

РОЗУМІННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ: ІСТОРІЯ ПРОБЛЕМИ, ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ТА ШЛЯХИ РОЗВИТКУ

Проведено аналіз підходів до розуміння бухгалтерського обліку як науки вітчизняних та зарубіжних дослідників. Запропоновано здійснювати розвиток бухгалтерського обліку як науки на основі використання підходу до розуміння науки як соціального куматоїда

Постановка проблеми. В сьогоденні умовах розвитку бухгалтерського обліку в Україні піднімається значна кількість теоретичних, методологічних та практичних питань, які потребують вирішення. Однак одному з основних питань – “чи є бухгалтерський облік наукою?” – увага приділяється достатньо рідко. З одного боку така ситуація може бути пояснена неактуальністю цього питання, оскільки багато дослідників розуміють науковість бухгалтерського обліку на рівні аксіом, однак з іншого – на сьогодні існують “напади” спеціалістів інших наук, більше сказані вголос, а не представлені на папері, які співзвучні даному питанню.

І такі “напади” на бухгалтерський облік не є випадковими. В більшості випадків облік їх сам провокує своєю теоретичною недосконалістю (відсутністю інтелектуальної досконалості подібно до природничих наук), недостатньою теоретизацією методології (широке впровадження міжнародних доктрин IAS/IFRS, GAAP US фактично знищує національні дослідження в сфері теорії бухгалтерського обліку), системною розпорошеністю (дебати з приводу поділу обліку на фінансовий, управлінський та інші види не згасають і до-сьогодні); методологічною недосконалістю (пропозиції щодо удосконалення бухгалтерських принципів, методів, припущень можна зустріти майже в кожній докторській дисертації, присвяченій методології бухгалтерського обліку), низькою точністю бухгалтерського знання (найяскравішими всесвітньо відомими прикладами чого є викриті результати бухгалтерських маніпуляцій компанії “Enron”, “World Com”, “Parmalat”, “Lehman Brothers”) тощо. Все це на даний момент не може не викликати критики з боку бухгалтерського обліку, сумнівів з приводу його наукового статусу та проголошення його науковою неповноцінністю спеціалістами інших наук.

Тому на сьогодні однією із проблем, що потребують вирішення є не лише обґрунтування наукового статусу бухгалтерського обліку, визначення його місця в системі наукового знання, а також і встановлення напрямів наукових пошуків, які зможуть підсилити значимість цього статусу.

Таблиця 1. Критика розуміння бухгалтерського обліку як науки вченими наприкінці XIX – початку XX ст.

Автор	Рік	Причини критики
А. Скворцов [26, с. 259]	1889	Намагання розглядати рахівництво як науку шкодить справі, воно відволікає думку в сторону від справжнього завдання рахівництва як мистецтва
Л. Іванов [12, с. 454]	1889	Бухгалтерія це не наука, це зведення правил, що дають можливість представити в будь-який час істинний стан справ підприємства
І.А. Голубев [8, с. 2]	1910	Бухгалтерія є мистецтвом ведення рахунків
А.Т. Малев [17, с. 1]	1913	Рахівництво не може бути названо самостійною наукою через відсутність власних законів

Причиною цієї критики був значний набір варіантів віднесення бухгалтерського обліку до різноманітних галузей наукового знання: математики (Н.Ф. фон Дітмар, Е. Леоте, Н. Попов, Ч.Е. Спрег, І.Ф. Шер), статистики (Е. Банфі, П. Струве), права (Д. Чербоні), політекономії (В.Д. Белов, Л.І. Гомберг, П. Прудон), а також повне несприйняття можливості відокремлення бухгалтерського обліку від практики. Наприклад, як зазначає Я.В. Соколов, в одному із номерів журналу “Коммерческий деятель” у 1891 р. писали: “Для переважної більшості бухгалтерів того часу сама думка про те, що може існувати наука про облік, відокремлена від практики, вдавалась абсурдною, продиктованою “невіглаством новоявленого філософа” (А.М. Вольфа)” [28, с. 253].

Проведений проф. Ф.Ф. Бутинцем [3, с. 47-50] аналіз наукових праць першої половини XX ст., в яких розглядався бухгалтерський облік як наука, дозволяє констатувати, що такі погляди підтримувались значною кількістю дослідників, та не піддавались сумнівам. Наприклад, проф. Р.Я. Вейцман писав, що рахункознавство “...є наукою про методи бухгалтерського обліку”, і тому предмет не має значення [7, с. 6].

Основна ідея таких пошуків, майже століття тому, була проголошена проф. Г.Р. Хетфілдом [48, с. 1], та підтверджена в наш час Дж. Демскі [44, с. 8-9]. Ця ідея полягає в тому, що повага до бухгалтерського обліку як академічної дисципліни залежить від рівня розвитку його фундаментальних основ. Тому іншою актуальною проблемою є встановлення особливостей та напрямів (новацій) подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням розуміння бухгалтерського обліку як науки присвячені дослідження вітчизняних вчених – Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Малюги, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, М.І. Бондаря, та зарубіжних дослідників – Х.Р. Аль-Адїма, Дж. Баклі, М.Дж. Гаффікіна, Дж. Демскі, Р. Маттессіча, Р. Маутца, М.Р. Метьюса, А. Ріаї-Белькаоя, С. Сальварі, Е. Стемпа, Р. Стерлінга, Е. Хендріксена, Г. Хетфілда, Е. Хоупвуда, Р.Дж. Чемберса та ін.

Мета дослідження. Аналіз підходів до розуміння бухгалтерського обліку як науки та визначення подальших напрямів його розвитку на основі застосування моделі науки як соціального куматоїда.

Викладення основного матеріалу дослідження. Особливості розуміння бухгалтерського обліку як науки вітчизняними дослідниками. Щодо визначення періоду становлення бухгалтерського обліку як науки існує два підходи. За першим (загальноприйнятим) – зародження бухгалтерської науки відбулось в другій половині XIX ст. та пов'язано з іменами Ф. Вілли, А. Гільбо, Л.І. Гомберга, Е. Леоте та Дж. Чербоні. За другим (англо-американським) – бухгалтерський облік одержав свій науковий статус на початку XX ст. завдяки виходу в світ досліджень В.Е. Петона, Г.Р. Хетфілда, Дж.Б. Кеннінга та ДР Скотта. Дану особливість роз'яснює проф. Я.В. Соколов [19, с. 641] – автори кінця XIX ст. не писали англійською мовою, а тому їх ідеї не відображаються в англо-американських дослідженнях.

Перша критика розуміння бухгалтерського обліку як науки з'явилась наприкінці XIX на початку XX ст. (табл. 1).

Після прийняття першого п'ятирічного плану розвитку народного господарства СРСР у 1929 р. та “великої бухгалтерської чистки” початку 30-х рр. відбувається переорієнтація розвитку бухгалтерської науки із загальної на радянську науку бухгалтерський облік, яка будувалась на основі соціалістичних бухгалтерських теорій.

Поняття “наука про бухгалтерський облік”, як складова єдиної науки про господарський облік було введено у 1979 р. в науковий обіг проф. Р.С. Рашитовим [25, с. 3-4]. Як науку бухгалтерський облік також розглядали піонери нормативної теоретизації обліку в СРСР проф. В.Ф. Палій та Я.В. Соколов [21, с. 3].

¹ Оскільки питання теорії бухгалтерського обліку законодавчо не регламентуються, то національних розбіжностей між поглядами дослідників в цій сфері не існує. На сьогодні на теренах східноєвропейських пострадянських країн сформувалось наукове бухгалтерське співтовариство (за Т.С. Куном), яке має спільні традиції та спілкується однаковою “бухгалтерською мовою”. Тому під “вітчизняними дослідниками” ми розуміємо представників вищенаведених країн, які всі разом здійснюють значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в Україні.

Серед сучасних дослідників-обліковців (Г.М. Алексєєва, Ю.А. Бабаєв, М.Т. Білуха, М.І. Бондар, С.В. Булгакова, М.А. Булатов, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.О. Гура, З.В. Гуцайлук, В.М. Жук, З.-М.В. Задоржний, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, В.В. Ковальов, В.Я. Кожин, О.І. Кольвах, М.І. Кутер, Н.М. Малиюга, М.Ю. Медведєв, Є.А. Мізиковський, В.Ф. Палій, Д.О. Панков, П.Я. Папковська, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, М.Л. Пятов, С.В. Свірко, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, В.В. Сопко, К.Ю. Циганков, Л.А. Чайковська, Л.В. Чижєвська, М.Г. Чумаченко та ін.) питання про науковий статус бухгалтерського обліку майже не піддається сумніву та використовується майже в якості аксіоми, що не потребує доведення. Про існування такого статусу у бухгалтерського обліку зазначає проф. М.Т. Білуха: "У країнах СНД в класифікації економічних наук "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" логічно і обґрунтовано виділено в окрему економічну науку" [1, с. 33].

Також загальноприйнятим є віднесення бухгалтерського обліку до економічних наук, що переконливо доведено проф. К.Ю. Циганковим [33, с. 114].

Деякі вітчизняні дослідники намагаються виокремити певні риси науки бухгалтерський облік чи вказати позиції, з яких її можна розглядати. Проф. Н.О. Гура пише, що бухгалтерський облік – це наука, яка має свою власну мову для відображення господарської діяльності [9, с. 7]. Проф. О.М. Петрук зазначає, що бухгалтерський облік як наука – це система, що відображає у свідомості суб'єкта (дослідника, спостерігача) властивості об'єктів та їх відношень у вирішенні завдань дослідження, пізнання [22, с. 41].

Проф. Л.В. Чижєвська зазначає, що бухгалтерський облік як науку слід розглядати з трьох позицій: теоретичної, як основу знань; практичної, як певний вид діяльності; методологічної, як організацію пізнання ученим... [34, с. 78-81], а проф. М.І. Бондар, виходячи з того, що облік як наука відображає в своїх постулатах економічні інтереси різних соціальних груп і класів, наголошує на необхідності встановлення критеріїв істинності науки про бухгалтерський облік, а не окремим практичних особливостей, що зумовлені станом економіки, податкового законодавства, інших механізмів фінансової політики [2, с. 21].

Дещо відмінно у порівнянні з усталеними підходами до розгляду обліку як науки є позиція проф. М.С. Пушкаря [24, с. 12]. На його думку, існує не просто наука про бухгалтерський облік, а певна система наук облікового циклу, що сформувалась протягом багатовікової історії. Така система наук є сукупністю елементів (окремих наук), прямо чи опосередковано пов'язаних з використанням категоріального апарату і методології бухгалтерського обліку і між якими існують взаємозв'язки і взаємозалежність. До таких наук автор відносить філософію обліку, теорію аналізу, контролінг, фінансовий облік, управлінський облік, теорію обліку, фінансовий аналіз контролю та ін.

Підсумовуючи напрацювання вітчизняних дослідників в цій сфері, можна встановити, що більшість вчених-обліковців визнають бухгалтерський облік наукою. Однак глибокі дослідження, присвячені удосконаленню аргументації наукового статусу обліку, як і проблемам загальної теорії бухгалтерського обліку в цілому, на сьогодні майже відсутні, хоча про актуальність їх проведення наголошують деякі дослідники (див. вище).

Серед вітчизняних вчених, які зробили значний внесок в розвиток розуміння бухгалтерського обліку як науки, слід відмітити проф. Ф.Ф. Бутинця [3], проф. В.В. Ковальова [13] та проф. Я.В. Соколова [28].

Особливості розуміння бухгалтерського обліку як науки англійськими дослідниками. Враховуючи особливості формування бухгалтерського обліку як науки в англійських країнах, на відміну від України та Росії, полеміка з приводу його наукового статусу розпочалась дещо пізніше – ближче до середини ХХ ст., хоча перші праці, в яких розглядалась можливість віднесення бухгалтерського обліку до складу системи наукового знання з'явилися на початку ХХ ст.

Однак заклик щодо необхідності підняття такого статусу вперше був здійснений проф. Г.Р. Хетфільдом у 1923 р. в посланні Американській асоціації інструкторів з обліку, що був викликаний низьким рівнем визнання бухгалтерського обліку в наукових колах: "Я впевнений, що всі з нас, хто викладає бухгалтерський облік в університетах, страждають від прихованого презирства до наших колег від тих, хто розглядає бухгалтерський облік в якості загарбника, Савла серед пророків, присутність

якого в якості парія зменшує святість академічних зал" [48, с. 2]. А вже у 1927 р. на щорічному засіданні Американського інституту бухгалтерів-експертів він зазначав: "... за останні чотириста років природничі науки зробили гігантські успіхи, а бухгалтерія майже не зрушила з місця. Бухгалтерії потрібне формулювання правильної теорії, яка зможе викристалізуватись в ясній термінології. Прогрес в інших науках має ряд суворо сформульованих теорій, зрозумілих і значимих. Бухгалтерія ж в цьому розумінні сильно відстала" [10, с. 179-181].

У 1950 р. К. Грунеберг в праці "Чи є бухгалтерія науковою сферою" [47, с. 161] проаналізував "амбіції" бухгалтерів називати себе вченими. В результаті він дійшов висновку, що бухгалтери взагалі не мають жодних причин, щоб бути віднесеним до наукової сфери, а їх робота вважалась науковою за своєю природою. Погляди автора, на нашу думку, є повністю правильними, оскільки в даному випадку розглядалась бухгалтерська практика, та її подібність до природничих наук – фізики та хімії. Діяльність бухгалтера-практика є виконанням облікових процедур, та не має ніякого відношення до науки. Однак коли ми говоримо про бухгалтерські дослідження, виділяючи у складі бухгалтерського обліку таку сферу, як наукову діяльність, то в даному випадку така діяльність бухгалтера-дослідника є науковою.

В працях кінця 50-х рр. проф. Р. Чемберс та проф. Р. Матесіч наголошували на необхідності підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку як науки, як це відбувалось з іншими дисциплінами, шляхом підвищення рівня наукової доскональності при проведенні бухгалтерських досліджень.

У 1963 р. проф. Р. Маутц [50], проаналізувавши сутність поняття "соціальна наука" та критерії віднесення її до складу, встановив, що бухгалтерський облік відповідає встановленим критеріям соціальної науки. Вихід цієї праці здійснив значний вплив на відношення до бухгалтерського обліку в США. Як зазначає проф. М. Гаффкін [45, с. 4], в результаті таких поглядів освітяни та дослідники були змушені переосмислити підходи до цієї дисципліни із врахуванням вимог соціальної науки, на основі чого бухгалтери-практики змогли глибше використовувати дослідницькі результати в своїй діяльності.

В другій половині ХХ ст. відбувається утвердження ролі бухгалтерського обліку як науки, однак разом з тим відбувається переорієнтація ролі самої науки у зв'язку зі зміною визначального підходу до подальшого розвитку бухгалтерського обліку із нормативного на позитивний. Внаслідок цього бухгалтерська наука почала розглядатись в світлі пояснення та прогнозування розвитку бухгалтерської практики.

На початку ХХІ ст. в англо-американських дослідників повністю сформувались погляди до розуміння бухгалтерського обліку як науки. Так, проф. Е.С. Хендріксен зазначає, що бухгалтерський облік, якщо його правильно розуміти, може вважатись гуманітарною наукою [32, с. 27], який також є наукою соціальною, прикладною, яка багато в чому залежить від мудрості, чесності і позиції бухгалтерів [32, с. 62]. На думку проф. Г. Уолка, Дж. Додда та М. Терні [60, с. 39] бухгалтерський облік має потенціал щоб стати наукою, і його можна ставити поряд з економікою та іншими соціальними науками, які за оцінками та прогнозами є менш точними у порівнянні із природничими науками.

Проф. А. Ріаї-Белькаой повністю переконаний, що бухгалтерський облік є повноцінною соціальною наукою [52, с. 322], він відповідає всім критеріям, що висуваються до наук. Проф. Д.Б. ван дер Шифф також зазначає, що бухгалтерський облік є соціальною наукою і повністю заслуговує одержання статусу розвиненої соціальної науки в університетському контексті [54, с. 12-13].

Аналіз поглядів англо-американських дослідників дозволив виділити два підходи стосовно розуміння бухгалтерського обліку як науки: 1) як соціальної науки; 2) як емпіричної науки.

Бухгалтерський облік як соціальна та емпірична наука. Трактуювання бухгалтерського обліку як соціальної науки бере свій початок від праці М. Вебера "Протестанська етика та дух капіталізму", де автор зазначає, що сучасну раціональну організацію капіталістичного підприємства неможливо уявити без двох важливих компонентів: відокремлення підприємства від домашнього господарства та без тісної пов'язаності з цим бухгалтерської звітності [6]. Таким чином автор намагався підкреслити важливість

бухгалтерського обліку в капіталістичному суспільстві, показати взаємозалежність його цінностей та суспільних цінностей капіталізму.

Ідеї М. Вебера як економіста були почуті дослідниками-бухгалтерами, зокрема, ДР Скоттом. Він був першим представником бухгалтерської спільноти, хто об'гуртував соціальну значимість бухгалтерського обліку, його залежність від змін, що відбуваються в суспільстві (зовнішньому середовищі з позиції бухгалтерського обліку).

На сьогодні в працях багатьох англо-американських дослідників (Е. Хендріксен, М.Дж. Гаффікін, А. Ріаї-Белькаой, Р. Рослендер та ін.) поняття бухгалтерського обліку як соціальної науки використовується в якості усталеного явища. Дана характеристика не піддається сумніву через значне поширення соціологічного та біхевіористичного напрямів бухгалтерського обліку, розвиток яких підтримується фаховими журналами та окремими бухгалтерськими науковими школами, наприклад, англійською позитивною школою, засновником і очільником якої тривалий час був проф. Ентоні Хоупвуд². Іншими підтвердження цього є включення бухгалтерського обліку до складу енциклопедії соціальних наук [58] (автор статті про бухгалтерський облік – Дж. Уїтінгтон) та до дослідницької мережі соціальних наук (SSRN – “Social Science Research Network”)³ (редактор підрозділу бухгалтерського обліку – Р. Уоттс).

Розглядаючи бухгалтерський облік як одну зі складових соціальних наук, слід визначити, що ж розуміється під науками, які відносяться до даного виду. Сутність соціальної науки ще у 1903 р. достатньо глибоко і зрозуміло висвітвив проф. Н.І. Карсєв: “В світі людини, що взята на противагу світу природи, ми можемо шукати знання не тільки того, що є, як воно є, а й того, що повинно бути, і відповідно з цим прагнути до оцінки існуючого. Іншими словами, наше теоретичне відношення до явищ духовного і суспільного життя людини в багатьох випадках може доповнюватись відношенням етичним – в побудовах ідеалів необхідного і в оцінках існуючого, за умови, щоб цим не порушувались права чисто теоретичного, в суворому розумінні слова, наукового дослідження” [5, с. 2]. Таким чином соціальна наука – це наука, яка вивчає різноманітні аспекти функціонування суспільства.

Виходячи з даного визначення соціальної науки можна висунути наступну гіпотезу: бухгалтерський облік є соціальним явищем, який враховує етичні сторони людського буття. Чим же може бути обумовлений соціальний статус бухгалтерського обліку?

На нашу думку існують наступні причини, за яких бухгалтерський облік є соціальною наукою:

- бухгалтерський облік як система винайдений (а не відкритий) людиною, тобто не є явищем об'єктивного світу;
- ведеться людьми, від взаємодії яких з іншими членами суспільства може залежати результат функціонування системи;
- ведеться для забезпечення надання інформації людям (внутрішнім користувачам) для прийняття управлінських рішень;
- впливає на поведінку зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації, дії яких не обов'язково стосуються підприємства, інформація про яке була оприлюднена.

На основі наведених причин можна виділити два аспекти, відносно яких бухгалтерський облік розглядається як соціальна наука.

Перший аспект пов'язаний з діяльністю бухгалтера по виявленню, вимірюванню, реєстрації, систематизації, обробці та представленню інформації, як члена суспільства, який взаємодіє з іншими людьми. Така взаємодія здійснює вплив на вибір альтернативних методів обліку при здійсненні професійного судження бухгалтера. Невирішеною проблемою бухгалтерського обліку в світлі цього аспекту є визначення мотивів, психологічних факторів, які вплинули на бухгалтерське судження.

Другий аспект пов'язаний із користувачами бухгалтерської інформації, зокрема, із тим впливом, який здійснює оприлюднення бухгалтерської інформації на її користувачів як членів суспільства. Невирішеною

проблемою бухгалтерського обліку в світлі цього аспекту є визначення існуючих та прогноз альтернативних наслідків бухгалтерських суджень для членів суспільства.

Інший спосіб доказу приналежності бухгалтерського обліку до соціальних наук наводить проф. М.Дж. Гаффікін, який можна визначити як методологічний. На думку автора скоріше ніж використовувати методи природничих наук, бухгалтерський облік схильний до застосування методів, які визначають соціальні аспекти дисципліни, аніж вимоги інтелектуальної досконалості, чим характеризується природознавство. Однак, на жаль, теоретики бухгалтерського обліку дуже повільно визнають цей очевидний доказ у своїх складних заплутаних неоемпіричних дослідницьких програмах протягом останніх п'ятидесяти років [45, с. 1].

Вищенаведені докази переконливо свідчать про соціальний статус обліку як науки. Однак чому ж такі твердження відсутні серед українських вчених? Існуюча ситуація, на нашу думку, пояснюється наступним:

- не зважаючи на широке запровадження західних облікових концепцій шляхом проведення стандартизації і гармонізації бухгалтерського обліку, наука бухгалтерський облік є традицією, внаслідок чого її радянське минуле дає про себе знати. Тому, хоча механізм облікової політики вже давно впроваджений в українську облікову практику, глибокі дослідження, присвячені впливу обрання конкретних методів бухгалтерського обліку на користувачів бухгалтерської інформації, відсутні. А розмови про необхідність застосування соціологічного та біхевіористичного підходу до бухгалтерського обліку взагалі не викликають дослідницького інтересу через недостатню розвиненість вітчизняного фінансового ринку;
- соціальна спрямованість бухгалтерського обліку, яка висувається Житомирською науковою бухгалтерською школою як один із пріоритетних напрямів його розвитку, не набула широкої популярності в Україні. А певний ажіотаж, що в наш час створюється навколо цієї проблеми, був викликаний не стільки необхідністю забезпечення виконання соціальної функції обліку, а появою публікацій та виступів зарубіжних дослідників, присвячених соціальному обліку (social accounting), що, на нашу думку, було викликано оприлюдненням стандартів “The Global Reporting Initiative” (1996 р.), “The Sunshine standards for corporate reporting to stakeholders” (1996 р.), “AA1000 Standard” (1999 р.) тощо.

– в вітчизняній бухгалтерській літературі майже ніхто не відмічає значну відмінність⁴ предмету бухгалтерського обліку в Україні та в англійських країнах. Дискусії про необхідність впровадження екаунтингу (accounting) замість бухгалтерського обліку, завдяки намаганням деяких сучасних вчених виключити із назви науки слово “бухгалтерський”, за аналогією сприймаються як наукова схоластика. Однак предмет англійського екаунтингу далеко виходить за сфери вітчизняного бухгалтерського обліку та сфери доктрин IAS/IFRS та GAAP US. Значна кількість сучасних бухгалтерських досліджень, що проводяться англо-американськими вченими-обліковцями, взагалі не буде сприйнята українським бухгалтерським співтовариством, оскільки більше стосується сфери фінансового ринку. Більшість таких досліджень пов'язана із тим, як різні члени суспільства сприймають бухгалтерську інформацію, як позитивна чи негативна бухгалтерська інформація впливає на курси цінних паперів, як зміна облікової політики чи застосування принципу консерватизму відбивається на вартості підприємства тощо. Проведення таких досліджень передбачає використання складного математичного апарату, знань зі сфери соціології та психології, та притаманні представникам позитивної теорії обліку. При такому розумінні бухгалтерського обліку стає більш зрозумілим чому його англо-американські дослідники називають соціальною наукою.

² В книзі представників англійської соціальної наукової бухгалтерської школи, присвяченій пам'яті проф. Е. Хоупвуда, автори зазначають, “... без Е. Хоупвуда, бухгалтерський облік, як дисципліна, не був би такою креативною та поважною соціальною наукою, якою вона є сьогодні” [38, с. V].

³ <http://ssrn.com>.

⁴ Хоча деякі дослідники, наприклад, В.Д. Новодворський та Л.В. Пономарьова, все ж такі відмічають, що в “в американській та західній літературі вважається, що бухгалтер займається не тільки фіксуванням господарських операцій, але й іншими функціями управління – плануванням, контролем, розробкою та підготовкою різних економічних рішень щодо покращення діяльності корпорації” [20, с. 32-35].

Бухгалтерський облік також є емпіричною наукою. Такий підхід бере свій початок від досліджень проф. Р. Стерлінга та підтримується окремими сучасними дослідниками. Так у 1979 р. проф. Р. Стерлінг висунув тезу, що "ми повинні позбавитись від віри, що бухгалтерський облік не може бути емпіричною наукою" [57, с. 213], оскільки відповідає вимогам емпіричної контрольованості та доцільності. На думку автора розгляд бухгалтерського обліку як емпіричної науки є першим і найбільш важливим кроком до встановлення його наукового статусу [57, с. 218]. Такого ж підходу дотримується проф. С. Сальварі, визначаючи облік як емпіричну науку, яка є відкритою системою стимулів та відповідей [53, с. 3].

Для того щоб бути емпіричною наукою, облік має відповідати критеріям, що до неї висуваються, зокрема, щодо наявності власних законів. Тому обома авторами були зроблені спроби по виділенню таких емпіричних законів. Проф. Р. Стерлінг [57, с. 32] обґрунтував приклад власного бухгалтерського закону, який може бути емпірично перевіреним: амортизація обладнання автомобіля слід здійснювати на основі методу зменшення залишкової вартості за ставкою 1,5. Проф. С. Сальварі [53, с. 3] було обґрунтовано продуктивність та капіталізацію, як емпіричні детерміністські закони, а безперервність та банкрутство, як емпіричні статистичні закони бухгалтерського обліку. Також слід зазначити, що виділенню 12-ти емпіричних законів обліку присвячено дослідження проф. Р. Чемберса [42, с. 14-15], хоча автор не визнавав бухгалтерський облік емпіричною наукою.

Сучасні дебати серед англо-американських дослідників, пов'язані з визнанням обліку як науки. В серпні 2006 р. на щорічних зборах Американської асоціації бухгалтерів у Вашингтоні двоє авторів, проф. Дж. Демскі та проф. Дж. Феллінгем, виступили з доповідями на тему "Чи є бухгалтерський облік академічною дисципліною?". Обидва автори зайняли однакову позицію, що на сьогодні бухгалтерський облік не є, хоча може і повинен бути, академічною дисципліною⁵, та займає достатньо низьке місце в ієрархії університетських дисциплін.

Як відмітив проф. Дж. Демскі, на сьогодні бухгалтерські дослідження значною мірою є похідними, розгалуженими, та далекими від фундаментальних. Наші підручники інтелектуально неповноцінні. Наш інтелектуальний внесок в академію має асимптоту до нуля. Яким же чином його зробити академічною дисципліною? [44, с. 9]. На думку автора є лише єдиний вихід – це повстання. Настав час винаходити, змінювати гру, відстоювати можливість присутності бухгалтерського обліку в академії [44, с. 9].

Чи існують подібні заклики на сьогодні в українській бухгалтерській спільноті? Так, існують, однак, на жаль, в більшості випадків, лише заклики. Наприклад, у 2001 р. акад. М.Г. Чумаченко пропонував організувати спеціальний семінар фахівців для обговорення проблеми структури теорії бухгалтерського обліку [35, с. 43-47], однак ця ідея залишилась нереалізованою⁶.

Дебати стосовно повноцінності бухгалтерського обліку як науки у порівнянні з іншими науками виникали і раніше. Наприклад у своїх дослідженнях проф. Р. Стерлінг [57, с. 39-41] визначив, що бухгалтерський облік зможе вирішити всі свої проблеми лише тоді, коли він стане такою наукою як фізика. Можливо ця теза і є об'єктивною. Так, використовуючи досвід проведення досліджень в цій сфері, дійсно, можна підвищити

інтелектуальну досконалість бухгалтерського обліку. Однак чи може стати бухгалтерський облік такою наукою як фізика? Це вже зовсім інша теза, що потребує доказу.

З цією тезою якраз і не погодився Е. Стемпп, який зазначає, що складність, значна кількість та варіативність шляхів, які ведуть від початкового вимірювання до множини можливих результатів, і неможливості демонстрації будь-яких формальних зв'язків між початком і закінченням "ланцюга вимірювань" є настільки глибоко відмінними від типової послідовності в фізичних науках, що відмінність між ними є не лише в градусах, а в виді вимірювань. Тому немає жодних перспектив стосовно пошуку паралелей між бухгалтерським обліком і фізикою, оскільки природа фізичної дійсності повністю відмінна від дійсності, з якою мають справу бухгалтери [56, с. 25].

Позицію Е. Стемппа в цій суперечці також займає проф. М.Дж. Гаффікін, зазначаючи, що бухгалтерський облік стосується соціально сконструйованого світу, що пов'язаний з людською діяльністю, тому бухгалтерський облік ніколи не буде повністю об'єктивним, вільним від певних цінностей, що приписують фізичним наукам [46, с. 16]. Фактично це також і підтверджує Е. Хендріксен: "Облік – це творіння людини. Не існує жодних "правильних" шляхів його розвитку, оскільки він не породжений дослідженням фундаментальних істин. Це просто зручний спосіб здійснення певного порядку речей, що відповідає множині правил, які і повинні бути описані організацією, подібно до FASB [32, с. 74].

Проф. Г. Портер та К. Нортон в цілому протиставляють бухгалтерський облік як соціальну науку з природничими науками, зокрема, з фізикою. Автори зазначають, що принципи обліку як соціальної науки значно відрізняються від правил, якими керуються фізичні науки. Принципи, якими керуються при складанні фінансової звітності, не мають природного походження, проте вони розвиваються для удосконалення умов ведення бізнесу [51, с. 23-24].

З одного боку позиція критиків тези проф. Р. Стерлінга є зрозумілою та правильною, що можна підтвердити тим, що бухгалтерський облік як наука не дозволяє за допомогою засобів, які знаходяться в його арсеналі, здійснити наукове відкриття. Оскільки науковим відкриттям є встановлення невідомих раніше, але об'єктивно існуючих закономірностей, властивостей та явищ матеріального світу, які вносять докорінні зміни у рівень наукового знання. Тобто бухгалтерський облік не може в силу своєї варіативності та мультимплекативності можливих результатів (за Е. Стемппом) виявити певні закони чи властивості, що можуть використовуватись іншими дисциплінами.

Однак, на нашу думку⁷, така позиція не має бути істиною в останній інстанції, оскільки проведені нами дослідження [16] дозволили виявити зв'язок першого і другого принципів термодинаміки із принципом подвійного запису в бухгалтерському обліку. Враховуючи той факт, що подвійний запис був відкритий набагато раніше ніж принципи термодинаміки, можна констатувати, що наявний приклад якраз і дозволяє показати ті закономірності бухгалтерського обліку, які знайшли подальше використання в інших науках. Також нами було встановлено, що існують однакові принципи функціонування системи підприємства, інформаційною моделлю якої є система бухгалтерського обліку, та інших динамічних систем, що дозволяє говорити про трансдисциплінарність окремих елементів бухгалтерської методології.

Розвиток обґрунтованого нами підходу в подальшому залежатиме від рівня залучення трансдисциплінарних досліджень в бухгалтерський облік. Це пояснюється тим, що в результаті встановлення закономірностей та властивостей в обліку, які мають трансдисциплінарний характер, можна буде говорити про їх походження з

⁵ До складу академічних дисциплін відносяться дисципліни, що мають відношення до таких сфер вивчення, які не є професійно-технічними чи прикладними, – це гуманітарні науки (граматика, риторика, поезія, класичні мови, класична література) або чиста математика.

⁶ Також слід відмітити, що у 2004 р. в м. Брест відбулась міжнародна наукова конференція "Проблеми розвитку теорії бухгалтерського учета, анализа и контроля" [23]. Ознайомившись із стенограмою конференції, її підсумковими документами та опублікованою за її результатами монографією було визначено, що на конференції також наголошувалось про необхідність та актуальність розвитку теорії бухгалтерського обліку. Більшість дослідників лише констатували існування кризи в сфері теорії бухгалтерського обліку та її відставання від практики, а проблемам її розвитку були присвячені лише дослідження Н.М. Малюги та О.М. Петрука. Вищенаведене підтверджує висунуту нами тезу, що розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні знаходиться на рівні закликів про необхідність здійснення досліджень в даній сфері.

⁷ Подібного погляду також дотримується М.Ю. Медведев, який пише: "Теорії створювались просто неймовірна кількість, але всі вони винаходились", а не "вилучались із природи", як це робили і продовжують робити фізики, хіміки і представники інших професій – сфер діяльності, що не піддаються в якості наукових дисциплін сумніву. Однак "вилучити із природи" можна не лише фізичну формулу, але і не менш "об'єктивний" закон обліку: як вже було сказано, вони виявляються неявним чином, але все ж таки виявляються, тому їх пошуки і не здаються нам безперспективним заняттям" [18, с. 153-164].

бухгалтерської науки, оскільки вона виникла набагато раніше ніж деякі інші академічні дисципліни.

Підходи до розуміння сутності науки: філософсько-облікової аспект. Для того щоб визначити, чи є бухгалтерський облік наукою, не потрібно здійснювати наукових відкриттів. Формула доказу на перший погляд є достатньо простою. По-перше, слід виявити загальні критерії, що висуваються до сфери, яку називають наукою. По-друге, провести тестування відповідності бухгалтерського обліку цим критеріям. Однак чому ж до цього часу немає

беззаперечних доказів, що бухгалтерський облік – це наука або метафізика (не наука)?

Вчених, що висувають такі критерії є достатньо багато – Ф.Ф. Бутинець, Ю.М. Лачінов, В.С. Степін, Р. Стерлінг та інші. Проте якщо проаналізувати підходи до розуміння науки в філософії науки, то існує значна кількість концепцій, які суперечать або доповнюють одна одну. Внаслідок чого на сьогодні відсутній загальноприйнятий підхід стосовно того, що ж слід вважати наукою. Найбільш відомі із таких підходів представлено в табл. 2.

Таблиця 2. Філософські підходи до визнання науки наукою

№ з/п	Автор / школа	Критерій визнання науки наукою, а не метафізикою
1	Позитивізм (О. Конт)	Наука повинна обмежитись описом зовнішніх сторін об'єкта, їх явищ та відкрити умовиводи як засоби одержання знань
2	Представники "віденського гуртка"	Науковими вважаються лише ті теорії, які виводяться на основі досвіду
3	К. Поппер	Теорія є науковою лише у випадку її фальсифікації
4	І. Лакатос	Науковою є теорія, яка може функціонувати як науково-дослідницька програма, яка має жорстке ядро, захисний пояс, позитивну та негативну евристику. Програма здатна захистити себе в результаті негативних емпіричних результатів, тобто позбавити себе від настання "вирішального експерименту"
5	Т. Кун	Наука характеризується поняттям нормальної науки, що передбачає зростання наукового знання в рамках однієї парадигми, та під якою розуміється дослідження, що спирається на одне чи декілька досягнень, одержаних в минулому, що протягом тривалого часу визнаються певним науковим співтовариством в якості основи для подальшого розвитку практики
6	М. Полані	Характеризує науку на основі використання концепції неявного знання, яка дозволяє виявити знання наукових шкіл, що є зафіксованими та незафіксованими. Наука розуміється як традиція ⁸ , що складається з двох типів знань – явного і неявного
7	П. Фейєрбанд	Наука завжди є теоретично навантаженою, як наслідок в науці взагалі важко провести відносну розмежувальну лінію між мовою спостереження і теоретичною мовою, тому всі твердження носять теоретичний характер
8	С. Тулмін	Наука є структурою, що складається з ідей та методів, які постійно еволюціонують в соціальному середовищі, що динамічно змінюється. Розвиток науки відбувається як розгортання мережі проблем, що визначаються залежно від ситуації та зникають зі зміною ситуації чи в результаті зміни цілей і поколінь

Відповідно на сьогодні, за відсутності чітких орієнтирів в філософії науки, які мають бути покладені в основу формування критеріїв виявлення наукового статусу, встановити цей статус для бухгалтерського обліку досить складно. Якщо це зробити і можливо, то лише на основі використання одного із вищенаведених підходів.

Таблиця 3. Можливість трактування бухгалтерського обліку як науки за підходами різних дослідників (узагальнено на основі [29, с. 13])

№ з/п	Автор	Визначення науки
1	Г.В.Ф. Гегель (1770-1831 рр.)	Стверджував, що знання може вважатись науковим лише тоді, коли воно описує об'єктивні закономірності. Розвиток бухгалтерського обліку протягом багатьох віків демонструє діалектику цього розвитку
2	О. Конт (1798-1857 рр.)	Розумів під наукою систематизоване знання, і те, що бухгалтерський облік, побудований на принципах подвійного запису, безсумнівно відповідає цьому критерію, не викликає сумнівів
3	К. Поппер (1902-1994 рр.)	Висунув такі критерії демаркації науки: традиційна верифікація та фальсифікація. Балансова теорія добре пояснює записи по рахунках джерел власних засобів, але не може зрозуміло пояснити записи по рахунках розрахунків. І, навпаки, мінова теорія дуже добре пояснює записи по рахунках розрахунків, недостатньо зрозуміло пояснює характер записів по рахунках власних засобів. Тобто з точки зору критеріїв Поппера бухгалтерський облік безумовно є наукою
4	Т. Кун (1922-1995 рр.)	Якщо звернутись до етапів розвитку бухгалтерського обліку, то можна побачити, що кожен з них характеризується певною парадигмою, і зміна парадигм означає новий рівень абстракції в пізнанні фактів господарського життя і інтелектуальну революцію в розвитку бухгалтерської думки
5	П. Фейєрбанд (1924-1994 рр.)	Наука розвивається разом зі зміною поколінь вчених. Кожне нове покоління відкидає погляди попереднього покоління, це і є наукою, що розвивається

Як зазначають автори, всі вищенаведені трактовки можна віднести до бухгалтерського обліку [29, с. 13], що дозволяє дійти висновку, що бухгалтерський облік може бути визнаний наукою.

На нашу думку застосування такого еkleктичного підходу для доведення наукового статусу бухгалтерського обліку дійсно дозволяє показати, що бухгалтерський облік як наука може розвиватись на основі існуючих моделей динаміки наукового знання, наведених авторами. Однак проф. Я.В.Соколов та В.Я.Соколов не враховують альтернативності та суперечностей між даними моделями. Наприклад, якщо ми використовуємо тезу про некумулятивність розвитку бухгалтерського як науки і беремо за основу парадигмальну модель Т. Куна, то це означає, що методологія дослідницьких програм К. Поппера, що є кумулятивною моделлю і базується на критерії фальсифікації, не може паралельно використовуватись, оскільки суперечить парадигмальній моделі Т.С. Куна.

Дійсно, в глибокій історії бухгалтерського обліку можна знайти приклади прояву елементів кожної з моделей, як це і було зроблено авторами, однак, на нашу думку, в основу його розвитку має бути покладена одна із

Враховуючи існування такої ситуації, проф. Я.В. Соколов та В.Я. Соколов вирішили піти іншим шляхом – через доведення можливості бухгалтерського обліку бути наукою за всіма підходами, що були виділені ними (табл. 3).

моделей динаміки наукового знання (табл. 2), яка відповідає особливостям його історичного розвитку.

Причини необхідності та шляхи досягнення бухгалтерським обліком наукового статусу. На думку проф. Ф.Ф. Бутиця необхідність визнання обліку як науки обґрунтовується тим, що "бухгалтерія, наш український облік, без цього титулу – ніщо: облік втрачає своє ключове і домінуюче значення в економіці. Тому потрібно триматись

⁸ Розгляд бухгалтерської науки як традиції дозволяє уникнути теоретико-методологічної плутанини в бухгалтерських дослідженнях, оскільки, на жаль, на сьогодні в якості орієнтиру використовуються положення національної бухгалтерської доктрини, а не наукові традиції. Прикладом застосування наукових традицій є використання в бухгалтерському обліку теорії інформаційної економіки, основи якої були закладені з кінця 60-х рр. XX ст. в працях Р. Абдель-Халіка, Дж. Баттеорурта, Н. Бедфорда, В. Бівера, Дж. Демсі, Р. Джемліка, Б. Лева, Р. Маттессіча та ін. Відповідно, в сучасних умовах становлення інформаційного суспільства у випадку створення відповідної бухгалтерської теорії, що характеризуватиме особливості розвитку бухгалтерського обліку в такому суспільстві, слід використовувати дещо іншу назву, щоб існуючі бухгалтерські традиції не були порушені.

двома руками за право, яке йому належить як науковому знанню" [3, с. 61]. З одного боку з такою причиною визнання наукового титулу не зовсім можна погодитись. Роль бухгалтерського обліку для економіки є найважливішою, оскільки саме він є єдиним інструментом, який дозволяє ідентифікувати факти господарської діяльності та перевести їх в дані та інформацію, на основі якої проводиться управління мікро- та макроекономічними системами. В підтвердження цього існує пряма залежність: чим краще розвинена економіка країни, тим краще в ній розвинена система бухгалтерського обліку. Тому бухгалтерський облік нікуди не зникне, якщо розвивається економіка, то завжди існують економічні системи якими потрібно управляти, зокрема, управляти на основі бухгалтерської інформації. Про це також свідчить крива Бернуллі на гербі бухгалтерів, яка означає, що одного разу виникнувши, бухгалтерський облік буде існувати вічно.

Однак з іншого боку виникає питання, а в чому ж тоді проблема? І навіщо бухгалтерському обліку титул науки? Основною причиною необхідності визнання бухгалтерського обліку наукою є його забезпечуюча або обслуговуюча роль для користувачів бухгалтерської інформації. Яку користувач інформацію замовить, такими і мають бути бухгалтерські моделі. Узагальнюючою тенденцією розвитку бухгалтерського обліку є політизація процесу реформування бухгалтерської методології з боку суб'єктів регулювання НСБО. Про що наголошують Р. Уоттс та Дж. Циммерманн [59, с. 301]: переважаючою функцією теорії обліку на сьогодні є забезпечення виправдання попиту на теорії, що створюється політичним процесом. В процес стандартизації залучаються економічні і політичні інституції та стимули виборців, політичні діячі, менеджери, інвестори та ін.

На нашу думку бухгалтерський облік має генерувати різноманітні моделі виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення та передачі інформації, вибір конкретної з яких забезпечить реалізацію інтересів користувачів. Не обов'язково інтересів конкретної групи користувачів (інвесторів чи позичальників), можуть бути і компромісні варіанти, прикладом чого є розробка теорії GPFR (General Purpose Financial Reporting)⁹.

Для реалізації поставленої задачі необхідно розглядати бухгалтерський облік як особливу діяльність по виробництву наукових знань (в нашому випадку по генерації відповідних моделей), яка має свої закономірності і тенденції, що формуються протягом історичного розвитку і змінюються у відповідному соціокультурному контексті. Тобто, щоб будувати бухгалтерські моделі необхідно мати фундаментальні основи бухгалтерського обліку та засоби аналізу і прогнозування їх динаміки. Наприклад, перехід до постіндустріальної економіки змінює вимоги користувачів до системи бухгалтерського обліку, зокрема, до бухгалтерської інформації. Як наслідок, необхідним є побудова нових бухгалтерських моделей. Однак якими вони повинні бути, на основі чого повинні базуватись, відповісти на ці запитання можна лише тоді, коли бухгалтерський облік є наукою з розвиненими фундаментальними основами, а не практично-орієнтованою системою збору і представлення інформації користувачам для прийняття рішень.

Необхідність наявності у бухгалтерського обліку наукового статусу пояснюється наступною тезою: *в умовах соціокультурної динаміки відбувається зміна вимог користувачів бухгалтерської інформації, для забезпечення реалізації яких бухгалтерський облік повинен мати розвинені фундаментальні основи*. Таким чином, розвиваючи ідею проф. Ф.Ф. Бутинця, не ми – дослідники, наділяючи бухгалтерський облік науковим титулом, звеличуємо над практикою, підвищуємо поріг задоволення потреби

професійної самореалізації. А вимоги практики, для забезпечення адекватності бухгалтерських інформаційних моделей практиці, "примують" бухгалтерський облік бути наукою. Яскравим підтвердженням висунутої тези є поява всесвітньо відомих скандалів з компаніями "Enron", "Worldcom" та ін., які призвели до проведення змін в бухгалтерських правилах та обумовили необхідність підвищення теоретизації та "науковості" бухгалтерського обліку.

Подібної думки стосовно причин необхідності існування бухгалтерської науки дотримується проф. Б.І. Валусев. Автор відмічає, що система бухгалтерського обліку повинна адаптуватись до вимог, що постійно змінюються, у зв'язку з цим вона має спиратися на власну науку, яка здатна поглиблювати загальну теорію, формулювати цілі, завдання й принципи, вдосконалювати методику обліку [4, с. 32-33].

Однак, встановивши причини необхідності існування науки бухгалтерський облік, залишається невирішеною інша проблема: а яким же чином слід удосконалювати бухгалтерські фундаментальні основи? З цього приводу дослідники висунувають різні пропозиції.

Існуючі пропозиції дослідників щодо удосконалення фундаментальних основ обліку. Проф. А. Ріаї-Белькаї та Дж. Чен зазначають, що для розвитку теоретичних фундаментальних основ бухгалтерського обліку необхідним є застосування напрацювань зрілих соціальних наук [40, с. 7]. З цим також погоджується проф. Д. Коетсі, однак для того, щоб процвітав облік як академічна дисципліна, повинні досліджуватись релевантні для бухгалтерського обліку елементи [43, с. 8]. Тобто має розвиватись і удосконалюватись його власна методологічна структура. Подібного підходу також дотримується проф. М.І. Бондар [2, с. 24]. На його думку наука про бухгалтерський облік повинна функціонувати у тісному взаємозв'язку з іншими економічними науками і спрямовуватиметься не на розмежування та уточнення сутності різних видів обліку, а на обґрунтування методу бухгалтерського обліку та його елементів.

На думку Дж. Баклі, П. Кіршера та Р. Метьюса усунення незрілості бухгалтерського обліку як інтелектуальної дисципліни можливе лише при його розгляді в якості системи теорій [41, с. 281].

Як зазначає Р. Аль-Аддім [39, с. 52] такими дослідниками як К. Дівайн, Р. Маутц, С. Рейтер, П. Вільямс в якості способу, що забезпечить одержання бухгалтерським обліком наукового статусу, пропонують використовувати емпіричні дослідження, що зумовлюють популяризацію використання емпіричного архівалістського методу.

Проф. Н.О. Гура [9, с. 3-8] удосконалення окремих положень науки бухгалтерський облік асоціює з удосконаленням його принципів, аксіом (постулатів) та об'єктів.

Проф. Е. Хоупвуд [49, с. 1368] виділяє два напрями за якими можна розвивати фундаментальні основи бухгалтерського обліку. Представники першого напрямку (конвенціоналісти) досліджують внутрішню логіку бухгалтерського обліку і можливості її зміни. Представники другого напрямку – його наслідки, пов'язані з ринком капіталу та поведінковими аспектами, що на сьогодні є мейнстрімом в дослідженнях з бухгалтерського обліку.

Вищенаведені пропозиції авторів дійсно вказують на можливі напрями удосконалення бухгалтерського фундаменталу, однак це лише окремі підходи, яких існує достатня велика кількість. Наприклад, загальноприйнятими новаціями в бухгалтерському обліку є введення нових явищ (наприклад, бухгалтерське відображення нових видів діяльності: інвестиційної – Я.Д. Крукко, інноваційної – О.В. Кантаєвою, екологічної – І.В. Замулою), нових об'єктів обліку (наприклад, ризик, інтелектуальний капітал, суспільний капітал, трансакційні витрати тощо), нових понять та нових термінів (введення поняття диференціації обліку А.М. Кузьмінським і В.В. Сопко) тощо.

Загальний напрям розвитку бухгалтерського обліку на основі розгляду науки як соціального куматоїда. Для встановлення загальних напрямків розвитку фундаментальних основ бухгалтерського обліку

⁹ Д. Саттоном у 2009 р. була розроблена теорія GPFR, яка не передбачає орієнтацію фінансової звітності на жодну групу її користувачів, а має загальнокористувацьку орієнтацію.

запропоновано використовувати модель науки як соціального куматоїда¹⁰, розроблену М.А. Розовим. Вона дозволяє провести аналіз бухгалтерського наукового

знання на основі групування новацій, що виникають в науці на основі типізації наукових програм (рис. 1).

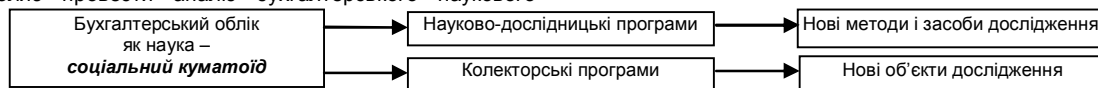


Рис. 1. Розгортання процесу створення і організації бухгалтерського наукового знання на основі моделі науки як соціального куматоїда

Всі соціальні явища проявляють властивості куматоїдів [31, с. 82], тому й бухгалтерський облік як соціальна наука, може розглядатись в якості куматоїда. Свідченням чого є те, що бухгалтерський облік як науку не можна пов'язати з якимось фіксованим матеріалом, в ній змінюються дослідники, наукові школи, наукові методи, об'єкти тощо.

Внаслідок того¹⁰, що бухгалтерська наука не може бути пов'язаною з певним матеріалом, вона може розглядатись як програма, або як сукупність програм, в рамках яких функціонує матеріал, який постійно оновлюється. Про доцільність застосування такого підходу в бухгалтерському обліку, що базується на науково-дослідницьких програмах, свідчить теза, висунута проф. Я.В. Соколовим: "Суть бухгалтерії в тому, що змінюється її методологія, і найближчим часом життя висуває перед людьми нашої науки і сформує нові дослідницькі програми, їх перетворення в життя значно розширить діапазон бухгалтерського обліку, особливо в його методології..." [28, с. 537].

Запропонований підхід до розгляду бухгалтерської науки як соціального куматоїда (рис. 1) передбачає постійну реалізацію двох типів програм – дослідницьких та колекторських. Їх протиставлення дозволяє виділити два різних шляхи розвитку бухгалтерського обліку залежно від того, які саме програми домінують на конкретних етапах його розвитку.

Науково-дослідницькі програми мають прагматичний або інструменталістський відтінок, та пов'язані з необхідністю вирішення конкретної задачі. Побудова колекторських програм передбачає проведення узгодженості бухгалтерського знання, а їх основною задачею є проведення узагальнюючого синтезу та побудова єдиної бухгалтерської картини світу.

Виходячи із існування двох типів програм при розумінні бухгалтерської науки як соціального куматоїда, всі новації в бухгалтерському обліку можна поділити на дві групи – як результати функціонування двох типів програм.

Новації першої групи стосуються появи нових методів та засобів дослідження, які дозволяють під новим кутом зору подивитись на існуючі об'єкти обліку та запропонувати нові шляхи до вирішення існуючих проблем бухгалтерського обліку. Наприклад, проф. В.Я. Соколовим [27, с. 177, 180] для обґрунтування правомірності обраного професійного судження в якості нового методу використовуються апофатичні та катафатичні докази, проф. О.І. Кольвахом [14] пропонується математична модель бухгалтерського обліку та звітності на основі апарату матричної алгебри тощо.

Також можливою є зміна існуючих проблем, поява нових сфер знання в бухгалтерському обліку. Наприклад, розгляд бухгалтерського обліку як мови бізнесу обумовила застосування в обліку досягнень в сфері семіотики (науки про взаємодію знаків), що послужило основою для розробки лінгвістичної теорії бухгалтерського обліку такими дослідниками як Х. Ейвері, Р. Блумфілд, Н. Макінтош, А. Нассері, С. Сальварі та ін.

Новації другої групи передбачають відкриття нових напрямів та об'єктів дослідження, які можуть навіть не мати власної назви, якою їх пізніше наділяють самі

автори. Для їх дослідження використовуються наявні у складі бухгалтерської методології елементи та існуючі теоретичні уявлення. Наприклад, І.В. Замулою до складу об'єктів бухгалтерського обліку було введено такі поняття, як "екологічні зобов'язання", "екологічні витрати", "екологічні доходи", "фінансові витрати екологічної діяльності" [11, с. 133], а проф. Вал.В. Сопоко було введено поняття "суспільний капітал" [30, с. 4-5].

На сьогодні значного розвитку в Україні набули дослідження присвячені включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу (І.А. Бігдан, І. Жураковська, Н.М. Малюга, Л. Нападовська, М.С. Пушкар), людського капіталу (Т.В. Давидюк), соціального капіталу (Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей), трансакційних витрат (Г.Г. Кірейцев, М.М. Шигун). Впровадження таких нових об'єктів передбачає необхідність розширення предмету бухгалтерського обліку.

Усі новації, що відносяться до другої групи, можна поділити на два види:

- нові об'єкти, які були виокремлені зі складу існуючих об'єктів бухгалтерського обліку (нові виокремлені об'єкти). Наприклад, людський капітал на сьогодні відображається в бухгалтерському обліку, однак не в формі капіталу – у складі рахунків активів, тобто капіталізованих витрат, а у складі різноманітних рахунків витрат. Тому виокремлення рахунку для бухгалтерського відображення людських активів фактично передбачає капіталізацію таких витрат на спеціально створеному рахунку.

- нові об'єкти, які раніше взагалі не включались до складу бухгалтерського обліку ні у складі інших об'єктів, ні як окрема група (нові створені об'єкти). Прикладом такого об'єкту є екологічні зобов'язання, виділені І.В. Замулою [11, с. 133], ідеальний капітал, виділений І.Й. Яремко [37, с. 53], або авторські спроби виділення синергетичного капіталу [15, с. 12].

Інновації першої та другої груп тісно пов'язані між собою, так само, як пов'язані два типи програм. Наприклад, винайдення нових методів може бути використано стосовно нових об'єктів, які відображаються в бухгалтерському обліку. Приклад такої взаємодії можна побачити в дослідженні проф. М.М. Шигун [36]. Автором було розроблено комплексну методологію моделювання системи бухгалтерського обліку, яка була застосована до одного з нових об'єктів, який в останні роки пропонують впровадити до складу об'єктів бухгалтерського обліку – трансакційних витрат.

Виходячи з обґрунтованих вище підходів до розуміння науки бухгалтерський облік як соціального куматоїда запропоновано наступну структуру можливих новацій в бухгалтерському обліку (рис. 2).

¹⁰ Куматоїд (від грецького kuma – хвиля) має властивість відносної байдужості до матеріалу, здатність мови би "пливсти" чи "ковзатись" по матеріалу мов би хвиля. Цим куматоїди відмінні від речей, що ідентифікуються з шматками речовини [31, с. 82].

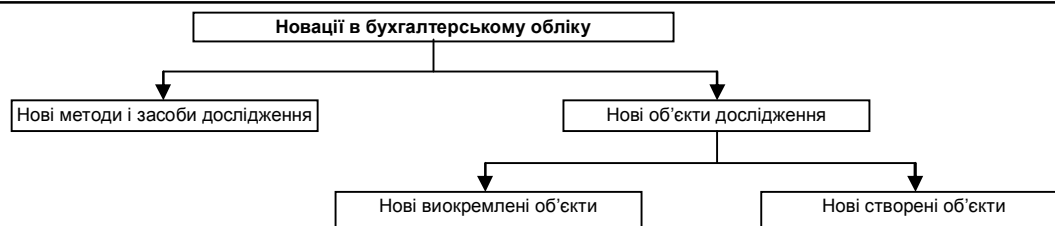


Рис. 2. Структура можливих новацій в бухгалтерському обліку

Використання вищенаведеної структури новацій дозволяє визначити напрями удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку та забезпечити його відповідність вимогам практики.

Щодо таких новацій як нові об'єкти дослідження не потребує доведення тези про те, що у випадку появи вимог стосовно необхідності надання інформації про нові об'єкти у користувачів бухгалтерської інформації, наприклад, інтелектуальний капітал, він повинен бути включений до складу об'єктів обліку. Це обумовлено функціональною і обслуговуючою роллю системи бухгалтерського обліку відносно системи управління.

Однак більш складним питанням є те, для чого потрібні нові методи і засоби дослідження? Яку вони

відіграють роль при забезпеченні подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки? Фактично відповідь на це запитання була надана учасниками конференції "Інтелектуальні основи бухгалтерського обліку" [55], що проводилась у 2001 р. в університеті Карнегі Меллон, де були визначені основні методології, що були запропоновані авторами для розробки фундаментальних основ бухгалтерського обліку. В підсумковому документі було виділено вчених та методології, які застосовувались ними для розвитку бухгалтерського обліку, що були визначальними для удосконалення його фундаментальних основ (табл. 4).

Таблиця 4. Пропозиції по удосконаленню фундаментальних основ бухгалтерського обліку на основі нових методологій

Автор (рік)	Запропонована методологія
Р. Маттесіч (1964 р.), Ю. Ідзірі (1967 р.)	математика
Т. Мок (1976 р.)	формальна теорія вимірювання
Дж. Гонедес та Н. Допух (1974 р.), В. Бівер (1981 р.)	теорія ринку капіталів
Дж. Демські, Дж. Фелтап (1976 р.), Дж. Крістенсен, Дж. Демські (2002 р.)	підхід інформаційної економіки
Р. Уоттс, Дж. Циммерманн (1986 р.)	позитивна теорія
Ш. Сундер (1997 р.)	теорія контрактів

Узагальнення, наведені в табл. 4, дозволяють встановити, що одним із напрямів розвитку і удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку є застосування нових методів і методологій, які підносять бухгалтерську науку на новий якісний рівень, дозволяючи вирішувати нові проблеми, що висуває перед ним сучасність.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. Проведений аналіз праць вітчизняних та зарубіжних дослідників дозволив встановити, що бухгалтерський облік беззаперечно розглядається в якості науки, однак саме якою він є наукою, відносно цього питання існують розбіжності в поглядах науковців. Вітчизняні дослідники найчастіше визначають бухгалтерський облік економічною наукою, англо-американські дослідники – соціальною або емпіричною наукою. Відсутність підходів до розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки вітчизняними дослідниками пояснюється наступними причинами: недостатнім розвитком бухгалтерських досліджень соціологічного та біхевіористичного спрямування через нерозвиненість національного фінансового ринку; наявність спекулятивних тенденцій в соціальному напрямі розвитку бухгалтерських досліджень; існування відмінностей в предметі бухгалтерського обліку в Україні та в зарубіжних країнах.

2. В філософії науки відсутній єдиний стандартизований підхід для встановлення того, чи є конкретна дисципліна наукою, чи ні. Внаслідок цього достатньо складно переконливо довести науковий статус бухгалтерського обліку через альтернативність та суперечливість існуючих моделей динаміки наукового знання (позитивісти, представники "віденського гуртка", К. Поппер, І. Лакатос, Т. Кун, М. Полані, П. Фейєрбанд, С. Тулмін та ін.). Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки обґрунтовано необхідність глибокого застосування будь-якої із моделей динаміки наукового знання, яка відповідає особливостям його історичного розвитку та дозволяє визначити, які напрями теоретичних інновацій в бухгалтерському обліку є більш чи менш раціональними, продуктивними і результативними.

3. На сьогоднішній день бухгалтерський облік не визнається академічною дисципліною ні в зарубіжних

країнах ні в Україні, внаслідок чого необхідним є підняття наукового статусу бухгалтерського обліку. Однак серед вчених відсутня загальна концепція стосовно того, яким чином це необхідно робити. В якості шляху підняття наукового статусу бухгалтерського обліку обґрунтовано необхідність удосконалення його фундаментальних основ на основі розуміння бухгалтерської науки як соціального куматоїда. Застосування такого підходу дозволяє провести аналіз бухгалтерського наукового знання на основі групування новацій, що виникають в науці на основі типізації наукових програм. Виходячи з розуміння науки як соціального куматоїда розвиток бухгалтерського обліку як науки передбачає здійснення двох видів новацій – використання нових методів і засобів дослідження та використання нових об'єктів дослідження.

Список використаної літератури:

1. Білуха М.Т. Бухгалтерський облік у системі економічних наук / М.Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 12. – С. 30-33. 2. Бондар М.І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / М.І. Бондар // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. 3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 100 с. 4. Валуєв Б.І. Теорія бухгалтерського обліку: Учеб. посібник. – Одеса, 2002. – 272 с. 5. Введеніє въ изученіє социальныхъ наукъ. Сборникъ статей под ред. проф. Н.И. Каръева. 9-е бесплатное приложение къ журналу "Въстник и Библиотека Самообразования". – С.-Петербург: Брокгаузъ-Ефронъ, 1903. – 234 с. 6. Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма / Макс Вебер // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Sociolog/Veb_PrEt/01.p 7. Вейцман Р.Я. Краткий учебник счетоводства. – Москва, Ленинград: Государственное издательство, 1926. – 206 с. 8. Голубев И.А. Отчётовед № 3, 4. / И.А. Голубев. – Моршанск, 1910. 8. Гура Н.О. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет і об'єкти / Н.О. Гура // Бухгалтерський облік у системі економічних наук. – 2007. – № 6. – С. 3-8. 9. Гэтфельд Г.Р. Чего недостает бухгалтерии / Г.Р. Гэтфельд //

- Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 2. – С. 179-181. 10. *Замула І.В.* Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с. 11. *Іванов Л.* Ещё новая “система” бухгалтерии / Л. Иванов // Счетоводство. – 1889. – № 37. – С. 454. 12. *Ковалев В.В.* Бухгалтерский учет как наука и практика / Валерий Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2003. – Сер. 5. Вып. 1 (№ 5). – С. 120-131. 13. *Кольвах О.И.* Ситуационно-матричная бухгалтерия как одно из средств развития теории учета в условиях современных программно-информационных технологий / Олег Кольвах // http://www.cfin.ru/press/afa/2000-3/15_kol.shtml. 14. *Легенчук С.Ф.* Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Легенчук Сергій Федорович. – Київ, 2006. – 21 с. 15. *Легенчук С.Ф.* Энерго-энтропийный подход в теории бухгалтерского обліку / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 2 (36). – С. 60-71. 16. *Малев А.Т.* Имеет ли счетоводство собственные законы и составляют ли они науку? / А.Т. Малев. – М., 1913. 17. *Медведев М.Ю.* Бухгалтерский учет для посвященных / М.Ю. Медведев. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с. 18. *Мэтьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. 19. *Новодворский В.Д.* Как составить бухгалтерский учет предприятия / Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. // “Бухгалтерский учет. – 1993. – № 3. – С. 32-35. 20. *Палій В.Ф.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с. 21. *Петрук О.М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Петрук Олександр Михайлович. – Житомир, 2006. – 355 с. 22. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с. 23. *Пушкарь М.С.* Філософія обліку / М.С. Пушкарь. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с. 24. *Рашитов Р.С.* Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с. 25. *Скворцов А.* Отношение счетоводства к другим отраслям знания / А.Скворцов // Счетоводство. – 1889. – № 21. – С. 259. 26. *Соколов В.Я.* Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии / В.Я. Соколов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2006. – 188 с. 27. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 28. *Соколов Я.В.* История бухгалтерского учета: Учебник. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с. 29. *Солко В.В.* Концепція бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) в управлінні підприємницькою діяльністю. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Солко Валерія Василівна. – Київ, 2008. – 36 с. 30. *Степин В.С.* Філософія науки і техніки / В.С. Степин, В.Г. Горохов, М.А. Розов. – М., 1999. – 400 с. 31. *Хендриксен Е.С.* Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. 32. *Цыганков К.Ю.* Теория и методология бухгалтерского учёта капитала Дисертація на соискание учёной степени доктора экономических наук: специальность 08.00.12 – “Бухгалтерский учёт, статистика” / Цыганков Ким Юрьевич. – Новосибирск, 2009. – 304 с. 33. *Чижевская Л.В.* Теория, практика и методология бухгалтерского учета: последствия взаимовлияния и тенденции взаимодействия / Бутынец Ф.Ф., Кирицев Г.Г. и др. Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – С. 78-100. 34. *Чумаченко М.Г.* Управлінський облік в Україні / Микола Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47. 35. *Шигун М.М.* Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Шигун Марія Михайлівна. – Київ, 2010. – 36 с. 36. *Яремко І.І.* Економічні категорії в методології обліку: Монографія. / І.І. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. 37. *Accounting, Organizations and Institutions.* / Edited by Christopher Chapman, David J. Cooper, and Peter B. Miller. – New York, Oxford University Press, 2009. – 441 p. 38. *Al-Adeem Kh.R.* Accounting theory: a neglected topic in academic accounting research / Khalid Rasheed Al-Adeem. Submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. – Case Western Reserve University, Department of Accountancy, 2010. – 203 p. 39. *Belkaoui A.R.* Professional value system of academic accountants: an empirical inquiry / Belkaoui A.R., Chan J.L. // *Advances in Public Interest Accounting.* – 1988. – № 2. – с. 1-28. 40. *Buckley J.W.* Methodology in accounting theory / J.W. Buckley, P. Kircher, R.L. Mathews // *The accounting review.* – 1968. – April. – P. 274-283. 41. *Chambers R.J.* Metrical and empirical laws in accounting / Raymond Chambers // *Accounting Horizons.* – 1991. – Dec. – P. 1-15. 42. *Coetsee D.* The role of accounting theory in the development of accounting principles / D. Coetsee // *Meditari Accountancy Research.* – 2010. – Vol. 18, No. 1. – P. 1-16. 43. *Demski J.* Is Accounting an Academic Discipline? / Joel Demski. American Accounting Association Annual Meeting, Plenary Session. Washington, 2006. – 10 p. 44. *Gaffikin M.* The Critique of Accounting Theory / M. Gaffikin // *Accounting & Finance Working Papers.* University of Wollongong. – 2006. – 06/25. – P. 1-21. 45. *Gaffikin M.G.R.* Accounting theory. / M. Gaffikin. – Pearson Education Canada, 2008. – 279 p. 46. *Gruneberg C.* Is Accountancy a Field of Science? / Curt Gruneberg // *The Accounting Review.* – 1950. – Vol. 25, No. 2. – P. 161-162. 47. *Hatfield H.R.* A historical defense of bookkeeping / Henry Hatfield // *Journal of Accountancy.* – 1924. – April. – P. 1-13. 48. *Hopwood A.G.* Whither Accounting Research? / Anthony G. Hopwood // *The accounting review.* – 2007. – Vol. 82, No. 5. – p. 1365-1374. 49. *Mautz R.K.* Accounting as a Social Science / R.K. Mautz // *The Accounting Review.* – 1963. – Vol. 38, No. 2. – P. 317-325. 50. *Porter G.A.* Financial accounting: impact on decision-makers / Gary Porter, Curtis Norton. – Mason: South-Western, Cengage Learning, 2010. – 710 p. 51. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting theory. 5th edition. 2004. – 598 p. 52. *Salvary St.C.* Accounting: A General Commentary on an Empirical Science / Stanley Salvary // *MPRA Paper.* – 2007. – No. 5005, posted 07. – P. 1-58. 53. *Schyf van der D.B.* The University's scholarly activity, with reference to a Department of Accounting in South Africa / D.B. van der Schyf // *Meditari Accountancy Research* Vol. 16 No. 1 2008: 1-26. 54. Some thoughts on the intellectual foundations of accounting. A Commentary by Joel S. Demski, John Fellingham, Yuji Ijiri, Shyam Sunder. With an introduction and a conclusion by Jonathan Glover, Pierre Jinghong Liang. – Carnegie Mellon University, 2002. – 25 p. 55. *Stamp E.* Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics? / Edward Stamp // *Abacus.* – 1981. – Vol. 17, No. 1. – P. 13-27. 56. *Sterling R.R.* Toward a Science of Accounting. Scholars Book Co. / Robert Sterling. – Houston, Texas. 1979. 57. *The Social Science.* Encyclopedia. Edited by Adam Kuper and Jessica Kuper Routledge. London and New York. 1983. – 916 p. 58. *Watts R.L.* The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // *The Accounting Review.* – 1979. – Vol. LIV, No 2. – P. 273-305. 59. *Wolk H.I.* Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.
- ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – кандидат економічних наук, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
– проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці.
– теорія та метатеорія ведення бухгалтерського обліку