального методу Т.С. Куна в бухгалтерському обліку в тій формі, в якій він використовується в Україні, є необґрунтованим. Для визначення особливостей розвитку бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки нами запропоновано використовувати концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса. Детальніше див. [http://www.phido.ru/ViewArticle.aspx?Article\\_ID=1078](http://www.phido.ru/ViewArticle.aspx?Article_ID=1078)

- contributions to the development of accounting thought / A.A. Al-Hogail, G.J. Previts // Accounting Historians Journal. – 2001. – Vol. 28, No. 2. – P. 1-30. 9. Archer S. Mattessich's critique of accounting: a review article / Simon Archer // Accounting and business research. – 1998. – Vol. 28, No. 3. – P. 297-316. 10. Boland L.A. Criticizing positive accounting theory / L.A. Boland, I.M. Gordon // Contemporary Accounting Research. – 1992. – Vol. 9, No. 1. – P. 142-170. 11. Chabrak N. The language of the Rochester school: positive accounting theory deconstructed / Nihel Chabrak, Ashley Burrowes // University Community and Public Seminars on Information Systems and Accountancy. – [Електронний ресурс] – Режим доступу – <http://www.acis.canterbury.ac.nz/information/seminars.shtml>. 12. Chambers R.J. Continuously Contemporary Accounting: Misunderstandings and Misrepresentations / Raymond Chambers // Abacus. – 12 (2). – P. 137-151. 13. Christenson Ch. The methodology of positive accounting / Charles Christenson // The accounting review. – 1983. – Vol. LVIII, No. 1. – P. 1-22. 14. Chua W.F. Radical Developments in Accounting Thought / Wai Fong Chua // The Accounting Review. – 1986. – Vol. 61, No. 4. – P. 601-634. 15. Devine C. Research methodology and accounting theory formation / Carl Devine // The Accounting Review. – 1960. – Vol. XXXV, No. 3. – P. 387-399. 16. Dyckman T.R. Two decades of JAR / Thomas Dyckman, Stephen Zeff // Journal of Accounting Research. – 1984. – Vol. 22, No. 1. – P. 225-297. 17. Fraser A.M. The assumed users in three accounting theories / A.M. Fraser, C.W. Nobes // Accounting and business research. – 1985. – Vol. 15. – P. 144-147. 18. Gaffikin M.J.R. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / Michael Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20. 19. Gaffikin M.J.R. Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / Michael Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36. 20. Ijiri Yu. Axioms and structures of conventional accounting measurement / Yuji Ijiri // The accounting review. – 1965. – No. 1. – P. 32-53. 21. Jensen M. Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting / Michael Jensen // Stanford lectures in accounting. Graduate School of Business, Stanford University. – 1976. – P. 11-19. 22. Kabir M.H. Positive accounting theory and science / Md Humayun Kabir // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1027382>. 23. Kam V. Accounting theory. 2nd edition. / Vernon Kam. 1990. – 581 p. 24. Llewellyn S. Theories for theorists or theories for practice? Liberating academic accounting research? / S. Llewellyn // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1996. – Vol. 9, Iss. 4. – P. 112-118. 25. Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / Richard Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168. 26. Mattessich R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? / Richard Mattessich // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1992. Volume 2, Number 2, – P. 181-198. 27. Melis A. Financial Statements and Positive Accounting Theory. The Early Contribution of Aldo Amaduzzi / A. Melis // Draft paper. September 1, 2005. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=695041> 28. Milne M.J. Positive accounting theory, political costs and social disclosure analyses: a critical look / M.J. Milne // Paper presented at 2001 BAA Annual Conference at the University of Nottingham. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.business.otago.ac.nz/acty/research/pdf/postive\\_accounting\\_theory.pdf](http://www.business.otago.ac.nz/acty/research/pdf/postive_accounting_theory.pdf). 29. Mouck T. The "Revolution" in Financial Reporting Theory: A Kuhnian Interpretation / Tom Mouck // The Accounting Historians Journal. – 1993. – Volume 20, Number 1. – P. 33-58. 30. Mouck T. The irony of "The Golden Age" of accounting methodology / Tom Mouck // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 86-106. 31. Mouck T. The Rhetoric of Science and the Rhetoric of Revolt in the "Story" of Positive Accounting theory / Tom Mouck // Accounting and Auditing & Accountability Journal. – 1992. – Vol. 5, No. 4. – P. 35-56. 32. Mozes H. A framework for normative accounting research / H. Mozes // Journal of Accounting Literature. – 1992. – Vol. 11. – P. 93-104. 33. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – P/ 598. 34. Schiehl E. Financial accounting: an epistemological research note / E. Schiehl, J.A. Borba, F. Dal-Ri Murcia // Revista Contabilidade financeira. – 2007. – Vol. 18, N. 45. – P. 83-90. 35. Schroeder R.G. Financial accounting theory: text readings and cases. Eight edition. / R.G. Schroeder, M.W. Clark, J.M. Cathey. Wiley Inc, 2005. – P. 598. 36. Statement on accounting theory and theory acceptance. committee on concepts and standards for external financial reports. american accounting association, 1977. – P. 61. 37. Sterling R. A statement of basic accounting theory: a review article / Robert Sterling // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5, No. 1: – P. 95-112. 38. Watts R.L. Positive accounting theory. / Ross Watts, Joel Zimmerman. Prentice-Hall. – 1986. – P. 388. 39. Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / Ross Watts, Joel Zimmerman // The Accounting Review Standards. – 1990. – Vol. 65, No 1. – P. 131-156. 40. Watts R.L. Towards a positive theory of the determination of accounting / Ross Watts, Joel Zimmerman // The Accounting Review. – 1978. – Vol. 53, No 1. – P. 112-134. 41. Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / Gregory Waymire, Sudipta Basu / Gregory Waymire, Sudipta Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. – 2008. – No. 08-33. – P. 1-159. 42. Zeff S.A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the united states / Stephen Zeff // Accounting Historians Journal. – 1999. – Vol. 26, No. 2. – P. 89-131. 43. Zlatkovich Ch.T. A new accounting theory statement / Charles Zlatkovich // The Journal Of Accountancy. – 1966. – August. – P. 31-36.

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

Наукові інтереси:

– проблеми розвитку метатеорії, теорії та методології бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці