

**Н.А. КАНЦЕДАЛ**

(Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна)

## **Адитивний і процедурний підходи як способи пізнання в методології наукових досліджень обліку**

*Метою статті є деталізація критеріальних складових, що дозволяють виявити відмінності та розмежувати адитивний і процедурний підходи до трактування методу бухгалтерського обліку. Систематизовано результати всебічного дослідження методу бухгалтерського обліку як складової методології економічної науки. Деталізовано спільні та відмінні ознаки наукових підходів до трактування методу бухгалтерського обліку (адитивного і процедурного). Визначено критерії, що дозволяють ідентифікувати та розмежувати відповідні наукові підходи. Встановлено взаємозв'язок та взаємопов'язаність елементів методу бухгалтерського обліку та спроектовано модель міжелементного зв'язку у площині загальнонаукових методів емпіричного та теоретичного пізнання. Це дозволило виявити основну спільну ознаку адитивного та процедурного підходів – взаємозалежність елементів методу бухгалтерського обліку, що ґрунтується на недоцільності їх вибіркового чи автономного застосування у практичній діяльності господарюючих суб'єктів. Обґрунтовано, що у сучасних умовах в основі методу бухгалтерського обліку має бути принцип взаємозалежності його елементів, а інструментом його адаптації до реальних економічних подій – інтелектуальний капітал (професійні знання бухгалтера).*

**Ключові слова:** методологія, метод, адитивність, процедура, документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування, підсумкове узагальнення.

**Н.А. КАНЦЕДАЛ**

(Полтавская государственная аграрная академия, г. Полтава, Украина)

## **Аддитивный и процедурный подходы как способы познания в методологии научных исследований учета**

*Целью статьи является детализация критериальных составляющих, позволяющих выявить различия и разграничить аддитивный и процедурный подходы к трактовке метода бухгалтерского учета. Систематизированы результаты всестороннего исследования метода бухгалтерского учета как составляющей методологии экономической науки. Детализированы общие и отличительные признаки научных подходов к трактовке метода бухгалтерского учета (аддитивного и процедурного). Определены критерии, позволяющие идентифицировать и разграничить соответствующие научные подходы. Установлена взаимосвязь и взаимосвязанность элементов метода бухгалтерского учета и спроектирована модель междуэлементной связи на поверхности общенаучных методов эмпирического и теоретического познания. Это позволило выявить основной общий признак аддитивного и процедурного подходов – взаимозависимость элементов метода бухгалтерского учета, основанный на нецелесообразности их выборочного или автономного применения в практической деятельности хозяйствующих субъектов. Обосновано, что в современных условиях в основе метода бухгалтерского учета должен быть принцип взаимозависимости его элементов, а инструментом его адаптации к реальным экономическим событиям – интеллектуальный капитал (профессиональные знания бухгалтера).*

**Ключевые слова:** методология, метод, аддитивность, процедура, документирование, инвентаризация, оценка, калькулирование, счета, двойная запись, баланс, отчетность, первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка, итоговое обобщение.

# Additive and Procedural Approaches as Methods of Cognition in Scientific Accounting Research Methodology

*The aim of the article is to detail the components of criteria that allows to identify and delineate additive and procedural approaches to the interpretation of accounting method. Systematized the results of a comprehensive study of the method of accounting as a component of economic methodology. Detailed common and distinctive features of scientific approaches to the interpretation of accounting method (additive and procedural). The criteria are defined allowing to identify and delineate the relevant scientific approaches. Defined the relationship and interconnectivity of elements of accounting method and designed the model of interelement connection from the perspective of scientific methods of empirical and theoretical knowledge. Revealed the main common feature of the additive and procedural approaches - the interdependence of elements of the accounting method based on their selective inappropriate or standalone application in practical activities of business entities. It is proved that in the current conditions at the base of the method of accounting should be the principle of interdependence of its elements, but a tool to adapt it to real economic developments should be intellectual capital (professional knowledge of accountants).*

**Keywords:** methodology, method, additivity, procedure, documentation, inventory, assessment, calculation, accounts, double entry, balance, reports, primary observation, cost measurement, current grouping, final compilation.

**Постановка проблеми.** Суспільні перетворення, що наразі відбуваються в Україні, супроводжуються низкою невтішних прогнозів щодо швидкого «одужання» й стабілізації національної економіки та вимагають постійного вдосконалення теоретико-методологічного інструментарію бухгалтерського обліку для розв'язання складних управлінських задач.

Ігнорування основних методологічних засад обліку, а також положень економічної теорії в ході реалізації економічних реформ призводить до погіршення якості облікової інформації, і як наслідок, до суттєвих деформацій в управлінні процесами відтворення та інших соціально-економічних процесах.

Основними чинниками, що зумовлюють модифікацію положень методології бухгалтерського обліку та його практики є: зміна та розвиток відносин власності на засоби виробництва, відносини і механізми формування та розподілу доходів, організаційні форми виробництва товарів, їх продажу, а також процеси, пов'язані з глобалізацією світової економіки та міжнародних ринків капіталів [4, с. 92].

Систематичне вирішення методологічних проблем наводиться у відповідних концепціях, що ґрунтуються на принципах філософії й історії науки та одночасно, є рушієм розвитку наукових знань. У свою чергу, кожна методологічна концепція концентрується навколо окремої наукової дисципліни і потребує постійної уваги науковців та суб'єктів, що мають відповідні професійні компетенції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Фундаментальні дослідження в теорії бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку економічної думки здійснювали представники венеціанської, французької, німецької шкіл, відомі радянські вчені: А. Галаган, М. Кіпарісов, Н. Леонтьєв, В. Макаров, І. Малишев, П. Мезенцев,

П. Німчинов, О. Рудановський; російські вчені: В. Палій, Я. Соколов. Серед вітчизняних вчених вагомий внесок здійснили: О. Бородкін, Ф. Бутинець, А. Герасимович, С. Голов, В. Жук, Г. Кірейцев, М. Кужельний, А. Кузьмінський, В. Лінник, Ю. Литвин, Н. Малюга, В. Сопко, Н. Ткаченко, П. Хомин та інші.

Еволюційний шлях економічної думки у дослідженнях з обліку супроводжується структуризацією бухгалтерських наукових знань та вдосконаленням його методологічної складової. Внаслідок цього виникають нові теоретичні конструкції з урахуванням теоретико-методологічних особливостей національних облікових систем, так звані метаметодології. До них відносять, зокрема, теорію «багатоцільового обліку» С. Голова; концепцію «стратегічного екаунтингу» С. Деньги та Ю. Вериги; «інституційну теорію обліку» В. Жука; концепцію «екологічного обліку» І. Замули; «подвійну інформаційну динаміку» Н. Малюги; концепцію «управлінського обліку» Л. Нападовської; «інформологію» М. Пушкаря та інші [6, с. 88].

Пізнання й переосмислення нових підходів до розуміння методології бухгалтерського обліку викликає жваву дискусію в наукових колах, проте, іноді набуває ознак методологічного анархізму, що супроводжується ігноруванням національних облікових традицій та унеможлиблює побудову ефективної моделі функціонування національних облікових систем.

В сучасній методології науки на перший план висуваються наступні проблеми: аналіз структури наукових теорій та їх функцій, поняття наукових законів, процедури перевірки, підтвердження та спростування наукових теорій, законів та гіпотез, методи наукових досліджень та реконструкції розвитку наукових знань [7]. Відповідно,

## Бухгалтерський облік

актуалізується потреба всебічного дослідження елементів методу бухгалтерського обліку, застосування яких не повинно суперечити науково обґрунтованим правилам та призводити до викривлення облікової інформації.

Модифікація елементів методу бухгалтерського обліку обумовлена інфляційними процесами, підсиленням ролі індикаторів інвестиційної привабливості господарюючих суб'єктів, інтеграційними перетвореннями у світовому господарстві. При цьому механізми та принципи дії окремих елементів методу бухгалтерського обліку залишаються незмінними, модифікується їх внутрішній зміст [8, с. 155].

Гносеологічна складова усвідомлення сутності таких перетворень передбачає застосування відповідних прийомів мислення для висунування гіпотез, орієнтованих на уточнення змісту методу бухгалтерського обліку та подальшого їх наукового обґрунтування.

**Метою статті** є деталізація критеріальних складових, що дозволяють виявити відмінності та розмежувати адитивний і процедурний підходи до трактування методу бухгалтерського обліку, а також обґрунтувати взаємозв'язок та взаємозалежність окремих класифікаційних груп та елементів методу бухгалтерського обліку, що сприятиме наближенню методологічних засад обліку до умов їх практичної реалізації суб'єктами господарських зв'язків.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У теоретичних дослідженнях бухгалтерського обліку загальновідомими є два підходи до трактування методу бухгалтерського обліку: адитивний та процедурний, що у різні періоди викликали науковий інтерес і прихильність вчених, набували нових ознак у ході наукових дискусій. Однак сучасним дослідникам залишилася у спадок проблема розмежування сутності таких підходів, пов'язана з еkleктичним поєднанням і транспозицією окремих елементів, суперечливим поясненням певних категорій.

У цьому контексті уточнення змісту методу бухгалтерського обліку є важливим науковим і практичним завданням, оскільки його еkleктичне тлумачення може бути причиною викривлення інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень [9, с. 22].

В ході дослідження критеріальних складових, що дозволяють ідентифікувати та розмежувати відповідні наукові підходи виділено наступні основні ознаки: 1) походження назви; 2) ключові слова, що визначають поняття; 3) спосіб (особливості) трактування методу бухгалтерського обліку; 4) компоненти системи прийомів і способів методу бухгалтерського обліку; 5) характеристика міжелементного зв'язку (табл. 1).

Таблиця 1

Наукові підходи до трактування методу бухгалтерського обліку

Основні ознаки	Адитивний підхід	Процедурний підхід
Походження назви	<b>Адитивність</b> (від лат. <i>additivus</i> – додавальний) – властивість величини, за якою значення величини, що відповідає цілому об'єктові, дорівнює сумі значень величин, що відповідають його частинам, незалежно від того, яким чином поділено об'єкт	<b>Процедура</b> (новолат., від лат. <i>procedo</i> – просуваюсь, проходжу) – взаємопов'язана послідовність дій, орієнтована на досягнення певної мети
Ключові слова, що визначають поняття	додавання, сума	послідовність, взаємозв'язок
Спосіб (особливості) трактування поняття методу бухгалтерського обліку	Під методом бухгалтерського обліку розуміють <b>сукупність прийомів і способів</b> , що дозволяють бухгалтерському обліку здійснювати свої функції	Під методом бухгалтерського обліку розуміють <b>порядок здійснення пізнавальних операцій</b> чи етапів діяльності <b>із застосуванням системи процедур</b> , таких як спостереження, вимірювання, систематизація, реєстрація шляхом аналізу та синтезу, індукції та дедукції у визначеній послідовності
Компоненти системи прийомів і способів методу бухгалтерського обліку	Система включає вісім <b>елементів методу</b> бухгалтерського обліку: <i>документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, звітність</i>	Система включає <b>елементи методу</b> бухгалтерського обліку, <b>об'єднані у класифікаційні групи</b> ( <i>первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування, підсумкове узагальнення</i> ) та <b>інші науково-філософські методи</b> , що використовуються для пізнання об'єктивних законів дійсності
Характеристика міжелементного зв'язку	Елементи методу розглядаються у сукупності, за аналогією адитивних моделей математичного моделювання, згідно яких результативний показник обчислюється сумою декількох факторних ознак	Елементи методу розглядаються у певній послідовності з одночасним використанням загальнонаукових методичних прийомів

Джерело: розроблено автором.

Дослідженням критерію «походження назви» встановлено наступне.

Адитивність (від лат. *additivus* – додавальний) – властивість, за якою значення величини, що

відповідає цілому об'єктові, дорівнює сумі значень величин, що відповідають його частинам, незалежно від того, яким чином поділено об'єкт. Процедура (новолат., від лат. *procedo* – просуваюсь, проходжу) – це взаємопов'язана послідовність дій, орієнтована на досягнення певної мети. Таким чином, ключовими словами у розумінні поняття «адитивність» є додавання, сума, а поняття «процедура» – взаємозв'язок, взаємозалежність.

Дослідженням особливостей трактування поняття методу бухгалтерського обліку встановлено: 1) при адитивному підході під методом бухгалтерського обліку розуміють сукупність прийомів і способів, що дозволяють бухгалтерському обліку здійснювати свої функції; 2) при процедурному підході під методом бухгалтерського обліку розуміють порядок здійснення пізнавальних операцій чи етапів діяльності із застосуванням системи процедур, таких як спостереження, вимірювання, систематизація, реєстрація шляхом аналізу та синтезу, індукції та дедукції у визначеній послідовності [3, с. 149].

Для вирішення питання уточнення компонентних складових елементів системи бухгалтерського обліку слід взяти за основу, власне, поняття наукового методу як головного інструменту пізнання об'єктивних законів дійсності. Відповідно, науковий метод визначається конкретними прийомами та способами дії, що використовуються для дослідження

явищ. Фундаментальну основу методу бухгалтерського обліку становлять вісім його елементів: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс та звітність.

Таким чином, у першому випадку (адитивний підхід) система прийомів і способів пізнання та відображення фактів господарського життя економічного суб'єкта включає вісім зазначених вище елементів методу бухгалтерського обліку. В другому випадку (процедурний підхід) дана система включає ті ж самі елементи методу бухгалтерського обліку та інші науково-філософські методи, що використовуються для пізнання об'єктивних законів дійсності.

На рис. 1 досліджувані підходи спроектовані у площині загальнонаукових методів емпіричного та теоретичного пізнання, застосування яких дозволяє обґрунтувати взаємозв'язок та взаємопов'язаність елементів методу бухгалтерського обліку. «Індикаторами» прояву науково-філософських методів є об'єднувальні лінії та пунктирні стрілки, а їх «присутність» більш виражена у визначеннях процедурного підходу. Однак адитивний підхід є, власне, проекцією адитивних моделей математичного моделювання, а отже, передбачає якщо не пряме, то опосередковане використання тих самих загальнонаукових методів.

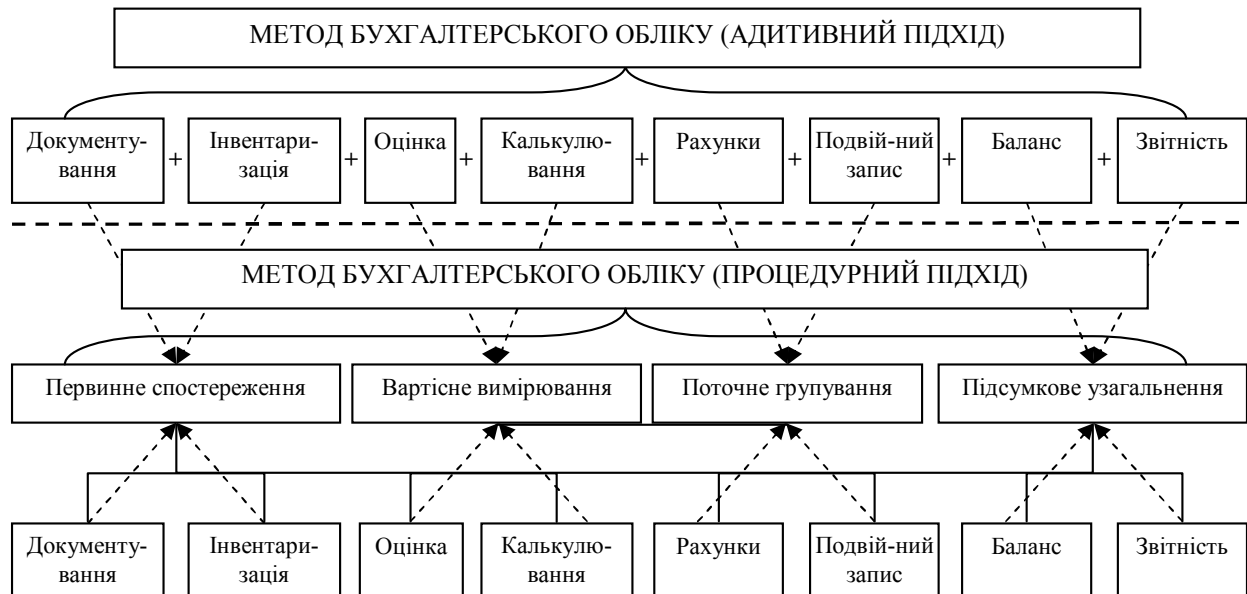


Рис. 1. Адитивний і процедурний підходи до визначення змісту методу бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено автором.

На нашу думку, укрупнення елементів у окремі групи при процедурному підході не зменшує їх наукового та практичного значення, а є результатом застосування звичайного класифікаційного прийому.

Отже, основною відмінною ознакою досліджуваних наукових підходів до трактування методу бухгалтерського обліку є те, що при адитивному підході елементи методу розглядаються у сукупності, а при процедурному – у певній послідовності з одночасним використанням загальнонаукових методичних прийомів. Водночас,

обидва підходи до трактування методу бухгалтерського обліку тісно пов'язані між собою і не виключають один одного. Спільною ознакою є основна властивість елементів методу – їх взаємозалежність що підтверджується тісним взаємозв'язком та недоцільністю їх вибіркового чи автономного застосування у практичній діяльності.

Саме принцип взаємозалежності елементів повинен стати вихідним положенням для інтерпретації методу бухгалтерського обліку у нових реаліях. Зокрема, це підтверджується думкою

авторитетного вченого-економіста Г. Кірейцева: «Метод бухгалтерського обліку слід розуміти як систему взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих прийомів, призначених для реалізації внутрішніх та зовнішніх корисних функцій обліку» [5, с. 5].

Пізнання та усвідомлення теоретико-методологічних засад обліку за допомогою прийому моделювання дає можливість одержати вдосконалену структуру елементів методу бухгалтерського обліку, яка не суперечить його економічній сутності й відповідає інтересам внутрішніх і зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації [2, с. 147]. Дослідження властивостей одержаних моделей дозволяє спростити перехід від теоретичних знань до знання про реальні явища і процеси. Це сприятиме розширенню професійного світогляду бухгалтера, набуття нових якісних характеристик на основі використання власних професійних знань.

**Висновки.** Таким чином, існуючі підходи до трактування методу бухгалтерського обліку (адитивний і процедурний) не заперечують і не виключають взаємозв'язку та взаємозалежності елементів визначеної системи способів і прийомів. Тобто, власне факт існування вищезгаданих підходів слід визнавати важливим теоретичним надбанням минулого, проте в умовах сьогодення наукова інтерпретація методу бухгалтерського обліку видозмінюється.

Головною причиною таких змін є вплив зовнішніх факторів на діяльність суб'єктів господарювання і як наслідок, на їх результативні показники. В таких умовах в основі методу бухгалтерського обліку має бути принцип взаємозалежності його елементів, а інструментом його адаптації до реальних економічних подій – інтелектуальний капітал, а саме: професійні знання бухгалтера, використання яких сприятиме формуванню й реалізації облікової політики, здатної забезпечити якісне вимірювання фактів господарського життя.

#### 4 Список використаних джерел

1. Жук, В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності [Текст] / В. М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8-9. – С. 14-23.
2. Канцедал, Н. А. Моделювання варіантів взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку [Текст] / Н. А. Канцедал // Вісник Запорізького національного університету : Збірник наукових праць. Економічні науки. – 2011. – № 2(10). – С. 144-149.
3. Канцедал, Н. А. Общие и отличительные признаки научных подходов к трактовке метода бухгалтерского учета [Текст] / Н. А. Канцедал / Institutional framework of the economy functioning in conditions of transformation: Collection of scientific articles. Vol. 2 – Verlag SWG imex CmbH, Nürnberg, Deutschland, 2014. – P. 148-150. ISBN 978-3-00-046113-2
4. Кірейцев, Г. Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. – 2013. – № 3(80). – С. 91-103.
5. Кірейцев Г. Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2-7.
6. Легенчук, С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму

П. Фейерабенда: pro et contra [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук // Економіка : реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2(3). – С. 88-91. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/88-91.pdf>

7. Методология науки. Словарь терминов логики [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://dic.academic.ru/dic.nsf/logic/182> – Назва з екрана.

8. Остап'юк, Н. А. Удосконалення методології бухгалтерського обліку в умовах розвитку інфляційних процесів [Текст] / Н. А. Остап'юк // Вісник СевНТУ : зб. наук. пр. Вип. 130/2012. Серія: Економіка і фінанси. – Севастополь, 2012. – С. 151-155.

9. Хомин, П. Адитивний і процедурний підходи та еkleктика їх тлумачення за теорією бухгалтерського обліку [Текст] / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 22-28.

#### 4 References

1. Zhuk, V. M. (2015). Instyutsionalna teoriia bukhgalterskoho obliku: vidpovid na vyklyky suchasnosti [Institutional Theory of Accounting: response to present-day challenges]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, No. 8-9, 14-23.
2. Kantsedal, N. A. (2011). Modeliuvannia variantiv vzaiemodii elementiv metodu bukhgalterskoho obliku [Modeling variation of interaction of an accounting method elements]. *Collection of scientific works «Visnyk of Zaporizhzhya National University. Economic Sciences»*, No. 2(10), 144-149.
3. Kantsedal, N. A. (2014). Obschie i otlichitelnyie priznaki nauchnyih podhodov k traktovke metoda buhgalterskogo ucheta [General and distinguishing features of scientific approaches to the interpretation of an accounting method]. *Institutional framework of the economy functioning in conditions of transformation: Collection of scientific articles*. Vol. 2 – Verlag SWG imex CmbH, Nürnberg, Deutschland, 2014. – P. 148-150.
4. Kireitsev, H. H. (2013). Hlobalni protsesy i aktualizatsiia onovlennia metodolohii obliku [Global processes and actualization updating of accounting methodology]. *Collection of scientific works of Vinnytsia National Agrarian University. Economic Sciences*, No. 3(80), 91-93. Available at: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2103.pdf>
5. Kireitsev, H. H. (2000). Metodolohichni aspekty rozvytku bukhgalterskoho obliku [Methodological aspects of the development of accounting]. *Accounting in agriculture*, No. 8, 2-7.
6. Lehenchuk, S. F. (2012). Rozvytok bukhgalterskoho obliku na osnovi kontseptsii metodolohichnoho anarkhizmu P. Feierabenda: pro et contra [Accounting theory development on the basis of the P. Feyerabends methodological anarchism conception: pro et contra]. *Economics: realities of the time. Science journal*, No. 2(3), 88-91. Available at: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/88-91.pdf>
7. Metodologiya nauki. Slovar terminov logiki [Methodology of science. Glossary of logical terms]. Available at: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/logic/182>
8. Ostapiuk, N. A. (2012). Udokonalennia metodolohii bukhgalterskoho obliku v umovakh rozvytku infliaitsiinykh protsesiv [Accounting methodology under conditions of development of inflation processes]. *Collection of scientific works «Visnyk of Sevastopol National Technical University. Economics and finance»*, No. 130/2012, 151-155.
9. Khomyn, P. (2006). Adytyvnyi i protsedurnyi pidkhody ta eklektyka yikh tлумachennia za teoriieiu bukhgalterskoho obliku [Additive and procedural approaches and the eclecticism of their interpretation in accounting theory]. *Accounting and Audit*, No. 7, 22-28.