

## ОСНОВИ НАУКИ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: СТРУКТУРНИЙ АНАЛІЗ

*Розроблено загальну структуру бухгалтерського теоретичного знання у складі якої виділено основи науки про бухгалтерський облік та ідентифіковано їх елементи: ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання; філософські основи бухгалтерської науки; бухгалтерська наукова картина світу*

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік в сучасних умовах є науковою дисципліною, що розвивається, а тому не має свого розвиненого теоретичного апарату. Внаслідок цього існує методологічна проблематика, пов'язана з розробкою загальних закономірностей функціонування і розвитку бухгалтерського наукового знання, що безпосередньо стосується проблем теорії пізнання.

На сьогодні в Україні у сфері бухгалтерського обліку створені ідеальні умови для проведення синтезу бухгалтерських наукових знань другого порядку – побудови теоретичної конструкції, в якій би узагальнювались та систематизувались всі існуючі напрацювання. Свідченням вищенаведеного є наявність значної кількості різнорівневих та теоретично непов'язаних між собою концепцій (“багатоцільовий облік” С.Ф. Голова, “концепція стратегічного еккаунтингу” С.М. Деньги та Ю.А. Вериги, “інституційна теорія обліку” В.М. Жука, “концепція екологічного обліку” І.В. Замули, “подвійна інформаційна динаміка” Н.М. Малюги, “управлінський облік” Л.В. Нападовської, “інформологія” М.С. Пушкаря, “бухгалтерський облік з метою стратегічного управління” А.В. Шайкана), метою побудови яких є удосконалення системи бухгалтерського обліку. Однак існування таких спроб скоріше свідчить про наявність деструктивних тенденцій в розвитку бухгалтерського обліку, а не передбачає побудову єдиної теоретичної системи бухгалтерського наукового знання.

За таких умов, що характеризуються неможливістю визначення єдиного шляху подальшого розвитку бухгалтерського обліку, єдиним виходом є використання філософських концепцій та моделей, які дозволяють провести реструктуризацію наявних бухгалтерських знань, проаналізувати їх динаміку, виявити існуючі між ними взаємозв'язки і взаємозалежності. Зокрема, особливої уваги потребує необхідність проведення різностороннього методологічного аналізу, що передбачає виділення різноманітних складових бухгалтерського наукового знання.

Для забезпечення синтезу бухгалтерських знань другого порядку обов'язковою є необхідність виділення структури основ науки про бухгалтерський облік, зокрема, бухгалтерської наукової картини світу (далі – БНКС), яка забезпечує моністичне відображення об'єктивної реальності бухгалтерським обліком як наукою з одного боку, а з іншого – одночасно є передумовою диференціації бухгалтерських наукових знань, оскільки сприяє формуванню та цілеспрямованню нових наукових напрямів та теорій. Виділення БНКС як окремого елемента бухгалтерських наукових знань сприятиме вирішенню проблеми обрання шляху подальшого розвитку бухгалтерського обліку шляхом відкриття нового поля для аналізу і синтезу існуючих теоретичних напрацювань.

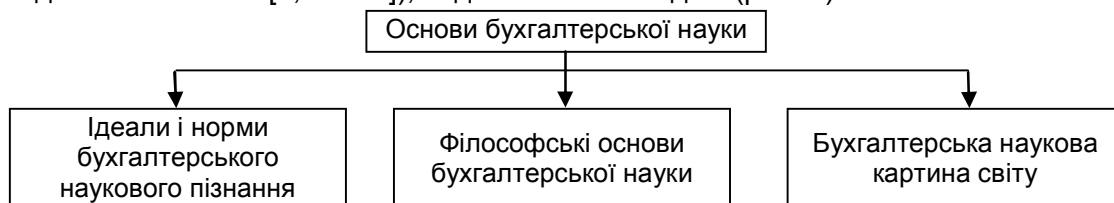
**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Використанню концепцій філософії науки в бухгалтерському обліку приділяли увагу такі російські та українські дослідники як Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, Л.А. Чайковська та інші. Розвитку основ науки про бухгалтерський облік приділені дослідження П.С. Дишлевого, І.С. Добронравової, Л.Ф. Кузнецової, Л.А. Мікешиної, М.В. Мостепаненка, В.С. Степіна та інших.

**Метою дослідження** є обґрунтування причин необхідності аналізу та розробка структури основ науки про бухгалтерський облік.

**Виклад основного матеріалу дослідження.**

**Сутність і структура бухгалтерського наукового знання.** Розглядаючи бухгалтерське наукове знання як цілісну систему, що постійно розвивається, необхідним є вирішення проблеми виявлення основ науки про бухгалтерський облік (фундаментальних ідей, понять та уявлень), на яких будуються конкретні емпіричні знання та теорії, що їх роз'яснюють. Особливо значимим вирішення цієї проблеми стало та значно актуалізувалось під час дослідження динаміки бухгалтерського наукового знання, зокрема, при організації в системну цілісність різноманітних знань наукової дисципліни бухгалтерський облік на сучасному етапі її розвитку. Без виділення такого структурного елемента бухгалтерських теоретичних знань неможливою залишається побудова їх цілісної системи, що сприяє становленню бухгалтерського обліку як розвиненої науки.

У основ науки про бухгалтерський облік (виходячи із підходу, розробленого акад. В.С. Степіним [5, с. 144]), виділено такі складові (рис. 1).



**Рис. 1.** Складові основ науки про бухгалтерський облік

Основи науки про бухгалтерський облік (рис. 1) є системоутворюючим фактором наукової дисципліни, яка є вихідною одиницею методологічного аналізу структури теоретичного бухгалтерського знання.

**Ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання.** Пізнавальна діяльність в науці про бухгалтерський облік регулюється ідеалами і нормами, в яких виражені уявлення про цілі бухгалтерської наукової діяльності та способи їх досягнення. Ідеал науковості в бухгалтерському обліку виконує регулятивні функції відносно пізнавальної діяльності в науці та втілюється в норми дослідницької діяльності. Нормами бухгалтерської наукової діяльності є регулятиви і правила пізнавальної діяльності, що прийняті бухгалтерським науковим співтовариством (за Т.С. Куном), які виступають як сукупність орієнтирів і вимог, що висуваються до діяльності вченого.

Виділено три рівні ідеалів та норм бухгалтерської пізнавальної діяльності: національний рівень, рівень бухгалтерських наукових шкіл, локальний рівень, які виступають одним із засобів класифікації ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання.

Національний рівень передбачає встановлення на рівні держави певних регулятивів пізнавальної діяльності. Це відбувається не шляхом впровадження

спеціального нормативного документу, а шляхом формування неявних правил здійснення бухгалтерських наукових досліджень в межах бухгалтерської національної спільноти. Такі правила поширюються через інституції, які здійснюють атестацію та контроль якості наукових досліджень, а також через інституції, що забезпечують регулювання національної системи бухгалтерського обліку.

Рівень бухгалтерських наукових шкіл передбачає при проведенні наукових досліджень в межах школи дотримання єдиних правил та регулятивів. Це забезпечується тим, що функціонування наукової школи передбачає наявність безпосередніх зв'язків та контактів між її членами, які об'єднані однією ідеєю або цільовою установкою лідера школи, дотримуються загальних наукових принципів в процесі здійснення наукової діяльності. В межах наукової школи формуються єдині теоретичні установки, які визначаються формуванням опосередкованих зв'язків шляхом публікації колективних монографій з визначених проблем, проведення спеціалізованих наукових конференцій.

Наприклад, в межах Житомирської наукової бухгалтерської школи (далі – ЖНБШ) до складу регулятивів відносяться необхідність аналізу історичних коренів розглядуваного питання та проведення бібліометричного аналізу існуючих пропозицій вчених та дослідників з обраної тематики. Такої ж позиції дотримувався незмінний лідер Петербурзької наукової бухгалтерської школи проф. Я.В. Соколов, який відмічав, що дисертаційні роботи повинні мати історичний характер, який повинен бути не самоціллю, а бути оглядом всього, що може бути корисне сьогодні [3, с. 6]. Таким чином в межах двох наукових шкіл (ЖНБШ та наукової школи Я.В.Соколова) однією із норм наукового пізнання виступає вивчення виникнення, формування і розвитку об'єктів і концепцій обліку в хронологічній послідовності – застосування історичного методу досліджень. Така норма не притаманна всім вченим в межах пострадянського простору, а є регулятивом окремої бухгалтерської наукової школи.

На відміну від наукової течії, де в якості ідеалів та норм бухгалтерської пізнавальної діяльності є певна ідея чи теорія, в науковій школі таким об'єднуючим початком виступає людина – лідер наукової школи, що володіє власним світоглядом, має свої цінності, унікальні способи проведення досліджень, які не передаються при звичайному навчанні, а виступають формою неявних знань (за М. Полані). Підтвердженням вищенаведеного є невдалі спроби створення бухгалтерської наукової школи, подібної до ЖНБШ проф. Ф.Ф. Бутинця, що здійснювались окремими вітчизняними вченими. Неявні знання, що формуються в межах наукової школи завдяки її лідеру, не можуть бути передані традиційним шляхом через навчання або через текст, що є основною перепорою в побудові наукових шкіл, виходячи із певного зразка.

Локальний рівень – це рівень регулювання бухгалтерських наукових досліджень окремими науковими керівниками або консультантами, що обумовлює формулювання власного стилю наукових досліджень. Такі вчені завдяки своїй діяльності можуть стати засновниками окремих наукових течій, в межах яких можуть формуватись свої ідеали та норми бухгалтерських наукових досліджень, в основі яких покладена певна науково-дослідницька програма, яка є сукупністю гіпотез, ідей, теорій.

Виходячи із розуміння науки про бухгалтерський облік як соціального куматоїда [1, с. 61-65] існуючі ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання можна класифікувати також як за об'єктами і напрямками досліджуваної проблематики, так і за науковими методами і засобами, що використовуються в процесі здійснення наукових досліджень. В результаті поєднання вищенаведеної класифікації та поділу ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання на основі трьох виділених рівнів, одержуємо таку матрицю (табл. 1).

**Таблиця 1. Матриця підходів до регулювання бухгалтерських наукових досліджень**

Рівні ідеалів та норм бухгалтерської пізнавальної діяльності	Наука бухгалтерський облік як соціальний куматоїд	
	Методи і засоби дослідження	Об'єкти і напрями дослідження
Національний рівень	1	4
Рівень бухгалтерських наукових шкіл	2	5
Локальний рівень	3	6

В результаті, на перетині двох класифікаційних ознак (табл. 1) утворюються шість квадрантів, які є можливими варіантами здійснення регулювання бухгалтерської пізнавальної діяльності.

1. На національному рівні, шляхом залучення провідних вчених зі сфери бухгалтерського обліку до різноманітних інституцій, які мають вплив на формування національної системи бухгалтерського обліку та на процедуру присудження наукових ступенів, відбувається формування "пріоритетних" методологій наукових досліджень, які вважаються загальноприйнятими. Таким чином наукове співтовариство, зокрема, окремі його представники, беруть участь у розробці норм бухгалтерської пізнавальної діяльності на рівні держави.

Прикладом, що відображає особливості регулювання методології здійснення наукової діяльності на національному рівні є США, де пріоритетною методологією ("мейнстримом") бухгалтерських наукових досліджень є позитивізм. Позитивістська модель досліджень передбачає вивчення і дослідження того "що є", а не того "що повинно бути", таким чином вона є однією із форм емпіризму. Виходячи з цього вчені-позитивісти намагаються пояснити, чому бухгалтерський облік є такою системою, яка існує на сьогодні, чому бухгалтери-практики роблять ті операції, які вони роблять, і як існування бухгалтерського обліку впливає на механізм розподілу ресурсів у суспільстві. Об'єктом дослідження позитивістів є бухгалтерська практика, на основі дослідження якої розробляються наукові теорії та виводяться емпіричні закони. Як наслідок, в США та західноєвропейських країнах основоположні позитивістські засади (застосування емпіричних методів і засобів досліджень) виступають в якості ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання.

Таким чином, як це ілюструє досвід США, на національному рівні встановлюються ідеали і норми доказовості і обґрунтування, побудови та організації бухгалтерського наукового знання.

2. На рівні окремої бухгалтерської наукової школи можуть використовуватись свої специфічні методи і засоби здійснення бухгалтерських наукових досліджень. З одного боку, це обґрунтовується колом інтересів лідера наукової школи, його здібностями та можливостями застосування окремих методів при здійсненні наукових досліджень. Наприклад, представники бухгалтерської наукової школи проф. М. Добії (Краківський економічний університет) позитивно відрізняються від інших

представників бухгалтерської спільноти широким застосуванням при здійсненні наукових досліджень методології людського капіталу та концепцій із фізики та хімії. В кожній дисертації з бухгалтерського обліку представників Краківського економічного університету використовується дана методологія та існуючі напрацювання інших представників наукової школи. Наприклад, виведена Б. Куреком “економічна стала” використовується при проведенні розрахунків вартості людського капіталу М. Добією, В. Козьолом, Ю. Ренкасом та ін.

З іншого боку, рівень застосування методів і засобів досліджень в наукових роботах визначається особливостями навчального закладу, в якому знаходиться наукова школа, існуванням суміжних наукових шкіл, результати і напрацювання яких можуть бути використані в бухгалтерському науковому пізнанні. Наприклад, значний вплив на розвиток школи автоматизації обліку В.С. Рожнова (школа Фінансової академії Російської Федерації), до якої в свій час входили В.І. Абдукарімов, І.Я. Ванагс, А.Я. Ванінський, Е.М. Гутцайт, М.І. Кутер, В.Б. Ліберман, О.М. Островський, Ю.В. Трифонов, С.А. Харитонова, Д.В. Чистов, І.В. Чуваков, І.Б. Шнайдерман, Є.Л. Шуремов та ін., здійснив В.І. Ісаков, якого можна вважати лідером власної школи, що займалась вирішенням проблем теорії, методології та організації машинізованого обліку.

3. Інтелектуальний та методологічний рівень розвитку конкретного вченого-керівника є визначальним фактором при використанні окремої методології досліджень аспірантом (здобувачем). Наприклад, проф. О.І. Кольвахом у 2000 р. була захищена докторська дисертація на тему “Ситуаційно-матрична бухгалтерія (моделі і концептуальні рішення)”. Застосування ситуаційно-матричного моделювання в бухгалтерському обліку знайшло розвиток в дослідженнях учнів проф. О.І. Кольваха – О.Я. Калмикової (2009 р.), В.Ю. Копитіна (2002 р.), С.В. Мегаєвої (2007 р.). Проф. В.І. Ткач запровадив використання методології традиційної, фінансової, виробничої та інтегрованої оптики в фінансовому обліку. Дана методологія також була використана в дослідженнях його учнів при написанні докторських (Л.А. Зімакова (2009 р.), О.В. Кузнецова (2010 р.)) та кандидатських робіт (В.В. Варламова (2008 р.), А.Н. Максименко (2008 р.), І.В. Сисоєва (2008 р.)).

Таким чином досвід вченого як наукового керівника чи консультанта дослідження, рівень його підготовки, є певною нормою, досягнення якої вимагає керівник від здобувача. В результаті, в межах досліджень, які проводяться під керівництвом вченого, можуть утворюватись наукові течії і напрями, в основі яких покладена притаманна вченому методологія.

4. Особливості розвитку національної економіки та національна методологічна орієнтація бухгалтерських наукових досліджень (див. вище) також визначають національну специфіку об’єктів бухгалтерського наукового пізнання.

Для підтвердження вищенаведеної тези можна навести такі приклади:

– по-перше, склад об’єктів бухгалтерських наукових досліджень в Радянському Союзі значно відрізнявся від об’єктів досліджень в країнах з ринковою економікою через існування об’єктів, що відображали сутність ринкових інститутів (фінансові інвестиції, векселі, нематеріальні активи, різноманітні види власного капіталу тощо);

– по-друге, виходячи із превалюючої ролі позитивізму при здійсненні наукових досліджень вченими-бухгалтерами із США та західноєвропейських країн, чітко окреслюється орієнтація на вивчення емпіричних об’єктів при здійсненні наукових досліджень. Як наслідок, більшість вчених-позитивістів присвячують свої

дослідження проблемам значимості бухгалтерської інформації для ринку капіталу, моделюванню її впливу на процес прийняття управлінських та інвестиційних рішень користувачів такої інформації, впливу облікової політики підприємства на зміну курсу його цінних паперів тощо.

Таким чином рівень розвитку національної економіки та національна методологічна орієнтація бухгалтерських досліджень встановлюють норми об'єктів досліджень, тобто ті об'єкти, на які має бути спрямована увага дослідників, і які вважатимуться "нормальними" серед представників національного бухгалтерського наукового співтовариства.

В Україні наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку переважно орієнтовані на світ реальних об'єктів з врахуванням галузевої специфіки, іноді проводяться дослідження окремих елементів бухгалтерської методології (присвячені обліковій політиці або окремим елементам методу бухгалтерського обліку). Вважаємо, що така ситуація є перехідним етапом в розвитку вітчизняної бухгалтерської науки, що обумовлено гіпотезою "смерті" об'єктних досліджень.

Нами висунуто гіпотезу, що з часом в бухгалтерському обліку мають зникнути об'єктні<sup>1</sup> дослідження, тобто дослідження елементів світу реальних об'єктів. Запропонована гіпотеза обґрунтовується наступним:

1) Кількість інформаційних моделей відображення в бухгалтерському обліку стандартних та узвичаєних об'єктів (основні засоби, запаси, витрати різних видів тощо) не є нескінченною, а тому, проведення досліджень з метою пошуку специфіки таких об'єктів та їх відображення в обліку має вичерпатись.

2) Галузеві особливості використання стандартних та узвичаєних об'єктів також поступово будуть враховані, а інформаційні моделі їх бухгалтерського відображення будуть побудовані. Кількість галузей також є обмеженою, а можливості появи нових галузей обмежені значним часовим інтервалом, а тому не є проблемою сьогодення.

3) Світ реальних об'єктів є скінченним, а тому ринкова адаптація НСБО шляхом впровадження "неосвоєних" до цього часу об'єктів (цінні папери, корпоративні права, фінансові інструменти, нематеріальні активи, лізинг, франчайзинг, електронна комерція тощо) до її складу поступово припиниться, оскільки закінчатся самі такі нові об'єкти, а їх специфіка буде врахованою.

4) На сьогодні вже можна говорити про повне окреслення проблеми відображення в бухгалтерському обліку "наднових" об'єктів. Зокрема, що було здійснене представниками ЖНБШ: екологічного капіталу – І.В. Замулою; інтелектуального капіталу – Н.М. Малюгою, С.Ф. Легенчуком; людського капіталу – Т.В. Давидюк; соціального капіталу – І.В. Жиглей, В.В. Травіним; трансакційних витрат – М.М. Шигун, Ж.М. Юцак.

---

<sup>1</sup> Слід відмітити, що на сьогодні в бухгалтерському обліку залишається невирішеною проблема співвідношення предмета та об'єктів бухгалтерського обліку, про що відмічають Є.А. Мізіковський, В.І. Петрова, С.Ф. Голов. Згідно філософії науки об'єкт дослідження включає в себе предмет, що також прийнято і в бухгалтерському обліку. Однак, в той же час, виходячи із радянських традицій, складові предмета бухгалтерського обліку (господарської діяльності), називаються об'єктами бухгалтерського обліку (основні засоби, нематеріальні активи, запаси тощо). Вирішення даної проблеми запропонував проф. Є.А. Мізіковський, назвавши такі об'єкти елементами предмету бухгалтерського обліку, однак дана пропозиція потребує детального розгляду та обґрунтування, тому в межах проведеного дослідження нами використовується узвичаєне поняття "об'єкт бухгалтерського обліку". В той же час поставлена вченими проблема має бути вирішена з метою приведення у відповідність бухгалтерської термінології філософським основам бухгалтерської науки

Як наслідок, враховуючи наведені причини, об'єктні дослідження перестануть бути науковим дослідницьким мейнстримом. В майбутньому за результатами бухгалтерських наукових досліджень по всіх існуючих об'єктах має бути побудована карта можливих інформаційних моделей відображення таких об'єктів в бухгалтерському обліку. На рівні національної бухгалтерської доктрини щодо кожного об'єкта обліку буде реалізована одна або декілька альтернативних моделей із наявного переліку.

5. В межах наукових бухгалтерських шкіл в якості норм наукового пізнання також можуть виступати окремі об'єкти або напрями досліджень. Тобто, коли значна кількість представників наукової школи свою увагу приділяють окремому напрямі досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Прикладом існування таких норм є орієнтація досліджень представників наукової школи В.С. Рожнова виключно на проблеми механізації, автоматизації та комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

6. Наукові інтереси керівника дослідження, тематика його наукових пошуків, в більшості випадків є тією сферою досліджень, на яку спрямовуються наукові пошуки здобувача. В даному випадку не можна говорити, що об'єктом наукових досліджень виступає окремий об'єкт бухгалтерського обліку, оскільки це є дуже вузький напрям наукових пошуків. В більшості випадків на локальному рівні в якості норми бухгалтерського наукового пізнання може виступати окремий напрям досліджень, що виокремлюється на основі галузевої або видової орієнтації бухгалтерського обліку.

На теренах пострадянського простору можна знайти значну кількість таких об'єктних ланцюгових досліджень, коли їх ініціатором був науковий керівник, а продовжувачем були його учні (табл. 2).

**Таблиця 2.** Наукові керівники / консультанти та їх учні, продовжувачі напрями досліджень керівника

Науковий керівник	Напрямок дослідження	Учні (дисертанти)
Крохічева Галина Єгорівна	Стратегічний облік	Лесняк В.В., Салова Н.Ю., Галієва Ю.Р., Музика Т.Н., Щекотіхіна Е.А., Філь О.А.
Попова Людмила Володимирівна	Стратегічний облік	Залевський В.А., Суворова С.П., Бойцова Н.А., Філіппов К.В., Каратаєв А.С.
Белов Микола Григорович	Облік в сільському господарстві	Буряков М.Н., Лосніков Р.П., Попова Е.А., Фастова Є.В.
Моссаковський Валерій Борисович	Облік в сільському господарстві	Канцуров О.О., Біла Л.М., Кір'ян С.М., Погосова А.В., Кучеркова С.О.
Шатковська Людмила Станіславівна	Облік в сільському господарстві	Овчарик Р.Ю., Іванюта П.В., Камінська Т.Г., Герасимук І.В., Мельничук Б.В.
Хоружий Людмила Іванівна	Облік в сільському господарстві	Остапчук Т.В., Горшкова І.М., Костін С.В., Гомбоева А.Н., Поташник Р.І., Бобкова О.В., Концевая С.Р., Сампілова Н.Ц., Божина Ю.В., Карзаєв В.А., Карпичова А.О., Виручаєва А.Є.

Провівши аналіз досліджень вчених Росії та України, можна класифікувати всіх вчених на монотематиків та мультитематиків. Вчені монотематики займаються дослідженням власної проблематики протягом тривалого часу разом зі своїми учнями. Прикладами таких вчених є як вчені зі значним стажем, так і вчені, які нещодавно увійшли до складу бухгалтерського наукового співтовариства. Вчені мультитематики досліджують різноманітні проблеми та напрями і не зупиняються на окремій складовій БНКС або на окремому напрямі досліджень.

На сьогодні в Україні більшість вчених є мультитематиками, які до того ж досліджують не лише питання бухгалтерського обліку, а й таких суміжних сфер як господарський контроль, аудит, управлінський облік та економічний аналіз. В результаті не можна чітко виявити сутність внеску окремого вченого в розвиток бухгалтерської науки. Саме на цьому, на конкретності суті проведеного дослідження, наголошував проф. Я.В. Соколов: "... суть того, що було одержано здобувачем, повинна звучати конкретно. Наприклад, на питання: що нового вніс Е.К. Гільде? – будь-хто відповідь: моделювання. А що вніс В.Б. Івашкевич? – центри відповідальності." [3, с. 9]. На нашу думку, така розпорошеність наукових пошуків, викликана проблемою кон'юнктурності<sup>2</sup> досліджень, зумовлює достатньо незначну глибину проблематики бухгалтерських досліджень. Як наслідок, в Україні в сфері бухгалтерського обліку майже відсутні фундаментальні праці, які могли б бути використані в якості адекватної альтернативи до концептуальної основи МСФЗ при побудові базових положень національної бухгалтерської методології.

Описані вище ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання на трьох виділених рівнях визначають загальну схему методу бухгалтерського наукового пізнання. При зміні чи появі нових норм та ідеалів бухгалтерського наукового пізнання (що може статися за умови: наукової революції, що змінює світогляд наукового співтовариства; зміни лідера наукової школи; появи нових напрямів чи об'єктів досліджень тощо) відбуватиметься вироблення нових нормативних принципів, що змінюватиме стратегію теоретичного пошуку в сфері бухгалтерського обліку.

**Філософські основи бухгалтерської науки** є метаконструкцією щодо базових положень бухгалтерської науки та є системою категоріальних змістів. Вони спрямовують побудову метатеоретичних, теоретичних та емпіричних структур науки про бухгалтерський облік та БНКС, а також дозволяють встановити взаємозв'язки між бухгалтерським науковим знанням та існуючими світоглядними орієнтирами, що функціонують в певному культурному просторі.

До таких основ відносяться філософські підходи до розуміння концепцій суб'єкта, об'єкта, предмета, часу, простору, руху, матерії, системи, зовнішнього середовища, теорії, метатеорії, сутності, форми, явища, факту, принципу, раціональності тощо. Наприклад, виходячи із філософського підходу до розуміння часу та енергії, впливає один із базових методів оцінки фінансових активів – оцінка на основі врахування вартості грошей в часі. На основі розуміння сутності та форми як філософських категорій побудований принцип превалювання сутності над формою.

---

<sup>2</sup> Під кон'юнктурністю бухгалтерських наукових досліджень нами розуміється орієнтація при їх проведенні на існуючі дослідницькі тенденції, викликані суб'єктивними факторами. Наприклад, на Всесвітньому конгресі бухгалтерів 2010 р., що відбувся в м. Куала-Лумпур (Малайзія), було проголошено заклик про необхідність побудови системи інтегрованої звітності. В результаті найближчим часом серед "передових" (добре проінформованих) вчених-бухгалтерів можна чекати закликів про необхідність реформування НСБО з необхідністю орієнтації на формування інтегрованої звітності. Вважаємо, що такі заклики матимуть суто кон'юнктурний характер, оскільки не враховують соціокультурних факторів розвитку НСБО, зокрема, чи є в Україні запити про необхідність такого реформування з боку користувачів бухгалтерської інформації, чи є на сьогодні управлінці, які готові використовувати таку інформацію для прийняття управлінських рішень тощо. Кон'юнктурність відрізняється від актуальності тим, що запит на такі дослідження надходить не з потреб вітчизняної управлінської практики, а з вимог та пропозицій міжнародних інституцій, які враховують потреби управлінців з іншою субкультурою, яка значно відрізняється від національної.



Більша частина вищенаведених філософських категорій використовується, зокрема, як для систематизації окремих елементів бухгалтерського наукового знання, так і в цілому для ідентифікації бухгалтерського обліку як окремої наукової дисципліни.

Обговорення можливості застосування альтернативних варіантів філософських основ бухгалтерської науки майже не зустрічаються в фахових наукових виданнях, оскільки це зумовлює необхідність проведення революції в сфері бухгалтерського обліку. А для проведення революцій подібно до того, як це намагався зробити Ю. Ідзірі [6], необхідно володіти трансдисциплінарними знаннями та докласти титанічних зусиль. Зокрема, Ю. Ідзірі запропонував розглядати предмет бухгалтерського обліку в трьох вимірах: майна, доходів та сил. Як наслідок, ним було запропоновано включити до складу БНКС такий елемент як “сила”, що передбачає врахування не тільки майна, капіталу, доходів та витрат, а також і внутрішніх і зовнішніх сил, наприклад, конкурентних сил (нові продукти та послуги конкурентів, рекламу конкурентів, цінові війни). Це зумовлює необхідність перетворення одного із фундаментальних принципів бухгалтерського обліку – подвійного запису, на потрійний та виділення третього виміру при відображенні господарських операцій – требіту.

Окремі спроби обговорення філософських основ бухгалтерської науки можна зустріти в монографії “Базові постулати бухгалтерського обліку (ARS № 1)” (1961 р.), опублікованій колективом авторів на чолі з М. Мунітцем. Зокрема, авторами було виділено два фундаментальних постулати – квантифікованість та обмін. Квантифікованість є наслідком філософської категорії раціональності та передбачає розуміння того факту, що кількісні дані, які надаються системою бухгалтерського обліку, корисні для прийняття раціональних економічних рішень в умовах, коли необхідний вибір певного варіанту дій з деяких альтернативних. Обмін передбачає, що більшість товарів та послуг, що виготовляються, розподіляються шляхом обміну, а не споживаються в повному обсязі їх виробниками. Дане положення прямо впливає з теорії систем, за якою однією із умов розвитку системи є необхідність бути відкритою, тобто мати обмін із зовнішнім середовищем (метаболізм).

Одним із напрямів розвитку філософських основ бухгалтерської науки може виступати, за аналогією з фізикою, розвиток теорії відносності і квантової механіки. Як зазначає проф. В.С. Степін та Л.Ф. Кузнецова, розвиток цих теорій зумовив зміни системи категоріальних змістів фізичної картини світу, що утворюють її філософські основи. Внаслідок цього довелося переглядати узвичаєні протягом трьох століть непорушні постулати, одним із яких було протиставлення дискретного і безперервного при описі фізичних об’єктів, від якого відмовились і ввели в фізичну картину світу представлення про корпускулярно-хвильовий дуалізм [4, с. 308-309].

На сьогодні в бухгалтерському обліку протиставлення дискретного і безперервного є основою для виділення принципу безперервності діяльності, як одного із елементів БНКС, що використовується для забезпечення адекватної оцінки об’єктів бухгалтерського обліку. Теоретичні основи принципу безперервності були закладені Е. Шмаленбахом [7, с. 45] шляхом застосування вищенаведеного протиставлення. Автором було запропоновано концепцію тотального бухгалтерського обліку, за якою прибуток слід розраховувати лише під час ліквідації підприємства. Відповідно при тотальному обліку прибуток підприємства можна було побачити тільки один раз – в кінці “життя” підприємства. З метою вирішення даної проблеми Е. Шмаленбах запропонував всю діяльність в межах

тотального обліку розподіляти на періоди, за які буде закриватись рахунок прибутків та збитків, що є основною відмінністю при веденні обліку в умовах безперервної та тимчасової (перервної) діяльності. Однак, розглядаючи досягнення в сфері фізики, можна побачити відмову від протиставлення дискретного і безперервного, яке на сьогодні використовується в системі бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, одним із можливих напрямів розвитку філософських основ бухгалтерської науки може виступати здійснення інтерпретації та застосування в обліку принципу корпускулярно-хвильового дуалізму. Застосування цього принципу означає, що з одного боку, господарську діяльність можна розглядати як потік перервних фактів господарського життя, які в багатьох випадках проявляють властивості безперервних хвиль (уособлюють собою безперервну діяльність).

Філософські основи бухгалтерської науки слід відрізнити від БНКС, яка використовує філософські основи в якості базису для побудови та обґрунтування її елементів. Сукупність категорій, що відносяться до філософських основ бухгалтерської науки не утворюють БНКС, оскільки остання історично формується в межах бухгалтерської науки шляхом узагальнення і синтезу визначальних напрацювань і наукових досягнень. Філософські основи бухгалтерської науки виступають дороговказом при здійсненні такого синтезу, забезпечують обґрунтування і встановлюють взаємозв'язки між одержаними результатами.

**Бухгалтерська наукова картина світу** є одним із компонентів основ науки про бухгалтерський облік. Вона є певним узагальнюючим образом світу реальних об'єктів, який бере до уваги лише основні характеристики, відкриті бухгалтерською наукою в межах її предмету, необхідні для задоволення інтересів розробників та користувачів інформації, що надається системою бухгалтерського обліку.

**Причини відсутності БНКС як окремої складової структури бухгалтерського наукового знання.** На сьогодні відсутні будь-які спроби виділення БНКС як окремої складової структури бухгалтерського наукового знання. Загальною причиною цього є тотальне використання концепції "єдиної теорії бухгалтерського обліку" вітчизняними вченими, що не дозволяє зафіксувати БНКС, оскільки її можна виявити лише при аналізі процесів внутрішньодисциплінарного і міждисциплінарного синтезу бухгалтерських знань, їх відношення до досліджуваної реальності.

Також можна виділити окремі причини відсутності БНКС у складі бухгалтерського наукового знання. Зокрема, в розвиненій системі дисциплінарного наукового знання основи науки виявляються у таких випадках: при аналізі системних зв'язків між теоріями різного ступеню спільності та їх відношення до різних форм емпіричних знань в рамках певної дисципліни (фізики, хімії тощо); при дослідженні міждисциплінарних відношень і взаємодії різних наук. Відповідно, на сьогодні в бухгалтерському обліку серед дослідників не виникало особливої потреби у виявленні БНКС, оскільки:

– по-перше, в Україні відсутні системні дослідження зв'язків між існуючими теоріями бухгалтерського обліку, що, передусім, пояснюється тим, що відсутні самі розробки бухгалтерських наукових теорій в філософському розумінні поняття "теорія" (в результаті чого можна констатувати незавершеність синтезу першого порядку бухгалтерського наукового знання в Україні);

– по-друге, вітчизняні вчені і науковці дуже рідко здійснюють глибокі міждисциплінарні і трансдисциплінарні дослідження в сфері теорії бухгалтерського обліку, на відміну від зарубіжних вчених (детальніше див. [1, с. 369-373]).

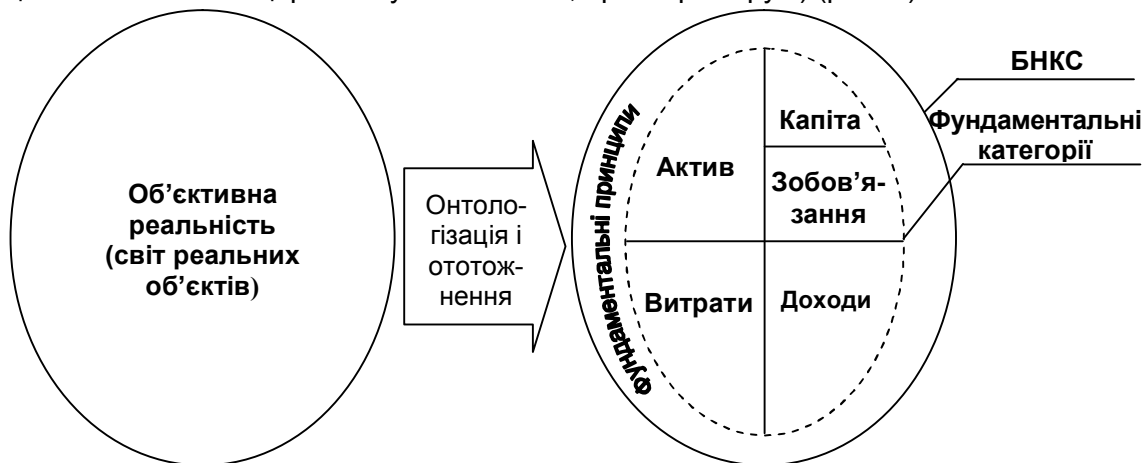
**Сутність і структура БНКС.** БНКС є узагальненою моделлю предметної області бухгалтерського обліку, оскільки надає схематизоване зображення предмету бухгалтерського обліку, яке досліджується його методами, є таким баченням досліджуваної реальності, яка визначає набір допустимих задач і орієнтує у виборі засобів їх вирішення. Вона фіксує основні системно-структурні характеристики господарської діяльності підприємства на сучасному етапі розвитку.

Оскільки БНКС є узагальненою моделлю предметної області бухгалтерського обліку, то вона відрізняється від теоретичних схем, як компонентів окремої бухгалтерської наукової теорії, за наступними ознаками:

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

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

БНКС складається з фундаментальних категорій і фундаментальних принципів бухгалтерської науки, система яких зводить цілісний образ світу в його різноманітних аспектах (ідеальні об'єкти, що онтологізуються<sup>3</sup> та ототожнюються з об'єктами “природи”; зокрема, з об'єктами, що складають і що забезпечують господарську діяльність підприємства; характер взаємодії таких об'єктів; структури, що визначають місцерозташування в часі, просторі та русі) (рис. 2).



**Рис. 2.** Співвідношення БНКС та об'єктивної реальності

До фундаментальних категорій (ідеальних об'єктів) бухгалтерської науки нами віднесено активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати. Перші три категорії ідентифікують ідеальні об'єкти, як складові досліджуваної реальності в просторі (господарська діяльність підприємства та її середовище), два інших ідеальних об'єкти відображають їх розосередженість в часовому вимірі.

<sup>3</sup> Онтологізація – співвідношення даних з існуючою реальністю.

До фундаментальних принципів віднесено ті принципи, що визначають орієнтацію ведення бухгалтерського обліку виділених вище фундаментальних категорій в трьох вимірах – принцип єдиного грошового вимірника (в русі), принцип автономності (в просторі), принцип періодичності (в часі).

Таким чином БНКС є такою формою синтезу знань науки про бухгалтерський облік, яка відображає основні характеристики діяльності суб'єктів господарювання, що виражаються шляхом уявлень про:

– елементарні об'єкти (категорії), з яких утворюються всі інші об'єкти (поняття), які досліджуються у відповідній науці. Таким чином в обліку можна виділити первинні об'єкти – категорії бухгалтерського обліку, та вторинні – поняття бухгалтерського обліку. Сукупність первинних об'єктів складають БНКС;

– типологію досліджуваних об'єктів, що передбачає їх поділ на активні та пасивні об'єкти, що характеризують ресурси підприємства та джерела їх утворення;

– характеристику взаємодії між об'єктами, що обґрунтовується балансовим рівнянням та порядком їх відображення в бухгалтерському обліку<sup>4</sup>;

– просторово-часовими характеристиками реальності, що вивчаються (грошовий вимірник, автономність, періодичність).

Графічно місце БНКС в структурі бухгалтерського наукового пізнання представлено на рис. 3.

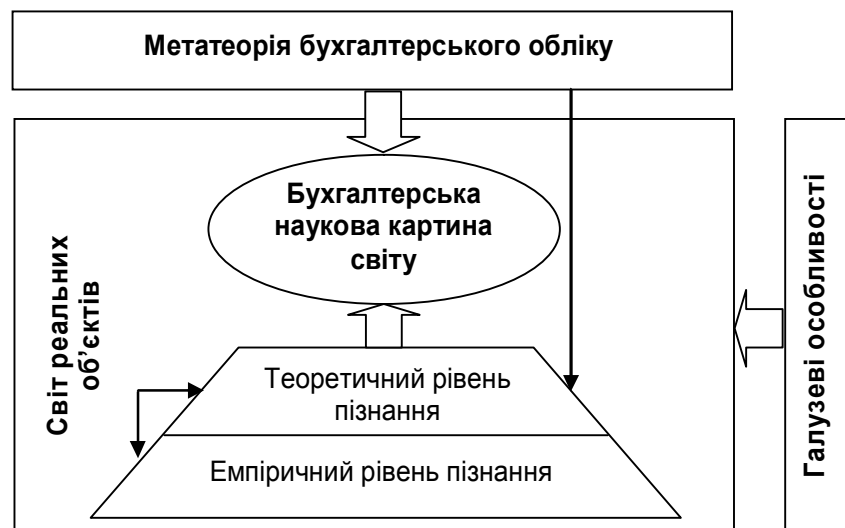


Рис. 3. Місце БНКС в системі бухгалтерського наукового пізнання

БНКС є цілісним образом, моделлю світу реальних об'єктів<sup>5</sup> – господарської діяльності підприємства, однак відображає лише його основні системно-структурні характеристики за допомогою фундаментальних категорій та принципів на відповідному етапі історичного розвитку. Фундаментальні категорії та принципи є незалежними від суб'єктивності та вільними від впливу бажань та особливостей сприйняття світу бухгалтером-практиком, не зважаючи на його досвід.

<sup>4</sup> Незалежно від виду запису, який застосується (простий, подвійний, потрійний тощо), для окремих видів рахунків є свої правила здійснення операцій за їх допомогою.

<sup>5</sup> Як зазначає з цього приводу проф. Я.В. Соколов "категорії факту і моделювання дозволяють в світлі сучасної традиції розглядати бухгалтерський облік як "реальність, винесену за дужки" [2, с. 565].

БНКС виникає тому, що існує світ, який дослідники-бухгалтери сприймають теоретично. Вона вказує на те, що бухгалтерські знання відносяться до світу вцілому, і свідчать про відносність такого знання.

БНКС слугує базисом для побудови різнорівневих бухгалтерських наукових теорій, які спираються на фундаментальні категорії та принципи, як складові БНКС.

Метатеорія бухгалтерського обліку як множина висловлювань щодо теорій бухгалтерського обліку, яка забезпечує реконструкцію теоретичних облікових цінностей та реорганізацію наукових знань в сфері бухгалтерського обліку, використовує фундаментальні принципи БНКС для виділення непорушних елементів бухгалтерської методології, які не замінюються чи модифікуються за умови цивілізаційної трансформації суспільства.

Світ реальних об'єктів, тобто об'єктів матеріального світу (ресурсів), а також джерел їх виникнення, виступає основою для виділення фундаментальних категорій БНКС. Виходячи з рис. 3, БНКС, теоретичний та емпіричний рівні наукового пізнання не є складовою світу реальних об'єктів, а проектується на нього. Залежно від галузевих особливостей діяльності підприємства набір реальних об'єктів буде відрізнятися, враховуючи специфіку галузі, однак набір фундаментальних категорій і принципів залишається незмінним.

Однією із особливостей бухгалтерського обліку як системи наукових знань є те, що її предметом є не лише об'єктивно існуючі елементи світу реальних об'єктів, а також і елементи, які створюються самим бухгалтерським обліком і відносяться до елементів БНКС. "Створення обліком" означає, що такі елементи передбачено створювати згідно прийнятої на рівні держави бухгалтерської доктрини або дозволяється створювати в межах окремого підприємства шляхом реалізації механізму професійного судження бухгалтера. Прикладом таких елементів є резерв сумнівних боргів та витрати майбутніх періодів. Виходячи із сутності таких елементів, запропоновано їх називати бухгалтерськими *симулякрами*, що є зображеннями без оригіналу, репрезентацією того, що не існує.

Пропонуючи новий бухгалтерський термін ("бухгалтерський симулякр"), ми дотримуємось методологічного принципу, відомого, як "бритва Оккама", виходячи з якого, не слід розмножувати в бухгалтерському обліку сутності без необхідності. В даному випадку, на нашу думку, якраз й існує така необхідність, оскільки застосування назви "симулякр" для певної групи об'єктів обліку дозволяє не лише утворити новий бухгалтерський термін, а використати постмодерністську теорію симулякрів для детального обґрунтування сутності та характерних особливостей таких об'єктів, визначення їх ролі в функціонуванні системи бухгалтерського обліку та обґрунтуванні подальших перспектив її розвитку. Наприклад, виходячи із запропонованої назви, можна висунути гіпотезу, що в майбутньому одним із напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку буде його симулякризація, тобто включення до його складу більшої кількості симулякрів відповідно до потреб користувачів бухгалтерської інформації.

**Загальна структура бухгалтерського теоретичного знання.** Виходячи з виділеної вище структури основ науки про бухгалтерський облік, а також враховуючи розроблену загальнотеоретичну структуру бухгалтерського обліку (детальніше див. [1, с. 81]), запропоновано загальну структуру бухгалтерського теоретичного знання (рис. 4).

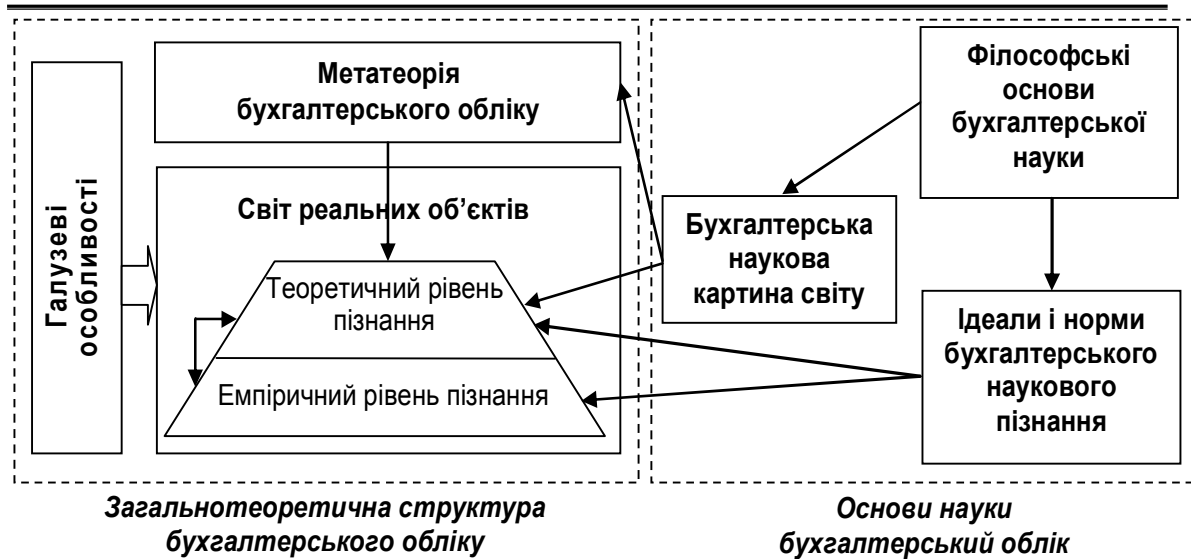


Рис. 4. Структура бухгалтерського теоретичного знання

Запропонована структура бухгалтерського теоретичного знання складається із загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку, яка є системою наукових знань про процес ведення бухгалтерського обліку, та з основ науки про бухгалтерський облік, що є цілісною системою знань, на основі яких розвиваються конкретні емпіричні знання та бухгалтерські наукові теорії, що пояснюють їх, тобто загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку.

Структурні складові основ науки про бухгалтерський облік взаємодіють з окремими складовими загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку.

БНКС формує узагальнений образ предмету бухгалтерської науки в його основних системно-структурних характеристиках (рух, час, простір), що досліджується в окремих бухгалтерських теоріях. Вона також визначає структуру метатеорії бухгалтерського обліку, яка є множиною висловлювань щодо бухгалтерських наукових теорій та емпіричних залежностей, визначає взаємозв'язки між ними.

Філософські основи бухгалтерської науки обґрунтовують прийняту на сьогодні БНКС та впливають на формування ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання, що дозволяє забезпечити можливість використання бухгалтерського представлення світу реальних об'єктів представниками інших наукових дисциплін.

Ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання визначають узагальнюючу схему методу бухгалтерського наукового пізнання на теоретичному та емпіричному рівнях.

**Висновки і пропозиції.** 1.3 метою підвищення наукової досконалості бухгалтерських наукових досліджень необхідним є широке впровадження загальної структури бухгалтерського теоретичного знання, що дозволить впорядкувати існуючі теоретичні напрацювання та чітко окреслювати новизну і місцезнаходження пропозицій кожного з вчених в виділеній структурі. Впровадження загальної структури бухгалтерського теоретичного знання забезпечує проведення синтезу бухгалтерських наукових знань другого порядку, що дозволяє сформулювати науково-обґрунтовані шляхи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в умовах цивілізаційної трансформації суспільства.

2. Бухгалтерське теоретичне знання складається із загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку та основ науки про бухгалтерський облік. У складі останніх виділено такі складові:

– ідеали і норми бухгалтерського наукового пізнання – це регулятиви і правила пізнавальної діяльності, що прийняті бухгалтерським науковим співтовариством, які є сукупністю орієнтирів і вимог, що висувуються до діяльності вченого;

– філософські основи науки про бухгалтерський облік – це теоретичні конструкції, що спрямовують побудову метатеоретичних, теоретичних, емпіричних структур науки бухгалтерський облік та бухгалтерської наукової картини світу, дозволяють встановити взаємозв'язки між бухгалтерським науковим знанням та існуючими світоглядними орієнтирами, що функціонують в певному культурному просторі;

– бухгалтерська наукова картина світу – це узагальнюючий образ світу реальних об'єктів, який бере до уваги лише основні характеристики, відкриті бухгалтерською наукою, в межах її предмету, необхідні для задоволення інтересів розробників та користувачів інформації, що надається системою бухгалтерського обліку.

3. Додаткового теоретичного обґрунтування потребує розмежування фундаментальних категорій та понять в сфері бухгалтерського обліку, побудови їх ієрархічної структури, з метою вирішення категоріально-понятійної плутанини теоретичного та методологічного апарату.

4. Перспективним напрямом досліджень є трансляція теорії симулякрів в систему бухгалтерського обліку, що сприятиме виділенню зі складу об'єктів бухгалтерського обліку тих об'єктів, які не є складовою світу реальних об'єктів, а утворюються в межах національної системи бухгалтерського обліку. Застосування теорії симулякрів дозволить виявити характерні особливості побудови та використання таких об'єктів в системі бухгалтерського обліку та сприятиме виявленню загальних тенденцій розвитку бухгалтерської науки.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Легенчук С.Ф.* Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: Монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

2. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

3. *Соколов Я.В.* Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 5-9.

4. *Степин В.С.* Научная картина мира в культуре техногенной цивилизации / В.С. Степин, Л.Ф. Кузнецова. – М.: ИФРАН, 1994. – 274 с.

5. *Степин В.С.* Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции / В.С. Степин // Методологические проблемы историко-научных исследований / [Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев]. – М.: Издательство "Наука", 1982. – 360 с.

6. *Ijiri Y.A* Framework for Triple-Entry Bookkeeping / Yuji Ijiri // The Accounting Review. – 1986. – № 4. – P. 745-759.

7. *Schmalenbach E.* Dynamic accounting / Eugen Schmalenbach. – New York, 1980. – 222 p.

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – кандидат економічних наук, доцент, в.о. завідувача кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції – 12.08.11 р.