

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АНГЛОМОВНИХ КРАЇНАХ ЧАСТИНА 1¹

*Досліджено особливості історичного розвитку теорії бухгалтерського обліку в
англомовних країнах до 60-х рр. XX ст.*

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку бухгалтерського обліку, в умовах його гармонізації та стандартизації, слід говорити про зіткнення світоглядів теоретиків-обліковців, які є представниками англо-американської та радянської школи.

Склалась ситуація, в якій в НСБО впроваджені правила, принципи і стандарти, виведені з англо-американської моделі, однак загальна теорія обліку в більшості випадків майже залишилась без змін та відповідає класичному радянському підходу. Внаслідок цього виникає невідповідність теоретичних основ обліку з практикою його ведення на основі П(С)БО. Причина вищенаведеної проблеми прихована в умовах та особливостях історичного формування теорії обліку.

В багатьох дослідженнях розкриваються загальні питання історичного розвитку бухгалтерського обліку (В.Д. Андрєєв, Ф.Ф. Бутинець, О.А. Заббарова, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов та ін.), однак питанню формування його теоретичних основ приділена недостатня увага. Серед вчених досі тривають дискусії з приводу того, яка з праць є першою повноцінною теоретичною роботою в сфері бухгалтерського обліку.

Особливостям розвитку англо-американської теорії обліку, яка була закладена в основу МСФЗ, майже не приділяється увага дослідниками. Визначальною працею в даному напрямі є дослідження Я.В. Соколова [3], яке по-своєму інтерпретується та поширюється багатьма іншими дослідниками, і вже фактично стало загальною характеристикою системи обліку в США та англомовних країнах в цілому. Однак, не применшуючи ролі та значимості цієї праці, в ній розкриті лише окремі моменти розвитку теорії обліку в англомовних країнах на основі літературних джерел, що характеризують розвиток теорії до 70-х рр. XX ст. та не враховують досягнення "золотого віку" теорії бухгалтерського обліку і позитивної теорії обліку, нових нормативних теорій. Також особливості розвитку англо-американської теорії обліку висвітлені в нечисленних перекладних виданнях [2; 4].

Вищенаведене зумовлює необхідність дослідження особливостей розвитку англо-американської теорії обліку та їх порівняння з розвитком теорії обліку в Україні. Виявлення особливостей історичного розвитку теорії обліку є, на нашу думку, ключем до вирішення проблем, які існують в бухгалтерському обліку на сучасному етапі. Зокрема, проведення подібних досліджень може допомогти вирішити проблему неприйнятності й непристосованості "західних" облікових концепцій українською практикою.

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

Метою дослідження є проведення періодизації, виявлення особливостей розвитку та сучасних напрямів теорії бухгалтерського обліку в англомовних країнах.

Викладення основного матеріалу дослідження. Аналіз англомовних першоджерел з бухгалтерського обліку дозволив встановити, що питання теорії обліку

почали розглядати в окремих посібниках ще з середини XVIII ст. Хоча рівень саме теоретичних досліджень в них був недостатньо високий², оскільки посібники з обліку були складені шляхом опису існуючої на той час облікової практики. Можна виділити наступні періоди в розвитку теорії обліку в англомовних країнах.

Початковий етап. У 1841 р. бухгалтер-практик Крістофер Марш випустив книгу "Наука про подвійне книговедення ..." [23], в якій розглядалися окремі теоретичні питання обліку. К. Марш в роботі називає книговедення наукою про рахунки: "книговедення, чи наука про рахунки, це систематичне представлення всього, що винні нам, і всього, що ми заборгували – це наші кредитори і то наші дебітори. Відповідно, ціла наука будується на цих двох словах, Дебітори і Кредитори; відповідно виникає одне правило, безпомилкове при його застосуванні, і його правдивість є очевидною". К. Марш зазначав, "розуміння науки книговедення дозволяє пристосувати ту науку до будь-якого бізнесу" [23, с. 10]. Цим автор підкреслював універсальність теорії обліку, викладеної ним у посібнику.

У 1873 р. у світ вийшла праця канадського бухгалтера і аудитора Вільяма Орра "Бухгалтер Домініону чи новий метод викладання ірландського національного книговедення". Ця праця є однією з найбільш цікавих робіт кінця XIX ст., оскільки в ній викладена значна кількість оригінальних ідей та умовиводів автора, які є продуктом його досвіду роботи за фахом. Перша глава роботи "Основні питання теорії та практики книговедення" побудована у формі "запитання-відповідь", і розкриває такі питання теорії обліку: об'єкт книговедення, методи книговедення, сутність подвійного запису, види рахунків та їх сутність, переваги та недоліки простого і подвійного запису тощо. Відмінністю книги В.Р. Орра, як зазначає її редактор А. Дредж, є "наявність критики канадської преси та найкращих бізнесменів Домініону" [26].

У 1881 р. канадські автори Семюел Бітті та С. Клер в праці "Книговедення, за простим і подвійним записом" [5] розкрили значну кількість питань, що стосуються теорії обліку. Вже з самої назви книги видно, що авторами проведений аналіз та порівняння двох окремих науково-дослідних програм обліку, їх переваги та недоліки (відмінність фундаментальних принципів, видів рахунків, допоміжних та основних форм звітності тощо). С.Дж. Бітті та С. Клер у своїй праці розглядають, що є об'єктом книговедення, природу, види та форму рахунків, класифікацію рахунків.

У 1894 р. професор чистої математики Кембріджського університету Артур Кейлі у праці "Принципи книговедення за подвійним записом" зазначає, що принципи книговедення за подвійним записом складають теорію, яка математично не є нецікавою: це – фактично подібно теорії раціональності Евкліда абсолютно досконала теорія [8, с. 10]. Автор таким чином намагався підкреслити необхідність розвитку теоретичних основ обліку на рівні з математикою.

У XIX столітті з'явилися перші спроби розробки теоретичних проблем бухгалтерського обліку, однак вони були фрагментарними, в переважній більшості випадків авторами використовувався позитивістський підхід, який

¹ Представлена стаття є першою частиною дослідження, присвяченого розвитку теорії обліку в англомовних країнах і охоплює період з кінця XIX ст. до 60-х рр. XX ст. Особливості розвитку теорії обліку в англомовних країнах з 60-х рр. XX ст. до теперішнього часу буде розкрито в другій частині дослідження, що буде представлено в наступному номері видання.

² В деяких виданнях тих часів взагалі не приділялась увага теоретичним аспектам обліку. Наприклад, книга Т. Джонса "Книговедення та бухгалтерія, елементарне та практичне" призначена для навчання в найкоротший строк працівників веденню обліку, і як зазначає сам Т. Джонс, "так само як граматиці чи арифметиці" [19].

передбачав розвиток теорії обліку на основі опису існуючої на той час практики.

Внаслідок цього, як зазначає проф. М. Гаффікін, “в кінці XIX ст. незадоволеність існуючими текстами наштовхнула деяких дослідників на більш інтелектуальне опрацювання предмету” [14, с. 5]. Ці напрацювання, що здійснювались у другій половині XIX ст. в руслі такого напрямку як “наука про рахунки” (science of accounts) забезпечили інтелектуальне та теоретичне підґрунтя, на основі якого змогла розвиватись бухгалтерська професія у США [24, с. 28-29].

Докласичний етап. Виокремлення такої назви – “докласичний етап”, пов’язана з тим, що праці дослідників цього періоду мали значний вплив на більш пізню, класичну теорію бухгалтерського обліку.

Першою повноцінною роботою з теорії бухгалтерського обліку була праця Чарльза Езра Спрега “Філософія рахунків” [32], випущена у 1907 р., яка пройшла п’ять перевидань за наступні п’ятнадцять років і здійснила значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в англomовних країнах.

Сам дослідник з цього приводу відзначав, що метою його трактату не є викладання мистецтва книговедення чи реєстрації трансакцій, оскільки це досить вправно описано в багатьох посібниках, випущених спеціалізованими навчальними закладами, та окремих інструкціях. На його думку необхідним є розвиток знань про наукові основи всіх систем, зокрема, і бухгалтерського обліку.

“Як галузь математичної і класифікаційної науки, принципи бухгалтерського обліку можуть бути визначені апріорними роздумами, і не залежати від звичаїв та традицій, які оточують мистецтво. Я намагався формулювати ці принципи просто і природно, без звертання до фіктивних способів представлення, але твердо дотримуватись фундаментальних рівнянь та їх підвидів” [32, с. 7]. Автором був введений термін “власність” (proprietorship) як колективний термін для всіх рахунків, що представляють собою вартість. Це дозволило йому сформулювати балансове рівняння “Активи = Зобов’язання + Власність”, на основі якого він розробив нову концепцію теорії капіталу – теорію власності. Таку теорію ще називали пропріетарною теорією, де власник (proprietor) є центром інтересів обліку.

Під власністю Ч.Е. Спрег розумів капітал в обох розуміннях, в бухгалтерському та економічному, або просто як суму активів однієї із сторін балансу [32, с. 46]. Хоча окремі ідеї Ч.Е. Спрега були раніше описані окремими авторами (наприклад, І.Ф. Шер також писав, що капітал є інтересом власника в конкретному підприємстві), однак саме він вперше раціоналізував бухгалтерський облік, об’єднавши ці окремі елементи. Внаслідок цього було одержано нові якісні результати, наприклад, що право власності збільшується через прибуток.

Підхід, розроблений Ч.Е. Спрегом, на думку проф. М. Гаффікіна, став домінуючою думкою, представленою в багатьох працях, опублікованих в першій декаді XX ст. [14, с. 5].

У 1908 р. Вільям Морс Коул опублікував роботу під назвою “Структура та інтерпретація рахунків для бізнесменів та студентів”, в якій значна увага приділена принципам книговедення та принципам бухгалтерського обліку, принципам обліку затрат. Автором розкриваються наступні теоретичні питання: відмінність між капіталом та доходом, відношення принципів та інтересів при оцінюванні, місце статистики в бухгалтерському обліку, принципи амортизації та капіталізації, основні характеристики та інтерпретація Балансу, а також принципи галузевого обліку (на залізниці, в банку, в трастах, в страхових компаніях, на фабриці, в муніципальних установах) тощо [9].

У 1909 р. була випущена праця Генрі Ренда Хетфілда “Сучасний облік, його принципи і деякі його проблеми” [17]. Е. Хендріксен відносить її до видатних праць дослідників бухгалтерської думки, яка стала фундаментом для багатьох подальших теоретичних досліджень [4, с. 66], а М.Дж. Мамфорд називає Г.Р. Хетфілда одним із основних засновників сучасного бухгалтерського обліку та

піонером академічного обліку [25, с. 151]. Проф. Г. Веймайр та С. Басу зазначають, що ця книга була однією з провідних книг того часу, та була написана першим повним університетським професором з обліку в історії США [34, с. 124].

У своєму дослідженні Г.Р. Хетфілд використовував ідеї Ч.Е. Спрега, розглядаючи облік через теорію власності. Він розглядаючи фундаментальні рівняння книговедення, розвиток системи рахунків, пропонував власну класифікацію, принципи подвійного бухгалтерського обліку, принципи оцінки активів та витрат, теоретичні основи обліку нематеріальних активів та гудвілу, економічне значення амортизації та її відображення в обліку, теорію калькулювання тощо.

У 1918 р. виходить в світ спільна праця Вільяма Ендрю Петона та Рассела Елджера Стевенсона “Принципи бухгалтерського обліку”, яка фактично дозволяє нині говорити про рівень розвитку теорії обліку на той час. Авторами була розкрита природа та можливості бухгалтерського обліку, необхідність проведення бухгалтерського аналізу діяльності підприємства, відмінність бухгалтерського обліку від статистики та підкреслено необхідність розробки теорії бухгалтерського обліку.

Петон В.Е. та Р.Е. Стевенсон виявили наступні основні проблеми обліку:

- 1) необхідність встановлення доходу власника акцій на момент встановлення розміру його частки;
- 2) вплив на облік інтересів працівників та інвесторів;
- 3) нерозробленість обліку затрат, який дозволить визначити ефективність бізнес-процесів підприємства [28, с. 13].

У 1914 р. вийшла в світ праця Артура Лоуеса Дікінсона “Бухгалтерський облік, практика і процедури”, яка на сьогодні відноситься до класичних творів з теорії обліку в американській літературі. Книга була написана на основі значного практичного досвіду автора, а її ціллю було стиснути цей двадцятип’ятирічний досвід, одержаний в Європі та США, в форму зручної копільної облікової системи принципів і методів. Незважаючи на це, автор намагався уникнути простого обговорення існуючої облікової практики, та здійснив значні теоретичні узагальнення стосовно принципів і методів обліку.

Дікінсоном А.Л. розглядалися наступні теоретичні питання бухгалтерського обліку:

- основи розуміння принципів обліку;
- підходи до оцінки статей балансу за поточною вартістю, що вважалося на той час “наріжним каменем” бухгалтерського обліку;
- проблеми консолідації звітності;
- теоретичні аспекти бухгалтерської оцінки та амортизації;
- права і обов’язки публічних бухгалтерів при підготовці фінансової звітності, аудиту, ліквідації і реорганізації підприємства;
- вплив культурного фактору на розвиток бухгалтерського обліку.

У 1919 р. в праці Пола-Джозефа Ескерра “Застосовувана теорія рахунків” висвітлювались принципи простої та подвійної системи книговедення, проведено їх порівняння, розглянуті потрібна та четверта система (логісмографія та статмографія), запропонована власна класифікація рахунків, розкрито теоретичні аспекти обліку активів та зобов’язань, особливості складання фінансової звітності (баланс та звіт про прибутки і збитки) за умов використання простої та подвійної системи обліку, особливості складання консолідованого балансу, теоретичні аспекти обліку при ліквідації підприємства.

Особливо слід відзначити, що автором розглядалися питання обліку гудвілу, патентів, торгових марок, копірайтів та франшиз, а також “Звіт про справи” (The statement of affairs) або як його ще називали – звіт одержувача. Цей звіт дозволяв встановити яку реальну кількість і вартість активів та зобов’язань має підприємство для погашення вимог, які можуть виникнути. Структура звіту була наступною (табл. 1).

Таблиця 1. Структура "Звіту про справу"

Актив			Пасив		
Статті активу	Книжна вартість	Реалізаційна оцінка	Статті пасиву	Книжна вартість	Реалізаційна оцінка

Оцінку статей звіту проводили оцінювачі. В результаті виникнення розходжень між книжною вартістю активів і зобов'язань та вартістю, встановленою оцінювачами, складався рахунок дефіциту ("Deficiency Account"). Застосування такого звіту дозволяло виявити резерви діяльності підприємства, а також визначити той результат, який може бути одержаний при фіктивній ліквідації підприємства [13]. Дослідження досвіду використання такого звіту є особливо актуальним в умовах сьогодення, коли широко дискутуються питання застосування справедливої вартості в національних стандартах обліку.

У 1920 р. була опублікована робота Ерла Сальєрса "Теоретичні і практичні принципи рахунків" [31]. Це була одна із перших робіт, присвячених принципам рахунків. В ній висвітлювались наступні теоретичні питання обліку: цілі рахунків, функції і класифікація господарських операцій, теорія нарахувань і майбутніх платежів, конструкція і інтерпретація Балансу і Звіту про прибутки і збитки, теорія бухгалтерського обліку в товариствах та корпораціях тощо.

Також у 1920 р. вийшла праця Гарольда Дадлі Грілі "Теорія рахунків" у колективному тритомному виданні "Бухгалтерський облік для бізнесу". В ній були розкриті фундаментальні принципи ведення обліку та підготовки звітності, теоретичні аспекти методів обліку, що застосовуються на практиці.

Автором розкривались визначення ключових облікових термінів – трактування різноманітних організаційно-правових форм ведення бізнесу, активів, зобов'язань і капіталу, прибутків та збитків. Капіталу як об'єкту бухгалтерського обліку автором присвячено окремий розділ роботи. Г.Д. Грілі піднімав теоретичні аспекти амортизації в обліку, особливості обліку в корпоративному секторі, розробив власну класифікацію рахунків. Проф. Л. Голдберг [15, с. 112] зазначає, що Г.Д. Грілі був одним із перших американських науковців, який відверто захищав теорію господарської одиниці, а його робота містить потужне і конкретне обґрунтування цієї теорії.

Проф. Г.Р. Хетфілд, виступаючи на щорічних зборах Американського інституту бухгалтерів-експертів у 1927 р., визнав значний прогрес у сфері бухгалтерського обліку на початку ХХ ст. в США. На його думку це було пов'язано з появою серйозної наукової літератури. В Англії піонерами в цій сфері можна вважати Л.Р. Діксі та Ф.В. Пікслі³, а початок в США був зроблений Ч.Е. Спрегом та В.М. Коулом [1, с. 85].

Аналізуючи внесок вчених цього етапу (В.М. Коул, П.-Дж. Ескерр, А.Л. Дікінсон, Г.Р. Хетфілд, Р.Б. Кестер, Р.Х. Монтгомері, Ч.Е. Спрег, Дж.Р. Уайлдмен) слід визнати, що їх праці значно трансформували фінансовий облік в США [18, с. 122-123]. Основними здобутками вчених-бухгалтерів на початку ХХ ст. Г.Дж. Превітц вважав теорію власності (пропріетарну), що базується на змінюваних цінах, методологію подвійного запису, а також "звітність" на основі рахунків номінальних балансів та рахунків діяльності [29, с. 3].

Класичний Етап. Пошук принципів (1920-1939). Виділення самої назви "класичний" етап означає, що результати наукових пошуків, одержані в ці роки були покладені в основу того, що сьогодні розуміється під бухгалтерським обліком та його методологією. Виділення першого підетапу пов'язано з тим, що саме в цей період здійснюється пошук основних законів чи правил бухгалтерського обліку, які мають стати міцною основою для ведення обліку на практиці.

Родоначальником цього етапу є Вільям Ендрю Петон, який у 1922 р. випустив працю "Теорія бухгалтерського обліку: із спеціальними рекомендаціями для корпоративних підприємств" [27], яка на думку Е. Хендріксена [4, с. 66] і за сучасними уявленнями є радикальною. Причиною написання цієї праці автор визначає той факт, що техніка обліку в той час відповідала умовам розвитку великих підприємств, однак теорія – далеко відставала від практики, а основною метою книги автор визначає спробу переформулювання теорії обліку, щоб вона була сумісною з потребами та умовами функціонування великих корпорацій.

Проф. В.Е. Петоном був застосований індивідуальний підхід, який сам автор називає постулативним (postulational), якому присвячена глава ХХ "Постулати бухгалтерського обліку". Він полягає в тому, що автором виділені фундаментальні постулати (припущення), які використовуються бухгалтером при здійсненні оцінки та професійного судження в бухгалтерському обліку. Необхідність розгляду та детального аналізу постулатів, можливості їх використання, пов'язана не з метою доведення необхідності їх виключення, а для виявлення їх обмежень у застосуванні. Він виділив та провів критичний аналіз наступних постулатів: господарської одиниці (the business entity), безперервності діяльності (the "going concern"), рівності балансу (the balance-sheet equation), фінансових умов і балансу (financial condition and the balance sheet), вартості на основі затрат (cost and book value), визнання доходів і витрат за принципом нарахування (cost accrual and income).

Революційними були погляди автора стосовно оцінки активів. Він наголошував на необхідності відображення на рахунках обліку будь-яких змін вартості активів. На його думку невідображення зміни вартості активів у грошовому вимірнику в існуючій системі обліку є значним її обмеженням. Він запропонував відображати короткострокові активи за первісною (історичною) вартістю, а для довгострокових активів – використовувати інші оцінки, оскільки історична вартість скоріше буде вводити управління в оману, ніж буде корисною. Як зазначає Е. Хендріксен [4, с. 66], ніхто до того часу як В.Е. Петон так чітко і гарно не розкрив вчення про "історичну вартість" (собівартість) в бухгалтерському обліку.

З часом внесок В.Е. Петона в розвиток бухгалтерського обліку як науки та професійної діяльності був достойно оцінений в академічних колах, про що свідчить визнання В.Е. Петона у 1987 р. американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів "Найкращим освітянином в сфері обліку у ХХ ст.". Він також був засновником журналу "The accounting review", та його першим редактором у 1926-1929 рр. Основним його науковим досягненням вважається те, що він був першим серед теоретиків бухгалтерського обліку, який при представленні фінансового стану компанії здійснював не тільки опис належних підприємству активів та зобов'язань власників, а й почав враховувати вплив таких економічних факторів, як інфляція та відсоткова ставка.

У 1927 р. Генрі Ренд Хетфілд випустив працю "Бухгалтерський облік, його принципи та проблеми" [17], в якій він став на захист застосування в бухгалтерському обліку оцінки за історичними затратами, а також використання принципу найнижчої з ринкової оцінки чи оцінки за собівартістю ("lower of cost or market") для оцінки запасів, що не було його власним винаходом, а було запозиченням з практики США та Німеччини.

Як зазначає проф. Р. Брайер, Г.Р. Хетфілд використовував теорію вартості К. Маркса, але дотримувався догматичного теоретичного агностицизму і став відомим завдяки ідеї "відносної правди" в бухгалтерському обліку, оскільки "прибуток" був ілюзорною, нескінченно суперечливою інтелектуальною ідеєю [6, с. 6].

³ У 1922 р. Френсісом Вільямом Пікслі було випущено двотомний "Бухгалтерський словник (різностороння енциклопедія і керівництво з усіх питань, пов'язаних з роботою бухгалтера)", який може свідчити про рівень розвитку бухгалтерського обліку в Англії на то час.

Про необхідність розробки ґрунтовної теорії бухгалтерського обліку у 1927 р. наголошував Г.Р. Хетфілд у виступі на щорічних зборах Американського інституту бухгалтерів-експертів у 1927 р. Зокрема, він зазначив, що бухгалтерія потребує чогось більшого, ніж введення певної термінології. Їй потрібне, передусім, формулювання правильної теорії, яка може викристалізуватись в ясні термінології. Прогрес в інших науках має ряд суворо сформульованих теорій, зрозумілих і значних. Бухгалтерський облік в цьому розумінні сильно відстає. Його значні проблеми до сих пір не тільки зовсім не вирішені, але поверхня їх майже навіть ще на зачеплена. До таких проблем автор відніс:

- відсутність уніфікованої облікової термінології;
- відсутність узгодженої позиції щодо застосування єдиної оцінки в бухгалтерському обліку, що б відповідала його цілям. Автором піднімається проблема застосування оцінки за собівартістю та ринкової оцінки в бухгалтерському обліку;
- проблема уніфікації балансів, та підходів до їх складання, що існують на практиці;
- проблема вибору конкретного методу нарахування амортизації [1, с. 179-181].

У 1929 р. вийшла праця Джона Беннета Кеннінга "Економіка бухгалтерії: критичний аналіз теорії бухгалтерського обліку", в якій автор першим розробив концепцію для вимірювання та оцінки активів тільки на основі майбутніх очікувань. Як і робота В. Петона, праця Дж. Кеннінга була побудована на основі його дисертації на здобуття ступеня доктора філософії, і вплинула на багатьох авторів, які в подальшому проводили дослідження в сфері бухгалтерського обліку.

Дослідження Дж.Б. Кеннінга представляло значний інтерес тим, що воно було написано не бухгалтером, а економістом, оскільки Дж.Б. Кеннінг, передусім, був спеціалістом з економіки. Як зазначає проф. Г. Веймайр, це була перша спроба розуміння економістом теорії бухгалтерського обліку з метою її врегулювання з економічною теорією того часу [34, с. 124].

Сам Дж.Б. Кеннінг не був плодотворним автором в сфері обліку, його науковий доробок налічує одну вищезазначену книгу та п'ять статей, присвячених обліковій тематиці. Однак завдяки цим роботам він разом з В.Е. Петоном вважається засновником сучасної теорії бухгалтерського обліку.

Працю Дж.Б. Кеннінга умовно можна поділити на дві частини, перша з яких була присвячена критиці існуючої на той час облікової практики з позиції користувача облікової інформації, оскільки як економіст він досліджував питання макроекономіки. Друга – необхідності удосконалення системи вимірювання в обліку на основі теорії І. Фішера⁴.

На його думку існували наступні проблеми і неузгодженості в теорії обліку:

- відсутність узгодженості з економістами у використуваній термінології;
- дезінформованість відносно облікового "консерватизму";
- недостатність дискусій щодо природи доходу;
- неможливість визнання гудвілу активом тощо.

Проф. Дж.Б. Кеннінг у своїх дослідженнях підняв два найважливіших питання: оцінка активів та вимірювання прибутку. Його коментарі по цих питаннях, а також визначення активів і пасивів, по сьогоднішній день згадуються в меморандумах FASB [4, с. 66].

У 1931 р. вийшла праця ДР Скотта⁵ "Культурне значення рахунків", в якій автор відстоював ідею, що бухгалтерський облік є основним засобом політичного і економічного контролю в суспільстві. Як пише Р. Елам [12,

с. 51], він дійшов висновку, "що наша культура існувала в час відносного безладу, оскільки ринок ще не був первинною силою управління в межах наших інституцій. Облік як рухомий склад наукового методу має замінити ринок як синтез інституцій, які складають нашу культуру".

На думку М.А. Ковалескі та М.В. Дірсмита [10, с. 1] праця ДР Скотта є одним з перших істотних досліджень, в якому було прогнозовано появу кризи кризи сфери його досліджень, а також виділено проблеми і запропоновано шляхи їх вирішення для виходу з кризи⁶. Свої дослідження ДР Скотт базував на працях М. Вебера, Т. Веблена, Ф. Тейлора та інших вчених, які вивчали зміни статусу суспільства та економічних організацій. На його думку саме така зміна відносин між економічними організаціями та суспільством стала появою фундаментальних загроз для проведення досліджень в обліку.

На думку проф. Г.Дж.Превітца [29, с. 2] ДР Скотт вперше обґрунтував соціальну значимість бухгалтерського обліку. Скотт передбачив появу соціальної точки зору, яка визнала науковий метод і об'єктивний аналіз як об'єднану філософію нашої культури. Проф. А. Ріаї-Белькаой називає ДР Скотта розробником етичного підходу в теорії обліку, ядром якої є справедливість, правосуддя, рівність і довіра [30, с. 113].

ДР Скотта можна вважати одним із перших вчених обліковців-інституціоналістів. Досліджуючи зміни культурних інститутів він виявив, що вони відбуваються періодично, а між змінами знаходиться етап відносної стабільності, коли суспільство (культура), знаходиться в гармонії із взаємопов'язаним середовищем. Однак зі зміною середовища існуючі абстракції та теорії не поспішають пристосовуватись. У 1920-х рр., на його думку, в США якраз і був час таких змін. На нашу думку в Україні також настав такий етап змін, коли середовище змінилось у двох векторах – формаційному і цивілізаційному. І якщо пристосування обліку до ринку (формаційний вектор) поступово відбулось, зокрема завдяки поширенню і впливу МСФЗ, то руху (змін) за цивілізаційним вектором фактично не відбувається, що зумовлює необхідність проведення ґрунтовних досліджень в цій сфері.

ДР Скотт був активним членом Американської асоціації бухгалтерів (AAA) і американської асоціації університетських професорів. У 1936 р. AAA, зокрема групою вчених на чолі з Е. Колером опубліковано нормативне⁷ Тимчасове положення з принципів бухгалтерського обліку ("A Tentative Statement of Accounting Principles"), одним із коментаторів якого був ДР Скотт. Як зазначає проф. М.Р. Метьюс [2, с. 49], Скотт достатньо критично ставився до тимчасового положення, оскільки воно створювало ґрунт для негнучкої практики, яка не буде реагувати на економічні та соціальні зміни. На його думку це положення, будучи прийнятим, призведе до гальмування розвитку бухгалтерського обліку, оскільки воно фактично не передбачає ніякого конструктивного розвитку теорії бухгалтерського обліку, тобто того, що на його думку має складати основу такого документу.

У 1938 р. комісія у складі Томаса Сендерса, Генрі Хетфілда та Андерхілла Мура на замовлення "Haskins & Sells Foundation" випустили вже позитивне "Положення про принципи обліку" у формі монографії з метою формулювання принципів і правил ведення обліку. Основою при написанні монографії виступив аналіз існуючої практики. Автори зосередили свою увагу більше на кодифікації бухгалтерської практики, аніж на аналізі індивідуальних методів, при цьому не дуже критично проводячи дослідження відносно існуючих методів обліку.

⁴ Теорія І.Фішера та Дж.Б. Кеннінга фактично була відповіддю на теорію трудової вартості К. Маркса. FASB використала їх ідеї для викоринення залишків теорії трудової вартості (доходів і витрат) з обліку [6, с. 7].

⁵ Батьки професора Скотта назвали його ДР (дві великих літери), сформувавши його ім'я з двох перших літер власних імен.

⁶ Р. Елам [12, с. 57] через точність прогнозів прозвав ДР Скотта Дельфійським оракулом бухгалтерського обліку.

⁷ Слід враховувати, що з приходом до влади в США Ф. Рузвельта всього через три місяці фінансовий світ невтрочання перетворився на світ жорсткого регулювання [4, с. 48], що не могло не вплинути на формування теорії бухгалтерського обліку, зокрема, на розвиток нормативного підходу в формуванні теорії обліку.

Як зазначає проф. Г. Веймар та С. Басу ця книга викликала значні суперечності при її виході, оскільки автори використали ненормативний підхід при визначенні принципів обліку, які базувались на конвенціях, що розвивались на практиці [34, с. 125]. Хоча, не зважаючи на це, книга стала авторитетним джерелом для багатьох членів комітету з бухгалтерських процедур (CAP) [21, с. 4].

У 1939 вийшла робота Кеннета Макніла "Правда в бухгалтерському обліку" [22], яка була однією з перших повноцінних нормативних робіт в теорії бухгалтерського обліку. За словами проф. Г. Веймайра [34, с. 118] це була достатньо рання атака на облік на основі історичних затрат, з якої походять багато з положень щодо справедливої оцінки статей балансу, розкритих в концептуальній основі FASB. Автор одним з перших в англомовній літературі запропонував використовувати до оцінки активів в фінансовій звітності підхід, що базується на поточній ринковій вартості.

Кеннет Макніл був революціонером, оскільки в цілому його робота була сукупністю критичних заяв щодо існуючої бухгалтерської практики. Його робота містить значні нападки проти практики, яка існувала на той час. Він вважав, що функцією бухгалтерського обліку є відображення економічної правди. Але фінансова звітність, на його думку, не відображала правду, лише вводила в оману інвесторів та кредиторів. Зокрема він зазначає, що принцип історичної собівартості та конвенція консерватизму не дозволяють у фінансових звітах відобразити справжній правдивий фінансовий стан та операційні результати діяльності [20, с. 4].

Завершенням періоду слід вважати працю Стівена Гілмана "Бухгалтерські концепції прибутку" (1939) у якій вперше в теорії обліку було перенесено основну увагу при вивченні фінансової звітності з "Балансу" на "Звіт про прибутки і збитки". Однією з основних заслуг С. Гілмана було розмежування понять "правила", які можуть бути створені, і "принципи", які мають бути ідеальною, універсальною конструкцією.

Гілман С. відмітив існування загальної тенденції, за якою багато дослідників, що претендують на дослідження принципів обліку, навіть в термінологічному покажчику не містять самого слова "принципи" [4, с. 67]. Також слід зазначити, що саме С. Гілманом вперше до принципів (концепцій) бухгалтерського обліку був введений консерватизм (обачність).

Праця С. Гілмана відображає серйозну і всебічну спробу розглянути вимірювання доходу в бухгалтерському обліку з позиції історичного розвитку облікової практики і принципів [34, с. 124]. Тобто автор намагався вивести теорію оцінки в обліку на основі позитивістського підходу. Як зазначають М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, такий спосіб наукових досліджень використовували усі дослідники цього періоду: "для дослідників... був притаманний позитивістський підхід до при побудови теорії, який, як правило, створює замкнений цикл "практика - теорія - практика", що сприяє продовженню використання сумнівних та застарілих методів" [2, с. 47].

Внеском вчених даного періоду (С. Гілман, А.Ч. Літлтон, А. Мур, В.Е. Петон, Т.Г. Сандерс, Г.Р. Хетфілд) є детальний опис існуючих конвенцій бухгалтерського обліку, зокрема, доктрини консерватизму, концепції матеріальності, послідовності, принцип господарської одиниці, принцип відповідності [11, с. 36], а також зміна в формулюванні цілі бухгалтерського обліку і призначення звітності [4, с. 66], коли основними користувачами фінансової інформації почали вважатись не менеджери і кредитори, а інвестори і акціонери.

Внаслідок цього відбулось: зниження ролі балансу як звіту про цінності (вартості); зростання ролі звіту про прибутки та збитки і значення поняття прибутку; поява необхідності більш повного опису і введення приміток і доповнень до неї; зростання уваги до змістовності і послідовності звітних даних, особливо даних про прибуток [4, с. 66].

Під час вищезазгаданого підетапу відбувались значні зрушення в економічній системі США, відбувався небувалий розвиток корпоративного сектору. Як наслідок

практика обліку набагато випередила теорію, що зумовило розвиток теорії на основі аналізу "того що є" – за позитивістським підходом. Результатом застосування такого підходу стало існування значної кількості різнопланових неуніфікованих теорій, які досить важко було об'єднати у єдину систему.

Уніфікація обліку (1939-1960). Відправною точкою у виділенні цього підетапу став 1939 р., коли Комітет з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів приступив до випуску бюлетенів, що містили положення з уніфікації обліку. З 1942 р. Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу також випустив серію рекомендацій але достатньо загального характеру. Детальний перелік бюлетенів і рекомендацій наведено в праці М.Р. Метьюса та М.Х.Б. Перери [2, с. 55-56]. Випуск таких нормативних облікових документів окреслив загальну тенденцію за якою почав розвиватись бухгалтерський облік у 40-60 рр., яка "задала нормативний тон" для проведення досліджень у сфері обліку.

Причиною широкого розвитку нормативного підходу в цей період Р. Уоттс та Дж. Циммерманн визначають те, що після випуску Закону "Про істину в цінних паперах" 1933 р. та Закону "Про цінні папери" 1934 р., що регулювали розкриття інформації корпораціями, які випускають цінні папери, що вносяться в листинг на фондових біржах, теоретики обліку стали більше заінтересованими в обґрунтуванні того, що повинно відображатись підприємствами у звітності [33, с. 4-5].

Публікація у 1940 р. монографії В.Е. Петона та А.Ч. Літлтона "Вступ до корпоративних стандартів бухгалтерського обліку" надала ще більшої академічності обліку як науці. Ця монографія фактично підтримувала ідеї, які були закладені в Тимчасовому положенні (1936). Вона базувалась на фундаментальному припущенні, що бухгалтерський облік є розподільчим процесом, який ведеться на основі концепції відповідності із використанням моделі оцінки на основі історичних затрат.

Автори у своїй праці намагались скоріше виділити фундаментальні ідеї бухгалтерського обліку, аніж розробити стандарти, оскільки навіть під "бухгалтерським стандартом" вони розуміли два терміни: 1) "стандартизований облік", що передбачає прописані процедури та обмежену свободу; 2) "бухгалтерські принципи", які передбачають певний ступінь універсальності і постійності. Тобто розуміння ними стандарту як такого відрізнялось від сучасного розуміння і означало фундаментальні концепції та основоположні підходи представлення бухгалтерських фактів. Основним їх наміром було побудова концептуальної основи, на основі якої мали вже бути побудовані стандарти обліку з метою усунення напруженості, яка існувала між академічною спільнотою і професійними бухгалтерами в США.

Монографія мала значний успіх та була розпродана десятками тисяч екземплярів, в подальшому вона мала багато перевидань. Як зазначає М. Гаффкін [14, с. 8] це була одна із найзначніших робіт в бухгалтерській літературі, написана двома найвпливовішими професорами з обліку в США, яка мала свідомий теоретичний підхід. Вона до цих пір використовується в деяких університетських курсах.

На особливу увагу в ній заслугоує авторський розвиток поняття витрат і доходів [4, 64], використовувана авторами концепція відповідності доходів і витрат, що на відміну від робіт того часу, пропагувала застосування теорії господарської одиниці в обліку [14, с. 8]. Багатьма авторами [7, с. 1], ця праця вважається основою процесу сучасної стандартизації обліку, що пояснюється проблемними питаннями, які розглядалися авторами в роботі:

- необхідність створення бухгалтерських стандартів;
- яким повинен бути характер стандартів;
- обґрунтування припущень, що покладені в основу стандартів;
- розробка окремих стандартів для витрат, прибутку, доходів;
- розгляд окремих питань, пов'язаних з інтерпретацією бухгалтерських стандартів, наприклад, вартість проти цінності тощо.

З метою уніфікації фінансової звітності у різних галузях (прибуткових, неприбуткових, державних, дивізіональних структурах, корпораціях та ін.) у 1946 р. Вільямом Джозефом Ваттером була випущена праця "Фондова теорія бухгалтерського обліку та її значення для фінансової звітності". У цій праці автор поставив під сумнів теорію капіталу, що до цього часу використовувались в обліку (пропріетарна теорія та теорія господарської одиниці) та розвинув фондову теорію капіталу, за якою господарююча одиниця називається фондом, що включає в себе певну сукупність активів та зобов'язань, а також обмежень, що представляють певну економічну діяльність. Причиною необхідності формування нової теорії він називав їх направленість на персоналізацію облікової інформації. На його думку центром інтересів має бути не власник, а діяльність. Він визначив групу активів, зобов'язань та інших обмежень, які за своєю функцією пов'язані з фондом. Одержуючи інформацію про різні фонди управлінець зможе мати кращі бюджетні вимірники витрат та надходжень.

Як зазначає Е. Хендріксен, В. Ваттером були запропоновані спеціальні звітні форми, де відображався стан ліквідності фірми. Вони повинні були показувати очікувані джерела і обмеження у використанні тих чи інших активів чи джерел утворення грошових коштів [4, с. 302].

У 1950 р. В. Ваттером була випущена праця "Управлінський облік". Вона базувалась на досвіді викладання цього курсу в навчальних закладах, а в подальшому стала моделлю для всіх посібників з управлінського обліку на наступні тридцять років [34, с. 125]. Підтвердженням цього є той факт, що ця книга надалі мала вісімнадцять перевидань. Хоча при її першій публікації вона вийшла в м'якій обкладинці, оскільки видавець не був впевнений, що робота автора буде використовуватись в університетах. Книга В. Ваттера була унікальною для 50-х рр., оскільки в більшості працях цього напрямку висвітлювались підходи до оцінки майна, а В. Ваттер акцентував свою увагу на бюджетуванні та управлінському контролі. Автор був переконаний, що інформація з системи управлінського обліку повинна збиратись суто для внутрішніх користувачів ніж для зовнішніх.

У 1953 р. вийшла праця Ананіаса Чарльза Літтлтона "Структура теорії бухгалтерського обліку", в якій протиставлялись індуктивні та дедуктивні підходи до формулювання основних принципів бухгалтерського обліку. Це забезпечує уявлення про те, як можуть розвиватись принципи бухгалтерського і можуть бути виявлені завдяки індукційному підходу. Автор використав для побудови власної теорії п'ять основних припущень, перші чотири з яких були принципами підприємства (принцип послуг підприємства, принцип господарської одиниці, принцип періодичності діяльності підприємства, принцип відповідності підприємницьких зусиль (витрат) та досягнень (доходів)), а п'яте – припущення безперервності діяльності. Застосування індукційного підходу стало визначальною відмінністю цієї монографії від колективної праці, написаної у 1940 р. з В.Е. Петоном (див. вище).

Проф. А.Ч. Літтлтон основною ціллю бухгалтерського обліку вважав визначення доходу за окремий період шляхом відповідного розподілу витрат і надходжень. Первинною формою фінансової звітності він вважав Звіт про доходи, а Баланс – формою, що має вторинне значення. У своїй праці він також підняв деякі філософські проблеми, такі як природа теорії бухгалтерського обліку, відношення між теорією бухгалтерського обліку та практикою.

З кінця 50-х рр. XX ст. Американським інститутом бухгалтерів почали видаватись рекомендації для членів організації та інших заінтересованих осіб. Як зазначає Е.С. Хендріксен [4, с. 68], їх випуск переслідував вирішення проблем в наступних напрямках: прийняття постулатів; формулювання принципів; розробка інструкцій по застосуванню принципів в різноманітних ситуаціях; дослідження проблем.

У 1961 р. комітетом під керівництвом Моріса Муїца було випущено Звіт з досліджень з бухгалтерського обліку – ARS № 1 "Базові постулати бухгалтерського

обліку" як спроба задовольнити рекомендації спеціального комітету відносно розвитку основних концепцій, покладених в основу бухгалтерського обліку. В цій монографії було сформульовано чотирнадцять постулатів, які характеризували те, що має або що повинно впливати на існуючу облікову практику.

Один із членів комітету Л. Спаецк зазначав, що ціллію дослідження було встановлення основоположних постулатів на основі спостережень за практикою, які в подальшому можуть стати базисом для формулювання принципів обліку [21, с. 8].

У 1962 р. вийшов ARS № 3 "Попередній набір широких принципів бухгалтерського обліку для ділових підприємств", над яким М. Муїц вже працював у співавторстві з Робертом Спраузом. В ARS № 3 вже було не лише узагальнення практики, оскільки на думку авторів досвід має бути підкріплений логікою, а висновки, сформульовані на основі досвіду не можуть вийти за межі цього досвіду. Сформульовані в звіті постулати та принципи повинні забезпечити концептуальну основу рекомендаційного характеру для розгляду специфічних ситуацій та вирішення проблем в обліку.

В ARS № 3 автори зосередили увагу на вимірюванні активів та зобов'язань, що вступало в суперечність з традиційною моделлю розподілу доходів та витрат.

Як зазначають Т. Кінг та Е. Слокум ARS № 3 не одержав почесні, представники бухгалтерської професії ставились до нього з презирством та поводили себе іноді навіть досить вороже. Це було викликано розчаруванням одержаними в ARS № 3 результатами, відносно якого у них були значні очікування. Аналізуючи коментарі членів консультативного комітету, слід зазначити, що коментарі були вкрай негативними, лише один член комітету підтримав принципи, виділені в дослідженні. ARS № 3 фактично просигналізував про неможливість вироблення принципів бухгалтерського обліку на основі застосування нормативного підходу [21, с. 12].

У 1965 р. Полом Грейді було розроблено ARS № 7 "Інвентаризація загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку для підприємств", який був спробою повернути довіру до професійного іміджу бухгалтерського обліку після тієї шкоди, яка була нанесена йому виходом ARS № 3. На відміну від виділених В.Е. Петоном (1922) постулатів та колективу авторів на чолі з М. Муїцем, який виділив принципи обліку (1962), П. Грейді виділив десять основних облікових концепцій⁸ (1965). Ці концепції надалі розглядались в якості загальної концептуальної основи для кодифікації принципів бухгалтерського обліку. Вони забезпечили всебічне обговорення бухгалтерських принципів та стали підставою для ревізії тих сфер діяльності, в яких існувало значне різноманіття бухгалтерської практики.

ARS № 7 консолідував бухгалтерську думку в той час, коли розвиток професії та процес стандартизації потребували позитивного підходу, який би контрастував з ARS № 3. Спеціальний комітет спостерігав, що ARS № 7 забезпечував сучасну основу облікових принципів, які, здавалось, були загальноприйнятими, дискусію стосовно функцій бухгалтерського обліку, та базові концепції, на які орієнтувався бухгалтерський облік. ARS № 7 розглядався в якості "сировини", необхідної для підготовки документу чи документів, рекомендованих спеціальним комітетом. Однак все ж таки як дослідницька робота ARS № 7 офіційно не був прийнятий в якості письмового втілення загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку [21, с. 14-15].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз історичного розвитку теорії бухгалтерського обліку в англійських країнах дозволив встановити, що зародки теорії бухгалтерського обліку почали формуватись ще наприкінці XIX ст. завдяки дослідженням С.Дж. Бітті, А. Кейлі, С. Клера, К. Марша,

⁸ Вибір поняття "концепція" замість поняття "постулат" чи "принцип" було здійснено під тиском Американської асоціації бухгалтерів (AAA), яка визначила, що термін "концепція" є більш прийнятним.

В.Р.Орра. Однак першими дослідженнями, які можна дійсно вважати роботами з теорії обліку є "Філософія рахунків" Ч.Е.Спрега та "Структура і інтерпретація рахунків для бізнесменів та студентів" В.М.Коула. Перша з яких вважається першим повноцінним дослідженням з теорії бухгалтерського обліку.

З початку ХХ ст. і до 20-х рр. відбувається формування базису для розвитку "чистої" теорії бухгалтерського обліку такими вченими як Г.Д.Грілі, А.Л.Дікінсон, П.-Дж.Ескерр, Р.Б.Кестер, В.М.Коул, Р.Х.Монтгомері, Ч.Е.Спрег, Г.Р.Хетфілд та ін. Зокрема, Ч.Е.Спрегом була розроблена пропріетарна концепція облікової теорії капіталу.

Період з 20-х по 60-ті рр. ХХ ст. в розвитку обліку в англійських країнах вважається класичним періодом, оскільки результати наукових досліджень вчених цього періоду були покладені в основу сучасної методології бухгалтерського обліку.

Визначальними проблемами, які вирішувались дослідниками під час класичного періоду, був пошук фундаментальних основ обліку – його принципів, як на основі позитивних, так і нормативних досліджень, а також уніфікація облікових теорій. Необхідність уніфікації виникла внаслідок того, що до кінця 30-х рр. ХХ ст. теорія обліку розвивалась переважно за позитивістським підходом, на основі аналізу "того що є". А це зумовлювало існування значної кількості різнопланових неуніфікованих теорій, які досить важко було об'єднати у єдину систему, що не забезпечувало ефективного функціонування фінансових ринків. Розвитку теорії обліку в цей період присвятили свої дослідження такі видатні вчені як В.Ваттер, С.Гілман, П.Грейді, Дж.Б.Кеннінг, А.Ч.Літтлтон, К.Макніл, М.Муниц, В.Петон, Т.Г.Сендерс, ДР Скотт, Г.Р.Хетфілд та ін.

Перспективним напрямом досліджень є порівняння умов та потреб розвитку теорії бухгалтерського обліку в англо-американських країнах та в Україні. Це, на нашу думку, дозволить виявити необхідні напрями розвитку теорії обліку, які відповідатимуть потребам користувачів облікової інформації у вітчизняних умовах розвитку ринкової економіки.

Список використаної літератури:

1. Гэтфельд Г.Р. Чего недостает бухгалтерии / Г.Р. Гэтфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 1. – С. 83-85.
2. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [ученик] / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов]. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
4. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: [пер. с англ.] / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
5. Beatty S.G. Book-keeping by single and double entry. Sixth Edition. / S.G. Beatty, C. Clare. – Toronto: W.J. Gage & Company, 1881. – 202 p.
6. Bryer R.A. Ideology and reality in accounting: a Marxist history of the US accounting theory debate from the late 19th century to the FASB's conceptual framework. Part one: from the rise of 'big business' to the stock market crash of 1929. / R.A. Bryer. – Coventry: Warwick Business School, University of Warwick, 2007. – 76 p.
7. Cao Zh. Book Review: W.A. Paton and A.C. Littleton: An introduction to corporate Accounting Standards / Zh. Cao // [Електронний ресурс] – Режим доступу – www.ssrnpapers.com.
8. Cayley A. The principles of book-keeping by double entry. / A. Cayley. – Cambridge: University press, 1894. – 42 p.
9. Cole W.M. Accounts their construction and interpretation for business men and students of affairs. / W.M. Cole. – Boston: Houghton Mifflin Company, 1908. – 345 p.
10. Covaleski M.A. Maintaining accounting as the paramount interest in accounting research: re-examining the contributions of DR Scott / M.A. Covaleski, M.W. Dirsmith // The Accounting Historians Journal. – 1991. – Vol. 18. № 1. – P. 1-19.
11. Deegan C. Financial accounting theory / C. Deegan. – McGraw Hill Australia, 2004. – 441 p.
12. Elam R. The cultural significance of accounts the

- philosophy of DR Scott / Rick Elam // The Accounting Historians Journal. – Fall 1981. – Vol. 8, No. 2. – 51-59.
13. Esquerre P.-J. The applied theory of accounts. Ninth printing. / Paul-Joseph Esquerre. – New York: The Ronald Press Company, 1919. – 575 p.
 14. Gaffikin M. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970. / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.
 15. Goldberg L. An inquiry into the nature of accounting (dimensions of accounting theory and practice). / L. Goldberg. – Iowa City: American Accounting Association, 1965. – 369 p.
 16. Hatfield H.R. Modern accounting its principles and some of its problems. – New York and London: D. Appleton And Company, 1916. – 367 p.
 17. Hatfield H.R. Accounting, its principles and problems / H.R. Hatfield. – New York 1927.
 18. Johnson H. Doctoral research / Hans Johnson // The Accounting Historians Journal. – 1977. – Volume 4, Number 1. – P. 121-125.
 19. Jones T. Book-keeping and accountantship, elementary and practical. in two parts. with a key for teachers. / T. Jones. – New York: John Wiley, 1849. – 105 p.
 20. Kabir M.N. Normative accounting theories / M.N. Kabir // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=765984>
 21. King T.T. A comparison of the impact of Accounting research study no.3 "A tentative set of broad accounting principles for business enterprises" and Accounting research study No.7 "Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises" / T.T. King, E.L. Slocum // Proceedings of the American Society of Business and Behavioral Sciences. – February 17-21, 2000. – Volume 7, Number 1. – 477 p.
 22. Macneal K. Truth in accounting. First Edition. / K. Macneal. – Philadelphia: University of Pennsylvania Press, – 1939. – 334 p.
 23. Marsh C.C. The science of double-entry book-keeping, simplified by the application of an infallible rule for journalizing; calculated to insure a complete knowledge of the theory and practice of accounts. / C.C. Marsh. – Philadelphia: "Hogan & Thompson", 1841. – 200 p.
 24. McMillan K.P. The science of accounts: bookkeeping rooted in the ideal of science / K.P. McMillan // Accounting Historians Journal. – 1998. – Vol. 25, No. 2. – P. 1-33.
 25. Mumford M.J. An historical defence of Henry Rand Hatfield / M.J. Mumford // Abacus. – 1980. – P. 151-157.
 26. Orr W.R. The Dominion accountant or new method of teaching the Irish national book-keeping. / W.R. Orr. – Toronto: A. Dredge & CO., 1873. – 223 p.
 27. Paton W.A. Accounting theory: with special reference to the corporate enterprise. / William Andrew Paton. – New York: The Ronald Press Company, 1922. – 499 p.
 28. Paton W.A. Principles of accounting / W.A. Paton, R.A. Stevenson. – The Macmillan Company, 1918. – 685 p.
 29. Previts G.J. Frameworks of american financial accounting thought: an historical perspective to 1973 / Gary John Previts // The accounting historians journal. – Fall 1984. – Vol. 11, No. 2. – P. 1-19.
 30. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / A. Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.
 31. Saliers E.A. Accounts in theory and practice principles. First Edition. / E.A. Saliers. – New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1920. – 301 p.
 32. Sprague Ch.E. The philosophy of accounts. Fourth edition. / Charles Ezra Sprague. – New York: The Ronald Press Company, 1919. – 182 p.
 33. Watts R. Positive accounting theory. Prentice-Hall. / R. Watts J. Zimmerman. – 1986. – 388 p.
 34. Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / Gregory Waymire, Sudipta Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. Research Paper No. 08-33. – P. 1-159.

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

Наукові інтереси:
– проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці