

## СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКИХ КАТЕГОРІЙ

*Розроблено систему бухгалтерських категорій. Розроблено показники категорійно-понятійної ємності національної системи бухгалтерського обліку та виду обліку*

**Ключові слова:** бухгалтерська категорія, бухгалтерський категорійний апарат, категорійно-понятійний апарат бухгалтерського обліку

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі теоретизації бухгалтерського обліку представникам вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства необхідно докласти всіх зусиль, щоб дати відповідь окремим науковцям, які зазначають, що бухгалтерський облік не є бухгалтерським, і взагалі не може бути віднесений до переліку повноцінних наук. Відсутність адекватної реакції на такі закиди окремих представників всередині "бухгалтерського цеху" автоматично свідчатиме про визнання їх правоти та зумовлюватиме (якщо облік слід хоч якимось чином розвивати) необхідність пошуків подальших варіантів розвитку бухгалтерського обліку, наприклад, його перетворення на "інформологію" або його приєднання до інформаційної системи вищого порядку з втратою власної ідентичності та незалежності.

Для надання адекватної відповіді стосовно визнання бухгалтерського обліку наукою, необхідним є вирішення комплексу проблемних питань, з якими пов'язано його визнання і функціонування як повноцінної науки:

1. чому бухгалтерський облік повинен бути наукою?

2. якою саме він є наукою?

3. якщо він є наукою, то які він має власні категорії, поняття, тенденції, закономірності та закони?

На перші два вищенаведені питання нами була надана відповідь в попередніх дослідженнях [5, с. 41-61]. В той же час, залишається невирішеним третє питання, зокрема, в частині побудови категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку (далі – КПАБО).

В нашому попередньому дослідженні [4] було запропоновано метод, який дозволяє розмежувати між собою бухгалтерські категорії і поняття та запропоновано авторську процедуру включення бухгалтерських категорій до складу єдиної цілісної системи. Використовуючи запропонований метод, в даному дослідженні здійснена спроба побудови системи бухгалтерських категорій, що виступатиме основою для розробки структури КПАБО.

**Мета статті** полягає в побудові авторської системи бухгалтерських категорій як основи категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням категоризації бухгалтерського обліку присвячені праці В.В. Ковальова, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, Я.В. Соколова та ін. Дослідження, присвячені розробці системи бухгалтерських категорій в вітчизняній науковій літературі на сьогодні відсутні.

**Викладення основного матеріалу.** Існуючі підходи дослідників до виділення бухгалтерських категорій. Питання категоризації в бухгалтерському обліку вже протягом тривалого часу і до сьогодні підлягають обговоренню. Проаналізувавши дисертаційні роботи українських та російських дослідників зі спеціальності "бухгалтерський облік, аналіз та аудит" з кінця 90-х рр. ХХ ст. до нашого часу, було виявлено наступні підходи до розуміння бухгалтерських категорій: ризик – С.Б. Давидов (1997 р.); бухгалтерський баланс – Н.О. Сергеева (1999 р.); капітал підприємства – О.В. Парамонов (2001 р.); резерви – В.Г. Дорогостайський (2002 р.); Н.В. Хорохордіна (2006 р.); гудвіл – Н.В. Генералова (2003 р.); нематеріальні активи – В.С. Ржаніцина (2006 р.); капітал – С.В. Безчетна (2006 р.); О.С. Філіппова (2009 р.); витрати – Т.В. Полазнава (2007 р.); балансова політика – А.В. Гаринцев (2008 р.); незвичайні доходи і витрати – С.Ф. Голов (2008 р.); людські ресурси – О.В. Куліков (2008 р.); факт господарського життя – К.Ю. Циганков (2009 р.); облікова політика – П.Є. Житний (2009 р.); затрати, витрати, собівартість – Н.І. Пилипів (2009 р.); біологічні активи – Н.В. Гончаренко (2010 р.); зобов'язання – І.В. Орлов (2011 р.); людський капітал – Т.В. Давидюк (2011 р.).

Окремі дослідники також виділяють наступні види бухгалтерських категорій в своїх працях: проф. Н.М. Малюга – мета, завдання, техніка, елементи, об'єкти, вимірник, принципи [6, с. 19]; проф. О.М. Петрук – подвійний запис, рахунок, баланс [10, с. 23, 24]; проф. В.І. Стражев – об'єкт і предмет бухгалтерського обліку [15, с. 313]; проф. М.С. Пушкар – матерія, простір, час, рух, причинність, необхідність, кількість, якість, випадковість, зміст, форма, можливість, дійсність, абстрактність, конкретність, стихійність, усвідомленість, історичність, логічність, сутність, явище, теорія, практика, ціле, частина, абсолютність, відносність, буття [12, с. 72-75]. Слід відмітити, що запропоновані проф. М.С. Пушкарем категорії не є суто бухгалтерськими, що проектується на світ реальних об'єктів, який є предметом бухгалтерського обліку. Це є набір загальнофілософських категорій, деякі з яких дуже складно або навіть неможливо перенести в бухгалтерську науку, що ставить під сумнів доцільність їх використання в системі бухгалтерських наукових знань.

Проф. В.В. Ковальов виділяє такі бухгалтерські категорії як ФГЖ, активи, майно, пасиви, капітал, зобов'язання, баланс, доходи, виручка, прибуток, витрати, затрати, втрати, збитки, сторно, оцінка, рахунок, Головна книга, журнал, реєстр, фонд, дебітор, кредитор, калькуляція, подвійний запис, дебет, кредит, звітність тощо [1, с. 183]. Відмінною особливістю підходу автора є ототожнення категорій та понять, які в своїй сукупності утворюють понятійний (категорійний) апарат бухгалтерського обліку. Внаслідок чого, на думку автора, їх будь-яка класифікація буде суб'єктивною та малокорисною в теоретичному і практичному аспекті [1, с. 183]. З такою позицією автора не можна погодитись, оскільки лише правильно побудована класифікація бухгалтерських категорій створює чіткі передумови для ґносеологічного і методологічного аналізу сучасного стану і тенденції розвитку бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз наукових публікацій в сфері бухгалтерського обліку дозволив встановити, що на сьогодні відсутня загальноприйнята система бухгалтерських категорій як в світі, так і в Україні. Також відсутні і спроби розробки єдиної цілісної системи бухгалтерських категорій серед вітчизняних дослідників. Існування такої ситуації обґрунтовується як недостатнім рівнем теоретизації науки про бухгалтерський облік, так і неповнотою вирішення даної проблеми в сфері філософії науки, де серед дослідників дотепер точаться дискусії з приводу побудови єдиної системи філософських категорій. До того ж, можливість побудови єдиної системи бухгалтерських категорій ускладнює поступова поява нових понять, які з'являються в умовах формаційних та цивілізаційних змін економічної системи.

Окрема група дослідників, використовуючи такі елементи бухгалтерського теоретичного знання як "категорія", "поняття", "термін", "дефініція", "визначення", досить часто змішують їх, наділяючи одні елементи ознаками інших елементів (категорії називаються поняттями або термінами, поняття називаються категоріями тощо), що призводить до категорійно-понятійно-термінологічної плутанини в сфері бухгалтерського обліку.

Існуюча ситуація дозволяє констатувати, що серед вчених на сьогодні відсутні:

- єдиний підхід до розуміння сутності бухгалтерських категорій;
- єдиний підхід до класифікації бухгалтерських категорій;
- цілісна система бухгалтерських категорій;
- чітко структурований КПАБО.

Існуюча ситуація є свідченням того факту, що наука про бухгалтерський облік не може досягти свого визнання і бути віднесеною до складу академічних наук, не може досягти найвищого рівня самоідентифікації і самоствердження. Основною причиною цього є те, що в ході свого розвитку вона ще не сформувала закінченого категорійно-понятійного апарату. Для вирішення цієї проблеми необхідно провести систематизацію бухгалтерських категорій, що дозволить підвищити науковий статус бухгалтерського обліку як науки та гармонізувати процес спілкування між представниками вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства.

З метою вирішення цієї проблеми кожен вчений-обліковець в монографії або в докторській дисертації, якщо він хоче зробити певний крок вперед в розвитку бухгалтерської науки, повинен хоча б певною мірою поновому здійснювати категоризацію господарського життя підприємства або бухгалтерської методології. Як наслідок, результатом такої категоризації може бути поява такого пункту наукової новизни як удосконалення категорійного апарату бухгалтерського обліку (далі – КАБО).

Якщо ж ми говоримо про написання кандидатських дисертацій, то вважаємо, що проблеми категоризації не повинні розкриватись в роботах даного виду. Значна кількість вітчизняних дослідників в науковій новизні зазначають про удосконалення КПАБО в тій чи іншій мірі. Дане удосконалення слід розглядати з двох позицій: удосконалення бухгалтерських категорій; удосконалення бухгалтерських понять.

1) Стосовно удосконалення понять до дослідників не можна висунути жодних претензій, оскільки майже кожна робота передбачає удосконалення певних бухгалтерських понять та може вважатись апріорним елементом бухгалтерських наукових досліджень в Україні; 2) Розгляд проблем категоризації бухгалтерського обліку потребує

глибокого опрацювання матеріалу, а введення нових чи модифікація існуючих категорій передбачає необхідність значної модифікації всієї системи бухгалтерського обліку й інших категорій, оскільки вони складають цілісну систему. Вважаємо, що таку роботу якісно не під силу зробити в одній кандидатській дисертації, як наслідок, розглядувана категоризаційна проблема не буде вирішена до кінця, а можливі пропозиції автора можуть навіть призвести до ще більшої плутанини в даній сфері.

Система бухгалтерських категорій: авторське бачення. В нашому попередньому дослідженні [4] було сформовано теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій, визначено та розкрито сутність умов її побудови. Виходячи із виділених ознак, за якими категорії відрізняються від понять в бухгалтерському обліку, враховуючи існуючі підходи дослідників до виділення бухгалтерських категорій та використовуючи розуміння бухгалтерського фрагменту як формальної класифікаційної моделі, запропоновано наступну систему бухгалтерських категорій (табл. 2).

Запропонована сукупність бухгалтерських категорій, об'єднаних за допомогою виділених бухгалтерських фрагментів, є цілісною системою, оскільки складається із набору елементів, між якими наявні специфічні зв'язки та яка взаємодіє із зовнішнім середовищем. Наприклад, згідно П(С)БО 16 "Витрати" витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства ... [11]. Відповідно, змінюючи будь-яку з категорій "активів", "зобов'язань" чи "капіталу", обов'язково слід розглянути вплив таких змін на категорію "витрати".

Таблиця 2. Система бухгалтерських категорій

<i>Бухгалтерський фрагмент</i>	<i>Категорії</i>
<i>Предметний</i>	1. Актив 2. Зобов'язання 3. Капітал 4. Дохід 5. Витрати
<i>Методологічний</i>	6. Інвентаризація 7. Документування 8. Оцінка 9. Калькулювання 10. Бухгалтерський запис 11. Рахунки 12. Баланс 13. Звітність
<i>Предметно-методологічний</i>	14. Факт господарського життя 15. Умовний факт господарського життя (факт господарського життя з невизначеними наслідками) 16. Бухгалтерський симулякр <sup>1</sup>
<i>Методологічно-організаційний</i>	17. Стандарт бухгалтерського обліку 18. Облікова політика 19. Професійне судження бухгалтера 20. Принцип бухгалтерського обліку
<i>Епістемологічний</i>	21. Метатеоретичний рівень бухгалтерського обліку (бухгалтерська метатеорія) 22. Теоретичний рівень бухгалтерського обліку (бухгалтерська теорія) 23. Емпіричний рівень бухгалтерського обліку 24. Бухгалтерська наукова картина світу 25. Норми бухгалтерського наукового пізнання 26. Ідеали бухгалтерського наукового пізнання 27. Філософські основи бухгалтерської науки
<i>Системний</i>	28. Предмет бухгалтерського обліку 29. Об'єкт бухгалтерського обліку 30. Суб'єкт бухгалтерського обліку 31. Функція бухгалтерського обліку 32. Мета бухгалтерського обліку 33. Завдання бухгалтерського обліку 34. Форма бухгалтерського обліку 35. Мова бухгалтерського обліку (бухгалтерська методологія) 36. Середовище бухгалтерського обліку (користувач бухгалтерської інформації)

<sup>1</sup> Даний вид фактів передбачає їх створення в межах системи обліку, тобто такі елементи передбачено створювати згідно прийнятої на рівні держави бухгалтерської доктрини або дозволяється створювати в межах окремого підприємства шляхом реалізації механізму професійного судження бухгалтера. Прикладом таких елементів є резерв сумнівних боргів та витрати майбутніх періодів. Причини необхідності введення терміну "бухгалтерський симулякр" в науковий обіг обґрунтовано в наших попередніх дослідженнях [3].

Розроблена система бухгалтерських категорій є відкритою системою, що передбачає можливість її взаємодії із зовнішнім обліковим середовищем, внаслідок чого до її складу можуть додаватись нові бухгалтерські фрагменти із новими категоріями або нові категорії до вже існуючих фрагментів, модифікуватись (розширюватись або звужуватись), замінюватись або ліквідуватись існуючі категорії. Для того, щоб забезпечувати реалізацію основної мети науки про бухгалтерський облік – розробку бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку діяльності підприємства, така система повинна постійно адаптуватись до потреб практики бухгалтерського обліку (бухгалтерської практики, практики вчених-бухгалтерів, практики користувачів облікової інформації), оскільки за наявності змін в цих видах практик, вони будуть сприйматись через неадекватну категорійну структуру, що не дозволить виявляти їх сутнісні характеристики та ставитиме під сумнів доцільність використання всієї системи категорій. Це дозволяє констатувати, що історичність (відсутність незмінної системи бухгалтерських категорій) є об'єктивним параметром бухгалтерського категорійного мислення.

Системність предметних категорій реалізована завдяки концептуальній основі МСФЗ, на основі якої побудовані національні П(С)БО.

Системність методологічних категорій викристалізувалась в результаті тривалої теоретичної рефлексії радянських вчених-обліковців і з часом була перенесена в НСБО. Досконалість структури методологічного фрагменту системи бухгалтерських категорій підтверджує проф. Я.В. Соколов [14, с. 242], який відмічає про відсутність необхідності досліджень в сфері складових методу бухгалтерського обліку, зокрема, в частині уточнення набору його елементів. Цим самим автор підкреслює той факт, що даний бухгалтерський фрагмент є сформованою системою, яка є адекватною до умов користувачів бухгалтерської інформації в умовах сьогодення.

Предметно-методологічні категорії характеризують всі можливі варіанти дій, подій та ситуацій з визначеними і невизначеними наслідками, які знаходять своє відображення в системі бухгалтерського обліку.

Методологічно-організаційні категорії включають ті бухгалтерські категорії, які характеризують процес організації бухгалтерського обліку з позиції його методології. Вони стосуються сучасного підходу до регулювання бухгалтерського обліку в Україні, що характеризується наявністю альтернативних варіантів оцінки та облікового відображення наслідків різних видів ФГЖ.

Епістемологічні категорії розкривають сутність рівнів, методів та інших складових процесу бухгалтерського наукового пізнання.

Системні категорії відображають категоріальну структуру бухгалтерського обліку з позиції системного підходу, що на сьогодні набув найбільшого поширення серед представників вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства. Даний бухгалтерський фрагмент може доповнюватись новими бухгалтерськими категоріями шляхом включення нових характеристик системи обліку на основі застосування теорії систем.

Перспективним напрямом категоризації бухгалтерського обліку є застосування інших підходів до розгляду бухгалтерського обліку як суспільного явища, зокрема, лінгвістичного підходу. В результаті його широкого застосування в системі обліку у складі системи бухгалтерських категорій повинен з'явитись новий бухгалтерський фрагмент – лінгвістичний, із власним набором категорій. Однак, для впровадження нового бухгалтерського фрагменту з відповідним набором категорій необхідно забезпечити налагодження взаємозв'язків між ним та існуючими фрагментами, та між категоріями, що входять до його складу, з усіма бухгалтерськими категоріями, що вже входять до складу чинної системи.

Провівши аналіз розробленої системи бухгалтерських категорій з позиції можливості їх існування в різних моделях НСБО, встановлено, що в системі "соціалістичного" обліку були відсутні такі категорії: стандарт бухгалтерського обліку; облікова політика; професійне судження бухгалтера; принцип бухгалтерського обліку. Причиною їх відсутності була неможливість реалізації в умовах системи "соціалістичного" обліку концепції багатоваріантності облікової методології. Всі інші категорії або були реалізовані в соціалістичній системі обліку, або могли бути безперешкодно (без необхідності докорінного реформування системи обліку) реалізовані (наприклад, бухгалтерська наукова картина світу або бухгалтерський симулякр). Отже, система "соціалістичного" обліку щодо її категорійного апарату відрізняється від НСБО лише в частині методологічно-організаційного бухгалтерського фрагменту.

Роль КПАБО в світлі компаративного аналізу НСБО. Загальну структуру бухгалтерського категорійно-понятійного апарату можна представити у вигляді наступної моделі (рис. 1).

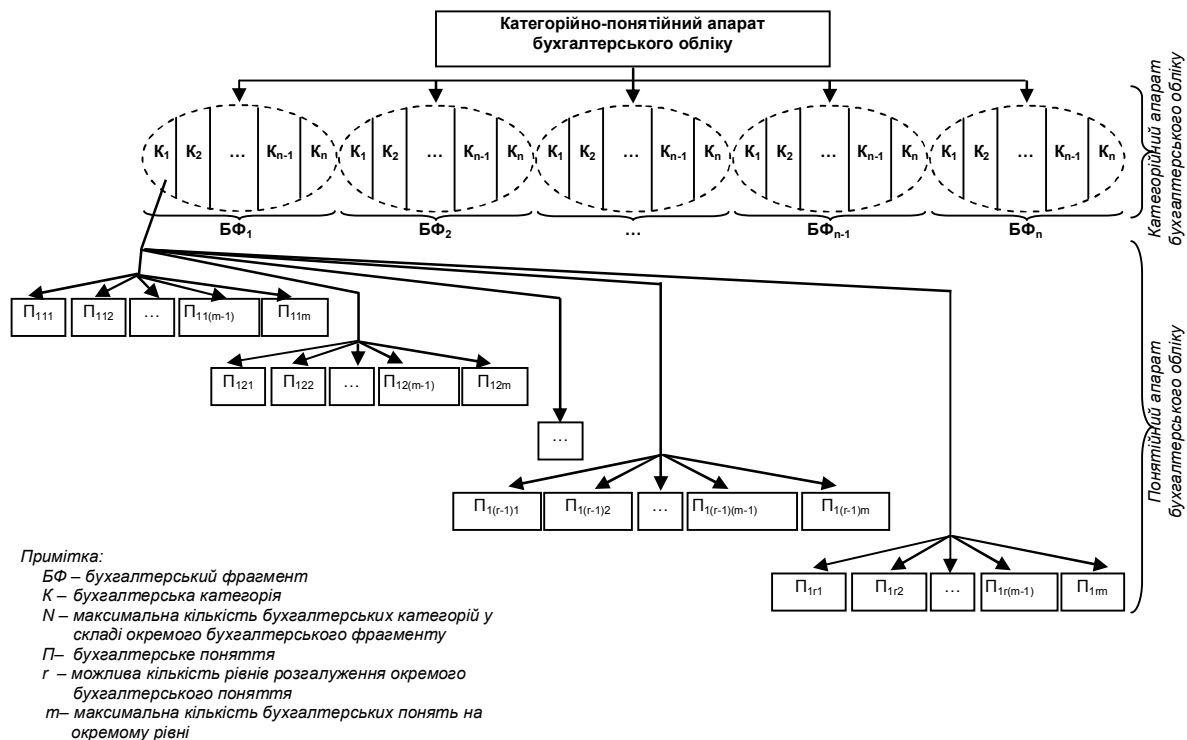


Рис. 1. Загальна структура КПАБО (на прикладі 1-го бухгалтерського фрагменту)

Запропонована модель КПАБО дозволяє виділити у його складі два рівні – категорійний, що є сукупністю бухгалтерських фрагментів із відповідними категоріями, та понятійний, що включає в себе всі наявні бухгалтерські поняття, які пов'язані із найбільш загальними поняттями своєї групи.

Враховуючи те, що в бухгалтерському обліку використовуються категорії, які мають власне "бухгалтерське походження", так і категорії, залучені з

інших сфер теоретичного знання, слід провести розмежування між бухгалтерським категорійно-понятійним апаратом та КПАБО. Друге поняття є ширшим, оскільки окрім бухгалтерського категорійно-понятійного апарату, воно також включає в себе залишкові категорії і поняття, у складі яких виділено два види: 1) залишкові категорії та поняття інших наук; 2) філософські залишкові категорії та поняття (рис. 2).



Рис. 2. Співвідношення між КПАБО та бухгалтерським категорійно-понятійним апаратом

Теоретичний концепт "залишкова категорія" в науковий обіг вперше був введений відомим італійським економістом і соціологом В. Парето. Зокрема, автором [8, с. 30-31] досліджувалась категорія "логічні дії" – дії, в яких об'єктивна ціль ідентична суб'єктивній цілі. Всі інші дії, що не можуть бути віднесені до логічних, за залишковим принципом є нелогічними.

Логічні дії за В. Парето є центральними пояснювальними категоріями економіки, зокрема, в його неокласичному вигляді, в той час як нелогічні дії є залишковими категоріями економіки, що значною мірою стосуються сфери соціології [19, с. 41]. В бухгалтерському обліку залишкові категорії та поняття – це категорії та поняття інших наук, необхідні для проведення бухгалтерських наукових досліджень. Застосування пропозиції В. Парето означає, що при побудові окремих бухгалтерських наукових теорій чи теоретичних схем, за відсутності необхідних категорій у складі науки про бухгалтерський облік, слід звертатись до ресурсів залишкових категорій.

Розкриттю сутності концепту "залишкова категорія" також приділяє увагу Т. Парсонс, який зазначає з цього приводу, що "будь-яка система, що включає до свого складу як теоретичні положення, так і релевантні емпіричні знання, може розглядатись як яскрава освітлена пляма, оточена темрявою. Логічним ім'ям для цієї темряви буде термін "залишкові категорії" [9, с. 61]. На думку автора залишкові категорії є ключовими в розумінні тієї чи іншої теоретичної схеми. Однак емпіричні висновки, що випливають в результаті використання залишкових категорій, часто не помічаються або формуються настільки незрозуміло, що стають фактично беззмістовними. Виходячи з цього, Т. Парсонс одним із "видів прогресу" в теоретичній роботі вважає виділення із залишкових категорій позитивно визначених категорій і подальшу їх верифікацію в емпіричному дослідженні. Стосовно подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку дана теза означає, що залишкові категорії вихідної теорії за результатами досліджень повинні бути переведені в позитивні бухгалтерські категорії більш розвинених, прогресивних теорій. Тому, на сьогодні одним із завдань науковців в сфері бухгалтерського обліку є забезпечення його поступального розвитку шляхом виділення зі складу залишкових категорій бухгалтерських категорій на основі застосування емпіричних методів наукових досліджень.

У складі КПАБО запропоновано виділяти два види залишкових категорій і понять: 1) філософські категорії і поняття; 2) категорії та поняття інших наук. Основною причиною відокремлення філософських категорій від категорій інших наук є їх здатність виступати універсальними об'єктивними формами мислення і буття.

1. *Філософські категорії* є найважливішим фактором розвитку ідейних тенденцій науки, оскільки в сучасних умовах бухгалтерська наука творчість все більше ускладнюється та потребує застосування неординарних філософських ідей. Як відмічає проф. В.Ф. Юлов, вплив філософії на науку вже не зводиться до пропозиції окремих ідей, мова йде про регулярну системну детермінацію. Філософські категорії стали ядром передумовного знання, звідки вчені беруть вихідні поняття для своїх теоретичних побудов. Таке запозичення давно стало звичним, і філософемі оцінюються як необхідний оціночний концептуальний фон науки [17, с. 486].

На сьогодні це звичною ситуація, коли дослідник в сфері бухгалтерського обліку для побудови вихідних передумов власної теорії звертається до філософських залишкових категорій (онтологічних, гносеологічних епістемологічних тощо), які вже осмислені вченими-філософами та представлені та огляді теоретичних конструкцій, готових до впровадження в систему бухгалтерського теоретичного знання. Наприклад, подібним шляхом йдуть вчені, які розробляють бухгалтерські метатеорії на основі застосування моделей динаміки наукового знання – парадигм, науково-дослідницьких програм, дослідницьких традицій тощо.

Важливість філософії в розвитку наук визнає відомий німецький вчений Ю. Хабермас, який відмічає, що філософія змінила свою роль відносно інших наук з "вказівника місця" на "охоронця місця", що охороняє місце для емпіричних теорій з сильними універсалістськими зазіханнями [16, с. 27]. Особливо це стосується тих систем знань, що передаються культурною традицією, в яких ще не сформована фундаментальна теорія, до яких, на нашу думку, сьогодні відноситься і бухгалтерський облік.

2. *Категорії і поняття інших наук.* Бухгалтерський облік є соціальною та економічною наукою. Виходячи з цього, його подальший розвиток тісно пов'язаний із застосуванням передових ідей і напрацювань із таких суміжних дисциплін як соціологія, економічна теорія, фінанси, управління, маркетинг, право, інтелектуальна власність тощо. Для впровадження в науку про бухгалтерський облік теоретичних схем, що базуються на основі використання напрацювань вищенаведених суміжних дисциплін, необхідним є впровадження категорій і понять з цих дисциплін, які, на сьогодні відсутні в бухгалтерському обліку.

<sup>2</sup> Детальний аналіз підходів дослідників до побудови метатеорії бухгалтерського обліку проведено в наших попередніх дослідженнях, зокрема, в [2].

Наприклад, з розвитком постіндустріальної економіки значною кількістю вітчизняних (О.Б. Бутнік-Сіверський, Н.М. Головай, І.В. Жураковська, Н.М. Малюга, А.А. Чухно) та зарубіжних дослідників (І. Абейсекара, Е. Брукінг, П.Н. Бух, Дж. Гафрі, С. Замбон, А.М. Козирев, Б. Марр, Дж. Моурітсен, Р. Рослендер, К.Е. Свейбі, Д. Скірмі, Л.А. Чайковська) обґрунтовується необхідність включення зі сфери економіки до складу бухгалтерського обліку залишкового поняття "інтелектуальний капітал" з метою побудови теорії бухгалтерського обліку об'єктів невідчутної інтелектуальної природи. Однак, використання в бухгалтерському обліку залишкового поняття "інтелектуальний капітал" не дозволило до сих пір розробити адекватної умовам розвитку постіндустріальної економіки комплексної методології його бухгалтерської оцінки та облікового відображення. А використання цього залишкового поняття в бухгалтерському обліку породило беззмістовні пропозиції авторів щодо відображення інтелектуального капіталу в пасиві бухгалтерського балансу [7, с. 263-264; 18, с. 40]. Дотримуючись пропозиції Т. Парсонса щодо подальшого розвитку теоретичного знання, для забезпечення подальшого прогресу в сфері бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу необхідним є виділення зі складу залишкового поняття "інтелектуальний капітал" окремого бухгалтерського поняття, наприклад, поняття "інтелектуальні активи" та забезпечити подальшу його верифікацію в практичній діяльності підприємств.

Широке використання залишкових категорій інших дисциплін в бухгалтерському обліку ускладнюється їх науковою спеціалізацією, що не дозволяє їх безперешкодно використовувати в системі бухгалтерського теоретичного знання. Як наслідок, виникають випадки, коли впровадження залишкових категорій і понять не стільки сприяє вирішенню існуючих проблем, оскільки привносить ще більший хаос в систему бухгалтерського теоретичного знання внаслідок неоднозначності їх трактування.

Наприклад, розвиток інституціоналізму в економічній теорії зумовив його активну трансляцію в бухгалтерські наукові дослідження, внаслідок чого з'явилися такі поняття: бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут (О.М. Петрук); інститути обліку (Н.В. Воскресенська, М.В. Львова, В.В. Панков, Т.М. Сльозко); інституційна теорія бухгалтерського обліку (Л.А. Чайковська); інституційний підхід в бухгалтерському обліку (Е.Ю. Воронова, В.М. Жук, Т.Б. Кувалдіна, Л.Ф. Шилова); інститут регулювання обліку і складання звітності (І.М. Саннікова); інститути як частини структури бухгалтерського обліку (В.К. Данилко, В.В. Травін); "інституційна пам'ять" бухгалтерії (І.І. Яремко).

Розглянуті вище залишкові бухгалтерські поняття, в основі яких покладено інституційну теорію, є безсистемним набором понять, що розкривають різні аспекти функціонування бухгалтерського обліку як соціального явища. З одного боку, наявність такого понятійно-категорійного хаосу створює передумови для подальшого прогресивного розвитку науки, з якого в майбутньому повинні будемо прийти до впорядкованості. Однак, з іншого боку, така поступова хаотизація процесу побудови КПАБО може призвести до деградації облікової науки, оскільки синтезуючі наукові дослідження, які мають в ній "з хаосу створити впорядкування", на сьогодні відсутні, а для їх проведення слід здійснити титанічну роботу та володіти глибокими міждисциплінарними знаннями.

Як відмічають А. Сокал та Ж. Брікмон, значна кількість вчених зловживає поняттями і термінами з інших наук. Одними із зловживань автори називають: використання наукових термінів без врахування їх значення; перенесення понять з точних наук в гуманітарні науки без певного емпіричного чи концептуального обґрунтування; жонглювання фразами, позбавленими змісту та гра словами [13, с. 19]. Такі "мовні ігри" та "інтелектуальні уловки" не дозволяють побудувати чітку та по-науковому сувору систему бухгалтерського теоретичного знання. На нашу думку, для вирішення цієї

проблеми необхідно проводити фільтрацію пропозицій дослідників, що поповнюватимуть систему бухгалтерського теоретичного знання. В основу такого категорійно-понятійного фільтру мають бути покладені певні наукові критерії, які відповідатимуть цілям функціонування чинної системи знань та захищатимуть наукові цінності, які створенні в межах бухгалтерського наукового співтовариства.

Виходячи із розробленої структури КПАБО (рис. 1) запропоновано кількісний показник рівня розвитку НСБО – категорійно-понятійна ємність НСБО (КПЄ<sub>НСБО</sub>).

$$КПЄ_{НСБО} = \sum f \times k \times m \times n \quad (1)$$

де  $f$  – кількість бухгалтерських фрагментів у складі НСБО;

$k$  – кількість бухгалтерських категорій у складі окремого фрагменту;

$m$  – кількість бухгалтерських понять у складі окремої категорії;

$n$  – кількість рівнів розгалуження окремого поняття.

Застосування такого показника (1) дозволяє порівняти НСБО із системами бухгалтерського обліку інших країн, що створює передумови для подальшого удосконалення НСБО шляхом розвитку її категорійно-понятійного апарату.

Цей показник також може бути інтерпретований відносно різних видів бухгалтерського обліку, в результаті чого виділено показник рівня розвитку окремого виду бухгалтерського обліку – категорійно-понятійна ємність виду обліку (КПЄ<sub>во</sub>).

$$КПЄ_{во} = \sum f \times k \times m \times n \quad (2)$$

де  $f$  – кількість бухгалтерських фрагментів у складі окремого виду обліку;

$k$  – кількість бухгалтерських категорій у складі окремого фрагменту;

$m$  – кількість бухгалтерських понять у складі окремої категорії;

$n$  – кількість рівнів розгалуження окремого поняття.

Застосування запропонованого показника (2) дозволяє порівняти категорійно-понятійний апарат різних видів обліку (фінансового, податкового, управлінського, стратегічного тощо), як альтернативних систем бухгалтерського теоретичного знання.

**Модельовання розвитку категорійного апарату бухгалтерського обліку (далі – КАБО).** Виходячи із запропонованої структури КАБО, можна виділити варіанти та шляхи його подальшого розвитку.

Нами виділено 4 можливі варіанти розвитку КАБО:

1. **Додавання** нової бухгалтерської категорії – збагачення КАБО новими категоріями за допомогою: 1) розробки нової власної бухгалтерської категорії; 2) додавання нової філософської категорії в систему бухгалтерського наукового знання; 3) додавання нової категорії в систему бухгалтерського наукового знання, що використовувалась в іншій науці.

2. **Модифікація** існуючої бухгалтерської категорії шляхом зміни її змістовного наповнення (розширення або звуження).

3. **Заміна** існуючої бухгалтерської категорії на нову категорію.

4. **Виключення** бухгалтерської категорії зі складу КАБО.

Застосування будь-якого із варіантів КАБО зумовлює необхідність перегляду існуючої системи бухгалтерських категорій внаслідок порушення системи зв'язків, які існують: 1) між категоріями в межах одного бухгалтерського фрагменту; 2) між бухгалтерськими фрагментами в межах системи бухгалтерських категорій.

Запропоновані шляхи подальшого розвитку КАБО слід розглядати в розрізі виділених бухгалтерських фрагментів та видів бухгалтерських категорій, що дозволяє побудувати матричну модель шляхів розвитку КАБО (табл. 3).

Таблиця 3. Матрична модель шляхів розвитку КАБО

Види бухгалтерських категорій	Види бухгалтерських фрагментів					
	Предметний	Методологічний	Предметно-методологічний	Методологічно-організаційний	Епістемологічний	Системний
Власні бухгалтерські	1	4	7	10	13	16
Філософські	2	5	8	11	14	17
Інших наук	3	6	9	12	15	18

В матричній моделі (табл. 3) представлено 18 шляхів розвитку КАБО, в межах яких може бути реалізований будь-який із виділених вище 4-х варіантів. Це дозволяє одержати 72 можливих способи розвитку КАБО.

Розроблена матрична модель дозволяє класифікувати пропозиції вчених щодо удосконалення КАБО, що дозволяє робити судження з приводу глибини внеску конкретного дослідника в розвиток науки про бухгалтерський облік, дозволяє співставити розроблені категорії із існуючими, виявити сфери їх перетину (якщо такі існують) та виявити зв'язки між бухгалтерськими категоріями та між бухгалтерськими фрагментами, що мають бути переглянуті в результаті запропонованих нововведень.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. В представленій статті запропонована авторська цілісна відкрита система бухгалтерських категорій, що є складовою КПАБО. Впровадження розробленої системи до складу бухгалтерського теоретичного знання дозволяє:

- довести відповідність бухгалтерського обліку одному із критеріїв визнання останнього наукою. Наявність власної обґрунтованої системи бухгалтерських категорій та КПАБО виступає однією із причин, яка дозволяє вважати його теоретичним знанням, сприяє його визнанню та самоствердженню в якості повноцінної науки;
- відокремити бухгалтерські категорії від інших категорій (філософських категорій та категорій інших наук), що є складовими КПАБО. Це дозволяє побудувати матричну модель шляхів подальшого розвитку КАБО на основі використання 4-х можливих варіантів його удосконалення (додавання, модифікація, заміна, виключення);

- створити теоретичні передумови для категорійного мислення вчених при проведенні наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Бухгалтерські категорії є предметом науки про бухгалтерський облік, вони виступають формою пізнавального процесу та дозволяють структурувати бухгалтерське теоретичне знання за змістом, що створює передумови для взаєморозуміння у спілкуванні між вченими бухгалтерами, бухгалтерами-практиками та користувачами облікової інформації;

- розглядати бухгалтерські категорії як форму бухгалтерського мислення (бухгалтера-практика, дослідника-бухгалтера), що передбачає не лише надання їх дефініції, а надання цілісної, розгалуженої системи визначень, пов'язаних один з одним. Дослідження бухгалтерських категорій можна здійснювати лише шляхом дослідження цілісної форми відношень – у складі окремого бухгалтерського фрагменту. Зміна однієї із категорій, що входить до складу фрагменту, чи у зв'язках між ними, неодмінно призводить до змін в інших категоріях і зв'язках, що в підсумку зумовлює появу нового бухгалтерського фрагменту, як складової системи бухгалтерських категорій.

2. На особливу увагу вчених заслуговує дослідження відповідності філософських залишкових категорій (модель, принцип, соціальна справедливість тощо), використовуваних в бухгалтерському обліку, їх філософському значенню. Можна гіпотетично припустити, що частина таких категорій втратила своє справжнє філософське значення і набула в системі бухгалтерського обліку нового значення, яке слід обґрунтувати, а самі категорії слід перенести зі складу залишкових до бухгалтерських.

3. Одним із найбільш поширених підходів до удосконалення КПАБО є модифікація бухгалтерських категорій і понять шляхом використання сутності економічних категорій. Перспективним напрямом досліджень є проведення аналізу співвідношення бухгалтерських та економічних категорій і понять, які мають однакову назву (дохід, витрати, прибуток тощо) та можливості використання останніх в системі бухгалтерського теоретичного знання.

#### Список використаних літературних джерел:

1. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. –

720 с. 2. *Легенчук С.Ф.* Метатеория бухгалтерского учета: история, современное состояние, направления развития [текст]: Монография / С.Ф. Легенчук. – Saarbrücken: LAP LAMBERT Academic Publishing, 2011. – 116 с. 3. *Легенчук С.Ф.* Основи науки про бухгалтерський облік: структурний аналіз / С.Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 3 (21). Частина 2. – С. 179-193. 4. *Легенчук С.Ф.* Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 108-113. 5. *Легенчук С.Ф.* Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: Монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. 6. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с. 7. *Мороз Ю.Ю.* Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства [текст]: монографія / Ю.Ю. Мороз. – Житомир: ПП "Руга", 2011. – 352 с. 8. *Парето В.* Компендиум по общей социологии [Текст] / В. Парето; пер. с итал. А.А. Зотова. – 2-е изд. – М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2008. – 511 с. 9. *Парсонс Т.* О структуре социального действия. – М.: Академический Проект, 2000. – 880 с. 10. *Петрук О.М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: дис. на здобуття наук. ступеня д.е.н., спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / О.М. Петрук. – Київ, 2006. – 402 с. 11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" № 131 від 14.06.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>. 12. *Пушкар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [текст]: Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с. 13. *Сокал А.* Интеллектуальные уловки. Критика современной философии постмодерна / Перев. с англ. Анны Костиковой и Дмитрия Крапечкина. Предисловие С.П. Капицы. / А. Сокал, Ж. Брикмон. – М.: "Дом интеллектуальной книги", 2002. – 248 с. 14. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. / Я.В. Соколов. – М.: ООО "1С-Пабблишинг", 2011. – 638 с.: ил. 15. *Стражев В.И.* Объект и предмет бухгалтерского учета – главные категории в его теоретической системе // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17). – С. 313-319. 16. *Хабермас Ю.* Моральное сознание и коммуникативное действие / Юр ген Хабермас. – СПб.: Издательская фирма Наука "РАН", 2001. – 381 с. 17. *Юлов В.Ф.* История и философия науки: [учебное пособие] / В.Ф. Юлов – Киров, 2007. – 573 с. 18. *Edvinsson L. Malone M.S.* Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. New York, Harper Business, 1997. – 240 p. 19. *Hans S.J.* The evolution of scientific knowledge / Hans Siggaard Jensen, Lykke Margot Richter, Morten Thanning Vendelø. – Northampton: Edward Elgar Publishing, 2003. – 225 p.

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету.

#### Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці;
- теорія, метатеорія та методологія ведення бухгалтерського обліку;
- розробка системи бухгалтерського теоретичного знання.

Стаття надійшла до редакції: 29.08.2012 р.