

УДК 657.1

**Легенчук С. Ф.,***доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету*

## ЛІНГВІСТИЧНИЙ ПІДХІД У РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Проведено аналіз проблеми розгляду бухгалтерського обліку як спеціальної мови. Обґрунтовано напрями подальших наукових досліджень у цій сфері.*

**Ключові слова:** лінгвістична теорія бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік як мова.

*Проведен анализ проблемы рассмотрения бухгалтерского учета как специального языка. Обоснованы направления дальнейших научных исследований в данной сфере.*

**Ключевые слова:** лингвистическая теория бухгалтерского учета, бухгалтерский учет как язык.

*The problem of consideration of accounting as a special language have been analyzed. The directions for further research in this area have been grounded.*

**Key words:** linguistic accounting theory, accounting as a language.

**Постановка проблеми.** Превалюючим підходом серед вітчизняних учених є розгляд бухгалтерського обліку як інформаційної системи. Застосування такого підходу в бухгалтерському обліку, починаючи від праць Я. В. Соколова та В. Ф. Палія (1979 р., 1981 р.), та сучасними вітчизняними дослідниками (Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, С. В. Івахненко, Л. М. Кіндрацька, О. М. Петрук, М. С. Пушкар та ін.), дозволило виявити значну кількість закономірностей функціонування та розвитку як системи бухгалтерського обліку окремого підприємства, так і національної системи бухгалтерського обліку. Однак, як і будь-який метод дослідження, розгляд бухгалтерського обліку як інформаційної системи має свої обмеження, що обґрунтовується загальними обмеженнями застосування теорії системного аналізу при здійсненні наукових досліджень у сфері обліку.

З цього випливає, що перспективним напрямом подальших досліджень є розгляд бухгалтерського обліку не лише як інформаційної системи, а й у світлі нових різноманітних призначень:

- як елемента або інструмента комунікаційної системи;
- як системи взаємопов'язаних процесів;
- як мови бізнесу (лінгвістичні аспекти);
- як системи знаків (семіотичні аспекти);
- як діяльності з виробництва певного продукту (бухгалтерської звітності).

Розгляд бухгалтерського обліку в світлі таких призначень дозволяє вирішувати наявні облікові проблеми на основі застосування нового методологічного інструментарію (теорії комунікаційних систем, лінгвістики, теорії виробництва тощо) та може стати передумовою для зміни в подальшому мети науки про бухгалтерський облік.

На нашу думку, особливої уваги заслуговує проведення наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку в світлі лінгвістичних аспектів, що передбачає його розгляд як мову.

Необхідність проведення бухгалтерських наукових досліджень у світлі лінгвістичної теорії зумовлюється причинами:

- значною кількістю дослідників бухгалтерський облік називається мовою бізнесу;
- лінгвістика має потужні теоретичні та методологічні напрацювання, які можуть бути використані для аналізу бухгалтерського наукового знання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням застосування лінгвістичної теорії в бухгалтерському обліку приділяли увагу М. Дж. Гаффікін, Н. Макінтош, М. МакКлур, А. Нассері, А. Ріаї-Белькаой, Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда та ін.

**Мета і завдання дослідження.** Мета статті полягає в аналізі підходів до розгляду бухгалтерського обліку в світлі лінгвістичної теорії.

**Виклад основного матеріалу.** Починаючи з 30-х рр. XX ст. американські дослідники називають бухгалтерський облік мовою. Зокрема, Р. Х. Монтгомері (1938 р.) та К. Макніл (1939 р.) називали його мовою фінансів, А. М. Кеннон (1952 р.) – мовою вимірювання, П. Мейсон (1959 р.) – мовою відображення господарських операцій, А. Ч. Літлтон (1953 р.), Д. Р. Ледд (1963 р.), М. Джеймесон (1988 р.) – мовою, що забезпечує комунікацію між діяльністю підприємства та суб'єктами, які приймають рішення на основі облікової інформації (менеджмент підприємства, інвестори, позичальники та інші зацікавлені користувачі).

Однак, найчастіше бухгалтерський облік називають мовою бізнесу, як це ще у 1977 р. зробили в назві своєї книги М. Девідсон, Дж. Шиндлер, К. Стікні та Р. Віл [3]. Сьогодні цього підходу дотримуються як зарубіжні (Л. Є. Беррі, Дж. Вейгандт, Дж. Годфрі, Д. К'єзо, Д. Кімел, К. Нортон, Г. Портер, К. С. Уоррен, Ч. Хорнгрен та ін.), так і вітчизняні дослідники (Ф. Ф. Бутинець, В. М. Жук, С. О. Левицька, В. В. Сопко, В. Г. Швець та ін.).

Варто констатувати той факт, що вислів "бухгалтерський облік – це мова бізнесу" є усталеним у вітчизняній і зарубіжній обліковій літературі. Його застосування в облікових наукових дослідженнях не викликає жодних непорозумінь та є загальноновживаним. Це підтверджується навіть тим, що він набув широкого використання в навчальних посібниках, які в цілому не присвячені бухгалтерському обліку, однак, розкривають його роль для користувачів облікової інформації (наприклад, [1, с. 391; 7, с. 250]).

В той же час, називаючи бухгалтерський облік мовою, у вітчизняній теорії бухгалтерського обліку залишаються нез'ясованими такі питання:

- Чи можна розглядати бухгалтерський облік у світлі лінгвістичного аспекту – як окрему мову?
- Чим відрізняється застосування лінгвістичного підходу від інформаційного підходу, за яким облік розглядається як інформаційна система?
- Що нового привносить у бухгалтерські наукові дослідження розгляд обліку як мови?
- Якими специфічними рисами володіє бухгалтерський облік як мова бізнесу?
- Які практичні результати можна одержати в результаті застосування лінгвістичного підходу в бухгалтерському обліку?

Можливість розгляду бухгалтерського обліку в світлі лінгвістичного аспекту, тобто як окремої мови, на сьогодні є беззаперечною. Це підтверджується як наявністю значної кількості публікацій зарубіжних вчених, присвячених цій темі, так і можливістю розгляду обліку як елемента комунікаційної системи. Зокрема, як зазначають Дж. Годфрі, А. Ходжсон та С. Холмс, бухгалтерський облік також вивчається у світлі лінгвістичних категорій. Теоретично бухгалтерський облік іноді сприймається як мова, за допомогою якої управління взаємодіє з іншими учасниками, такими як власники акцій. Бухгалтерський облік може розглядатись як мова, внаслідок чого множина господарських операцій підприємства входять і перетворюються на слова і числа, що передають, як добре ведуться справи фірми і наскільки фірма є фінансово заможною. Яким би не було використання бухгалтерської звітності, за цією теорією бухгалтерський облік розглядається як мова для перекладу економічних подій та операцій на щось таке, що буде зрозумілим користувачам бухгалтерської звітності [4, с. 20].

Для широкого застосування лінгвістичного підходу в бухгалтерському обліку необхідним є обґрунтування його відмінностей від загальноприйнятих на сьогодні підходів, які вже широко використовуються для аналізу бухгалтерського наукового знання, зокрема, системного підходу, що передбачає розгляд бухгалтерського обліку як інформаційної системи.

Основні відмінності між застосуванням системного та інформаційного підходу в обліку розглянуті професором Н. Макінтошем (табл. 1).

Таблиця 1

*Порівняння вихідних передумов застосування інформаційної та лінгвістичної перспектив для розвитку бухгалтерської звітності [5, с. 40]*

Вихідні передумови	Інформаційна перспектива	Лінгвістична перспектива
1. Онтологічні	Вона є товаром із інформаційним вартісним змістом	Вона є сукупністю знаків із словесним змістом
2. Епістемологічні	Вона може вивчатись за її економічними властивостями	Вона може вивчатись за її текстуальними властивостями
3. Методологічні	Наука, економіка і теорія статистики	Семіологія, семіотика і теорія літератури
4. Філософські	Філософія науки К. Поппера	Філософія мови Л. Вітгенштейна як інструмент

Подані вище відмінності (табл. 1), виділені за чотирма перспективами, дозволяють визначити ті аспекти подальшого розвитку бухгалтерського обліку як спеціалізованої мови, що виступає засобом комунікації, тобто засобом, що використовується для збереження та передачі інформації, пізнання самого бухгалтерського обліку за допомогою метатеорії обліку.

На думку М. МакКлура [3], дослідження щодо розгляду бухгалтерського обліку як мови можна поділити на три основні види:

коннотативні і денотативні значення мови стосуються її суб'єктивних і об'єктивних аспектів. Дослідження, що належать до цього виду, стосуються інтерпретації базових облікових концепцій різними групами користувачів облікової інформації, включаючи бухгалтерів-практиків, інвесторів, позичальників тощо. Внаслідок цього сьогодні у сфері бухгалтерського обліку відсутня одна єдина загально-

прийнята теорія або метатеорія, існує набір теорій, які побудовані з метою забезпечення інтересів різноманітних груп користувачів облікової інформації. Кожна з таких бухгалтерських теорій для окремої групи користувачів має свій рівень суб'єктивності або об'єктивності;

– читабельність бухгалтерської звітності. Подібного підходу дотримується проф. Н. Макінтош [5, с. 4], за яким лінгвістична перспектива в розвитку бухгалтерського обліку передбачає розгляд бухгалтерської звітності як розповіді з текстовими характеристиками, що має справу з якісними характеристиками та яка може вивчатись за допомогою методології семіології, лінгвістики та теорії літератури. Цей підхід був застосований американськими дослідниками професор Е. С. Хендріксоном та М. Ф. Ван Бредою [2, с. 12-21] для побудови бухгалтерських наукових теорій, які використали поділ вимірів семіозису (процесу, в якому функціонують знаки), в результаті чого було одержано три види теорій, які вивчають: 1) співвідношення знаків до їх об'єктів (семантичні теорії); 2) співвідношення знаків до їх користувачів чи інтерпретаторів (прагматичні теорії); 3) співвідношення знаків один до одного (синтаксичні теорії);

– лінгвістична відносність ґрунтується на застосуванні гіпотези Сепіра-Ворта (гіпотези лінгвістичної відносності), відповідно до якої структура мови визначає мислення і спосіб пізнання реальності. Структура бухгалтерської мови характеризує спосіб пізнання за допомогою облікової методології наслідків фактів господарського життя підприємства, а бухгалтери сприймають господарську діяльність підприємства в світлі облікових теоретико-методологічних цінностей, що, на нашу думку, якісно їх відрізняє від фінансистів, економістів, маркетологів та інших представників економічних спеціальностей. Такий підхід був використаний проф. А. Ріаї-Белькаоєм [8, с. 30] для розробки концепції бухгалтерського лінгвістичного релятивізму, виходячи з якої бухгалтерський облік як мова розуміється як символічна репрезентація та правила маніпулювання. Під символічними репрезентаціями автором розуміються кодифіковані облікові правила, наприклад, національні П(С)БО. Під правилами маніпулювання проф. А. Ріаї-Белькаою розглядає процес реалізації механізму облікової політики в умовах існування альтернативних варіантів облікової методології для забезпечення облікового відображення конкретного об'єкта відповідно до запитів різних груп користувачів інформації.

Варто зазначити, що розглядаючи бухгалтерський облік як мову, поняття “мова” використовується в його широкому розумінні, тобто як структурована система кодифікованих символів (облікових правил та принципів ведення бухгалтерського обліку), за допомогою якої окремі групи користувачів (бухгалтерів, з одного боку, та внутрішніх і зовнішніх користувачів – з іншого) взаємодіють між собою та управляють певною діяльністю (господарською діяльністю підприємства, на якому ведеться облік, або господарською діяльністю інших суб'єктів, що використовують облікову інформацію про це підприємство).

**Висновки.** Розгляд бухгалтерського обліку як мови дозволяє з іншого боку подивитись на “буденні” проблеми сучасної облікової практики, запропонувати шляхи для їх вирішення на основі використання лінгвістичного інструментарію. Зокрема, застосування лінгвістичного підходу дозволяє створити теоретичні передумови для обґрунтування комунікаційної функції бухгалтерського обліку.

Перспективними напрямками подальших наукових досліджень у світлі лінгвістичного аспекту вважаємо:

- підвищення наукової суворості стосовно використання термінології у сфері бухгалтерського обліку, що передбачає його розгляд як певної мови;
- більш глибоке залучення лінгвістичного інструментарію до обґрунтування особливостей функціонування бухгалтерського обліку як мови у складі інформаційно-комунікаційної системи;
- аналіз взаємозв'язків між бухгалтерським обліком як мовою та ментальністю українського народу на основі використання гіпотези Сепіра-Ворта.

### Література:

1. Світовий бізнес: навчальний посібник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 498 с.
2. Хендріксен Е. С. Теорія бухгалтерського учета: пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова / Е. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
3. Davidson S. Accounting, the language of business / S. Davidson, J. S. Schindler, C. P. Stickney & R. L. Weil, – Glen Ridge, Horton, 1977. – 111 p.
4. Godfrey J. Accounting theory. 5-th edition. / J. M. Godfrey, A. Hodgson, S. Holmes. – Sydney: John Wiley & Sons, 2003. – 762 p.
5. Macintosh N. B. A linguistic approach to understanding accounting: a “wild card” possibility / Norman B. Macintosh. Queen's University, 2002. – P. 1-41.
6. McClure M. Accounting as language: a linguistic approach to accounting / Malcolm McClure, University of Illinois 1983. – 466 p.
7. Purpura Ph. Security and Loss Prevention: An Introduction / Philip Purpura. – Butterworth-Heinemann, 2007. – 600 p.
8. Riahi-Belkaoui A. The Cultural Shaping of Accounting / Ahmed Riahi-Belkaoui. – Greenwood Publishing Group, 1995. – 157 p.