

ФІЛОСОВСЬКО-СВІТОГЛЯДНІ ОСНОВИ

НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ В ОБЛІКУ ТА АУДИТІ: АНГЛОМОВНИЙ СВІТ

СЕРГІЙ ІВАХНЕНКОВ,
доктор екон. наук, професор
Національного університету
«Києво-Могилянська академія»,

АЛЛА ГЕОРГІАДІ,
PhD, EdD, заслужений
професор Університету
Св. Томаса, Мінесота, США

У статті висвітлено філософські засади здійснення наукових досліджень з бухгалтерського обліку та аудиту в Україні та за рубежом. Запропоновано застосовувати в дослідженнях з бухгалтерського обліку філософську концепцію позитивізму (яка, зокрема, потребує достовірної перевірки сформульованих гіпотез), а також обмежити термінологічні дискусії в наукових працях, оскільки це призводить до необґрунтованого збільшення наявних теорій.

Ключові слова: філософські основи наукових досліджень, теорія бухгалтерського обліку, методологія дослідження, гіпотеза, парадигма, позитивізм.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Однією із основних змін, що відбулися в світовій науці вже давно і яку зараз можна лише констатувати, полягає в тому, що вона стала англомовною. До такого можна ставитися по-різному: це може подобатися або не подобатися, але факт є фактом. Сьогодні на визнання в світовій науці може розраховувати лише той, хто вільно володіє англійською мовою, хто нею пише і публікує свої роботи. Навіть якщо сучасний учений є геніальним, але всі свої розробки публікує українською або російською (китайською, німецькою) мовами, він не буде оцінений світовою науковою спільнотою.

Доказів цього факту можна навести багато, проте зазначимо таке. Сучасні наукові дослідження в розвинених країнах здійснюються насамперед в університетах; відповідно до рейтингу, складеному британським Times Higher Education Supplement (<http://www.timeshighereducation.co.uk>), у 2011–2012 р. серед 200 кращих вищих навчальних закладів світу фігурують 75 університетів з США, 32 – з Великої Британії, 10 – з Австралії, 9 – з Канади. Якщо додати один університет із Нової Зеландії, два з Ірландії та університети з тих країн, де англійська мова є офіційною (Гонконг – 8, Сінгапур – 2, Південна Африка – 1) або широко вживаною (Нідерланди – 12, Швеція – 5, Данія – 3), то в підсумку виявиться, що 160 університетів (80%) з перших двох сотень належать англомовним країнам.

Здавалося б, в Україні є достатньо відомих і талановитих учених, потрібно лише почати друкувати статті англійською та публікувати їх у світових журналах¹. Однак провідні реферовані журнали використовують принцип сліпого рецензування (peer review) статей фахівцями з тематики. Отож неминучим є прийняття правил, стандартів і підходів, які прийняті як редакціями видань, так і панують у світовій науковій спільноті.

Проте під час спілкування українських науковців із зарубіжними з'ясувалося, що при обговоренні проблем здійснення наукових досліджень взаємне розуміння практично відсутнє. Доходить до того, що навіть неможливо з'ясувати якісь подібні чи відмінні речі. Виявилось, що базові теоретичні та й світоглядні, філософські засади здійснення наукових досліджень, у тому числі в галузі бізнесу, фінансів, бухгалтерського обліку, аудиту, в англомовному світі докорінно відрізняються від вітчизняної практики.

Мета статті – ознайомлення українських науковців із деякими сучасними світовими концептуальними принципами та підходами до наукових досліджень в англомовному середовищі.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Одразу зазначимо, що розбіжності між тим, як розуміють концептуально, методологічно та методич-

¹ До того ж однією з вимог Болонського процесу є наявність у здобувачів наукового ступеня хоча б однієї, а бажано трьох статей у міжнародних виданнях [1].

но наукові дослідження в галузі економіки, бізнесу загалом та в бухгалтерському обліку зокрема в розвинених країнах і в Україні настільки ґрунтовні, що охопити їх у одній статті неможливо. Якщо зупинитися на суто формальних ознаках, не зачіпаючи концептуальні, то це може бути не сприйнято науковцями, які досить ґрунтовно провадять наукові дослідження в Україні, але із використанням зовсім інших філософсько-теоретичних засад.

Варто з'ясувати, що розуміють під теорією в галузі досліджень з бухгалтерського обліку та аудиту за кордоном взагалі, насамперед з'ясувати базові філософські поняття, які стосуються теорії та методології.

Єдиного, узгодженого уявлення про теорію в галузі бухгалтерського обліку та аудиту в Україні немає. Для того щоб у цьому пересвідчитися, варто переглянути теоретичні розділи монографій або дисертацій з бухгалтерського обліку (контролю, аудиту), що були опубліковані за десять років. Недарма С. Свірко вказує на потребу в чіткому розумінні українськими науковцями таких питань науки про бухгалтерський облік, як «методологія», «теорія», «методика» та «практика», «організація», якими оперують при проведенні дослідження [2].

Зарубіжні вчені – теоретики науки, описуючи систему базових теоретичних засад певної науки, наразі застосовують термін «*парадигма*», введений до наукового обігу американським філософом Т. Куном, який визначав це ключове поняття як все те спільне, що складає постійний зміст науки [3]. Парадигма походить від грецького *παράδειγμα* – приклад, зразок. («Парадигма» визначається як: 1) сукупність філософських, загальнотеоретичних і метатеоретичних основ науки; 2) система уявлень, характерна для визначення етапу розвитку науки, культури, суспільного життя; 3) той чи інший приклад або показовий випадок концепції чи теоретичного підходу) [4, с. 884]. Парадигма є базовою концептуальною схемою, моделлю постановки проблеми та її вирішення, методів дослідження, пануючих протягом певного історичного періоду. Для цілей подальшого викладення можна вважати, що парадигми зарубіжних та українських учених є абсолютно різними.

Підхід, який характерний для багатьох українських учених в галузі бухгалтерського обліку і контро-

лю, передбачає першочергове виділення таких понять, як предмет (з поділом на об'єкти), завдання, функції, класифікація. Як зазначає Н. Виговська: «В сучасних умовах загально визнаною є позиція, що для розвитку, вдосконалення будь-якої науки необхідне чітке формулювання її предмета, методів, видів та форм» [5, с. 79]. О. Петрук також вважає, що правильно сформулювати визначення предмета науки означає розв'язання питання про його місце серед інших економічних наук [6, с. 89]. І дійсно, у фундаментальному підручнику з філософії науки російського автора В. Кохановського наведено чотири основні необхідні компоненти наукового пізнання: суб'єкт, об'єкт (предмет, предметна область), система методів і прийомів, специфічна для цих методів та прийомів мова [7, с. 31].

Однак у зарубіжних науковців з бухгалтерського обліку та аудиту превалює принципово інший погляд на те, що саме має становити основні концептуальні положення теорії. Так, американський теоретик у галузі обліку та аудиту Ч. Шандл пише: «Власне теорія складається з: 1) постулатів, теорем; 2) структури (моделі); 3) принципів; 4) стандартів. Ці елементи разом з реальною практикою й утворюють цілісну галузь певної дисципліни (*discipline*)» [8, р. XIV].

Розглянемо ці компоненти теорії.

Постулати – це необхідні базові твердження. Вони є фундаментальними поняттями, або припущеннями, які мають бути прийняті без доведення.

Теорема – це твердження, які можуть бути пояснені за допомогою постулатів.

Структура пояснює частини та їх взаємозв'язок у дисципліні (модель концепцій).

Принципи – це узгодження (*conventions*), які звичай пов'язані з дисципліною і виступають як пояснення для практик (*practices*). Вони є нормами, яких або дотримуються, або ні.

Стандарти необхідні для позначення якості процедур у певній дисципліні. Вони формуються в суспільстві різними соціальними силами і можуть бути сформульовані керівним органом, державою, а можуть і не бути чітко сформульовані.

Як бачимо, тут такі поняття, як предмет, об'єкти, види, завдання, не розглядаються (хоча певним аналогом класифікації виступає, наприклад, поняття

«структури»). Натомість базовими елементами теорії вважаються основні її теоретичні (постулати, принципи) або практичні (стандарти) положення.

Зауважимо, що наведене розуміння теорії Ч. Шандлом стосується насамперед засад здійснення практичної діяльності в галузі обліку та аудиту. Автор сучасного посібника з наукових досліджень у бухгалтерському обліку австралієць М. Сміт визначає «теорію» бухгалтерського обліку саме в наукових дослідженнях взагалі як «мережу з гіпотез або всеосяжне поняття, що лежить в основі одної або кількох гіпотез»² [9, р. 33]!

Вважаємо, що цю суперечність (а фактично, доречніше відмінність) між вітчизняним і зарубіжним підходами можна пояснити принципово відмінними філософськими теоріями, які були використані як підґрунтя при формуванні основних положень теорії науки як такої. Так, наука про бухгалтерський облік і господарський контроль, яка розвивалася в Україні до 1991 р., своїм філософським підґрунтям (що традиційно й для інших галузей української економічної науки) має в теоретичному аспекті діалектичний підхід, який бере свій початок із праць німецьких філософів Г. Гегеля, І. Канта, а ще раніше – з праць французького мислителя Р. Декарта (надбання якого широко використовує при формуванні теорії аудиту, наприклад, Г. Давидов [10]). Зазначимо також, що праці І. Канта, Ф. Енгельса, К.Маркса, а тим більше В. Леніна, Й. Сталіна («діалектичний матеріалізм»³) зарубіжжям відомі здебільшого лише фахівцям з філософії і не розглядаються як основа наукового методу в інших науках, принаймні в англослов'янському середовищі.

Натомість сучасні зарубіжні вчені з аудиту переважно роблять умовиводи у своїх дослідженнях на іншому філософському ґрунті, а саме на позитивізмі. Характерною рисою позитивізму є емпіризм, який походить від англійського мислителя Ф. Бекона, та неприйняття класичної філософії Нового часу – від

Декарта до Канта й Гегеля. Одним із засновників позитивізму був француз О. Конт, який виходив з того, що єдиним джерелом справжнього знання є поєднання (систем, методів. – *Авт.*) окремих наук, які тільки й можуть дати «спільними зусиллями» позитивний (тобто фактичний, безсумнівний) матеріал. О. Конт вважав, що наука містить філософію сама в собі і що філософія (яку він називав «метафізикою») як учення про сутність явищ, про їх засади і причини повинна бути усунена, а її місце має зайняти позитивістська філософія [7, с. 77].

Отже, зарубіжні науковці взагалі не розглядають питання, пов'язані з виділенням суб'єкта, предмета та об'єкта в галузі дослідження. Водночас те, що стосується «соціальних» (суспільних) наук, до яких зарубіжні автори відносять як економіку (*economics*), так і менеджмент, бухгалтерський облік, фінанси, вони завжди розглядаються насамперед з погляду суб'єктивного, людського, поведінського чинника, а не як щось об'єктивно існуюче безвідносно до діяльності конкретних зайнятих фахівців⁴.

Так, професор Рутгерського університету (США) П. Жілетт [13] виділяє концептуальну парадигму п'яти положень філософії суспільних наук (*social science*), які використовуються в аудиті. Наведемо ці положення у авторському викладенні та прокоментуємо їх.

1. Індукція та теорія ймовірності

Індукція – це мислення, яке моделює загальне на основі конкретного випадку. Часто індукцію розуміють як підхід, який передбачає накопичення фактів, а потім на їх основі формування теорії. Ймовірність означає непевний, не прямо функціональний зв'язок між подіями.

Власне одним з принципово неприйнятних для зарубіжного науковця моментом при вивченні українських наукових праць з обліку та аудиту є відсутність, як правило, в них (зокрема дисертаціях, авторефератах, статтях) чітко сформульованої наукової гіпотези – як певної тези, що під час наукового дослідження має бути перевірена та підтверджена (або

² В ориг. англ.: Theory is a network of hypotheses or an all-embracing notion that underpins one or more hypotheses.

³ На окрему згадку заслуговує використання українськими науковцями положень діалектичного матеріалізму як фактично єдиної методологічної бази для своїх досліджень. І дійсно, якщо звернути увагу на методи, зазначені в багатьох авторефератах, знайдемо там положення «діалектичної логіки». А хто запровадив діалектичний матеріалізм? Відповідь – Й. Сталін [11].

⁴ Цікаво, що окремі зарубіжні філософи йдуть іще далі в своєму неприйнятті філософії стосовно нашої галузі. Так, австралійський філософ, відомий своїми працями з філософії науки Дж. Франклін, пише, що в «облікових дисциплінах (*accountancy*) немає нічого особливо філософського, незважаючи на те, що в цій галузі працює багато людей» [12, р. 24].

спростована) за допомогою коректних (нехай і ймовірнісних) методів, які забезпечують надійний результат і в підсумку постачають нове знання.

2. Логічний позитивізм

Під *логічним позитивізмом* розуміють, з одного боку, потребу в перевірці практикою, а з іншого – принципову можливість наукового спростування теорії, так звану фальсифікованість (за австрійським і британським філософом К. Поппером [14]). Це означає, що будь-яке твердження, яке не може бути в принципі перевірене, не повинне розглядатися як наукове. Це потребує також повного розкриття науковцем своїх методик дослідження для того, щоб таке дослідження могло бути перевірене/відтворене іншими науковцями.

3. Принцип зміни парадигм наукового знання

Принцип зміни парадигм наукового знання за американським фізиком та філософом Т. Куном [3] свідчить, що наше сприйняття інформації визначається тією науковою теорією, яку ми сповідуємо. Фактично цей принцип (разом із положенням Дугема–Квейта, що наведене нижче) стверджує принципову суб'єктивність будь-якого наукового знання, а не тільки в галузі бухгалтерського обліку та аудиту.

4. Принцип непорівнюваності теорій

Відомий у соціології *принцип непорівнюваності* теорій (*incommensurability* іще можна перекласти як «неспівмірність») загалом стверджує таке відношення між науковими теоріями, в яких їх судження і зміст у цілому не можна порівнювати безпосередньо. Хоча австрійський та американський філософ П. Фейерабенд в одній із своїх робіт взагалі заперечує наявність одного-єдиного універсального наукового методу пізнання [15], проте на загал застосування цього принципу засвідчує, що з погляду зарубіжного науковця багато положень наукової новизни в українських дисертаціях з бухгалтерського обліку не мають сенсу. Це найбільш наочно стосується випадків, коли в дисертації, наприклад, модифікується теорія через введення нових термінів, оскільки навіть введення одного нового терміна призводить до появи нової теорії, власної окремої парадигми наукового знання (що описана в конкретній дисертації) і яку, отже, не зовсім коректно порівнювати з існуючими. Яскравим прикладом може бути одночасне застосування таких термінів, як «управлінський облік» та «контролінг», для в цілому дуже подібних видів діяльності.

5. Положення Дугема–Квейна

Положення (його ще називають проблемою) Дугема–Квейна (за французьким фізиком та математиком П. Дугемом і американським філософом В. Квейном) констатує, що не буває незалежних практичних експериментів, оскільки вчений завжди є прибічником якоїсь певної теорії [16]. Відповідно дані та докази можуть бути зрозумілі тільки в контексті конкретної теорії. З цього випливає, що вчений є упередженим за визначенням, і за відсутності чіткої однозначної методики дослідження його результати будуть з високим ступенем ймовірності спотворені переконаннями (чи то пак звичними, прийнятними особисто для нього теоріями) дослідника.

Отже, з точки зору зарубіжного дослідника з бухгалтерського обліку однією з основних вимог до дослідження (крім, звичайно, його актуальності) є формулювання дослідницького питання (гіпотези), вибір належного дослідницького методу [9, с. 8–10], перевірка результатів дослідження (при цьому окремо виділяється питання належної вибірки даних для дослідження).

Зазначимо, що питання підходів зарубіжних авторів до методології та методів наукового дослідження – тема дуже велика і заслуговує на висвітлення в окремих публікаціях. Проте й наведеного матеріалу достатньо, щоб показати вражаючу відмінність найсуттєвіших ідеологічно-змістовних засад наукових досліджень в Україні та зарубіжжям. Чому ж концептуальні засади наукових досліджень настільки відрізняються?

Можемо лише висловити власні припущення з цього приводу. Пошук у базі даних авторефератів у бібліотеці ім. Вернадського (<http://www.nbuv.gov.ua>) показав, що позитивізм як філософське вчення є недослідженим в Україні фахівцями з філософії. За станом на січень 2012 р. із 3 195 записів у розділі «Філософія. Психологія» ми знайшли лише одну, де в назві дисертації присутній термін «позитивізм» [17]. Відповідно просто немає сучасних філософських напрацювань, які можна було б використовувати українським науковцям з інших галузей.

Іншим аспектом є ставлення науковців до оточуючої дійсності (*онтологія*). Якщо вважати, що переважна більшість українських дослідників провадять дослідження в руслі марксистської (або якщо глибше – класичної німецької) філософії⁵, то в зарубіжних джерелах марксистський підхід є лише одним із епістемологічних підходів, складовою так званої «кри-

тичної теорії», покликанням якої є допомогти людям зрозуміти себе, але головне – позбавити людей «помилкових» переконань [19]. При цьому «критична теорія» разом із постпозитивізмом та інтерпретивізмом належить до онтології соціального конструктивізму. Однак соціальний конструктивізм загалом стверджує, що немає єдиної об'єктивної реальності,

а розуміння реальності створюється групами людей, при цьому, звісно, для різних груп людей реальність буде різною!

Отже, на основі наших спостережень зроблені висновки можуть бути використані і як певні поради українським науковцям, які хотіли б проводити дослідження в руслі світових тенденцій.

ВИСНОВКИ

У працях зарубіжних учених теорія бухгалтерського обліку та аудиту описується понад усе суб'єктивістською, а не матеріалістичною (об'єктивною) парадигмою. Можна стверджувати, що для бухгалтерського обліку та аудиту як для видів діяльності, що завжди здійснюються людьми, цей підхід є доречним завдяки своїй більш гуманістичній спрямованості, а також тому, що бухгалтерський облік, аудит і наукові дослідження завжди здійснюються людиною – фахівцем. Саме тому надзвичайну увагу в зарубіжних дослідженнях приділяють соціологічним опитуванням практиків та вивченню їх ставлення до найважливіших професійних проблем, актуальних у певний час. У вітчизняних наукових дослідженнях слід більше уваги приділяти цьому аспекту.

Пропонуємо уникати (за можливості) в дисертаційних дослідженнях та інших наукових роботах дискусій щодо термінології та відповідно довільного створення на цій основі нових теорій (або модифікації існуючих), а також включення їх до пунктів новизни наукових досліджень. Результати досліджень, у свою чергу, мають бути отримані внаслідок надійних (у тому числі математичних, статистичних) методів, які б забезпечували високу достовірність і можливість належної перевірки колегами. А це вимагатиме більшої уваги до позитивізму як до філософського підходу та світоглядної концепції в наукових дослідженнях у галузі бухгалтерського обліку та аудиту.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Морозюк Ю.** Михайло Винницький: «З дипломом Кембриджа чи Сорбонни в Україні ви ніхто!» Чому? / Ю. Морозюк // День. – 2008, 13 трав. – № 81.
2. **Свірко С.В.** Проблеми ідентифікації змістовного наповнення відправних положень бухгалтерського обліку в дисертаційних роботах вчених України / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. – 2009. – Вип. 13. – С. 289–297.
3. **Kuhn T.S.** The Structure of Scientific Revolutions / T.S. Kuhn. – Chicago: University of Chicago Press, 1962. – 226 p.
4. **Великий** тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.
5. **Виговська Н.Г.** Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
6. **Петрук О.М.** Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
7. **Кохановський В.П.** Філософія и методология науки: [учебник для высших учебных заведений] / В.П. Кохановский. – Ростов н/Д.: Феникс, 1999. – 576 с.
8. **Schandl Charles W.** Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgment / Charles W. Schandl. – Houston: Scholars Book Co., 1978. – 220 p.
9. **Smith Malcolm.** Research methods in accounting. 2nd ed. / Malcolm Smith. – SAGE publications ltd., 2011. – 240 p.
10. **Давидов Г.М.** Аудит: теорія і практика: [монографія] / Г.М. Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД». – 2006. – 324 с.
11. **Сталин И.В.** О диалектическом и историческом материализме / И.В. Сталин. – М.: Госполитиздат, 1950. – 88 с.
12. **Franklin James.** The Formal Sciences Discover The Philosophers' Stone / James Franklin // Studies in History and Philosophy of Science. – 1994. – Vol. 25. – No. 4. – P. 513–533.

⁵ Ми не наводимо конкретних прізвищ чи наукових праць. Перелік міг би зайняти місце, більше ніж сама ця публікація. Зрештою праці С. Івахненкова також можна сюди віднести (прим. Авт.).

13. **Gillett Peter R.** Current Topics in Auditing. Fall 2000 / Peter R. Gillett. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.rci.rutgers.edu/~gillett/courses/fall00/aud/slides/class1.pdf>

14. **Popper K.R.** Conjectures and Refutations. The Growth of Scientific Knowledge / Popper K.R. – New York: Routledge, 2002. – 582 p.

15. **Feyerabend P.K.** Against Method. Outline of an anarchistic theory of knowledge / P.K. Feyerabend. – London, 1975. – 339 p.

16. **Gillies Donald.** The Duhem Thesis and the Quine Thesis / Donald Gillies // in Martin Curd and J.A. Cover ed.

Philosophy of Science: The Central Issues. – New York: Norton, 1998. – Pp. 302–319.

17. **Ockam W.** Philosophical Writings // A Selection Edited and Translated by Philotheus Boehner. (Original edition, London: Thomas Nelson, 1957) / W. Ockam – Rev. ed. Indianapolis, Ind.: Hackett, 1990. – 167 p.

18. **Рошкулєць Р.Г.** Потенціал метафізики в постпозитивістській філософії науки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. філософ. наук: 09.00.09 / Р.Г. Рошкулєць. – Чернівці, 2006. – 20 с.

19. **Conbere John.** Research Terminology in the Social Sciences / John Conbere, Alla Heorhiadi. – University of St. Thomas. June, 2008.

В статті розглянуті філософські основи здійснення наукових досліджень по бухгалтерському учету і аудиту в Україні і за рубежом. Пропонується застосувати в дослідженнях по бухгалтерському учету філософську концепцію позитивізму (яка, в частині, вимагає достовірної перевірки сформульованих гіпотез), а також обмежити термінологічні дискусії в наукових працях, оскільки це призводить до необґрунтованого збільшення існуючих теорій.

Ключевые слова: Філософські основи наукових досліджень, теорія бухгалтерського учета, методологія дослідження, гіпотеза, парадигма, позитивізм.

The article deals with the philosophical foundations of research in accounting and in auditing in Ukraine and abroad. An application of the positivistic philosophical concept in accounting research is proposed (which specifically requires reliable testing of formulated hypotheses). It is also proposed in the article to limit terminological debates in research papers, as it leads to the unnecessary multiplication of existing theories.

Keywords: Philosophical foundations of research, accounting theory, research methodology, hypothesis, paradigm, positivism.

ДО УВАГИ АВТОРІВ!

Журнал

“БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ”

визнано Вищою атестаційною комісією України

професійним виданням з бухгалтерського обліку та аудиту

(постанова Президії ВАК України від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії ВАК України журнал підвищує вимоги до відбору наукових статей до друку

