

ТЕМА 1

ІСТОРИКО-ФІЛОСОФСЬКІ ЗАСАДИ НАУКОВОГО ПІЗНАННЯ

Мета: здобути комплекс знань щодо теоретичних основ наукового знання; ознайомитися з особливостями бухгалтерського обліку як науки; розглянути методологічні засади наукових досліджень.

План:

- 1.1 Поняття про науку. Роль науки в розвитку суспільства. Сутність наукового знання.
- 1.2 Особливості бухгалтерського обліку як науки.
- 1.3 Теорії та методологія бухгалтерського обліку.

Опорні поняття та терміни: наука, природничі науки, технічні науки, гуманітарні науки, бухгалтерський облік, облікові теорії, методологія бухгалтерського обліку, методи бухгалтерського обліку.

Виклад матеріалу теми

1.1 Поняття про науку. Роль науки в розвитку суспільства

Наука – сфера дослідницької діяльності, напряму на здобуття нових знань про природу, суспільство й мислення. У теперішній час розвиток науки пов'язаний з розділенням і кооперацією наукової праці, створенням наукових установ, експериментального й лабораторного встаткування. Поява крупного машинного виробництва створює умови перетворення науки в активний чинник самого виробництва. Необхідність наукового підходу в матеріальному виробництві, в економіці й у політиці, у сфері управління й в системі освіти вимагає від науки швидкого розвитку.

Важливим інструментом управління розвитком науки є фінансування й матеріальне забезпечення наукових досліджень. Фінанси й матеріальні ресурси призначаються перш за все для найбільш важливих і перспективних напрямів науково-технічного прогресу. Програмно-цільовий підхід до наукової діяльності оптимізує внутрішні тенденції наукового пізнання й управління ним, розширює можливості планування науки, зв'язавши її внутрішні стимул-реакції з організаційними питаннями вдосконалення структури наукових колективів. Значні розробки, що вимагають участі десятків або сотень підприємств, різних міністерств і відомств, можна реалізувати лише за програмно-цільового планування та управління. Програма – це комплекс робіт, які мають важливу для народного господарства мету (наприклад, створення й освоєння нової технології). Інструмент для їх організації передбачає питання фінансування, ресурсного забезпечення, управління, складу учасників розробки, їх взаємодій.

Знання – ідеальне відтворення в мовній формі узагальнених уявлень про закономірні зв'язки об'єктивного світу. Функціями знання є узагальнення розрізнених уявлень про закономірності природи суспільства й мислення; зберігання в узагальнених уявленнях усього того, що може бути передане як стійка основа практичних дій. Знання є продуктом суспільної діяльності людей, направленої на перетворення дійсності. Процес руху людської думки від незнання до знання називають *пізнанням*, в основі якого лежить віддзеркалення об'єктивної дійсності у свідомість людини в процесі його суспільної, виробничої й наукової діяльності, тобто практики.

Пізнання зростає з практики, але потім саме прямує на практичне опанування дійсності. Від практики до теорії й від теорії до практики, від дії до думки й від думки до дійсності – така загальна закономірність відносин людини в довколишній дійсності. Практика є початком, вихідним пунктом і одночасно природним завершенням усякого процесу пізнання. У процесі практичної діяльності людина вирішує суперечності між поточним станом речей і потребами суспільства. Результатом цієї діяльності є задоволення суспільних потреб.

Пізнання включає два рівні: почуттєвий і раціональний. Почуттєве пізнання формує емпіричне знання, а раціональне – теоретичне. Почуттєве пізнання забезпечує безпосередній зв'язок людини з довколишньою дійсністю. Елементами почуттєвого пізнання є відчуття, сприйняття й уява.

Відчуття – це віддзеркалення мозком людини властивостей предметів або явищ об'єктивного світу, які діють на його органи чуття.

Сприйняття – вторинний образ предмета або явища, які в даний момент часу не діють на органи чуття людини, але обов'язково діяли в минулому. Сприйняття – це образи, які встановлюються за слідами минулих дій предметів або явищ, що збереглися в мозку.

Уява – це з'єднання й перетворення різних уявлень у цілу картину нових образів. Раціональне пізнання доповнює й випереджає почуттєве, сприяє усвідомленню єства процесів, розкриває закономірності розвитку. Формою раціонального пізнання є абстрактне мислення.

Мислення – опосередковане й узагальнене віддзеркалення в мозку людини істотних властивостей, причинних відносин і закономірних зв'язків між об'єктами або явищами. Опосередкований характер мислення полягає в тому, що людина пізнає дійсність через доступні органи чуття, унаслідок свого особистого досвіду, але й за допомогою вивчення досвіду інших людей.

Поняття – це думка, що відображає істотні й необхідні ознаки предмету або явища. Поняття можуть бути загальними, одиничними, збиральними, абстрактними й конкретними, абсолютними й відносними. Загальні поняття пов'язані не з одним, а з безліччю предметів. Найбільш широкі поняття називаються категоріями. До таких понять відносять деякі поняття філософії, політекономії. Одиничні поняття відносяться завжди лише до одного певного предмета. Під збиральними розуміються поняття, що позначають цілі групи однорідних предметів, що є відомою єдністю, закінченою сукупністю.

У процесі наукового дослідження можна виділити такі етапи:

- виникнення ідей;

- формування понять, думок;
- висунення гіпотез;
- узагальнення наукових чинників;
- доказ правильності гіпотез і думок.

Наукова ідея – інтуїтивне пояснення явищ без проміжної аргументації, без усвідомлення всієї сукупності зв'язків, на підставі якої робиться висновок. Вона базується на вже наявному знанні, але розкриває раніше не відмічені закономірності. Свою специфічну матеріалізацію ідея знаходить у гіпотезі.

Гіпотеза – це припущення про причину, яке викликає дане слідство. Якщо гіпотеза узгоджується з наглядовими фактами, то в науці її називають теорією або законом. У процесі пізнання кожна гіпотеза піддається до перевірки, унаслідок якої встановлюється, що наслідки, витікаючи з гіпотези, дійсно збігаються зі спостережуваними явищами, що дана гіпотеза не перечить жодним іншим гіпотезам, які вже вважаються доведеними. Із накопиченням нових чинників одна гіпотеза може бути замінена іншою лише в тому випадку, якщо ці нові факти не можуть бути пояснені старою гіпотезою або їй перечать. Проте часто стара гіпотеза не відкидається цілком, а лише виправляється й уточнюється.

Закон – внутрішній істотний зв'язок явищ, що обумовлює їх необхідний закономірний розвиток. Закон виражає певний стійкий зв'язок між явищами або властивостями матеріальних об'єктів. Для уникнення помилок логіка доказу має бути підпорядкована законам формальної логіки: закону тотожності, закону протиріччя; закону виключення третього й закону достатньої підстави. Як уже наголошувалося, унаслідок опрацювання й зіставлення з дійсністю, наукова гіпотеза може стати теорією.

Теорія – система узагальненого знання, пояснення тих або інших сторін дійсності. Теорія є духовним, уявним віддзеркаленням і відтворенням реальної дійсності. Вона виникає унаслідок узагальнення пізнавальної діяльності й практики. Це узагальнений досвід у свідомості людей. Теорія складається з відносно жорсткого ядра і його захисного поясу. В *ядро* входять основні принципи. Захисний пояс теорії містить допоміжні гіпотези, що конкретизують її ядро. Цей пояс визначає проблеми, що підлягають подальшому дослідженню, передбачає факти, що не узгоджуються з теорією, і тлумачить їх так, що вони перетворюються на приклади, підтверджуючі її. Теорія є найбільш розвиненою формою узагальненості наукового пізнання. Вона включає в себе не лише знання основних законів, але й пояснення чинників на їх основі. Теорія дозволяє відкривати нові закони й передбачати майбутнє. Просування думки від незнання до знання керується методологією.

1.2 Особливості бухгалтерського обліку як науки

Кожна наука, щоб відповідати своєму призначенню, має бути не лише системою наукових знань, але одночасно засобом, методом його зміни та перетворення.

Ознаками науки є: наявність власних, особливих об'єктів спостереження, особливого апарату дослідження цих об'єктів, методів їх вивчення, законів та

принципів, що спроможні формально описати всю сукупність можливих явищ у межах обраного комплексу об'єктів.

Як і будь-яка інша наука, бухгалтерський облік має свої чітко визначені цілі, завдання, предмет, метод, методологію, які вивчаються у взаємозв'язку навчальних дисциплін: теорії бухгалтерського обліку, фінансового та управлінського обліку, галузевих курсів бухгалтерського обліку (в промисловості, будівництві, сільському господарстві).

Бухгалтерський облік визначає розвиток і удосконалення способів і прийомів його ведення на всіх етапах суспільного розвитку; закономірності обліку процесів відтворення; розробляє способи боротьби за збереження та ефективного використання власності в процесі обороту засобів; визначає причини й умови, які сприяють усуненню господарських порушень і заходи з їх усунення; розробляє форми збереження й подання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень; водночас і найоптимальніші способи визначення фінансових результатів діяльності підприємства та порядок їх розподілу.

Бухгалтерський облік як наука формує *власну систему знань*, ґрунтуючись на суворих загальнонаукових принципах. Економічні об'єкти, які отримали повну визначеність в обліку (витрати, прибуток), узагальнюються в системні сукупності національної економіки (валовий продукт, національний дохід) і потім вивчаються економічною наукою як її власні категорії – вартість, виробництво, споживання.

Бухгалтерський облік як наука активно почав формуватися приблизно у другій половині XIX ст. Як і будь-яке інше наукове знання, бухгалтерський облік йшов тривалим шляхом розвитку, починаючи від ремесла, проходячи всі стадії розвитку до висоти наукового знання. Переродження рахункового ремесла в суворе наукове знання відбувалося в середині XIX ст. У цей час виникають національні бухгалтерські школи; визначається об'єкт рахункової науки, мета вивчення, уточнюються ті методи, якими має користуватись облікова наука. Починається наукова систематизація знань і водночас вироблення найбільш досконалих форм та шляхів розвитку науки.

Наука з'являється там, де виникають серйозні проблеми, а проблеми – це, відповідно до етимології, – завдання. Ці завдання передбачають наявність двох (як мінімум) ситуацій: однієї – реальної та іншої – бажаної. Відповідно, щоб наука була для нас практично корисною, бухгалтери мають навчитися розуміти і вирішувати свої завдання, розглядаючи їх як проблеми. Система бухгалтерського обліку, що задана різними учасниками господарського процесу, покликана розв'язувати низку завдань. Вчений Соколов Я. В. сформулював чотири основні типи завдань, що носять найзагальніший характер, які бухгалтер розв'язував протягом сторіч. Ці завдання інтерпретовані таким чином (табл. 1.1).

На жаль, у сучасних умовах бувають випадки, коли дослідники, представляючи отримані результати наукових досліджень, не враховують того, що вже давно відомо; вважають що вони вперше дійшли таких висновків і положень, які вже давно відкриті іншими; іноді завдання дослідження

формулюються без урахування предметної галузі науки та завдань, які вона (наука) покликана виконувати.

Таблиця 1.1 – Основні типи завдань бухгалтера

Тип завдання*	Зміст завдання	Характеристика інтересів користувачів бухгалтерської інформації
$V_1 \rightarrow W_1$	Забезпечення збереженості майна організацій, що належать власнику (облік майна підприємства, його збереження й руху та облік прав і відповідальності виконавців)	Завдання формується власниками й історично його вирішення необхідне в усіх системах рахівництва. Власники, податкові органи та кредитори зацікавлені, щоб фактів не оприбуткованої продукції та її продажу обминаючи касу власника, а також присвоєння виручки не було, саме тому намагаються створювати цілісну систему методологічних інструментів, які дають змогу відповідно бухгалтерським принципам реєструвати факти господарського життя та здійснювати взаємний контроль виконавців.
$V_2 \rightarrow W_2$	Забезпечення ефективного управління підприємством	Об'єднуються інтереси власників та адміністрації, але не задовольняються інтереси робітників, оскільки передбачається застосування поточних систем організації праці та ускладнюється можливість збільшити доходи робітників за рахунок анархії виробництва.
$V_3 \rightarrow W_3$	Обчислення фінансових результатів («виявлення економічних та юридичних наслідків господарських операцій»)	Вирішення цього завдання дозволяє задовольнити інтереси всіх учасників господарського процесу. Власники та акціонери готові дивитися крізь пальці «на непорядки» на підприємстві, якщо воно приносить солідний прибуток; адміністрація задоволена, бо приписує успіх собі; кредитори майже впевнені, що їм повернуть борги; дебітори вважають, що підприємство, яке успішно працює, надасть їм відстрочення зі сплати платежів, а можливо і спише борги; робітники сподіваються на високі премії.
$V_4 \rightarrow W_4$	Перерозподіл ресурсів у народному господарстві	Акції такої фірми, і саме туди спрямовуватиметься фінансовий капітал. Звітність із низькими прибутками стане сигналом для продажу акцій, що призведе до відтоку з цих підприємств фінансового капіталу

* Під завданням розуміється логічний вираз, представлений символічно, як $\langle V; W \rangle$, де: V – задані умови; W – те, що треба знайти.

Характерні особливості бухгалтерського обліку як науки:

- особливість обліку як науки полягає в тому, що він є комплексною наукою в широкому розумінні цього слова, яку можна віднести до числа спеціальних, міжгалузевих, функціональних;
- єдиним предметом її дослідження є наявність, рух, збереженість і ефективність використання засобів підприємства, тобто вивчення й розроблення способів збереження власності, надання інформації для управління та

визначення фінансового результату. Бухгалтерський облік як і кожна з економічних наук у своєму аспекті досліджує стан організації обліку майна власника, способи надання інформації для прийняття управлінських рішень, методи визначення фінансових результатів діяльності;

- наука про облік відрізняється специфікою своїх об'єктів і методів дослідження;

- науці бухгалтерський облік властива специфічна активна спрямованість на практику, тому її можна віднести до числа конкретних функціональних наук.

Бухгалтерський облік кількісно та якісно зріс, має свої категорії та методи дослідження, внаслідок чого існування його як самостійної науки є необхідністю. Адже галузь знань стає наукою лише тоді, коли ці знання набувають системності, виступають як моністичні.

Сьогодні бухгалтерський облік безсумнівно є наукою, про що свідчить розроблення його методологічних основ, визначення предмета й об'єктів дослідження, встановлення мети вивчення цих об'єктів, систематизація знання про ці об'єкти, наукове обґрунтування категорій та їх класифікація.

Кожна наука є діалектичною єдністю теорії та методу, тому розглянемо облікові теорії та методологічну проблематику бухгалтерського обліку.

1.3 Теорії та методологія бухгалтерського обліку

У процесі розвитку наука перетворюється на систему теорій, у межах якої синтезується наукове знання. Будучи системою теорій, наука спроможна пояснити численні явища та зв'язки в теперішньому та передбачити перебіг розвитку в майбутньому.

Процес теоретизації науки визначається її предметом. Якщо наука неспроможна виробити загальне поняття про її предмет, вона втрачає єдину теоретичну основу і виявляється приреченою на те, щоб оперувати гетерогенними поняттями про предмет, виробленими іншими науками. Знання попередніх стадій розвитку предмету обліку необхідно для його подальшого удосконалення.

Мета науково-теоретичного дослідження бухгалтерського обліку як науки полягає в тому, щоб знайти загальне в низці одиничних явищ, відкрити закони, за якими виникають, функціонують, розвиваються такого роду явища, тобто проникнути в їх глибинну сутність.

Теорія бухгалтерського обліку є найбільш високою формою узагальнення й систематизації знання. Під нею розуміють вчення про узагальнену практику, що формулює наукові принципи й методи, які дають змогу узагальнити й пізнати названі процеси та явища, проаналізувати вплив на них різних факторів і запропонувати заходи з використання їх у практичній діяльності людей. Тому навчальний курс теорії бухгалтерського обліку для студентів не можна сприймати як науку про бухгалтерський облік.

Як зазначає науковець Ф.Ф. Бутинець, нерозробленість наукових основ обліку призводять до низької якості кваліфікаційних робіт, які виносяться сьогодні на захист. Дослідження молодих науковців здебільшого носять суто практичний характер.

Головні відмінні риси бухгалтерського обліку: документальність; суцільне, повне та безперервне відображення господарських операцій; застосування грошового вимірника; використання спеціальних технічних прийомів – рахунків, подвійного запису, балансового узагальнення. Теорія чітко повинна розкривати сутність цих категорій, предмета та об'єктів, види та класифікацію, мету й завдання.

Детальний розгляд формування облікових теорій наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Характеристика положень облікових теорій

Теорія	Основні положення
Обмінна теорія (А. Вольфом, Є. Сіверсом, М. Блатова)	За даною теорією всі цінності поділяються на три основні групи: речові, грошові та умовні. Під умовними розуміли зобов'язання провести оплату. За такої умови цінності виступають потоками у формі «міни» – обміну одних цінностей на інші. Але обмін повинен бути завжди еквівалентним, тому подвійний запис виступає природним наслідком обміну.
Логічна теорія (Л. Гомберг)	Її сутність полягає в тому, що всі господарські операції розглядаються незалежно від того, хто їх виконує (суб'єкт) і з яким майном ці операції проводяться (об'єкт). Завданням облікових наук є дослідження господарської діяльності з метою з'ясування раціональності економіки. Її об'єкт – не бухгалтерська, не особиста робота економістів, а вивчення феноменів, які впливають із цієї роботи. Операції, які розглядаються з таких позицій, набувають характеру господарських явищ, що ґрунтуються у своєму розвитку на законі причинності.
Теорія одного ряду рахунків (М. Берлінером)	Згідно з цією теорією, актив це додатні облікові статті, пасив – від'ємні, а рахунки, своєю чергою, поділяються на дві сторони: 1) дебетову, призначену для запису збільшення додатних статей та рівнозначного в математичному відношенні зменшення від'ємних статей і 2) кредитову – для запису зменшення додатних статей та рівнозначного в математичному відношенні збільшення від'ємних статей. Тобто, тут маємо справу, по суті, з єдиним рядом рахунків, що однаково відображають зміни на дебетовій стороні статті зі знаком (+), а на кредитовій – зі знаком (–).
Просторова теорія (Е. Де Фаж)	Бухгалтерський облік є наукою, що має за мету перераховувати одиниці (цінності) у русі. За цією теорією вся господарська діяльність підприємства порівнювалася з полем, яке має дві зони – зовнішню і внутрішню. Кожна зона поділена, на окремі сектори. Зовнішня зона – пасив, внутрішня – актив, сектори – рахунки. У процесі господарської діяльності цінності рухаються, вони входять у сектори або виходять із них. Вхід до сектору називається дебетом, вихід – кредитом. Кожен сектор внутрішньої зони отримує більше часу, ніж віддає, кожний сектор зовнішньої зони віддає більше, ніж отримує. Сума входів дорівнює сумі виходів. Зовнішня зона (пасив) відображає минулий і майбутній час, внутрішня зона (актив) – теперішній час.
Теорія двох рядів рахунків (Ф. Гюглі)	У подвійній системі рахівництва є два ряди рахунків: майнові рахунки та рахунки чистого капіталу. Майнові рахунки на дебетовій стороні містять відомості про збільшення, а на кредитовій стороні – про зменшення складових частин майна. Рахунки чистого капіталу, навпаки, відображають на дебетовій стороні дані про зменшення, а на кредитовій – про збільшення чистого капіталу. Звідси можна зробити висновок про взаємну протилежність зазначених двох рядів рахунків.

Теорія трьох рядів рахунків (Ф. Лейтнер, К. Понайотопула, Ж. Дюмарше)	Згідно цієї теорії, в основі рахівництва лежить та рівність, яка є обов'язковою для кожного господарства, – рівність між активною майновою масою господарства (актив) і правами третіх осіб (пасив) та власника даного господарства (капітал), які розповсюджуються на цю майнову масу. Така рівність визначається рівнянням $A = P + K$, яке водночас є вираженням балансу господарства.
Теорія абсолютного балансу (М. Помазкова)	Сутність цієї теорії полягає в тому, що подвійне розчленування засобів за їх складом і джерелами формування є лише окремим випадком більш загальної – «абсолютної» – моделі бухгалтерського балансу, яка може складатись із нескінченного ряду можливих розчленувань.
Теорія динамічного балансу (Е. Шмаленбахом)	В основу цієї теорії покладено розмежування матеріальних результатів і матеріальних витрат, з одного боку, та грошових результатів і грошових витрат з іншого.
Теорія номінального балансу (В. Рігер)	За цією теорією в бухгалтерії існує лише грошова одиниця виміру й ніякої іншої немає. Відповідно, бухгалтер веде облік лише в грошовому виразі та не звертає уваги на те, що курс грошової одиниці, її купівельна спроможність коливаються; він відображає в обліку первинні вихідні данні за документами, «просто фіксує факти в грошовому виразі». При цьому баланс за документальною оцінкою є правдивим, у той час як будь-яка переоцінка статей балансу є суб'єктивною неправдою.
Теорія органічного балансу (Ф. Шмідта)	Органічний баланс, на думку вченого, необхідно складати щоденно. Ця вимога впливає з недоліку грошей як облікового вимірника. Їх купівельна спроможність досить швидко змінюється, і, відповідно, чим довший звітний період, тим безглуздішими є вартісні характеристики. Звідси випливає висновок: чим швидше знецінюються гроші, тим частіше необхідно складати баланс.
Теорія «конвертованої» бухгалтерії (Д. Вімбла)	Автор теорії вважав, індивідуальні індекси мало придатними внаслідок їх трудомісткості, а агрегатні – непридатними за змістом. Оскільки всі цінності продаються за гроші, їх курс відображає і зміни оцінки, тому замість індексів цін він пропонував проводити переоцінку за співвідношенням валютних курсів. Зараз «конвертований» варіант обліку прийнятий у Франції.
Теорія «стабілізованої» бухгалтерії (Г. Свінеєм)	Автор піддав критиці традиційну теорію обліку за такими напрямками: 1) кінцева мета господарської діяльності полягає в отриманні грошей, тоді як справжня мета – придбання споживчих благ; 2) змішані в одному показнику принципово різні величини – реалізованого й нереалізованого прибутку (реалізований прибуток – отриманий від господарської діяльності й на нього можна придбати певний обсяг споживчих благ, нереалізований прибуток – унаслідок кон'юктурних коливань); 3) баланс відображає витрати, які здійснені в одному звітному періоді, а доходи від них будуть показані в іншому

Класифікації облікових теорій присвячена велика кількість наукових праць. Так, професор О. М. Галаган облікові теорії класифікував за такими позиціями (рис. 1.1).

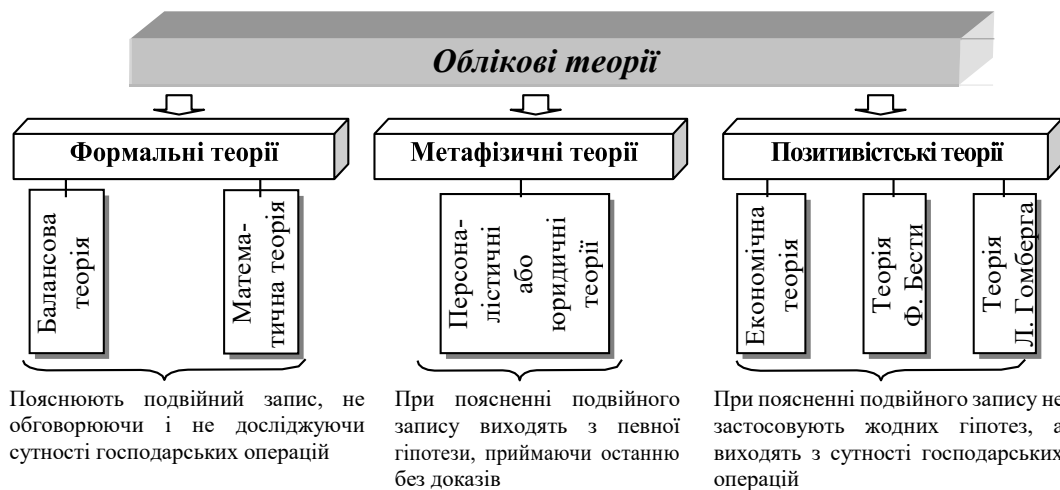


Рисунок 1.1 – Класифікація облікових теорій за О. М. Галаганом

У деяких своїх працях вчений вказував на те, що розвиток облікових ідей може відбуватись за трьома напрямками (рис. 1.2).

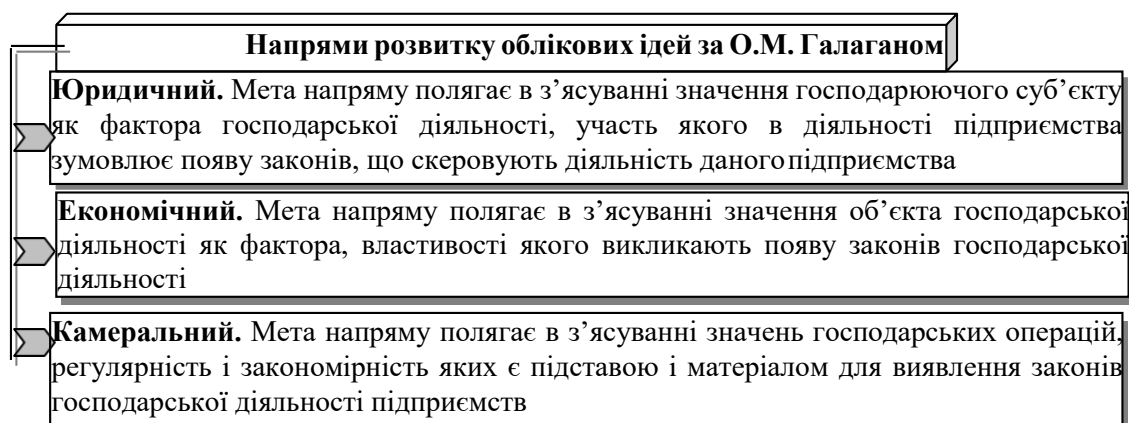


Рисунок 1.2 – Напрями розвитку облікових теорій за О. М. Галаганом

Науковець Я. В. Соколов класифікує всі облікові теорії у двох розрізах:

1) за формальною ознакою (представники цього напрямку розглядали всю теорію обліку з погляду методу, не торкаючись змісту); 2) за змістом (представники цього напрямку розглядали бухгалтерську науку як предметну) (рис. 1.3).

Якщо юридична теорія «уособлювала» рахунки, обмінна – «уречевлювала» їх, то філософська – «абстрагувала» рахунки.

Узагальнюючи погляди на облікові теорії, можна навести загальну їх характеристику залежно від таких ознак, як цілі, предмет бухгалтерського обліку, сутність господарських операцій, сутність подвійного запису – центрального елементу методу бухгалтерського обліку, зумовленого діалектичною природою фактів господарського життя, що підлягають бухгалтерському відображенню (табл. 1.3).

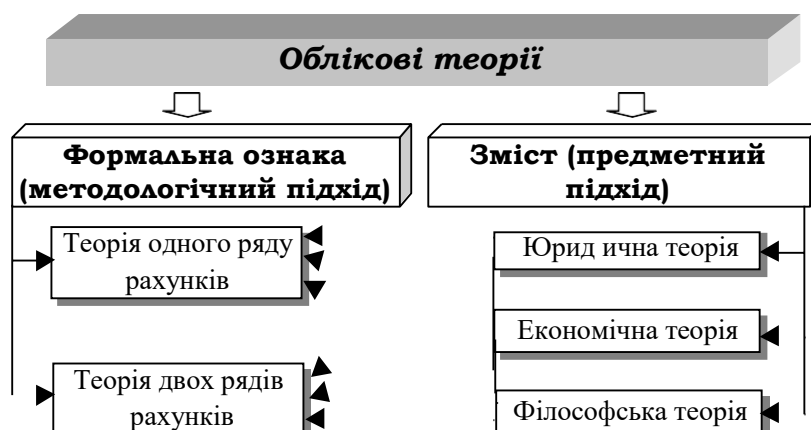


Рисунок 1.3 – Класифікація облікових теорій за Я. В. Соколовим

Таблиця 1.3 – Загальна характеристика облікових теорій

Облікова теорія	Цілі бухгалтерського обліку	Предмет бухгалтерського обліку	Сутність господарської операції	Сутність подвійного запису
Юридична	Облік суб'єктів господарської діяльності (відірвано від об'єктів)	Юридичні права й зобов'язання	Кожна господарська операція виступає юридичною дією, в якій брали участь дві особи, що були носіями прав і зобов'язань	Правило подвійного запису: рахунок (особа), який отримав, дебетується, а рахунок, який видав – кредитується
Економічна	Облік господарських явищ, пов'язаних із рухом цінностей підприємства (відірвано від суб'єктів)	Матеріальні, реальні цінності, тобто майно підприємства	Господарська операція відображає рух, тобто збільшення чи зменшення майнової маси підприємства	Правило подвійного запису: отримана цінність записується в дебет, а видача цінності – в кредит відповідного рахунку
Обмінна	Облік цінностей, що підлягали обміну	Грошові, речові та умовні цінності	Господарська операція відображає рух, тобто збільшення чи зменшення майнової маси підприємства внаслідок обміну	Правило подвійного запису: отримана цінність записується в дебет, а видача цінності – у кредит відповідного рахунку внаслідок обміну
Філософська	Вивчення доцільності господарських операцій, тобто облік причин і наслідків економічної діяльності підприємства	Господарські явища як сукупність причин і наслідків економічної діяльності підприємства	Господарська операція розглядається незалежно від суб'єктів і об'єктів операцій, ґрунтується виключно на визначенні причинної залежності конкретної господарської операції	Правило подвійного запису: отримана цінність записується в дебет, а видача цінності – у кредит відповідного рахунку

Основна відмінність економічного трактування бухгалтерського обліку від юридичного полягає у визначенні ефективності господарської діяльності підприємства. За допомогою спеціальної методології в бухгалтерському обліку відображається рух капіталу, цінностей, а не їх юридичні аспекти у вигляді прав та зобов'язань. Такі погляди на зміст господарської діяльності підприємства дозволили дійти думки про те, що бухгалтерський облік є справжньою політичною економією.

Також є класифікація бухгалтерських теорій за їх предметом, тут виділяють чотири групи теорій (рис. 1.4).

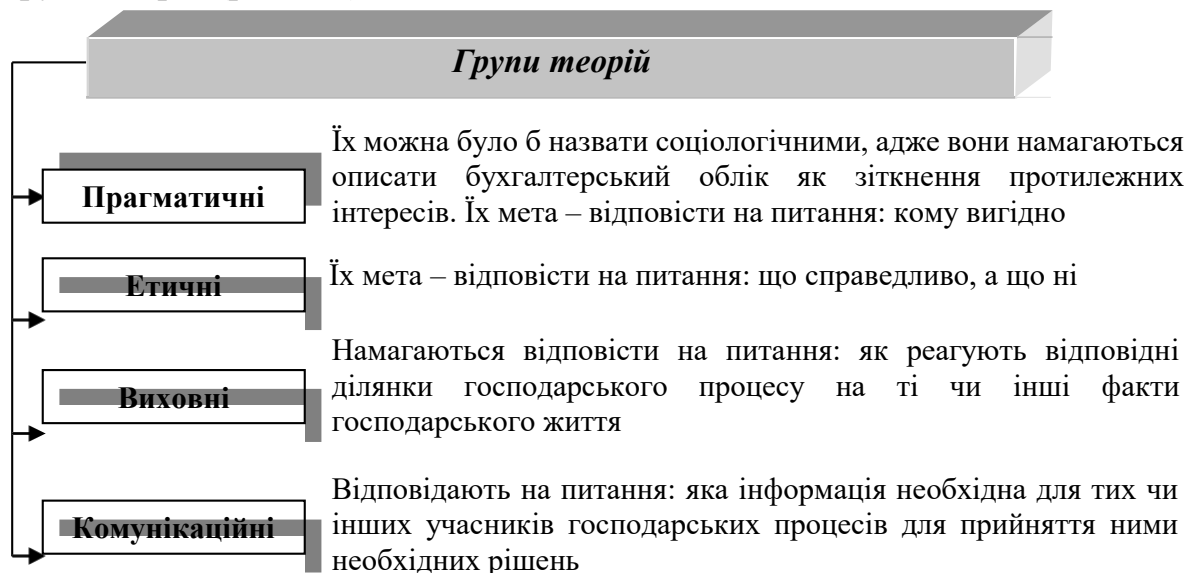


Рисунок 1.4 – Характеристика груп бухгалтерських теорій

Актуальність розвитку методології наукового пізнання зумовлена комплексом умов, які визначають місце й роль науки в сучасному суспільстві. Проблеми методології пізнання привертають до себе увагу й економічної науки, зокрема науки про бухгалтерський облік, про що свідчить постійно зростаюча кількість наукових публікацій у цій галузі. Важливість цих проблем для економіки визначається загальними особливостями розвитку науки як такої і специфічними особливостями розвитку економічних знань.

Під *методологією бухгалтерського обліку* необхідно розуміти вчення про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їх властивостей, що утворюють предмет бухгалтерського обліку.

Найбільш поширеними методологічними підходами до бухгалтерського обліку є: позитивістський, діалектичний та синтетичний (табл. 1.4).

Елементом методології є метод. Методи характеризують складні пізнавальні процеси, що включають набір різних прийомів дослідження.

Метод бухгалтерського обліку – це система способів і прийомів, які забезпечують суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення та економічне узагальнення в грошовому виразі об'єктів бухгалтерського обліку з

метою збереження власності, надання інформації для управління та контролю за процесом отримання прибутку, його формування та розподілу.

Таблиця 1.4 – Методологічні підходи до бухгалтерського обліку

№	Підходи	Характеристика
1	Позитивістський	Ґрунтується на філософії позитивізму, що визнає за головне джерело пізнання конкретні науки, які не потребують власного методологічного обґрунтування. Найбільш характерними рисами є: відображення конкретних факторів як феномену; безпосереднє зведення наукових знань до конкретних знань; значимість знань залежно від вузькопрактичних наслідків. Отримав широке розповсюдження в економічній теорії. Позитивісти вважають, що сутність бухгалтерського обліку зводиться до описання фактів господарського життя, але не розкриває таких метафізичних категорій як предмет, метод.
2	Діалектичний	Пов'язаний із діалектикою як наукою про найбільш загальні закони розвитку природи, суспільства та мислення; приділяє увагу виявленню глибинних причинно-наслідкових зв'язків, прихованих на поверхні; розмежовує сутність і явище, зміст і форму, необхідність і випадковість, можливість і дійсність, розкриваючи тим самим справжній характер взаємозв'язків у межах того чи іншого предмета; робить акцент на процесах розвитку, відображаючи їх закономірний характер. Розвиток трактується через призму трьох основних законів діалектики: перехід кількісних змін у якісні та навпаки, боротьба протилежностей, заперечення заперечень. Використовує два основні специфічні методи пізнання реального світу: метод сходження від абстрактного до конкретного, метод єдності логічного та історичного.
3	Синтетичний	Ґрунтується на так званому системному підході, за яким враховуються внутрішні та зовнішні фактори, хоча основний акцент робиться на найважливіший із погляду вчення напрям.

У процесі розвитку наукової облікової думки сформувалися два підходи до визначення методу бухгалтерського обліку: адитивний (як сукупність, сума елементів) та процедурний (як перелік процедур). Адитивний підхід передбачає вичерпне пояснення властивостей цілого з огляду властивостей його складових або навпаки. За процедурним підходом метод бухгалтерського обліку визначається як послідовність (процес) застосування загальнонаукових методів: спостереження, вимірювання, систематизації, узагальнення. При чому на етапі систематизації використовуються такі загальнонаукові методи як аналіз і синтез (звідси – аналітичні й синтетичні рахунки). Відносно процедурного підходу необхідно відмітити, що він не істотно відрізняється від адитивного, може інтегруватися з ним, вказуючи на послідовність процедур, а також на те, за допомогою яких інструментів можна їх виконати.

Традиційно склалося, що метод бухгалтерського обліку визначається як сукупність восьми елементів (адитивний підхід): документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і звітність. Такої думки дотримується більшість авторів.

Поряд із таким підходом існують і інші пропозиції щодо складу методу бухгалтерського обліку (табл. 1.5).

Таблиця 1.5 – Склад методу бухгалтерського обліку

Автор	Склад методу бухгалтерського обліку
Д. І. Пільменштейн	До основного складу методу бухгалтерського обліку включає дев'ятий елемент – моделювання.
М. І. Баканов	Визначає документацію, інвентаризацію, калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, а оцінку вважає лише необхідною передумовою правильного відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів.
Г. В. Ващинський	До складу методу не включає звітність, але восьмим елементом називає узагальнення підсумків бухгалтерських записів.
М. І. Кутер, Т. С. Мітюшкін	Виключає зі складу методів бухгалтерського обліку калькуляцію і звітність.
А. А. Афанасьєв	Виключає інвентаризацію і звітність.
П. П. Німчинов, С. К. Татур, М. Д. Цемко	Не включають оцінку, калькуляцію і звітність.
С. О. Щенков	Вважає, що тільки прийом подвійного запису на рахунках і балансове узагальнення облікових записів утворюють бухгалтерський облік як самостійний метод кількісного вимірювання господарських явищ.
М. О. Брауна, П. В. Мезенцева, А. К. Фараджева	Метод бухгалтерського обліку складають лише рахунки, подвійний запис і баланс.
М. В. Дембінськог, С. Г. Овсяннікова	Методом бухгалтерського обліку є балансове узагальнення руху господарських засобів у взаємозв'язку з їх призначенням і джерелами утворення.
Ю. Н. Лачинов	Називає елементи методу складових цього апарату спостереження (в тому числі й бухгалтерського обліку), які вкладаються в «октаву»: статистичне спостереження та вимір об'єктів у статистиці та динаміці; система числення об'єктів і процесів; класифікація об'єктів; систематизація – розгляд об'єктів у взаємозалежності; аналітичне відокремлення – деталізація та синтетичне узагальнення; логічне законодавство фізичного світу, виведення констант; експеримент; знаковий апарат формалізації в записах взаємозалежності між об'єктами.

Визначення методу бухгалтерського обліку формувалося протягом тривалого часу внаслідок широкої наукової дискусії, це питання є актуальним і сьогодні, особливо в умовах використання комп'ютерної техніки при веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності.

При визначенні методу бухгалтерського обліку потрібно виходити з економічного підходу до сутності його об'єктів, для відображення яких і призначений метод, адже метод науки визначається характером і змістом предмета, що вивчається, розробляється теорією в тісному зв'язку з його змістом. При формулюванні визначення методу бухгалтерського обліку необхідно враховувати і правовий зміст об'єктів бухгалтерського обліку, що в сукупності з економічним аспектом забезпечить повноту нового визначення.

Вихідною позицією бухгалтерського обліку є роздвоєння поняття- категорії власності на *економічну* частину (володіння суб'єктом деяким благом,

майном, багатством) і **юридичну** частину (права відповідальності даного суб'єкту у зв'язку з належним йому благом відносно до інших суб'єктів). У межах окремого господарюючого суб'єкта, таким чином, виникає поділ усіх економічних об'єктів, за якими здійснюється спостереження, на **дві протилежні категорії**: майно (засоби) та відносини (джерела). Ці сутності не діють одна без іншої та не зводяться одна до іншої, тобто складають *єдність протилежностей*. Природною економічною субстанцією – системою, у якій укладена ця протилежність, є господарюючий суб'єкт, яким може бути не тільки підприємство, але й галузь, держава загалом.