

## МЕТАТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА ШЛЯХИ ПОБУДОВИ

*Досліджено категорію “метатеорія”. Розкрито сутність метатеорії бухгалтерського обліку. Запропоновано розробку метатеорії обліку на основі концепції науково-дослідних програм І. Лакатоса та інтерпретацію метамоделі бухгалтерського обліку на її основі*

**Постановка проблеми.** Розвиток теорії бухгалтерського обліку може проводитись на основі двох альтернативних підходів – позитивного та нормативного. Позитивний підхід передбачає аналіз того, “що є”, та має пояснити, чому бухгалтерський облік є тим, чим він є, чому бухгалтери роблять те, чим вони займаються, а також забезпечувати передбачення бухгалтерської практики. Нормативний підхід передбачає здійснення припису стосовно того, “що повинно бути” в основі бухгалтерському обліку, які мають використовуватись методи оцінки та форми фінансової звітності. Хоча це є два альтернативних шляхи, однак вони мають єдину мету – побудова теорії бухгалтерського обліку, яка має забезпечити відповідність облікової системи тим завданням, які ставляться перед нею користувачами облікової інформації.

Розвиток бухгалтерського обліку в тому чи іншому випадку пов'язаний з розвитком його наукових теорій, для опису концептуально-аксіоматичної структури яких необхідною є побудова метатеорії бухгалтерського обліку.

Для багатьох науковців дослідження на метатеоретичному рівні бухгалтерського обліку не становлять значної “актуальності”, оскільки теорія побудови теорій бухгалтерського обліку передбачає застосування методологічного апарату, який не відноситься до методології змістовної теорії обліку, і як наслідок, вимагає проведення трансдисциплінарних досліджень. Однак, нашу думку, лише на основі сформованої метатеорії бухгалтерського обліку можна виявити ті елементи змістовної теорії обліку, що мають бути модифіковані або замінені в сучасних умовах розвитку економіки.

Вищенаведене зумовлює необхідність пошуку підходів до розробки метатеорії бухгалтерського обліку, розкриття її сутності, розробку інтерпретації метамоделі бухгалтерського обліку.

**Метою дослідження** є аналіз сутності метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку, аналіз ступеня дослідження даного питання в науковій літературі та розробка підходу до побудови метатеорії бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.**

**Сутність метатеорії та підходи до її розробки.**

Наука, як така, не є тотожною науковій теорії, оскільки наукова теорія – це лише одна із теоретичних складових науки. Наукові теорії повинні пояснювати сутність явища, що вивчається, іноді навіть з різних позицій, а наука покликана пропонувати механізми реалізації одержання знань в людській діяльності. У складі науки також є компоненти, які відповідають за вивчення самих наукових теорій, їх принципів, методів, категорій, властивостей. Таким компонентом є метатеорія або супертеорія.

Виділення такого компоненту науки пов'язано з тим, що усталена концепція, що передбачає виділення лише емпіричного і теоретичного рівня наукового пізнання вичерпала запас своєї продуктивності. І як зазначає проф. В.І. Штанько, в сучасній епістемології відчувається необхідність введення в методологію науки

нової методологічної одиниці, смисл і зміст якої не зводяться до дихотомії емпіричного і теоретичного, а передбачає виділення у складі наукового знання метатеоретичного рівня [20, с. 88].

Поява метатеорії, як наукового терміну, пов'язана з дослідженнями німецького вченого Д. Гільберта – лідера геттингенської математичної школи. Д. Гільберт був представником теорії формалізму – за якою для таких дисциплін як логіка і математика базовими повинні бути аксіоми і поняття, оскільки ці дисципліни не виводяться одна з одної. Д. Гільберт з учнями сформулював термін та розробив концепцію “метаматематики”, як методу доказу несуперечливості будь-якої формальної системи. Дослідники розуміли під метаматематикою особливу логіку, яка не повинна викликати жодних сумнівів, на їх думку, це була повна теорія математики, що означало, що з кінцевої сукупності принципів можна логічно вивести всі інші математичні положення, які можуть бути доведені. Тобто була висунута можливість існування замкненої теорії, де нове вже є неможливим.

Значний внесок в формування метатеоретичного рівня науки, але в контексті семантики, вніс польський логік А. Тарський, представник школи аналітизму. Він поділив мову, як засіб комунікації, на об'єктну мову, яка використовується в певному контексті, і метамову, якою ми говоримо про першу. Як наслідок на сьогодні більшістю дослідників поняття “метамова” використовуються в розумінні мови метатеорії. Так, наприклад, А.І. Уйюмов [15] зазначає, що метатеорія будується на основі метамови, в рамках якої висуваються дві основні вимоги: 1) всі вираження мови-об'єкта повинні мати можливість переводитись у вирази метамови; 2) логічно метамова повинна бути багатше мови-об'єкта і мати логічні засоби для опису побудови мови-об'єкта.

Виходячи з самої назви може сформуватись враження, що метатеорія – це теорія всіх наук, однак на сьогодні такої теорії не існує, про що говорять сучасні вчені метатеоретики. Так, проф. В.А. Смірнов зазначає, що створити єдину метатеорію, що розглядає всі можливі типи теорій на даному етапі, є неможливим, хоча питання про принципову можливість її створення залишається відкритим. Одним із способів виходу із цієї ситуації є розбиття відомих теорій на ряд класів і надання метатеорії для кожного класу. Очевидно, що за відсутності єдиної метатеорії розбиття буде змістовним і не буде претендувати на повноту. Таким способом є класифікація метатеорій по окремим дисциплінам [13, с. 263].

Враховуючи вищенаведений підхід, а також той факт, що такий розподіл є загальноновизнаним і має певний практичний зміст, оскільки дозволяє особливо чітко узгоджувати задачі метатеоретика з задачами теоретика в конкретній сфері, можна говорити про можливість розробки метатеорії обліку або метаобліку. Підтвердженням цієї гіпотези є те, що бухгалтерський облік, як сферу знань, передусім, інтересує теорія знання у сфері бухгалтерського обліку.

Якщо стосовно визначення метатеорії дослідники дотримуються єдиних підходів, то стосовно способів її реалізації можна виділити два підходи. Згідно першого підходу метатеорією вважаються міжнаукові теорії – кібернетика, семіотика (загальна теорія знаків), системологія (загальна теорія систем), синергетика, за другим – методології наукових змін, концепції філософії науки, що допомагають визначити, які напрями теоретичних інновацій є більш чи менш раціональними, продуктивними і результативними.

Із міжнаукових теорій найчастіше метатеоріями називають загальну теорію систем. Вона як теорія відносин між теоріями систем окремих класів є метатеорією, предметом якої є клас спеціальних теорій систем і різні форми системних побудов.

Такий підхід був запропонований спочатку М. Месаровичем, а пізніше обґрунтований і доведений в дисертації В.Н. Садовського. Він передбачає використання теорії систем тільки в якості метатеорії, виключаючи застосування інших підходів, наприклад в якості логіко-математичної теорії [15]. В.Н. Садовський розробляв методи побудови теорії систем як метатеорії, обираючи в якості вихідного пункту метатеоретичних досліджень формалізацію змістовної наукової теорії.

Як зазначає А.Ю. Цофнас, проф. В.Н. Садовський так і не побудував метатеорії на основі теорії систем, а лише запропонував програму її побудови [19, с. 44]. Також автор піддає сумніву адекватність такої метатеорії аналізу гносеологічних проблем. На його думку, щоб стати предметом аналізу саме цієї метатеорії, гносеології довелося б стати спеціалізованою теорією систем. Такою вона в цілому ніколи не була і, мабуть, ніколи не буде, хоча б тому, що містить значну кількість вже згаданих проблем неструктурованого порядку. Якщо б якась частина гносеології конкретизувалась і набула б вигляду теорії систем, то саме вона, а не метатеорія, і повинна містити засоби, адекватні деяким гносеологічним задачам [19, с. 44].

Деякі вчені в якості метатеорії розглядають синергетику. На думку Н.В. Кочубея, синергетика є певною метатеорією, побудованою не за предметною ознакою, а за спільністю проблем і теоретичних описів [4, с. 396]. Проф. В.В. Василькова також дотримується подібного підходу, зазначаючи, що в наших інтересах є пошук підходів до застосування моделей синергетики як метатеорії самоорганізації світу, що володіє з самого моменту свого зародження потужним полідисциплінарним потенціалом і універсалістським характером [1, с. 96]. Однак проф. В.Г. Немировський [8, с. 22] зазначає про неправомірність розгляду синергетики як певної всеохоплюючої метатеорії, оскільки існує немало обмежень для її використання при описі процесів природного і особливо суспільного розвитку.

За другим підходом під метатеорією розуміють філософію в цілому або її окремі напрями. Так, А.В. Соколов зазначає, філософія – це метатеорія людського пізнання [14, с. 19]. Проф. Г. Фоллмер називає метатеорією теорію пізнання, оскільки вона розглядає менше світ і людину, ніж його знання про світ. Метадисциплінарний характер також має теорія науки [18].

Одним з найтипівіших прикладів використання філософських конструкцій в якості метатеорії є використання постпозитивістських концепцій наукових змін. Так, зокрема, дослідники достатньо часто називають метатеорією одну із таких концепцій – парадигмальну теорію наукових змін [12].

#### ***Постпозитивістські концепції як метатеорії.***

Доказом можливості використання постпозитивістських концепцій наукових змін в якості метатеорій є розуміння самої філософії науки представниками постпозитивізму. Так, К. Поппер – засновник постпозитивістського напрямку задачею філософії науки вважав не обґрунтування знання, а обґрунтування (пояснення) його зміни. Зокрема, в праці “Логіка і зростання наукового знання” він зазначає, “Задачею науки є пошук істини, тобто істинних теорій. Разом з тим, ми підкреслюємо, що істина не є єдиною ціллю науки. Ми хочемо більшого, ніж просто істини: ми шукаємо цікаву істину – істину, яку нелегко одержати” [9, с. 347].

Причиною обрання саме такої задачі науки він пояснює тим, що “саме таким чином ми можемо вчитись на наших помилках; виявляючи хибність наших припущень, ми більше дізнаємось про істину і все більше наближаємось до неї” [9, с. 349]. Це припущення зумовило обрання К. Поппером і групою його учнів фальсифікаціонізму в якості критерію демаркації науки від метафізики.

Вищенаведений (постпозитивістський) підхід передбачає, що задачею науки є не лише аналіз самого наукового знання – побудова наукових теорій, обґрунтування їх концептуально-аксіоматичної структури, а дослідження процесу розвитку знання – побудова метатеорії. Такий підхід суперечив концепції логічного позитивізму, а його розвиток був пов'язаний з працями К. Поппера та його послідовниками і критиками, яких об'єднувала загальна опозиція позитивізму (І. Лакатос, Т.С. Кун, С. Тулмін, П. Фейєрбанд).

Вважаємо, що застосування постпозитивістських концепцій наукових змін в бухгалтерському обліку дозволить прослідкувати розвиток його науки не лише в статичній площині, без врахування контексту людської культури, а й з врахуванням динаміки наукових знань, залучаючи різноманітні зовнішні по відношенню до структури бухгалтерського обліку фактори: історичні, психологічні, соціокультурні. В табл. 1. наведено характеристику постпозитивістських концепцій наукових змін.

**Таблиця 1. Методології, концепції наукових змін вчених-постпозитивістів**

№ з/п	Автор концепції	Характеристика концепції
1	2	3
1	К. Поппер	Теорія фальсифікацій. В її основу покладено принцип безкомпромісної критики та принципової гіпотетичності знання. Основною проблемою досліджень К. Поппера було зростання наукового знання, проблема демаркації науки і ненауки. В заміну позитивістській верифікації він запропонував використовувати принцип фальсифікаціонізму, за яким науковим вважається те, що може бути спростоване. Задача науки полягає в постійному самооновненні
2	М. Полані	Концепція неявного особистісного знання передбачає, що зміст наукових положень залежить від неявного контексту прихованого знання, “знання як”, що має в своїй основі інструментальний характер. Концепція дозволила пояснити наукову інтуїцію дією неявного знання, що дозволило поставити під сумнів тезу про деперсоніфікованість представлення наукового знання. В основу розробки концепції були покладені дослідження в сфері гештальт-психології
3	Т. Кун	Парадигмальна теорія побудована на чотирьох основних елементах: наукова парадигма, наукове співтовариство, нормальна наука, наукова революція. Взаємозв'язки між цими поняттями утворюють ядро моделі функціонування та розвитку науки, з яким пов'язані такі характеристики як “неспіввимірність” теорій, що належать до різних парадигм, “некумулятивний” характер змін, що відповідають “науковій революції” на противагу “кумулятивному” характеру росту “нормальної науки”, наявність у парадигми явно невиражених елементів. Згідно парадигмальної теорії в періоди революцій виникає конкурентна боротьба пар “парадигма – співтовариство”, яка розгортається між співтовариствами. Тому перемога в цій боротьбі переважно визначається соціально-психологічними, а не змістовно-науковими факторами (це пов'язано з неспіввимірністю теорій, породжених різними парадигмами)
4	І. Лакатос	Концепція науково-дослідницьких програм передбачає перевірку на науковість сукупності послідовних теорій, які з'являються у зв'язку з необхідністю пояснення аномалій, які виникають. Наука розглядається в якості дослідницької програми, причини якої лежать в ній самій

Продовження табл. 1

1	2	3
5	С. Тулмін	Еволюціоністська концепція передбачає розгляд процесу пізнання на основі еволюційного підходу. Концепція висуває на передній план наукові поняття та передбачає розуміння зростання знань в результаті синтезу наявних понять, і тих понять, що знов утворюються. За концепцією поняття і розуміння є залежними від конкретної історичної ситуації і середовища застосування
6	П. Фейербанд	Концепція “епістемологічного анархізму” базується на розумінні зростання знань в результаті розмноження неспіввимірних теорій. Її основна теза полягає в тому, що в науці повинні бути відсутні будь-які жорсткі регламентації і заборони, універсальні принципи і рекомендації, будь-який поділ теорій і концепцій на наукові і ненаукові
7	Л. Лаудан	Концепція дослідницьких традицій передбачає відновлення наукової раціональності, під якою розуміється здатність вирішувати проблеми. Тобто наукові теорії можна порівнювати за кількістю і якістю вирішуваних проблем, а зростання наукової раціональності свідчить про прогрес науки. Наприклад, теорія Т має більше переваг ніж теорія Т*, якщо теорія Т допомагає вирішувати більше проблем, ніж Т*. Раціональним може бути визнано дослідження, що ґрунтується на ідеях, які не узгоджуються з наявною інформацією, оскільки дослідження одержує цінність тоді, коли воно призводить до вирішення проблем

Зарубіжними та вітчизняними дослідниками робились численні спроби застосування різноманітних концепцій наукових змін в бухгалтерському обліку, зокрема: парадигмальний підхід Т.С. Куна використовували М.К. Уеллс, Д. Фламмохольц, А. Ріаї-Белькаой, Дж.Е. Баттеруорт, Х. Фальк, Р.В. Маттессіч, Дж.Е. Баттеруорт, Б.Є. Кашінг, Р.К. Еліот, Б. Лев, В. Кам, Д.Дж. Гоувс, А. Ревінкель, М. Глаутъє; “епістеміологічний анархізм” П. Фейербанда – Р.С. Лафлін; “фальсифікаціонізм” К. Поппера – Т. Моук, Р.Д. Хайнс; концепцію “дослідницьких традицій” Л. Лудана – П. Кватроне та Н.Дж. Фосс.

Вітчизняними дослідниками (Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга, В.З. Папінко, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин, І.Й. Яремко) використовується парадигмальна концепція наукових змін, однак нами було проведено класифікацію існуючих підходів та доведено неможливість застосування парадигмальної концепції для розвитку бухгалтерського обліку [7].

На нашу думку алгоритм метатеоретичного дослідження бухгалтерського обліку повинен будуватись на принципах і правилах концепції науково-дослідних програм І. Лакатоса [6]. Ця концепція відповідає вимогам стосовно її визнання в якості метатеорії, про що, зокрема, зазначає проф. В.І. Штанько: “Науково-дослідницька програма – це метатеоретичне утворення, в межах якого здійснюється теоретична діяльність” [20, с. 88]. Побудова метатеорії на основі науково-дослідних програм І. Лакатоса також дозволяє встановити межі теорії обліку, способи введення нових понять і доказів положень теорії обліку, надаючи можливість здійснення її раціональної побудови.

Основним стрижневим поняттям моделі науки І. Лакатоса є “науково-дослідницька програма”, яку було сформульовано ним на основі терміну “метафізична дослідницька програма”, висунутого К. Поппером у 40-х рр. ХХ ст.

Фейербанд П. основною причиною появи моделі науки І. Лакатоса називає незадоволеність зведенням Т.С. Куном філософії науки до психології науки [16]. Зокрема І. Лакатос пише: “З точки зору Куна зміна наукового знання – від однієї “парадигми” до іншої – містичне перетворення, у якого немає і не може бути

правил. Це предмет психології (можливо, соціальної психології) відкриття. Зміна наукового знання подібна зміні релігійної віри” [5, с. 274-275]. І. Лакатос відносить парадигмальний метод Т.С. Куна до ірраціоналізму, а за допомогою концепції “науково-дослідницьких програм” намагається розробити форму раціоналізму здійснення наукових змін.

За І. Лакатосом програма в цілому повинна розглядатись як дискретно прогресивний емпіричний зсув, тобто такий, що забезпечує достатньо розумні межі, в яких може залишатись догматична прихильність програмі, при зіткненні з наявними “спростуваннями” [5, с. 81-82]. А розвиток науки за І. Лакатосом – це послідовна зміна науково-дослідницьких програм, які можуть співіснувати чи конкурувати одна з одною. Складові концепції “науково-дослідницьких програм” І. Лакатоса представлено в табл. 2.

**Таблиця 2.** Структурні елементи науково-дослідницької програми (узагальнено на основі [5])

Складові концепції	Характеристика
Жорстке ядро	Складається з дуже загальних гіпотез, що дають дослідницьким програмам їх невід’ємні характеристики (наприклад гіпотеза Коперніка про геліоцентричну небесну механіку). Ядро формує “обличчя” науково-дослідницької програми. Різні науково-дослідницькі програми мають різні “жорсткі ядра”
Захисний пояс	Забезпечує “тримання удару зі сторони перевірок”, таким чином захищаючи око, що оточує ядро, він повинен пристосовуватись чи навіть повністю змінюватись, якщо цього потребують інтереси оборони
Негативна евристика	Визначає “жорстке ядро” програми, яке за рішенням її власників, вважається “неспростовним”, його не можна відмінити чи модифікувати
Позитивна евристика	Складається з ряду доводів, більш чи менш зрозумілих, і пропозицій, більш чи менш ймовірних, спрямованих на те, щоб змінити і розвинути варіанти дослідницької програми, як модифікувати, уточнювати “спростовуваний” захисний пояс

Головна цінність програми – її здатність поповнювати знання, передбачати нові факти. Відповідно, НДП складається з методологічних правил, одні з яких говорять про те, яких шляхів дослідження слід уникати (негативна евристика), інші – яких необхідно дотримуватись (позитивна евристика).

За І. Лакатосом прогресуючою називається така НДП, яка складається з послідовності теорій  $T_1, T_2 \dots T_{n-1}, T_n$ , якщо:  $T_n$  пояснює всі факти, які успішно пояснювала  $T_{n-1}$ ;  $T_n$  охоплює більшу емпіричну область, ніж попередня теорія  $T_{n-1}$ ; частина передбачень із цього додаткового емпіричного змісту підтверджується.

Спростування твердого ядра науково-дослідницької програми не здійснюється до тих пір, доки вона передбачає нові факти. В іншому випадку ядро може бути зруйноване.

### **Метатеорія обліку.**

Аналіз праць, присвячених питанням метатеорії обліку. Проведений аналіз публікацій в сфері бухгалтерського обліку дозволив встановити, що окрім досліджень Р.С. Рашитова [11] та проф. М.С. Пушкаря [10] над розробками в сфері метатеорії обліку, тобто теорії побудови теорій бухгалтерського обліку, ніхто не замислювався.

Як наслідок, на сьогодні майже відсутні узагальнюючі і системоутворюючі роботи загальнооблікового рівня, які повинні підводити підсумки теоретичних і емпіричних досягнень в сфері бухгалтерського обліку. А сьогодні, в умовах стрімкого розвитку досліджень по різноманітних нових підходах: стратегічний облік,

креативний облік, мережевий облік, соціальний облік, екологічний облік та ін., створюється небезпека, що розвиток бухгалтерського обліку піде не шляхом уніфікації його теорії, а шляхом виокремлення нових теоретичних напрямів обліку, які не можна буде об'єднати між собою в єдину теоретичну схему.

Загальною тенденцією для всіх нематематичних дисциплін є те, що відносно створення метатеорій робляться лише перші кроки [17], що безпосередньо також і стосується бухгалтерського обліку. Існують лічені публікації, в яких йдеться мова про метатеорію обліку.

Однак, з іншого боку, не можна говорити про повну байдужість вчених до розробки метатеорії обліку. Окремі вітчизняні дослідники (Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, О.М. Петрук, С.Ф. Голов) частково досліджують метатеоретичний рівень бухгалтерського обліку, безпосередньо не називаючи ці дослідження такими, що носять метатеоретичний характер. Також деякі дослідники (О.М. Петрук, Л.М. Кіндрацька, М.С. Пушкар) широко використовують системний підхід в дослідженнях, які стосуються метатеоретичного рівня обліку.

*Сутність метатеорії обліку.* Для того, щоб пізнати сутність і структуру бухгалтерського обліку в цілому, потрібне не сумування, а узагальнення знання, здобутого у цій сфері. Таке узагальнення, тобто одержання нового знання шляхом критичного аналізу, співставлення, оцінки, систематизації окремих факторів і концепцій властиве не змістовній теорії<sup>1</sup>, а метатеорії обліку. Зміст знань цього рівня виходить за рамки теорій бухгалтерського обліку.

В якості метатеоретичного фону існування наукових теорій бухгалтерського обліку виступає широке коло знань, що представляють на понятійному рівні всю сукупність світоглядних, методологічних, філософських та соціокультурних підстав науки.

Метатеорія обліку передбачає реконструкцію тих облікових цінностей, які ми відносимо до теоретичних (принципів, методів обліку), реорганізацію наукових знань в сфері бухгалтерського обліку, дозволяє проаналізувати наукові теорії та здійснити зрушення змістовного характеру в бухгалтерському обліку.

Виокремлення метатеорії обліку як окремого рівня облікової науки поставило питання необхідності ув'язки таких знань, які виходять за рамки загальної теорії бухгалтерського обліку, із змістовними знаннями окремих теорій. Механізмом такої ув'язки може стати використання концепції "інтертеорії" проф. І.С. Добронравової, яка під нею розуміє контекст опису абстрактних об'єктів теорії [2, с. 17].

Причиною необхідності виділення інтертеоретичного рівня науки І.С. Добронравова визначає те, що інтертеорію, як контекст опису абстрактних об'єктів теорії, не можна прирівняти до метатеорії, як широкого кола знань, що представляє всю сукупність світоглядних, методологічних, філософських і соціокультурних основ науки. Зокрема, вона зазначає, що "інтертеорія певної теорії в окремий історичний період її розвитку не містить в собі всього багатства передумовного знання історичної епохи: не охоплює всіх відтінків світоглядних уявлень, культурологічних асоціацій, не вміщує в себе весь категорійний лад мислення [2, с. 18]. Тобто інтертеорія лише фрагментарно відображає взаємозв'язок метатеорії з окремою теорією, і в тій частині, наскільки це необхідно для осмислення теоретичних положень такої теорії.

---

<sup>1</sup> Під змістовною теорією ми розуміємо те, що традиційно називається теорією бухгалтерського обліку – вчення про методологію бухгалтерського обліку.

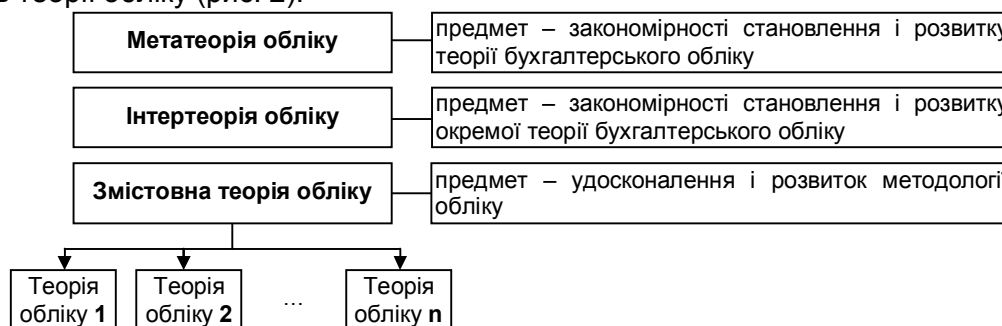
Інтертеорія обліку – це поєднання теоретичного та метатеоретичного рівня знань, тісно поєднаних між собою. Цей підхід передбачає розгляд теорій бухгалтерського обліку у їх взаємовпливі і філософсько-світоглядному контексті. На рис. 1 представлено взаємозв'язок метатеорії, інтертеорії та змістовної теорії бухгалтерського обліку.



**Рис. 1.** Взаємозв'язок метатеорії, інтертеорії та теорії бухгалтерського обліку

Під моніторингом в даному випадку розуміється пасивний процес, за яким інформація пізнавального характеру про об'єктний рівень (змістова теорія обліку) надходить до метарівня, таким чином повідомляючи про поточний стан об'єктного рівня. Під управлінням в даному випадку розуміється вся інформація про управлінські впливи метарівня обліку на його об'єктний рівень. Для ефективного здійснення такого управління необхідним є виконання ряду управлінських дій, таких як: початок процесу; зміна поточного стану процесу; заміна одного процесу іншим; завершення процесу.

Використовуючи запропонований вище підхід до класифікації рівнів теорії обліку (метатеорія, інтертеорія, змістова теорія), нами виділено предмет кожного з рівнів теорії обліку (рис. 2).



**Рис. 2.** Запропоновані рівні теорії обліку

Змістова теорія бухгалтерського обліку повинна дати наукове пояснення сутності явища. Її не можна уявляти як окрему комплексну теорію, на нашу думку, це багаторівнева ієрархічна структура, яка складається зі значної кількості теорій, які відрізняються ступенем охопту явищ. Таке розуміння сутності змістовної теорії, в контексті концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса, дозволяє представити послідовність розвитку змістовних теорій першого рівня (рис. 3).



**Рис. 3.** Гіпотетична еволюція теорій бухгалтерського обліку першого рівня



Для забезпечення відповідності розвитку обліку умовам розвитку постіндустріальної економіки необхідним, на нашу думку, є побудова нової – каталактичної теорії обліку першого рівня (рис. 3), яка дозволить охопити більшу емпіричну область ніж попередня (динамічна) теорія. Розширення емпіричної області необхідно проводити шляхом включення до складу предмету бухгалтерського обліку частини зовнішнього середовища системи підприємства. Такий розвиток теорії обліку повністю відповідає обраній концепції науково-дослідних програм І. Лакатоса та свідчить про прогресивність подвійної науково-дослідницької програми, оскільки її теоретичне зростання перевищує емпіричне зростання, і вона успішно передбачає нові факти.

*Структура метатеорії обліку.* Аналіз фахової облікової літератури дозволив встановити, що першим з дослідників з країн пострадянського простору, хто звернув увагу на необхідність розробки метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку був проф. Р.С. Рашитов. Він запропонував наступну ієрархію взаємозв'язків між окремими рівнями теорії і практики бухгалтерського обліку (рис. 4).



**Рис. 4.** Ієрархічний взаємозв'язок окремих рівнів теорії і практики бухгалтерського обліку [11, с. 15]

Під метатеорією автор розуміє область, в якій облік дотикається з логікою, філософією, інформатикою і математикою, вона виявляє вимоги, що висуваються до статусу обліку в цілому і до окремих його частин; виробляє розумні критерії для вирішення таких суперечливих проблем обліку, як межі предмету обліку, роль якісних і кількісних методів обліку тощо [11, с. 18].

На думку проф. Р.С. Рашитова представляє інтерес розробка різних варіантів формалізованої теорії обліку, оцінка класу таких теорій, тобто створення певної загальної метатеорії. Під метатеорією автор розуміє теорію, яка вивчає, аналізує теорію обліку формалізованим методом (за допомогою логіко-математичного моделювання). В метатеорії аналізуються різні теорії і моделі обліку, їх ефективність, наприклад оцінка моделі з точки зору простоти, знаходження вирішальної процедури до цієї моделі тощо [11, с. 17].

Особливо слід підкреслити тезу, висловлену Р.С. Рашитовим, що розвиток обліку в подальшому та його становлення пов'язаний зі становленням його метатеорії [11, с. 18]. Тобто ефективний розвиток бухгалтерського обліку можливий лише за наявності розробленої метатеорії, основна задача побудови якої зводиться до пошуку адекватної економічним умовам моделі бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що не зважаючи на відсутність будь-яких досліджень і публікацій з питань метатеорії обліку, сам Р.С. Рашитов не робив спроби розробки метатеорії обліку, а лише сформулював проблеми метатеорії обліку в загальному вигляді, які, на жаль, не були повною мірою вирішені і по сьогоднішній день.

Проблемам створення метатеорії обліку також приділяють праці зарубіжні дослідники. Так, проф. В.В. Ковальов зазначає, що прикладом метатеорії може бути праця проф. Р. Маттессіча "Бухгалтерський облік та аналітичні методи" (1964) в якій ним було сформульовано не лише власне бачення функції обліку, а й вісімнадцять передумов, що уточнюють концептуальні основи обліку [3, с. 117]. Однак, на нашу думку, ця праця не стосується метатеоретичного рівня обліку, оскільки в ній ідентифіковано теоретичну структуру бухгалтерського обліку, запропоновано напрями удосконалення вимірювання в бухгалтерському обліку шляхом об'єднання різних кількісних теорій і методологій вимірювання, що є предметом змістовної теорії обліку. Можливо, віднесення роботи Р. Маттессіча до метатеорії обліку було пов'язано з виділенням ним аксіом обліку, однак це були аксіоми змістовної теорії обліку, наприклад, подвійний запис, господарська одиниця та ін., що також не підтверджує гіпотезу В.В. Ковальова.

Проф. М. Квечень [21, с. 12] розуміє під метатеорією бухгалтерського обліку сферу перетину бухгалтерського обліку та логічної теорії наук, яка є аксіоматичною формалізованою системою. Автор виділяє аксіоми метатеорії обліку (кореспонденція рахунків, часова відповідність, хронологічний запис) та дефініції, які є окремими випадками або похідними від аксіом (обороті сторін рахунку, сальдо рахунку, сальдо рахунку, балансова рівновага). Виділені автором аксіоми та похідні від них дефініції значною мірою повторюють постулати, які виділялись Р.С. Рашитовим та В.Ф. Палієм і Я.В. Соколовим, які відносяться до змістовної теорії обліку, а не є складовою метатеоретичного рівня.

В Україні продовжувачем ідей Р.С. Рашитова є проф. М.С. Пушкар. Видана автором монографія "Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія" (2007) [10] є єдиною в Україні працею, предметом якої є дослідження метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку. Як і праця Р.С. Рашитова, на нашу думку, вона не викликала адекватної реакції з боку провідних вітчизняних вчених, що підтверджує контент-аналіз посилань на неї, проведений на основі сайту національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського, зокрема, по розділу "Наукова періодика України (журнали та збірники наукових праць)"<sup>2</sup>. Це дозволяє припустити, що заклики автора стосовно необхідності розробки високоінтелектуальної теорії обліку не були почуті, а ідея побудови метатеорії обліку надалі залишається нереалізованою.

Дослідження проф. М.С. Пушкаря базуються на ідеях Р.С. Рашитова, автором виділяються функції, сутність, завдання метатеорії обліку, вплив метатеорії обліку на загальну і галузеві теорії обліку. Однак дослідження, наведені в монографії не зовсім відповідають її назві. В роботі, навіть виходячи з її змісту, значна кількість питань, подібно до роботи проф. Р.С. Рашитова, присвячена змістовній теорії обліку та розвитку обліку як науки, а не його метатеорії. Це є типовий приклад порушення чистоти метатеоретичного дослідження, змішування в ньому метатеоретичного та змістовного рівнів. Так, з дев'яти розділів монографії, лише перший має метатеоретичний зміст. В інших розділах викладаються відомості про сутність змістовної теорії обліку, фактори впливу на систему обліку, концептуальна база фінансового обліку, генезис управлінського обліку та контролінгу та ін., які повинні викладатись в окремих главах підручника з теорії бухгалтерського обліку, присвяченого змісту науки про бухгалтерський облік.

---

<sup>2</sup> <http://www.nbu.gov.ua/portal/>

Не применшуючи значимості досліджень проф. М.С. Пушкаря в сфері метатеорії обліку, на нашу думку, розроблений автором підхід до метатеорії обліку не є достатньо комплексним і повноцінним, оскільки:

- автором змішуються функції теорії обліку та його метатеорії, що дуже чітко видно в останніх розділах монографії, де досліджуються факти господарської діяльності, закони бухгалтерського обліку, обліковий інструментарій, сутність системи обліку тощо;

- в якості предмету метатеорії автор використовує теорію обліку, під якою розуміє загальний навчальний курс з відповідною назвою. Однак предметом метатеорії є наукові теорії, їх принципи, методи, категорії та властивості, а курс “теорія обліку”, який насправді є основами бухгалтерського обліку, що викладаються студентам для одержання початкових знань з бухгалтерського обліку, не є сукупністю наукових теорій обліку;

- в дослідженні відсутня чітко розроблена метатеорія обліку з відповідною структурою. Зокрема, більшістю дослідників в якості метатеорії обираються міжнаукові теорії чи методології наукових змін, однак проф. М.С. Пушкар, використовуючи одні та інші для проведення своїх досліджень, не розробляє метатеорію обліку на їх основі, а лише виділяє її функції, завдання і мету;

- проф. М.С. Пушкар в монографії досить часто наголошує на неповноцінності застосування дедуктивного методу досліджень в порівнянні з індуктивним, та асоціює його з метатеорією обліку. Однак побудова метатеорії обліку може відбуватись не лише на основі нормативних положень (дедуктивних), а й на позитивних (індуктивних) засадах, як і окремі теорії обліку;

- призначення метатеорії обліку автор штучно зводить до необхідності його поділу на види або підсистеми, причиною чого, на нашу думку є “пошук місця” для підтримуваної автором концепції контролінгу. Однак предметом теорії обліку є не система обліку чи її підсистеми, а наукові теорії, і мають досліджуватись відношення між науковими теоріями, а не підсистемами обліку.

Визначальним недоліком запропонованого проф. М.С. Пушкарем підходу, на нашу думку, є неможливість вирішення головного питання, що ставиться перед метатеорією обліку, про яке зазначає і сам автор [10, с. 9] – аналізу того, що в ній застаріло і, що з'явилося нового, чим воно обумовлено. Тобто наскільки облік відповідає розвитку економіки, що повинно змінитись, а що залишитись, які теорії бухгалтерського обліку віджили своє, а які є актуальними в сучасних умовах.

В останні роки відбувається формування нового типу суспільства, якому притаманні глибинні зміни концепції суспільного розвитку. Набуває визначальних рис постіндустріальна економіка, яка характеризується виникненням нових явищ в сферах технологій, комунікацій, фінансів, торгівлі, зовнішньоекономічних зв'язків, а, відповідно, й бухгалтерського обліку. Однак відповіді, яким має бути бухгалтерський облік в умовах такої економіки, не зважаючи на багато позитивних рис підходу, запропонованого проф. М.С. Пушкарем, ми дати не можемо. Вищенаведене зумовлює необхідність пошуку інших підходів до розробки метатеорії бухгалтерського обліку. Тому для розробки метатеорії обліку нами обґрунтовано використання концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса (див. вище), яка характеризує теорію бухгалтерського обліку в цілому, як специфічну цілісність, що функціонує за своїми законами. Її предметом є:

- цілі і задачі змістовних (об'єктних) теорій обліку;
- функції теорії обліку;

- предмет змістовної теорії, межі її застосування;
- будова (склад і структура) змістовної теорії;
- місце теорії бухгалтерського обліку в системі наук;
- закономірності становлення і розвитку теорії бухгалтерського обліку.

*Метамодель бухгалтерського обліку та її інтерпретація.* Дотримуючись поглядів Р.С. Рашитова стосовно опису системи бухгалтерського обліку на основі моделі обліку та її інтерпретації (наповнення), нами запропоновано використовувати цей підхід для опису метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку. За цим підходом, та беручи за основу концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса, нами запропоновано у складі метасистеми бухгалтерського обліку виділяти метамодель бухгалтерського обліку та інтерпретацію цієї метамоделі (наповнення) (рис. 5).

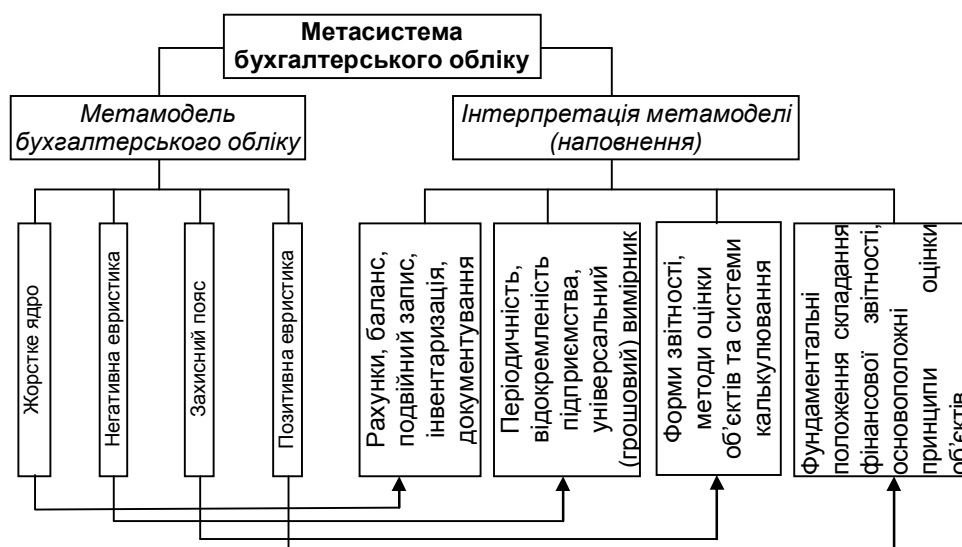


Рис. 5. Загальна структура метасистеми бухгалтерського обліку

Застосування такого підходу дозволяє виявити складові змістовної теорії бухгалтерського обліку, які залишаються без змін, і які зникають або модифікуються в умовах переходу до постіндустріальної економіки. Виходячи з інтерпретації метамоделі бухгалтерського обліку (рис. 5), незмінними складовими є компоненти жорсткого ядра, а складовими, які можуть зникнути або модифікуватись в умовах переходу до постіндустріальної економіки є складові захисного поясу та позитивної евристики.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

1. З метою удосконалення бухгалтерського обліку необхідно є розробка його метатеорії, як теорії побудови теорій. Аналіз праць дослідників дозволив встановити, що доцільним є формування метатеорії для окремих дисциплін, а не єдиної метатеорії для всіх дисциплін, що дозволяє говорити про можливість розробки метатеорії бухгалтерського обліку.

2. Серед сучасних дослідників відсутня єдність щодо вибору підходів до розробки метатеорії, основними з яких є міжнаукові теорії та філософські концепції наукових змін. На нашу думку в бухгалтерському обліку необхідно застосовувати другий підхід, оскільки він дозволяє прослідкувати розвиток науки бухгалтерський облік не лише в статичній площині, без врахування контексту людської культури, а й з врахуванням динамізму системи обліку і різноманітних зовнішніх факторів що впливають на саму систему.

3. На відміну від більшості вітчизняних науковців, які в якості метатеорії бухгалтерського обліку використовують парадигмальну теорію наукових змін, запропоновано використовувати для побудови метатеорії концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса. Застосування цієї концепції, що базується на раціоналістській позиції, дозволяє встановити межі теорії обліку, способи введення нових понять і доказів її положень, надаючи можливість здійснення її раціональної побудови.

4. На основі концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса розроблено структуру метасистеми бухгалтерського обліку, здійснено інтерпретацію метамоделі бухгалтерського обліку, що дозволяє провести тестування складових змістовної теорії бухгалтерського обліку на їх відповідність умовам розвитку економіки.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Василькова В.В.* Синергетический образ порядка и мифологема лабиринта / В.В. Василькова // Языки науки – языки искусства. – М.: Прогресс-Традиция, 2000., С. 96-66

2. Синергетика: становление нелинейного мышления / И.С. Добронравова. – К., 1990. – 148 с.

3. *Ковалев В.В.* Концептуальные основы бухгалтерского учета в исторической ретроспективе: англо-американский подход / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2003. – Сер. 5., Вып. 2 (№ 13). – С. 111-118.

4. *Кочубей Н.В.* Конкурентная экономика Фридриха фон Хайека в контексте становления теории самоорганизации / Н.В. Кочубей // Интеллект. Особистість. Цивілізація. Збірник наукових праць. – 2008.– Вип. 6. – С. 387-397.

5. *Лакатос И.* Фальсификация и методология научно-исследовательских программ. В кн. Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО "Издательство АСТ", 2001. – 608 с.

6. *Легенчук С.Ф.* Інтерпретація розвитку бухгалтерському обліку на основі науково-дослідницьких програм І. Лакатоса / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2008. – Випуск 3(12). – С. 308-323

7. *Легенчук С.Ф.* Розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмального методу Т.С. Куна: особливості та традиції національної облікової школи / С.Ф. Легенчук // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Випуск 240: В 5 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – С. 503-513.

8. *Немировский В.Г.* Неклассические и постнеклассические подходы к современной российской социологии / В.Г. Немировский // Социология. – 2005. – № 2. – С. 19-30.

9. *Поппер К.* Логика и рост научного знания. Избранные работы. Переводы с английского. К. Поппер. – М.: "Прогресс", 1983. – 604 с.

10. *Пушкар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

11. *Рашитов Р.С.* Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

12. Российская социологическая энциклопедия / Под общей редакцией академика РАН Г.В.Осипова. – М.: ИГ "НОРМА-ИНФРА М", 1998. – 672 с.

13. Смирнов В.А. Генетический метод построения научной теории / В.А. Смирнов // *Философские вопросы современной формальной логики*. – 1962. – № 5. – С. 263-285.
14. Соколов А.В. Общая теория социальной коммуникации: Учебное пособие. / А.В. Соколов. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2002. – 461 с.
15. Уемов А.И. Вадим Садовский: будущее в прошедшем / А.И. Уемов // [Электронный ресурс] – Режим доступа – [www.philosoph.onu.edu.ua/.../uemov/sadovski.pdf](http://www.philosoph.onu.edu.ua/.../uemov/sadovski.pdf).
16. Фейербанд П. Против методологического принуждения: Очерки анархистской теории познания. / П. Фейербанд. – Благовещенск: БГК им. Бодуэна де Куртенэ, 1998.
17. *Философский словарь* / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд.-М.: Политиздат, 1981. – 445 с.
18. Фоллмер Г. Эволюционная теория познания: врождённые структуры познания в контексте биологии, психологии, лингвистики, философии и теории науки. Пер. с нем. / Г. Фоллмер. – М., 1998. // [Электронный ресурс] – Режим доступа – <http://www.philosophy.ru/library/vollmer/vollmer.html>.
19. Цофнас А.Ю. Теория систем и теория познания: Монография. / А.Ю. Цофнас. – Одесса: АстроПринт, 1999. – 308 с.
20. Штанько В.И. Философия и методология науки. Учебное пособие для аспирантов и магистрантов естественнонаучных и технических вузов. / В.И. Штанько. – Харьков: ХНУРЭ, 2002. – 292 с.
21. Kwiecień M. Rozwoj rachukowosci a konwergencja jej koncepcji – praktyki na swiecie / *Paradygmaty rachukowosci*. Pod redakcja Edwarda Nowaka. / M. Kwiecień. – Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, 2007. – 93 s.