

ІНТЕРПРЕТАЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЦЬКИХ ПРОГРАМ І. ЛАКАТОСА

Проаналізовано критику застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку. Запропоновано використовувати в бухгалтерському обліку модель науки І. Лакатоса, розкрито її сутність та структуру.

Обґрунтовано поняття “науково-дослідницька програма бухгалтерського обліку” (НДП). Запропоновано класифікацію НДП бухгалтерського обліку за стадіями цивілізаційного розвитку. Обґрунтовано сутність та виділено складові подвійної НДП.

Постановка проблеми. Згідно закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [2]. Відповідно система бухгалтерського обліку є забезпечуючою системою відносно користувача бухгалтерської інформації – власника, управлінця, інвестора, контролера та ін., і тому деякі автори [13, с. 4] відносять бухгалтерський облік до функціональних наук. Призначення інформації що генерується системою бухгалтерського обліку – забезпечення прийняття рішень. Це дозволяє побудувати наступний ланцюг взаємозалежностей на прикладі управлінця, як користувача бухгалтерської інформації (рис. 1).

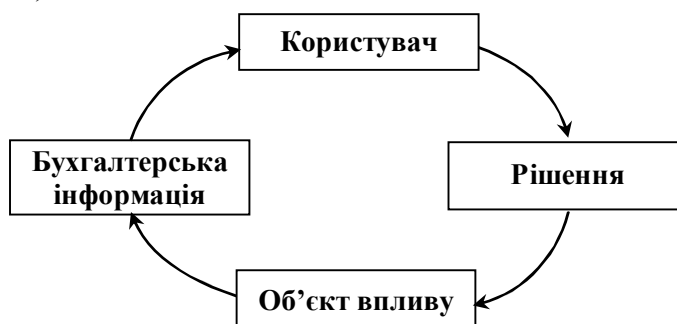


Рис. 1. Модель дій суб'єктів, які використовують бухгалтерську інформацію

Взаємозв'язок складових вищенаведеної моделі можна представити за допомогою функції $y = f(x_1, x_2, x_3)$, де y – бухгалтерська інформація; x_1 – користувач; x_2 – рішення; x_3 – об'єкт впливу. Це означає, що змінна y є залежною величиною від аргументів x_1, x_2, x_3 . За допомогою рис. 1. можна прослідкувати, що при зміні складових x_1, x_2, x_3 необхідно проводити зміну системи, яка генерує бухгалтерську інформацію для прийняття управлінських рішень.

Під зміною об'єкту впливу розуміється зміна складових системи підприємства, відносно яких приймається рішення і які є предметом бухгалтерського обліку. Зміна рішень передбачає заміну існуючих моделей і методів прийняття рішень на основі бухгалтерської інформації. Зміна користувачів означає появу нової групи суб'єктів, заінтересованих в одержанні бухгалтерської інформації.

Однак яким чином проводити зміни в системі бухгалтерського обліку? Які її елементи потрібно замінити, змінити або удосконалити залежно від зміни користувачів, рішень та об'єктів впливу? Відповіді на ці запитання дозволяє застосування до системи бухгалтерського обліку концепцій філософії науки, що допомагають визначити, які напрями теоретичних інновацій в бухгалтерському обліку є більш чи менш раціональними, продуктивними і результативними.

Актуальність вирішення поставленого питання на даний момент пов'язана з тим, що національна система бухгалтерського обліку піддається подвійній трансформації: 1) відбувається остаточний перехід від редистрибутивної до ринкової економіки; 2) на заміну індустріальній стадії розвитку суспільства приходить постіндустріальна (рис. 2).

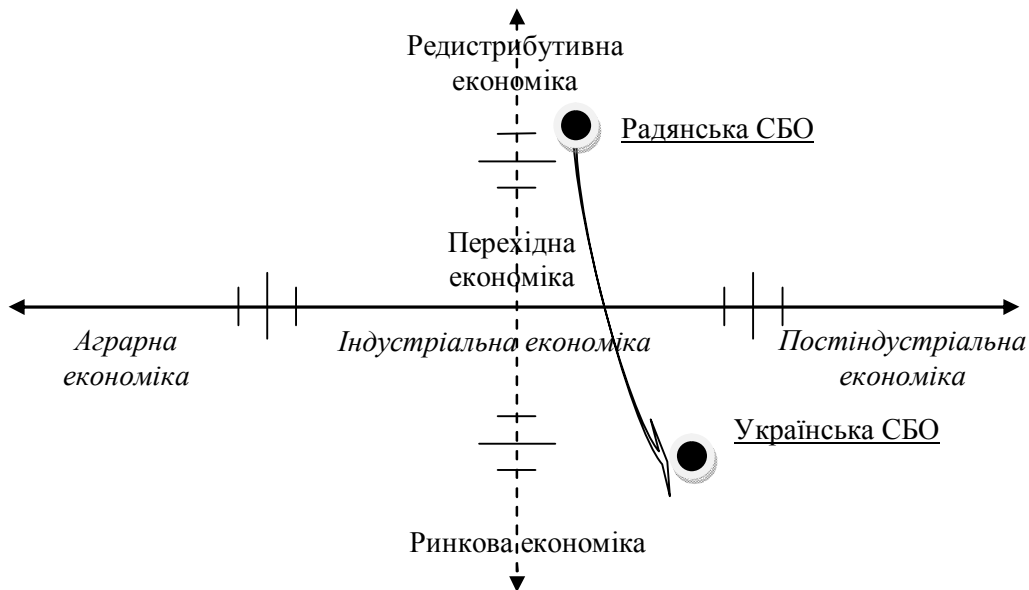


Рис. 2. Модифікація НСБО в умовах цивілізаційного та формаційного переходу

Саме в цей час, в умовах подвійного (цивілізаційного та формаційного) переходу, актуалізується необхідність визначення теоретичного ядра бухгалтерського обліку – незмінних складових, а також тих його елементів, які модифікуються в результаті формаційної та цивілізаційної трансформації залежно від зміни аргументів x_1 , x_2 , x_3 (рис. 1).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням застосування моделі науки І. Лакатоса в бухгалтерському обліку приділяли увагу зарубіжні дослідники М.Х. Кабір, Р.В. Маттессіч, Т. Моук, розробники SATTA¹. Вітчизняні науковці вивченню даного питання, як окремого напрямку дослідження, свої праці не присвячували.

Метою дослідження є побудова сучасної науково-дослідницької програми (далі – НДП) бухгалтерського обліку на основі моделі науки І. Лакатоса для забезпечення заінтересованих користувачів правдивою, корисною та зрозумілою бухгалтерською інформацією.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Дебати щодо застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку. В бухгалтерському обліку, як вітчизняними [7], так і зарубіжними дослідниками [8], найчастіше для вирішення існуючих проблем використовується парадигмальна теорія наукових змін Т.С. Куна, яка передбачає існування революційних зсувів в розвитку науки. Однак її використання для дослідження бухгалтерського обліку як науки супроводжувалось, і супроводжується по сьогодні, тривалими дебатами в професійній обліковій літературі.

Перші публікації, присвячені аналізу розвитку бухгалтерського обліку на основі парадигмальних змін з'явилися у 60-70 рр. (Р. Стерлінг, М.К. Уеллс, Д. Фламхольтц, розробники SATTA та ін.). Деякі з них – розробники SATTA, припускали можливість застосування альтернативних методологій еволюції науки бухгалтерський облік, наприклад, методологію запропоновану І. Лакатосом. Інші, наприклад, М.К. Уеллс, не розглядали жодної альтернативи, які можуть мати місце та бути необхідними.

У 80-х рр. вийшли в світ перші критичні виступи проти застосування в бухгалтерському обліку теорії Т.С. Куна. Так, проф. Р.С. Лафлін в праці “On The Nature Of Accounting Methodology” (1981) [20, s. 342], аналізуючи парадигмальні класифікації, сформульовані М.К. Уеллсом і розробниками SATTA доходить наступних висновків:

– парадигмальна методологічна форма Т.С. Куна не може використовуватись в бухгалтерському обліку для визначення виникнення облікових знань;

– облікові знання не будуть примножені в майбутньому із застосуванням методологічної форми Т.С. Куна, яка ґрунтується на парадигмальній структурі.

¹ Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень (Statement of Accounting Theory and Theory Asserptance (SATTA), розроблене представниками Американської Асоціації Бухгалтерів (AAA) у 1977 р.

На заміну парадигмам та нормальній науці в бухгалтерському обліку Р.С. Лафлін пропонує використовувати методологічну концепцію П. Фейербанда, яка досить тісно взаємопов'язана з теорією систем, а також дозволяє забезпечити дисципліні бухгалтерський облік певне вивільнення, яке є необхідним для його майбутнього розвитку.

Проф. Т. Моук аналізував доцільність застосування альтернативних моделей розвитку науки відносно бухгалтерського обліку – концепції “фальсифікаціонізму” К. Поппера та “науково-дослідницьких програм” І. Лакатоса.

В результаті досліджень він дійшов наступного висновку: “методологія науково-дослідницьких програм І. Лакатоса переважає фальсифікаціоністську методологію К. Поппера не тільки через те, що вона точно описує історичну практику науки, але й тому що вона дозволяє реалізувати вищий рівень методологічної толерантності” [22, с. 238]. Т. Моук пропонує використовувати методологію І. Лакатоса для того, щоб підвищити прогресивність (науковість) позитивної теорії бухгалтерського обліку.

Для дослідження бухгалтерського обліку італійський вчений П. Кватроне [23] використовує методологію науки Л. Лудана, критикуючи використання підходів із застосуванням концепцій Т.С. Куна, К. Поппера, І. Лакатоса.

Фальсифікаціоністський підхід К. Поппера виражає реалістичну позицію, який розглядає предмет знання як відокремлений від об'єкта під час дослідження. Стосовно парадигмальної моделі розвитку науки Т.С. Куна, то П. Кватроне приєднується до думки М. Мастермана, що її використання в соціальних науках можливо лише через те, що це поняття використовується як усталений соціальний інститут, ніж через реальне розуміння його евристичних можливостей.

На думку П. Кватроне концепція науково-дослідницьких програм І. Лакатоса також не позбавлена критики, показує негнучкість в деяких аспектах. В економіці “дослідники часто пристосовують і відрегульовують формулювання твердого ядра їх програми” таким чином, відмінність між “твердим ядром” програми та її “захисним поясом” визначити неможливо. В програмах І. Лакатоса існують логічні обмеження, тому в науково-дослідницькій програмі теорії можуть існувати лише тоді, якщо вони є логічно послідовними, що створює складнощі у використанні програм в економіці.

П. Кватроне приходять до загального висновку, що концепція “парадигм” пов'язана з астрономією, як і концепція “фальсифікаціонізму” та “науково-дослідницьких програм” пов'язані з фізикою, та мають обмеження в поясненні розвитку соціальних наук, зокрема бухгалтерського обліку, як і науки взагалі [23, с. 5-6].

Спираючись на концепцію “дослідницьких традицій” Л. Лаудана, яка на перший план висуває шляхи побудови наукової теорії (методологічний аспект), а також онтологічний аспект таких теорій, П. Кватроне наголошує на необхідності відновлення досліджень онтологічних аспектів дисциплінарного поля бухгалтерського обліку, а також методологічних проблем, що ілюструються класифікацією сфер відносин та їх протиставленнями.

На думку П. Кватроне в бухгалтерському обліку доцільно використовувати концепцію “дослідницьких традицій” Л. Лаудана, яка дозволяє порівнювати теорії в межах існуючого дисциплінарного поля до теорій інших полів, порівнюючи їх метатеоретичні рівні наукового пояснення. Це могло б більш легко гармонізувати фактичний стан теорії бухгалтерського обліку і контролю з загальною еволюцією наукових знань. Використання концепції “дослідницьких традицій” буде також корисним для представлення конструктивістської епістемології, а потім, трансдисциплінарних пропозицій [23, с. 6].

На необхідності застосування в обліку, зокрема в контексті нової теорії зростання П. Ромера, методології “дослідницьких традицій” Л. Лаудана також наголошує Н.Дж. Фосс [18]. Він зазначає, що ідея “дослідницьких традицій” є набагато гнучкішою ніж “парадигми” Т.С. Куна і “науково-дослідницькі програми” І. Лакатоса. Гнучкість підходу Л. Лаудана полягає в тому, що, на його думку, історичний розвиток традицій дослідження показує, що змінюються не тільки допоміжні теорії, але і – з часом – центральні основоположення.

Новозеландський вчений М.Х. Кабір [19, с. 13] пише, що сучасні дослідники позитивної теорії бухгалтерського обліку не використовують повністю ні методологію К. Поппера, ні Т.С. Куна, ні І. Лакатоса. Наприклад, однією з визначальних особливостей парадигмальної концепції Т.С. Куна є некумулятивність змін в науці, що суперечить позиції дослідників-позитивістів. Позитивна теорія бухгалтерського обліку містить в собі елементи трьох вищенаведених моделей науки.

У 2005-2007 рр. на сторінках видань “Accounting History” та “Accounting Historians Journal” поновилась дискусія щодо застосування методології Т.С. Куна в бухгалтерському обліку. Так, у 2005 р. вийшла в світ стаття А. Сая та Т. Тінкера “Archival Research and the Lost Worlds of Accounting” в якій автори зазначають про те, що робота Т.С. Куна, побудована на теорії природничих наук, створила сейсмічні історіографічні зміни, які не були усвідомлені істориками бухгалтерського обліку, яких вони характеризують як “архівалістів (archivalists)” через їх незмінну віру в те, що історичні дані можуть бути об’єктивно перевірені [24, с. 52].

А. Сай та Т. Тінкер [24, с. 54] також стверджують, що революція Т.С. Куна була успішною серед вчених та істориків не бухгалтерів, і що базуючись на припущенні неефективної методології (історичні факти і принцип фальсифікації), історики бухгалтерського обліку знаходяться в нелегкій ситуації відносно її спростування. Триумф історії філософії спостерігався у всіх науках, окрім бухгалтерського обліку.

Автори наголошують на нагальній необхідності застосування методології Т.С. Куна в бухгалтерському обліку, що, на їх думку, дозволить показати “архівалістам” неспроможність застосування емпіричного методу дослідження для встановлення правди відносно існуючої облікової парадигми [24, с. 47].

Критиками поглядів А. Сая та Т. Тінкера виступили Т.Н. Тайсон, та Д. Олдройд, які в статті “Straw men and old saws – an evidence-based response to Sy & Tinker’s critique of accounting history” наголосили на суперечливих моментах в позиції вищезазначених авторів щодо розвитку досліджень в історії бухгалтерського обліку, зокрема, щодо застосування методології Т.С. Куна.

Основні напрями критики Т.Н. Тайсона та Д. Олдройда наступні:

1. Вони заперечують, що в історії бухгалтерського обліку застосовується лише “антикваріаністична” методологія дослідження, зазначаючи, що в діапазон сучасної методології включаються расові, культурні та теоретичні аспекти.

2. Дослідники піддають сумніву тезу, що застосування парадигмальної теорії Т.С. Куна дозволить усунути “архівалістичний” емпіризм, як нездатний до доказу парадигми, оскільки більшість істориків бухгалтерського обліку приймають суб’єктивність історичної правди, але це не означає, що правда не існує, чи що це взагалі непотрібно шукати, події відбуваються за певних причин, навіть якщо це і нещасний випадок [25, s. 10-11].

Т.Н. Тайсон та Д. Олдройд доходять кінцевого висновку, що взагалі не варто говорити про застосування теорії Т.С. Куна відносно історії бухгалтерського обліку, оскільки її застосування є нерозсудливим та незаконним.

На нашу думку застосування парадигмального методу Т.С. Куна в бухгалтерському обліку за підходами, які використовуються вітчизняними дослідниками є неправомірним, що було нами обґрунтовано в попередніх дослідженнях [7]. Тому питання “Яким чином і за яких обставин, завдяки якому процесу фундаментальні поняття бухгалтерського обліку змінюють одне одного?” залишається відкритим.

Необхідність застосування концепції НДП І. Лакатоса в бухгалтерському обліку. Для вирішення вищевказаного питання запропоновано використовувати концепцію “науково-дослідницьких програм” І. Лакатоса, оскільки в своєму розвитку бухгалтерський облік переважно розвивався раціонально та еволюційно, а не на основі некумулятивності і неспіввимірності – характеристиках парадигмального методу. Цей підхід успішно використовується в економічній теорії, соціології, політології, біології, психології, агентській теорії, теорії прийняття рішень тощо.

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

І. Лакатос є значною мірою продовжувачем і послідовником ідей К. Поппера, за яким наука – це процес “перманентної революції” а її рушійною силою є раціональна критика. За К. Поппером, зміна наукового знання є раціональною, чи, в крайньому випадку, може бути раціонально реконструйована. Однак у їх поглядах були певні розходження, наприклад, відносно місця і ролі філософії в раціональній реконструкції науки.

П. Фейєрбанд 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” [6, 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” [6, 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. 1.

Таблиця 1. Структурні елементи науково-дослідницької програми (узагальнено на основі [6])

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. Раціональне рішення полягає в тому, щоб не дозволити “спростуванням” переносити хибність на жорстке ядро до тих пір, доки підкріплений емпіричний зміст захисного поясу допоміжних гіпотез продовжує збільшуватись.
Позитивна евристика	Складається з ряду доводів, більш чи менш зрозумілих, і пропозицій, більш чи менш ймовірних, спрямованих на те, щоб змінити і розвивати 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).

Графічно структуру науково-дослідницької програми можна представити наступним чином (рис. 3):



Рис. 3. Структура науково-дослідницької програми за І. Лакатосом

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.

Науково-дослідницькі програми І. Лакатоса в бухгалтерському обліку. Зарубіжні вчені, які використовували методологію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса в бухгалтерському обліку (Т. Моук, Р.В. Маттессіч), виділяли позитивну і нормативну науково-дослідницьку програми. Т. Моук визначав позитивну теорію бухгалтерського обліку як прогресуючу програму, а Р.В. Маттессіч намагався довести прогресивність умовно-нормативної теорії бухгалтерського обліку.

В основу виділення науково-дослідницьких програм бухгалтерського обліку нами покладено вид запису, який є стрижневим елементом, і на основі якого відбувається відображення господарської діяльності підприємств. Види науково-дослідницьких програм бухгалтерського обліку в контексті цивілізаційного розвитку представлено в табл. 2.

Таблиця 2. Хронологія розвитку науково-дослідницьких програм бухгалтерського обліку за стадіями цивілізаційного розвитку².

Стадії цивілізаційного розвитку	Науково-дослідницькі програми бухгалтерського обліку			
	Проста (уніграфічна)	Диграфічна (подвійна)	Потрійна	Четвірна
Доцивілізаційна	Натуральна			
Доіндустріальна	Монетарна			
	Камеральна	Статична	Система Е. Джонса	Система Н. д'Анастасіо
	Константна			Система Дж. Чербоні
Індустріальна		Динамічна		Система І.П. Шмельова
			Система Ф.В. Єзерського	
	Система позабалансового обліку		Система Дж. Лероя	Система М. Мері
			Система Ю. Ідзірі	
Пост-індустріальна	СУІК³		Система Й. Грігга	
	Модель "REA"⁴			

² В таблиці умовно проведено розмежування між окремими версіями НДП бухгалтерського обліку, що пов'язано з неможливістю виділення чітких меж як стадій цивілізаційного розвитку, так і зникнення окремих версій НДП.

Науково-дослідницькі програми бухгалтерського обліку продовжують перебувати у прогресивному стані до тих пір, доки вони задовольняють існуючим вимогам, які висуваються до неї користувачами облікової інформації.

Історично для відображення фактів господарської діяльності першою використовувалась уніграфічна НДП бухгалтерського обліку. Однак наприкінці ХІХ ст. на території царської Росії почалась впроваджуватись подвійна НДП бухгалтерського обліку, що було пов'язано з регресом уніграфічної програми.

Регресивність уніграфічної НДП бухгалтерського обліку була загально визнаною в бухгалтерській спільноті в кінці ХІХ ст., про що свідчать слова Ф. Фреге “Давно вже визнано всіма свідомими особами, що з застосовуваних на практиці простої та подвійної бухгалтерії, лише остання представляє дійсно корисний і наглядний огляд наших майнових відносин і гарантію проти помилок” [17, с. 283]. Про це також зазначав у 1876 р. С.Ф. Іванов “Подвійна бухгалтерія ... досягла можливості показати, за бажанням у будь-який час всі видозміни, які стались з майном, чи весь хід будь-якої операції, а разом із тим, знайти і виправити помилку, якщо вона станеться при здійсненні записів. Цих властивостей проста бухгалтерія позбавлена повністю, а тому при досить складних торгових справах чи обширних вона з користю використана бути не може” [3, с. 7-8].

На сучасному етапі в національній системі бухгалтерського обліку використовується синтез диграфічної та уніграфічної НДП бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що хоча в законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” в ст. 9 п. 3 і зазначено про те, що “інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку” [2], однак в Плані рахунків бухгалтерського обліку, затвердженому відповідним Наказом [12], виділяється окремий “Клас 0. Позабалансові рахунки”. А вже в Інструкції про застосування плану рахунків зазначено, що “бухгалтерський облік на таких рахунках ведеться за простою системою” [4].

³ СУІК – Системи управління інтелектуальним капіталом, до яких відносяться “Balanced ScoreCard” (1992), “Intangible Asset Monitor” (1994), “Knowledge Audit Cycle” (2001), “Value Chain Scoreboard™” (2002); “Meritum guidelines” (2002), “IC Rating™” (2002), “Danish guidelines” (2003), “Topplinjen/Business IQ” (2004), в їх основу покладено методи підрахунку балів (Scorecard methods).

⁴ “REA” – модель бухгалтерського обліку, сформульована у 1982 р. У. МакКарті, яка не передбачає застосування подвійного запису. В її назві покладено акронім слів “economic Resources” – економічні ресурси, “economic Events” – економічні події, та “economic Agents” – економічні агенти.

Відповідно за чинним законодавством застосовується як диграфічна, так і уніграфічна НДП бухгалтерського обліку. Основу сучасної НСБО складає диграфічна програма, що підтверджує Л.А. Руйс: “в сучасній літературі термін “бухгалтерський облік” першочергово передбачає облік, що ґрунтується на методології подвійного запису, тому між ними якби ставиться знак рівності” [15, с. 7].

Диграфічна (подвійна) науково-дослідницька програма бухгалтерського обліку. Гіпотетичну модель структури подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку, на основі моделі І. Лакатоса, яка складається з ядра, негативної евристики, захисного поясу і позитивної евристики представлено в табл. 3 і табл. 4.

Таблиця 3. Багаторівнева структура жорсткого ядра подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку

Жорстке ядро науково-дослідницької програми		
<i>Онтологічні елементи подвійної НДП бухгалтерського обліку</i>		
Рахунки	Подвійний запис	Баланс
<i>Процедурні елементи жорсткого ядра НДП, що забезпечують метрифікацію (ідентифікацію і фіксацію) явища</i>		
Інвентаризація	Документування	
Негативна евристика – правила, що визначають жорстке ядро науково-дослідницької програми		
<i>Загальносистемні умови метрифікації явища</i>		
Періодичність	Відокремленість підприємства	Універсальний (грошовий) вимірник

Жорстке ядро програми складається з елементів (рахунки, подвійний запис, баланс, інвентаризація, документування), які зберігаються без змін у всіх теоріях науково-дослідницької програми. Вони є фундаментальними припущеннями і приймаються за умовно неспростовні, тобто існування подвійної НДП бухгалтерського обліку без них є неможливим. Внаслідок цього дослідницькій програмі притаманний певний догматизм або конвенціоналізм, який забезпечує більш повне розуміння сили та переваг конкретної теорії. Хоча деякі автори зазначають [10, с. 100], що саме конвенційність обліку робить цю дисципліну набором правил, які не завжди співвідносяться з дійсністю.

Негативна евристика є сукупністю правил, які забороняють перебудовувати жорстке ядро навіть при появі контрприкладів чи аномалій, вони говорять про заборони і про шляхи, яких потрібно уникати. Негативна евристика складається з правил метрифікації предмету НДП бухгалтерського обліку в трьох вимірах: *рух, час і простір*.

Для ідентифікації предмету НДП бухгалтерського обліку в русі запропоновано використовувати поняття енергії, як загальної кількісної міри різних форм зміни матерії чи взаємодії матеріальних об'єктів [11, с. 133]. За твердженням П.Г. Кузнецова та ін. між енергетичними та вартісними показниками існує нелінійний зв'язок [5, с. 262-263]. Вартість же об'єкта виражається через його ціну у грошовому вираженні. Відповідно грошовий вимірник, хоча і нелінійно, виступає мірою форми руху, зокрема, господарських операцій підприємства⁵.

Для ідентифікації предмету НДП бухгалтерського обліку у просторі використовується принцип відокремленості підприємства, який визначає межі співіснування з іншими об'єктами, місце предмету обліку серед інших об'єктів.

Для ідентифікації предмету НДП бухгалтерського обліку в часі використовується принцип періодичності, який визначає проміжок часу між початком і кінцем процесу, що є його стандартною одиницею. Згідно закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" ст. 13 п. 1, такою одиницею є квартал і рік.

Саме принцип періодичності, використовуваний в обліку, забезпечує можливість визначити результативність господарського процесу та створює передумови для проведення економічного аналізу. Вищенаведена теза підтверджується застосуванням енерго-ентропійного підходу до бухгалтерського обліку, основа якого полягає в тому, що зміни у системі підприємства, які відображає система бухгалтерського обліку, завжди супроводжуються тими чи іншими змінами капіталу (енергії) і збитків/прибутків (ентропії – вимивання капіталу). Так, за словами С. Подолинського [14, с. 55] "для того, щоб правильно судити про кількість одержаної роботи і затраченого тепла, треба, щоб у машині здійснювався круговий цикл перетворень тепла в роботу і, навпаки, роботи в тепло, бо інакше не можна точно оцінити кількість тепла, що міститься в одержаній роботі. Це Карно називає циклом операцій або коловим процесом. На його думку встановити співвідношення між одержаною роботою і теплом, затраченим на виконання роботи, можна лише тоді, коли цикл замкнеться".

⁵ Дослідниками пропонуються й інші вимірники у якості універсального. Г. Емерсон пропонував використовувати 1 кінську силу, П.Г. Кузнецов та ін. – кіловат, Дж. Сорос – одиницю, що базуватиметься на нафті.

Таблиця 4. Багаторівнева структура захисного поясу подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку

Захисний пояс науково-дослідницької програми			
Форми звітності		Методи оцінки об'єктів та системи калькулювання	
Позитивна евристика – елементи, що модифікують, уточнюють “спростований” захисний пояс			
<i>Фундаментальні положення складання фінансової звітності</i>		<i>Основоположні принципи оцінки об'єктів</i>	
Принцип нарахування	Принцип повного висвітлення	Історичної собівартості	Консерватизму (обачності)
<i>Якісні характеристики фінансової звітності</i>		Безперервності діяльності	Превалювання сутності над формою
Зрозумілість	Цінність для прийняття рішень	Послідовності	
Зіставність	Постійність		

Захисний пояс утворюють допоміжні гіпотези, які слід переробити чи повністю замінити, якщо це потрібно для забезпечення прогресивності існуючої програми бухгалтерського обліку.

Прикладом реакції дослідників, як вітчизняних, так і зарубіжних, на необхідність забезпечення відповідності бухгалтерського обліку потребам користувачів, є виконання в останні роки докторських дисертацій по удосконаленню захисного поясу сучасної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку (українські – Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення (2004), Словінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України (2007), Костюченко В.М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці⁶ (2008); російські – Соколов В.Я. Теоретичні начала подвійної бухгалтерії⁷ (2007), Чайковська Л.О. Сучасні концепції бухгалтерського обліку (теорія і методологія) (2007), Туякова З.С. Методологія і організація вартісного вимірювання капіталу в бухгалтерському обліку (2008), Парушина Н.В. Системне представлення бухгалтерської звітності (2008), Агеева О.А. Методологія забезпечення єдності бухгалтерського обліку та звітності (2008) та ін.).

Подібного підходу до аналізу методів бухгалтерського обліку (на основі якого виділено НДП в табл. 2) дотримувався В.Д. Соколов [9, с. 177], який не відносив подвійний запис до елементів методу бухгалтерського обліку.

⁶ В роботі широко висвітлюються питання консолідації фінансових звітів.

⁷ Більша частина дисертації В.Я. Соколова, не зважаючи на назву, присвячена удосконаленню оцінки в бухгалтерському обліку.

Це було пов'язано з тим, що досить тривалий час використовувалась уніграфічна система обліку. А основними методами, які можуть використовуватись в кожній з виділених нами науково-дослідницьких програм, за В.Д. Соколовим, є інвентаризація, рахунки та баланс.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. В наш час деякі дослідники (Е. Брукінг, В.В. Бурцев, С.Ф. Голов, С.А. Діпіаза, Р.Д. Екклз, М.Ю. Медведєв, Б. Райан, Г. Я. ван Тееффелен Р.А. Хауелл, Яремко І.Й. та ін.) “атакують” бухгалтерський облік, зазначаючи про необхідність заміни існуючої подвійної системи, перебудови його концептуальних основ, переважно не пропонуючи жодної альтернативи.

В дослідженні висунута гіпотеза про необґрунтованість заміни фундаментальних основ бухгалтерського обліку. Для забезпечення прогресивності бухгалтерського обліку запропоновано замінити окремі “складові”, які потребують адекватних змін відносно нових потреб користувачів, нових моделей прийняття рішень, появи нових об'єктів обліку.

2. Для дослідження системи обліку, на відміну від широко використовуваного парадигмального методу наукових змін, який, на нашу думку недоцільно використовувати в бухгалтерському обліку, запропоновано використовувати метод науково-дослідницьких програм І. Лакатоса.

3. В основу виділення науково-дослідницьких програм бухгалтерського обліку покладено вид запису, як стрижневий елемент на основі, якого відбувається відображення господарської діяльності підприємств. Це дозволило виділити одинарну, подвійну, потрійну і четверну науково-дослідницькі програми бухгалтерського обліку.

4. Оскільки основу сучасної НСБО складає подвійна програма бухгалтерського обліку нами проведено її аналіз і виділено жорстке ядро з позитивною евристикою, захисний пояс з негативною евристикою. Застосування методології науково-дослідницьких програм дозволяє встановити, що у випадку появи аномалій і контрприкладів слід змінювати захисний пояс (форми звітності і методи оцінки та системи калькулювання), а не жорстке ядро (рахунки, подвійний запис, баланс, документування, інвентаризація) подвійної програми.

Вищенаведене дозволяє констатувати, що існуючі критичні заяви відносно необхідності заміни подвійного бухгалтерського обліку на іншу систему є недоречними, доки удосконалення елементів захисного поясу подвійної програми дозволить генерувати інформацію, необхідну її користувачам.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Венцовский Л.Э.* Философские проблемы развития науки. Современные исследования. 70-е годы. – М.: “Наука”, 1982. – 190 с.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (із змінами, внесеними згідно із Законом N 3422-IV (3422-15) від 09.02.2006).
3. *Иванов С.Ф.* Общепонятная двойная бухгалтерия. – М., 1872.
4. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
5. *Кузнецов О.Л., Кузнецов П.Г., Большаков Б.Е.* Система Природа-Общество-Человек. Устойчивое развитие // www.pobisk.narod.ru.
6. *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.
7. *Легенчук С.Ф.* Розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмального методу Т.С. Куна: особливості та традиції національної облікової школи // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Випуск 240: В 5 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – С. 503-513.
8. *Легенчук С.Ф.* Розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмального методу Т.С. Куна: зарубіжний досвід // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 2. – С. 87-100.
9. *Малюга Н.М., Давидюк Т.В.* Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. – Житомир.: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.
10. *Медведев М.Ю.* Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: “Дело и Сервис”, 2001 – 752 с.
11. *Мельник Л.Г.* Фундаментальные основы развития. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2003. – 288 с.
12. Наказ “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування” N 291 від 30.11.99 р. (Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів N 353 (z0225-08) від 05.03.2008).
13. *Петрук О.М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. – Автореф. дис... д.е.н. – К., 2006. – 32 с.
14. *Подолінський С.* Вибрані праці. – Луцьк, Інститут фундаментальних досліджень, 2004. – 152 с.

15. Руис Л.А. Возникновение двойной записи в учетных регистрах XIII-XV вв. и ее первые описания. Автореф. дис... к.э.н. – СПб., 2008. – 26 с.
16. Фейербанд П. Против методологического принуждения: Очерки анархистской теории познания. Благовещенск: БГК им. Бодуэна де Куртенэ, 1998.
17. Фреге Ф. Упрощение и облегчение двойной бухгалтерии путем механических вспомогательных средств // Счетоводство. – 1894. – № 21. – С. 283.
18. Foss N.J. The New Growth Theory: Some Intellectual Growth Accounting // DRUID conference, Snekkersten. – 1997, January 8-10. – P. 1-19.
19. Kabir Md Humayun. Positive Accounting Theory and Science: A Comparison. – Auckland, Auckland University of Technology. – 2007. – № 4. – 24 p.
20. Laughlin R.C. On the nature of accounting methodology // Journal of Business Finance & Accounting. – 1981. – Vol. 8., Num 3. – P. 329-351.
21. Mattessich R.V. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science. – London: Quorum Books, 1995. – 256 p.
22. Mouck T. Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme // Accounting and Business Research. – 1990. – Vol. 20, No. 79. – P. 231-239.
23. Quattrone P. Beyond dualisms in accounting research: towards a trans-disciplinary perspective. – Manchester: Manchester School of Accounting and Finance, 1997. – 44 p.
24. Sy A., Tinker T. Archival Research and the Lost Worlds of Accounting // Accounting History. – 2005. – Vol. 10, No. 1, March. – P. 47-70.
25. Tyson T.N. Oldroyd D. Straw men and old saws – an evidence-based response to Sy & Tinker’s critique of accounting history // Accounting Historians Journal. – 2007. – Jun 01. – P. 1-27.