

СТРУКТУРА НАУКОВОЇ ТЕОРІЇ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ФІЛОСОФСЬКИЙ АНАЛІЗ

Проведено аналіз існуючих підходів до структури наукової теорії в філософії науки. Запропоновано використовувати для аналізу структури бухгалтерських теорій підхід В.С. Степіна. На основі обраного підходу розроблено інтерпретацію структури наукової теорії бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік як наука в сьогоденні умовах перебуває в кризовому стані. Про це свідчить наявність дезінтегративних тенденцій в його розвитку, що характеризується появою нових напрямів обліку (стратегічний облік, соціальний облік, екологічний облік, креативний облік, контролінг, облік людського та інтелектуального капіталу, облік трансакційних витрат та ін.), поява яких не була передбачена і які досі не можуть бути пояснені існуючою теорією бухгалтерського обліку.

Така ситуація зумовлює необхідність проведення досліджень, що мають забезпечити інтеграцію існуючих нових напрямів розвитку бухгалтерського обліку за допомогою побудови єдиної теоретичної конструкції. На нашу думку реалізація такої інтеграції можлива лише при розгляді бухгалтерського обліку як системи наукових теорій бухгалтерського обліку, а не єдиної загальної теорії. Це передбачає необхідність встановлення сутності наукової теорії в бухгалтерському обліку на основі аналізу її структури.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок в розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні здійснили такі вчені як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар та ін., які присвятили значну кількість праць та дисертаційні дослідження питанням в цій сфері.

Метою дослідження є визначення та аналіз структури наукової теорії в бухгалтерському обліку на основі філософських концепцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Теоретичний та емпіричний рівень науки. Проведення наукового дослідження будь-яким суб'єктом орієнтоване на досягнення єдиної цілі – пошук істини. Тому не зважаючи на існуючі відмінності в об'єктах дослідження, методах та особливостях суб'єктів дослідження, пошук істини є об'єднуючою ланкою, яка дозволила дослідникам зі сфери філософії науки виділити у складі наукового дослідження два рівні (стадії, рівні організації знання, рівні структури наукового знання та ін.) – емпіричний і теоретичний (табл. 1).

Таблиця 1. Дворівнева структура наукового дослідження

Критерій порівняння	Емпіричний рівень дослідження	Теоретичний рівень дослідження
Об'єкт	поверхневі явища дійсності (емпіричний)	глибинна закономірність (ідеальний)
Метод пізнання	спостереження, вимірювання, порівняння, експеримент, аналогія, систематизація, класифікація	ідеалізація, формалізація, аксіоматизація, абстрагування, гіпотетико-дедуктивний метод, теоретичний (мисленнєвий) експеримент
Форма пізнання	науковий факт, емпіричний закон, емпірична (описова) гіпотеза	наукова теорія, гіпотеза, поняття, ідея, принцип, ідеальна модель, закон, аксіома, постулат та ін.
Мова	природна	математична
Типові представники	Ф. Бекон	Р. Декарт
Ступінь розкриття	ймовірнісна наближеність	логічна необхідність ("все", "завжди", "якщо... то обов'язково")

Емпіричний рівень орієнтований на дослідження зовнішніх зв'язків і сторін об'єктів, явищ і залежностей між ними, в результаті чого виявляються емпіричні залежності. Визначальною особливістю емпіричного дослідження є безпосередня практична взаємодія з об'єктом, що вивчається, чуттєвий контакт, внаслідок чого пізнається природа об'єкта, його властивості і особливості.

В теоретичному дослідженні відсутня безпосередня взаємодія з об'єктами, відбувається опосередковане дослідження на основі мисленнєвого експерименту, а не реального. На теоретичному рівні здійснюється понятійна реконструкція, яка передбачає перетворення емпіричних об'єктів в теоретичні ідеальні об'єкти, з яких в подальшому може бути сконструйована теоретична чи концептуальна модель.

Хоча на емпіричному і теоретичному рівні досліджень відбувається пізнання однієї і тієї ж об'єктивної реальності, процес та глибина такого пізнання є різними. Зокрема, теоретизація може використовувати результати, одержані внаслідок емпіричних досліджень (індуктивного узагальнення і досвіду), для їх подальшої обробки. Тобто при побудові теорії можуть використовуватись результати, одержані на емпіричному рівні дослідження.

Оскільки кінцевою ціллю процесу пізнання є розробка єдиної, концептуальної системи, яка дозволяє цілісно відображати певну частину дійсності, то саме теорія є найвищою формою організації знання, яка виступає логічно організованою множиною висловлювань про деякий клас ідеальних об'єктів, їх властивості і відносини, є системою доказів і методів пояснення і роз'яснення явищ в цій частині дійсності. Тому теорія є основною структурною складовою аналізу знання, його найбільш досконалою формою вираження (наприклад, на відміну від проблеми чи гіпотези), що відрізняється від інших складових значним ступенем достовірності. Вона впорядковує в єдину цілісну систему на основі загальної ідеї всі існуючі поняття, гіпотези та закони.

Сутність та структура наукової теорії. Термін теорія був одержаний від грецького слова *theoria*, яке означало бачення та під яким розумілось уважне (*horaio*) спостереження (*thea*). В Кембриджському словнику філософії зазначається, що теорія – це набір гіпотез, що встановлюють певну сутність та властивості [25, с. 701]. Радянський енциклопедичний словник визначає теорію як систему основних ідей в тій чи іншій сфері знання; форму наукового знання, що дає цілісне представлення про закономірності та істотні зв'язки з дійсністю [8]. Призначення наукової теорії у взаємозв'язку з дійсністю можна відобразити наступним чином (рис. 1).

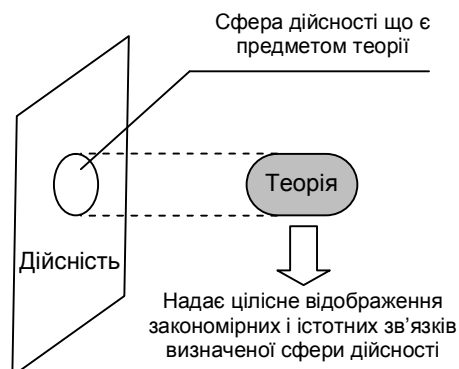


Рис. 1. Дійсність і наукова теорія

Виходячи з класифікації О.О. Печенкіна [6, с. 138] існує два аспекти функціонування наукової теорії:

- теорія як гіпотетико-дедуктивна схема;
- теорія як модель реальності.

На думку проф. В.Ф. Юлова теорії за першим аспектом мають сувору дедуктивну структуру (аксіоми – постулати – теореми) і поширені в фізико-математичних науках. Для теорій як моделей реальності характерна менш сувора зв'язаність, список загальних

тверджень є неповним і передбачає різні варіанти доповнень. Такі теорії створюються в соціальних науках (економіка, соціологія тощо) [15, с. 451]. Тому для потреб бухгалтерського обліку ми будемо розглядати сутність наукової теорії лише в контексті другого аспекту – як моделі реальності. Такі теорії характеризуються багаторівневою структурою, які з різним ступенем моделюють реальну картину світу.

Проведений аналіз підходів до сутності наукової теорії та існуючих трактувань дозволяє дійти висновку про існування певних відмінностей в підходах авторів. На нашу думку, така ситуація пояснюється тим, що автори використовують відмінні підходи до виділення структури наукової теорії. Деякі автори [12, с. 232] навіть зазначають, що теорії, які належать різним наукам, достатньо сильно відрізняються одна від одної.

Визначення структури наукової теорії є важливим для подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку, оскільки за допомогою чітко встановленої структури наукової теорії здійснюється синтез окремих понять, гіпотез і законів в єдину систему знання. Встановлення структури наукової теорії є однією із найважливіших проблем філософської методології науки. Відповідно визначення типової структури теорії в бухгалтерському обліку дозволяє створити передумови для розвитку та удосконалення його методології.

Аналіз літератури зі сфери філософії науки дозволив виділити значну кількість підходів до структури наукових теорій, що розглядаються такими авторами як С.В. Ілларіонов, В.П. Кохановський, І.В. Кузнєцов, Т.Г. Лешкевич, Е.А. Мамчур, Г.І. Рузавін, В.С. Степін, Є.В. Ушаков. Підходи цих авторів (див нижче) базуються на основі тенденцій, що панували в вітчизняній філософії науки, починаючи з 70-х рр. ХХ ст., коли вже позитивізм остаточно втратив своє значення в якості позитивної наукової течії, а його ключова доктрина була піддана сумнівам. Однак підхід позитивістів також заслуговує на увагу, оскільки він дозволяє виявити напрями та тенденції подальших досліджень.

Так, з позиції логічного позитивізму наукова теорія розглядалась в якості піраміди, в вершині якої знаходяться основні поняття, визначення і постулати; нижче розташовуються пропозиції, що виводяться з аксіом; вся піраміда спирається на сукупність протокольних пропозицій, узагальненням яких вона є [7]. Як зазначає Т.Г. Лешкевич якщо для неопозитивізму був характерний логічний і мовний аналіз теорії, то для постпозитивізму характерна проблематика інституціональної організації теорії [3, с. 94-95]. Тому представниками постпозитивізму структура наукової теорії розглядається по-іншому, на відміну від позитивістів.

Проф. І.В. Кузнєцов [2, с. 28-44] одним із перших у вітчизняній (радянській) філософії здійснив реконструкцію наукової теорії (фізичної) у якій він виділив три компоненти: основу теорії (емпіричний базис теорії, ідеалізований об'єкт, фундаментальні поняття, правила оцінки величин та правила здійснення математичних операцій над символами), ядро (система загальних законів, виражених в математичних рівняннях) і відтворення (конкретного в понятті, реконструкції його мислення). Над цими компонентами вибудовується загальна інтерпретація теорії в якій здійснюється філософське обґрунтування її основних понять і законів.

На думку Є.В. Ушакова в контекст теорії входять поняття і теоретичні твердження, визначення та інші узгодження, операційні структури (правила вимірювання, правила конструювання моделей, інтерпретаційні процедури, що пов'язують емпіричні і теоретичні рівні), норми, пропозиції та інші складові. Не все в теоретичному контексті може бути явно виражене і тим більше формалізоване.

Наукова теорія не може бути зведена до сукупності її основних тверджень (аксіом, законів, тез). Самі по собі ці твердження можуть працювати лише в певному оточуючому контексті. Автор виділяє три складові наукової теорії: основа, ядро, додатки (рис. 2).

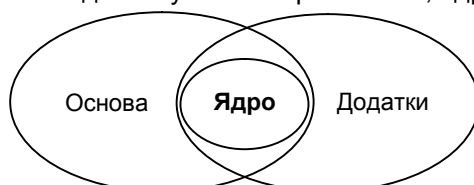


Рис. 2. Структура наукової теорії за Є.В. Ушаковим [12, с 232]

Основа наукової теорії – це її загальний передумовний контекст. Він достатньо загальний, оскільки теорія уходить корінням в достатньо багаточисельну сукупність передумов та умов. Ядро наукової теорії – сукупність її основних тверджень (аксіоми, теореми, системи законів, певні тези, основні положення тощо). Додатки основних тверджень – сукупність суджень і операцій, що відносяться до конкретизуючого контексту. Стратегічна направленість цього контексту – від загальних тверджень ядра теорії – до її окремих аспектів [12, с. 233-234].

Проф. Т.Г. Лешкевич у складі теорії виділяє вихідні фундаментальні принципи, основні системоутворюючі поняття, мовний тезаурус, тобто норми побудови правильних мовних виразів, характерних для даної теорії, а також інтерпретаційну базу, що дозволяє перейти від фундаментальних тверджень до широкого поля фактів і спостережень [3, с. 95].

Кохановський В.П. виділяє наступні компоненти, елементи теорії: 1) Вихідні основи – фундаментальні поняття, принципи, рівняння, закони, аксіоми тощо; 2) ідеалізовані об'єкти – абстрактні моделі істотних властивостей і зв'язків предметів, що вивчаються; 3) Логіка теорії – сукупність визначених правил і способів доведень, націлених на прояснення структури і зміни знання; 4) філософські установки і ціннісні фактори; 5) Сукупність законів і тверджень, виведених в якості наслідків із основних положень даної теорії відповідно до конкретних принципів [13, с. 120].

На думку проф. Е.А. Мамчур у складі наукового пізнання існують наступні ієрархічні організовані понятійні системи, в яких виділяють такі компоненти:

- емпіричний базис теорії – множина фактів, що потребують теоретичного обґрунтування;
- система основних положень – аксіом, допущень, загальних законів і принципів теорії;
- сукупність виведених в теорії положень і доказів, що представляють собою масив теоретичного знання [4, с. 265].

Проф. С.В. Іларіонов [1, с. 70-86] виділяє чотири інваріантні основні структурні компоненти будь-якої теорії: 1) система теоретичних об'єктів; 2) математичний апарат; 3) зв'язки між теоретичними об'єктами; 4) система правил інтерпретації, а також додаткові (другорядні) компоненти – різноманітні спрощення в існуючих теоріях та спеціальні гіпотези про конкретний механізм явища, що не впливають із загального змісту теорії.

Система теоретичних об'єктів – це основні поняття, на яких будується теорія, виражені в символах. Проф. С.В. Іларіонов в дусі І. Канта, який зазначав, що в науці є стільки істини, скільки й математики, пише, що апаратом будь-якої теорії є математичний апарат, в іншому випадку це не теорія, а нематематизована концепція. Свій підхід він обґрунтовує тим, що лише застосування математики в якості мови дозволяє перевірити теорію, а застосування словесної мови, як це здійснюється в окремих концепціях, не дозволяє чітко встановити, що з чого слідує, чи не слідує. Тобто відсутність математичного апарату не дозволяє забезпечити точну перевірку або спростування теорій.

Зв'язок між теоретичними об'єктами встановлюється за допомогою зв'язків-визначень, які дозволяють створити опис стану системи, а також за допомогою зв'язків між станами системи, які описують зміни системи. Правила інтеграції – це правила, які допомагають привести у відповідність теоретичні об'єкти та наслідки з теорії з елементами реальності, емпіричними даними. Існування таких правил необхідне для забезпечення емпіричного змісту наукової теорії [1, с. 70-86].

Глибокі дослідження про сутність, функцію та структуру наукової теорії були проведені проф. Г.І. Рузавіним. Розглядаючи теорію як форму раціональної мисленнєвої діяльності він виділяє наступну будову теорії:

1) емпіричний базис теорії – містить основні факти і дані, а також результати їх найпростішої логіко-математичної обробки;

2) вихідний теоретичний базис – включає основні допущення, аксіоми і постулати, фундаментальні закони і принципи;

3) логічний апарат – містить правила визначення похідних понять і логічні правила виведення наслідків, чи теорем із аксіом, а також похідних законів із фундаментальних законів;

4) потенційно допустимі наслідки і твердження теорії [14, с. 328].

Відповідно, автор розглядає наукову теорію як концептуальну систему, елементами якої слугують поняття і судження різного роду (узагальнення, гіпотези, закони і принципи), що підлягають впливу двох типів логічних відносин (правила виведення понять та правила виведення тверджень).

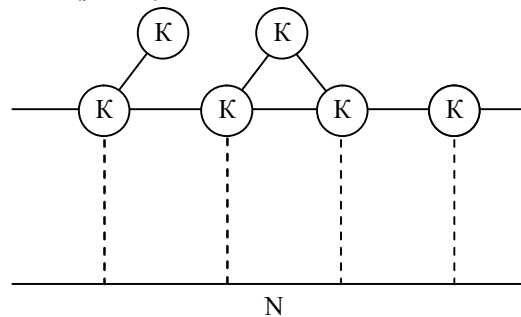
Аналіз вищенаведених поглядів дослідників у сфері філософії науки дозволяє встановити, що у авторів відсутня єдність у поглядах щодо структури наукової теорії. Це стосується як підходів до аналізу структури наукової теорії (раціоналістський, гіпотетико-дедуктивний, генетично-конструктивний та ін.), так і окремих компонентів, що виділяються авторами. Спільним для всіх авторів є виділення ними:

1) фундаментальної основи, фундаментальних принципів чи понять, ядра, базису теорії, як певного стержня наукової теорії.

2) емпіричної основи, яка певним чином взаємодіє з фундаментальною основою теорії: може виступати в якості засобу тестування цієї теорії; слугувати основою для формування теорії; бути множиною фактів що потребує теоретичного обґрунтування.

Пропозиції по удосконаленню структури теорій в бухгалтерському обліку. Найбільшого визнання провідними вченими на пострадянському просторі, про що свідчать дослідження Е.А. Мамчур та ін. [4, с. 271], набув підхід до структури наукової теорії, розроблений акад. В.С. Степіним.

Саме йому належить заслуга обґрунтування положення, що абстрактні об'єкти наукової теорії не утворюють лінійних ланцюжків об'єктів, що послідовно конструюються один з одного, а, навпаки, є складною системою з багатьма ієрархічно побудованими підсистемами. Однак такий (спрощений) підхід можна спостерігати в деяких зарубіжних працях з теорії бухгалтерського обліку. Наприклад, проф. В. Кам [20, с. 487] та проф. Р. Стерлінг [24] для встановлення структури теорії бухгалтерського обліку використовують підхід, запропонований Г. Маргенау, який охоплює лише деякі сторони бухгалтерського теоретичного знання, оскільки він не дозволяє показати всю складну будову теоретичного знання в обліковій сфері та його взаємодію з емпіричним рівнем (рис. 3).



- N Бухгалтерська реальність, що вивчається
- ⊙ Бухгалтерські теоретичні конструкти
- Внутрішньотеоретичні зв'язки між конструктами
- Зв'язки конструктів з емпіричним рівнем обліку

Рис. 3. Структура теоретичного знання в бухгалтерському обліку за підходом Г. Маргенау

Акад. В.С. Степін визначає структуру теорії через аналіз мови науки, яка представляється у вигляді впорядкованої системи різнотипних висловлювань. У складі висловлювань теоретичної мови виділяють такі основні типи: принципи; фундаментальні теоретичні закони, що лежать в основі розвиненої теорії; окремі теоретичні закони, що виводяться з фундаментальних в якості наслідків і співставляються з результатами досвіду [10, с. 138]. Подібного підходу до визначення структури наукової теорії також дотримується проф. А.Л. Нікіфоров та Є.В. Ушаков.

Фундаментальні закони теорії утворюють фундаментальну теоретичну схему, а окремі теоретичні закони – окремі теоретичні схеми. Відносини між теоретичними схемами, математичним апаратом теорії, картиною реальності і досвідом визначають внутрішню структуру наукової теорії (рис. 4).

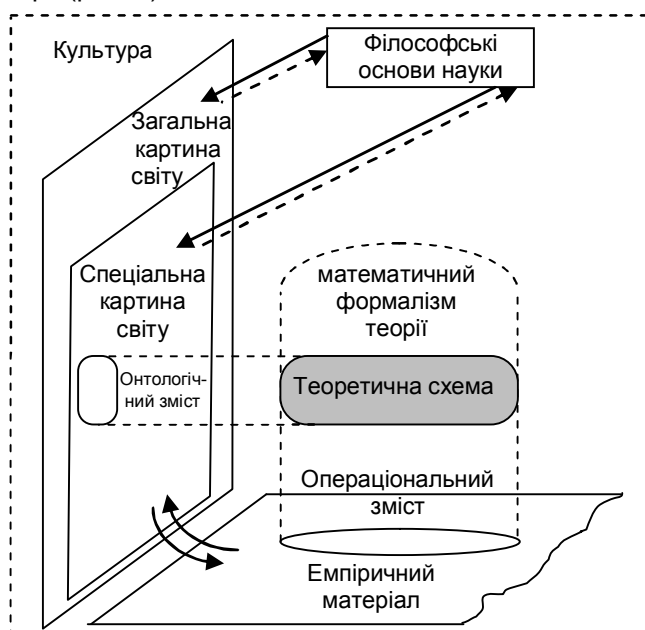


Рис. 4. Структура наукового знання за акад. В.С. Степіним [10, с. 148]

За акад. В.С. Степіним [10, с. 145] розвинена наукова теорія має наступну внутрішню структуру:

- 1) рівняння (математичні вираження для законів);
- 2) теоретичні схеми (окремі і фундаментальні) для об'єктів яких справедливі рівняння;
- 3) відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на емпіричний матеріал;
- 4) відображення абстрактних об'єктів на картину реальності.

1. Теоретична схема є взаємоузгодженою системою абстрактних об'єктів теорії, яка визначає її специфіку, вона виступає опорним ідейним комплексом наукової теорії. Вона є цілісною мережею теоретичних конструктів (абстрактних або теоретичних об'єктів), відносно яких формулюються висловлювання теорії.

Абстрактні об'єкти поділяються на фундаментальні (зміна яких веде до зміни змісту теорії чи заміни її іншою теорією) та окремі. Основні закони теорії (фундаментальні теоретичні конструкти) та зв'язки між ними утворюють фундаментальну теоретичну схему. Окремі абстрактні об'єкти, які також є самостійними відносно одна одної системами теоретичних конструктів, та кореляції між ними, утворюють окрему теоретичну схему.

За іншою ознакою абстрактні об'єкти поділяються на теоретичні і емпіричні, тобто одна група об'єктів співвідноситься із емпіричним базисом, а інша – майже ні. Об'єкти, що відносяться до другої групи, одержують своє визначення в середині самої теоретичної схеми, та, відповідно, не пов'язуються спеціальними правилами відповідності з об'єктами, що перетворюються в емпіричному матеріалі.

Структуру взаємозв'язків між об'єктами першої (К1, К3) та другої (К2, К4) групи, а також термінами, що мають операціональний зміст і термінами, в яких реалізується бухгалтерська картина світу відносно науки бухгалтерський облік, наведено на рис. 5.

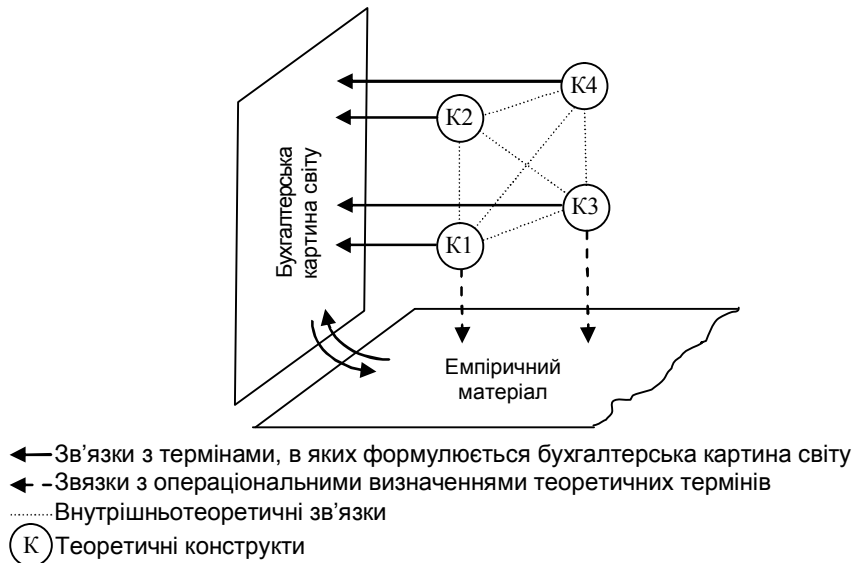


Рис. 5. Взаємозв'язки між абстрактними об'єктами, бухгалтерською картиною світу та емпіричним матеріалом в науковій теорії бухгалтерського обліку

Внаслідок цього виникає два відображення теоретичних схем – на емпіричний матеріал і на картину досліджуваної реальності. Тобто, з одного боку, це пропозиції, що забезпечують зв'язок теоретичних термінів з термінами, в яких формулюється картина реальності на певному етапі розвитку науки, а з іншого боку, це правила відповідності, що забезпечують зв'язок теоретичних термінів з досвідом і представлені в формі операціональних визначень теоретичних термінів [10, с. 143-144].

Множина правил, що дозволяє зв'язати теоретичні поняття з операціональними визначеннями теоретичних термінів, називаються правилами відповідності. Вони дозволяють шляхом особливої інтерпретації встановлювати смисловий зв'язок між теоретичними термінами, що не піддаються спостереженню, та термінами, що піддаються спостереженню.

Як зазначає В.С. Степін існування абстрактних об'єктів, виправданих тільки завдяки їх теоретичним зв'язкам, свідчить, що абстрактні об'єкти теорії не можуть бути простим конгломератом не пов'язаних між собою елементів. Вони завжди утворюють цілісну систему. Взаємозв'язок елементів в цій системі обумовлений передусім тим, що розгортання теорії пов'язано з введенням одних об'єктів на базі інших [11, с. 69].

Про необхідність існування у складі теорії обліку об'єктів другої групи наголошують М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера [5, с. 104], які зазначають, що в бухгалтерському обліку неможливо зрозуміти повністю природу обліку, просто спостерігаючи за обліковою практикою – за операціональними визначеннями теоретичних термінів. Для суворої побудови теорії бухгалтерського обліку необхідне спостереження зовнішнього середовища в цілому.

2. Теоретична схема може характеризуватись не лише за допомогою змістовних висловлювань, а також і за допомогою математичних рівнянь. Математичні рівняння репрезентують характеристики та виражають кореляції у складі теоретичної схеми. Це здійснюється шляхом відображення абстрактних об'єктів теоретичної схеми на об'єкти математики.

Завдяки такому відображенню абстрактних об'єктів теоретичних схем бухгалтерського обліку на об'єкти математики, кореляції між елементами теоретичних схем можна відобразити у вигляді набору деяких формул та рівнянь. Рівняння виступають в цьому випадку як вираження існуючих зв'язків між бухгалтерськими явищами і слугують основою для формулювання законів та постулатів у бухгалтерському обліку.

Слід зазначити, що теоретичні схеми в бухгалтерському обліку майже завжди відображались за допомогою математичних рівнянь з моменту свого зародження, оскільки облік розвинувся саме з математики¹. Так, перша друкована праця з обліку професора з математики Луки Пачолі "Трактат про рахунки і записи (Particularis de Computis et Scripturis)", містилась у складі іншої праці – "Summa de Arithmetica, Geometria. Proportioni e Proportionalita" (1494), яка також використовувалась математиками. На підтвердження цього А.Б. Данлоп [18, с. 148] зазначає, що серед п'яти копій "Summa...", які існують в Шотландії, дві були знайдені в бібліотеках математиків проф. Ф. Келланда з Единбурзького університету (1838-1879) та проф. М. Чеслеса (1879) з Франції.

Питанням математизації обліку були присвячені глибокі дослідження представників нормативної теорії обліку – Н. Бредфорда, Ч. Гріффіна, Ю. Ідзірі, Р. Маттессіча, Р. Стерлінга, Дж.Л. Томпсона, Т. Уільямса, Р.Дж. Чемберса та ін.

Так, на думку Ч.Г. Гріффіна та Т.Х. Вільямса, використовуючи окремі методи та результати з математики, бухгалтер міг би одержати значні вигоди. Оскільки вони можуть створювати передумови для логічної суворості і логічної зв'язаності серед бухгалтерських пропозицій [19, с. 414].

Проф. Н.М. Бедфорд виділяє наступні сфери перетину між математикою та бухгалтерським обліком: 1) символічні вирази бухгалтерських концепцій є сферою інтересу для того, що стосується безпосередньо точного зв'язку між бухгалтерами; 2) Тривале використання математичних формул у вирішенні практичних проблем обліку залишається сферою, що швидко розширюється; 3) використання математичної логіки в розвитку теорії бухгалтерського обліку, що є сферою певних обіцянок [16, с. 33].

Проф. Р. Маттессіч, підкреслюючи роль математики в розвитку обліку, зазначає, що в наш час відбувся значний прогрес в бухгалтерському обліку лише завдяки адаптації економічних ідей і математичних методів до облікових технік. До таких математичних методів автор відносить: 1) матриці, вектори, мережі; 2) лінійне програмування, комп'ютерне моделювання; 3) статистичні дослідження та вимірювання інформації [23, с. 473]. Проф. Р. Маттессічем було розроблено значну кількість математичних моделей в бухгалтерському обліку [22, с. 472-481].

Достатньо неоднозначною стосовно необхідності математизації обліку є погляди проф. Р.Дж. Чемберса [17, с. 163-180], який з одного боку зазначає, що включення до складу тіла бухгалтерського обліку математичних елементів дозволить значно підвищити логічний рівень дисципліни, однак з іншого – математика є єдиною наукою, яка не запитує, якими є актуальні факти, цим самим встановлює межі застосування математики в обліку.

Роздуми в сфері математики здійснюються в сфері повної абстракції від специфічних конкретних випадків. Відповідно, цінність математики з позиції обліку є важливою при обробці думки, при дедуктивному мисленні. Наприклад, якщо ми ввели символи, то ми можемо описати відношення між ними. Але ця ж перевага з іншого боку є значним недоліком, що можна прослідкувати при встановленні облікових постулатів, які є відірваними від перевірених досвідом фактів і можуть бути неадекватними; або коли створена модель дійсності, на якій ґрунтуються постулати, є настільки недосконалою, що може вводити в оману [17, с. 179-180].

Найбільший внесок в розвиток теорії бухгалтерського обліку серед вчених-нормативістів у 60-х рр. був здійснений Юдзі Ідзірі, основним напрямом досліджень якого було вимірювання в системі обліку. Як пише Р. Маттессіч, Ідзірі був наймолодший із тріади науковців 60-х рр. (Р. Чемберс, Р. Маттессіч, Ю. Ідзірі), які намагались поступовати бухгалтерський облік, до того ж він мав найкращу серед на математичну підготовку, що дуже гарно показав у своїх працях [21, с. 44]. В своїх дослідженнях проф. Ю. Ідзірі широко використовував метод аксіоматизації до оцінювання в обліку, розглядав можливості застосування в бухгалтерському обліку лінійних агрегованих методів вимірювання, багатовимірною обліку, теорії математичного контролю тощо.

¹ Таких же поглядів дотримувались Е.П. Леоте, А.П. Гільбо, І.Ф. Шер.

В дореволюційному періоді і періоді НЕПу застосуванню математичних методів в обліку приділені праці К.І. Арнольда, Л.І. Гомберга, Н.Ф. фон Дітмара Н.І. Попова, І.П. Руссіяна, А.Н. Рудановського, І.Ф. Шера, І. Шротта, І. Янковського та ін. В радянському союзі питанням математизації обліку присвячували праці дослідники, що займались проблемами моделювання та автоматизації і комп'ютеризації обліку – В.В. Алексєєва, Е.К. Гільде, В.Б. Івашкевич, В.І. Ісаков, К.Е. Каллас, Т.А. Краєва, А.М. Кузьмінський, В.Ф. Палій, В.І. Подольський, Р.С. Рашитов, В.С. Рожнов, Я.В. Соколов, О.А. Шапоников та ін.

На сьогодні математизації бухгалтерського обліку присвячені праці російських вчених і дослідників проф. О.І. Кольваха та його учнів – С.В. Мегаєвої, О.Я. Калмикової, В.Ю. Копітіна, Ю.Ю. Перфільєва, а також дослідження проф. М.І. Кутера, В.Н. Ясенєва та ін.

3. Емпіричний матеріал. Перехід від теоретичних схем до ситуацій реального експерименту і спостереження забезпечує співставлення наслідків з теоретичних законів з результатами досвіду. Правила переходу від теоретичних термінів до термінів емпіричної мови, в яких описуються результати досвіду, в логіці науки називаються правилами відповідності [10, с. 140] (див. вище). Емпірична проєкція теоретичної схеми здійснює інтерпретацію елементів на рівні емпіричного пізнання. Здійснення емпіричної інтерпретації теорії дозволяє говорити про реальність теоретичного знання про дійсність.

За В.С. Степіним [9, с. 84] у складі емпіричного матеріалу слід виділяти два рівні. Перший – рівень емпіричних залежностей, що є проміжним рівнем між теоретичним законом і спостереженнями. Емпіричні залежності утворюються в результаті кореляції ідеальних емпіричних об'єктів, що утворюють систему взаємозв'язків, яку називають емпіричною схемою. Другий – рівень реальних експериментів і спостережень відносно яких формуються протоколи спостережень.

Теоретичні схеми пов'язані з досвідом не тільки за рахунок правил відповідності, але і шляхом особливого компоненту наукових знань – наукової картини світу, зокрема, спеціальної картини світу.

4. Спеціальна (бухгалтерська) картина світу представляє схематизоване зображення предмету бухгалтерського обліку, яке досліджується його методами. Вона фіксує основні системно-структурні характеристики господарської діяльності підприємства на сучасному етапі розвитку.

Спеціальна картина світу є узагальненою моделлю предметної області бухгалтерського обліку, вона відрізняється від теоретичних схем за наступними ознаками:

– вона має більший ступінь узагальнення ніж фундаментальні і окремі теоретичні схеми. З однією і тією ж картиною реальності може бути пов'язано декілька теоретичних схем, що складають основу різних наукових теорій;

– стосується природи ідеальних об'єктів, що її утворюють. Ідеальні об'єкти спеціальної картини світу і абстрактні об'єкти теоретичної схеми виражаються різноманітними термінами, зміст яких відповідає даним теоретичних об'єктам.

Спеціальна (бухгалтерська) картина світу складається з ідеальних об'єктів, вони онтологізуються та ототожнюються з об'єктами природи, зокрема, з об'єктами, що складають і що забезпечують господарську діяльність підприємства. Теоретичні схеми є пізнавальними образами, що спрощують і схематизують дійсність. Бухгалтерська картина світу пов'язана з теоретичними схемами через теоретичні конструкти.

Встановлення спрощуючої та схематизуючої ролі дослідник здійснює найчастіше за все тоді, коли картина реальності вступає в полосу докорінної ломки і заміни новою картиною світу [10, с. 144]. В бухгалтерському обліку можна прослідкувати таку ломку під час формаційного переходу з соціалістичної моделі обліку на ринкову модель. До складу предметної області обліку були включені нові об'єкти, що зумовило заміну існуючої картини світу на ринкову. Як наслідок, відбулось формування і розробка нових конструктів, що спрощують дійсність. Іншим прикладом докорінної ломки бухгалтерської картини світу є цивілізаційний перехід в розвитку економічних систем, що характеризується розвитком постіндустріальної економіки, в якій змінюються потреби окремих індивідів, виникає необхідність переосмислення стратегічних цілей

функціонування суб'єктів господарювання, суспільства, держави. Тобто, в бухгалтерському обліку також можна прослідкувати, що формулювання окремих законів та постулатів пов'язане з введенням ідеалізованих об'єктів, які спрощують і схематизують ситуації, що емпірично спостерігаються.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. Перспективним напрямом досліджень є розгляд теоретичного рівня бухгалтерського обліку не в якості єдиної загальної теорії обліку чи бухгалтерської доктрини як певної теоретичної концепції, закладеної в основу НСБО, а в якості системи різнорівневих теорій. Така постановка проблеми дозволяє створити передумови для синтезу наукового знання в сфері бухгалтерського обліку, що може свідчити про зрілість бухгалтерського обліку як науки. Вищенаведене дозволяє сформулювати наступну гіпотезу: бухгалтерський облік як наука є системою наукових теорій бухгалтерського обліку.

2. Для того щоб перевірити висунуту гіпотезу та щоб вона стала достовірним науковим знанням необхідно дати відповідь на наступні питання:

- що включається до теоретичного та емпіричного рівня бухгалтерського обліку як науки?
- як між собою співвідносяться метатеоретичний та теоретичний рівень бухгалтерського обліку?
- що розуміється під науковою теорією бухгалтерського обліку?
- які існують види теорій бухгалтерського обліку та яка між ними існує ієрархія?
- з яких компонентів складається структура наукової теорії бухгалтерського обліку?
- які на сьогодні існують наукові теорії бухгалтерського обліку?
- які із існуючих наукових теорій бухгалтерського обліку покладені в основу сучасної бухгалтерської доктрини?

3. На основі аналізу структури теоретичного рівня науки було встановлено, що основною структурною складовою аналізу знання в бухгалтерському обліку, його найбільш досконалою формою вираження, на відміну від інших форм, є наукова теорія. Внаслідок цього її було обрано в якості основного об'єкта дослідження.

4. Провівши аналіз підходів до виділення структури наукової теорії було запропоновано використовувати в бухгалтерському обліку підхід, запропонований В.С. Степіним, за яким внутрішня структура наукової теорії бухгалтерського обліку повинна складатись з: рівнянь; теоретичних схем; відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на емпіричний матеріал; відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на картину реальності. Цей підхід відноситься до аспекту теорій як моделей реальності, що найчастіше створюються в соціальних науках, а тому може застосовуватись в бухгалтерському обліку, який також відноситься до даної групи наук.

5. Виходячи із запропонованого підходу наукова теорія бухгалтерського обліку є множиною висловлювань (принципи, фундаментальні і окремі теоретичні закони, емпіричні залежності і дані спостережень) про деякий клас ідеальних об'єктів, їх властивості і відносини, є системою доказів і методів пояснення та роз'яснення явищ в відображуваній частині дійсності.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Илларионов С.В.* Теория познания и философия науки / С.В. Илларионов. – М.: "Российская политическая энциклопедия" (РОССПЭН), 2007. – 535 с.
2. *Кузнецов И.В.* Структура физической теории. Избранные труды по методологии физики. / И.В. Кузнецов. – М., 1975. – С. 28-44.
3. *Лешкевич Т.Г.* Философия науки: Учеб. пособие. / Т.Г. Лешкевич. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 272 с.
4. *Мамчур Е.А.* Отечественная философия науки: предварительные итоги. / Е.А. Мамчур, Н.Ф. Овчинников, А.П. Огурцов. – М.: "Российская политическая энциклопедия" (РОССПЭН), 1997. – 360 с.
5. *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.

6. Моисеев В.И. Философия и методология науки. / В.И. Моисеев. – Воронеж, 2003. – 239 с.
7. Никифоров А.Л. Философия науки: история и методология. / А.Л. Никифоров. – М.: Дом интеллектуальной книги, 1998.
8. Советский энциклопедический словарь. – 3-е изд. – М.: Сов. Энциклопедия, 1985.
9. Степин В.С. Картина мира и ее функции в научном исследовании // Научная картина мира. Логико-гносеологический аспект. Сборник научных трудов. / В.С. Степин. – Киев: Наукова думка, 1983. – 270 с.
10. Степин В.С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции / Методологические проблемы историко-научных исследований / Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев. / В.С. Степин. – М.: Издательство “Наука”, 1982. – 360 с.
11. Степин В.С. Теоретическое знание (структура, историческая эволюция). / В.С. Степин. – М., 2000. – 468 с.
12. Ушаков Е.В. Введение в философию и методологию науки: Учебник / Е.В. Ушаков. – М.: Издательство “Экзамен”, 2005. – 528 с.
13. Философия науки в вопросах и ответах: Учебное пособие для аспирантов / В.П. Кохановский [и др.]. – Ростов н/Д: Феникс, 2006. – 352 с.
14. Философия: Учебник / Под ред. проф. О.А. Митрошенкова. – М.: Гардарики, 2002. – 655 с.
15. Юлов В.Ф. История и философия науки: Учебное пособие. / В.Ф. Юлов – Киров, 2007. – 573 с.
16. Bedford N.M. Emerging role of mathematical methodology in accountancy / N.M. Bedford, C.H. Griffin, T.H. Williams // National Association of accounting. N.A.A. Bulletin. – 1962. – (June). – С. 33-38.
17. Chambers R.J. The mathematics of accounting and estimating / R.J. Chambers // Abacus. – 1967. – 3(2). – P. 163-180.
18. Dunlop A.B. Bibliographical Notes on Five Examples of Pacioli's Summa (1494) in Scotland / A.B. Dunlop // ABACUS. – 1985. – Vol. 21, No. 2. – 149-173 p.
19. Griffin C.H. A comparative analysis of accounting and mathematics / C.H. Griffin, T.H. Williams // The Accounting Review. – 1962. – (July). – С. 410-414.
20. Kam V. Accounting theory. 2nd edition. / V. Kam 1990. – 581 p.
21. Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / R. Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – December 2006. – No. 5. – P. 1-168.
22. Mattessich R. Mathematical models in business accounting / R. Mattessich // The Accounting Review. – 1958. – July. – С. 472-481.
23. Mattessich R. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting / R. Mattessich // Accounting Review. – 1972. – July. – 469-487.
24. Sterling R.R. The Nature and Verification of Theories / Robert R. Sterling // Электронний ресурс. – Режим доступу: http://www.accountingreform.com/Articles/05_The%20Nature%20and%20Verification%20of%20Theories.htm
25. The cambridge dictionary of philosophy. Second Edition. General Editor Robert Audi. – New York: Cambridge University Press, 1999. – 1001 p.