

*Сергій Івахненко, д.е.н.,  
професор Національного  
університету «Києво-  
Могилянська академія»*

*Алла Георгіаді, PhD, EdD,  
заслужений професор  
Університету Св.Томаса,  
Міннесота, США*

## **ФІЛОСОВСЬКО-СВІТОГЛЯДНІ ОСНОВИ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ В ОБЛІКУ ТА АУДИТІ: АНГЛОМОВНИЙ СВІТ**

*Однією із головних змін, що сталися в світовій науці вже давно і яку зараз можна лише констатувати, полягає в тому, що вона стала англомовною. До цього 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 вчений 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, зазначимо лише одне. Сучасні наукові дослідження в розвинутих країнах здійснюються насамперед в університетах; відповідно до рейтингу, складеному британським Times Higher Education Supplement (<http://www.timeshighereducation.co.uk>), в 2011-2012 р. серед 200 кращих вищих навчальних закладів світу фігурують 75 університетів з США, 32 з Великобританії, 10 з Австралії, 9 з Канади. Якщо ж сюди 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 ж 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 та талановитих вчених, достатньо лише почати друкувати статті англійською та публікувати їх у світових журналах<sup>1</sup>. Однак, провідні реферовані журнали використовують принцип сліпого рецензування (peer review) статей фахівцями з тематики. Відповідно, неминучим є прийняття правил, стандартів та підходів, які прийняті як редакціями видань, так і панують у світовій науковій спільноті.*

*Але під час спілкування українських науковців із зарубіжними з'ясувалося, що при обговоренні проблем здійснення наукових досліджень взаємне розуміння*

---

<sup>1</sup> До того ж, одною з вимог Болонського процесу є наявність у здобувачів наукового ступеня хоча б однієї, а бажано до трьох статей у міжнародних виданнях [5].

практично відсутнє. Доходить до того, що неможливо навіть з'ясувати якісь подібні чи відмінні речі. Виявилось, що навіть базові теоретичні, та й більше – світоглядні, філософські засади здійснення наукових досліджень (у тому числі й в галузі бізнесу, фінансів, бухгалтерського обліку, аудиту) у англomовному світі докорінним чином відрізняються від вітчизняної практики. Ознайомити українських науковців із деякими сучасними світовими концептуальними принципами та підходами до наукових досліджень в англomовному середовищі й покликана ця стаття.

Одразу зазначимо, що розходження між тим, як розуміють концептуально, методологічно та методично наукові дослідження в галузі економіки, бізнесу загалом та в бухгалтерському обліку зокрема в розвинутих країнах та в Україні настільки ґрунтовні, що охопити їх у одній статті неможливо. Якщо ж зупинитися на суто формальних ознаках, на зачіпаючи концептуальні, то це може бути не сприйнято науковцями, які достатньо ґрунтовно здійснюють наукові дослідження в Україні, але із використанням зовсім інших філософсько-теоретичних засад.

Варто з'ясувати, що ж 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.

Загалом, єдиного, узгодженого уявлення про теорію в галузі бухгалтерського обліку та аудиту в Україні немає. Щоб у цьому пересвідчитися, варто переглянути теоретичні розділи монографій або дисертацій з бухгалтерського обліку (контролю, аудиту), що були опубліковані за десять років. Недарма проф. С.В. Свірко, наприклад, зазначає потребу у чіткому розумінні українськими науковцями таких питань науки про бухгалтерський облік, як «методологія», «теорія», «методика» та «практика», «організація», якими оперують при проведенні дослідження [8].

Зарубіжні вчені – теоретики науки, описуючи систему базових теоретичних засад певної науки наразі застосовують термін «парадигма», введений до наукового вжитку американським філософом Т. Куном. Він визначав це ключове поняття як все те спільне, що складає постійний зміст науки [15]. Парадигма походить від грецького *παράδειγμα* – приклад, зразок. («Парадигма» визначається як [1, с.884]: 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.) 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 вчених та українських вчених є абсолютно різними.

Підхід, який характерний для багатьох українських вчених в галузі бухгалтерського обліку і контролю, передбачає першочергове виділення таких понять, як предмет (з поділом на об'єкти), завдання, функції, класифікацію. Як зазначає проф. Н.Г. Виговська, «В сучасних умовах загально визнаною є позиція, що для розвитку, удосконалення будь-якої науки необхідне чітке формулювання її предмету, методів, видів та форм» [2, с.79]. Проф. О.М. Петрук також зазначає: «Правильно сформулювати визначення предмету науки – означає розв'язати питання про його місце серед інших економічних наук» [6, с. 89]. І дійсно, у ґрунтовному підручнику з філософії науки російського автора В.П. Кохановського наводяться чотири основні необхідні компоненти наукового пізнання: суб'єкт, об'єкт (предмет, предметна область), система методів та прийомів, специфічна для цих методів та прийомів мова [4, с. 31].

Однак у зарубіжних науковців з бухгалтерського обліку та аудиту превалює принципово інший погляд на те, що саме повинно складати основні концептуальні положення теорії. Так, відомий американський теоретик в галузі обліку та аудиту Ч. Шандл пише [18, с.xiv]: «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*)».

Розглянемо ці компоненти теорії. Постулати – це необхідні базові твердження. Вони є фундаментальними поняттями, або допущеннями, які повинні бути прийняті без доведення. Теореми – це твердження, які можуть бути пояснені за допомогою постулатів. Структура пояснює частини та їх взаємозв'язок в дисципліні (модель концепцій). Принципи – це узгодження (*conventions*), які зазвичай 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 в певній дисципліні. Вони формуються в суспільстві різними соціальними силами, вони 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, втім, що наведене розуміння теорії Ч. Шандлом стосується насамперед засад здійснення практичної діяльності в галузі обліку та аудиту. Автор сучасного посібника з наукових досліджень в 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 декількох гіпотез»<sup>2</sup> [19, с.33]!

Вважаємо, що це протиріччя (а фактично, докорінну відмінність) між вітчизняним та 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 розвивалась в Україні до 1991 року, своїм філософським підґрунтям (що традиційно й для інших галузей української економічної науки) має в теоретичному аспекті діалектичний підхід, який бере свій початок з праць німецьких філософів Георга Гегеля, Іммануїла Канта, а ще раніше – з праць французького мислителя Рене Декарта (надбання якого широко використовує при формуванні теорії аудиту, наприклад, проф. Г.М. Давидов [3]). Зазначимо також, що праці І. Канта, Ф. Енгельса, К.Маркса, а тим більше В. Леніна, Й. Сталіна («діалектичний матеріалізм»<sup>3</sup>) закордоном відомі здебільшого лише фахівцям з філософії і не розглядаються як основа наукового методу в інших науках, принаймні в англomовному середовищі.

Натомість сучасні зарубіжні вчені з аудиту переважно базують свої дослідження 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 Огюст 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 вчення про сутність явищ, про їх засади і причини повинна бути усунена, а її місце має посісти позитивістська філософія [4, с.77].

---

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

<sup>3</sup> На окрему згадку заслуговує використання українськими науковцями положень діалектичного матеріалізму як фактично єдиної методологічної бази для своїх досліджень. І дійсно, якщо подивитися на методи, зазначені в багатьох авторефератах, знайдемо там положення «діалектичної логіки». А хто ж запровадив діалектичний матеріалізм? Відповідь – Й. Сталін [9].

Зарубіжні науковці, отже, взагалі не розглядають питання, пов'язані з виділенням суб'єкта, предмета та об'єкта в галузі дослідження. Натомість, те, що стосується «соціальних» (суспільних) наук – до яких зарубіжні автори відносять як економіку (*economics*), так і менеджмент, бухгалтерський облік, фінанси) – зарубіжними науковцями завжди розглядається насамперед з точки зору суб'єктивного, людського, поведінського фактору, а не як щось об'єктивно існуюче безвідносно до діяльності конкретних зайнятих в діяльності фахівців<sup>4</sup>.

Так, професор Рутгерського університету (США) П. Жілетт [13] виділяє наступну концептуальну парадигму положень філософії суспільних наук (*social science*), які використовуються в аудиті – загалом 5. 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 закордонного науковця моментом при вивченні українських наукових праць з обліку та аудиту є відсутність, як правило, в українських наукових працях (зокрема дисертаціях та авторефератах, а також статтях) чітко сформульованої наукової гіпотези – як певної тези, що під час наукового дослідження повинна бути перевірена та підтверджена (або ж 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 у перевірці практикою, але з іншого – принципову можливість наукового спростування теорії – так звану «фальсифікованість» (за австрійським та британським філософом К. Поппером [17]). Це означає, що будь-яке твердження, яке не може бути в принципі перевірене, не повинне розглядається як наукове. Це, в тому числі, вимагає й повного розкриття науковцем своїх методик дослідження для того, щоб таке дослідження могло бути перевірене/відтворене іншими науковцями.

### *3. Принцип зміни парадигм наукового знання.*

---

<sup>4</sup> Цікаво, що окремі зарубіжні філософи йдуть ще 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, с. 24].

Принцип зміни парадигм наукового знання за американським фізиком та філософом Т. Куном [15], говорить, що наше сприйняття інформації визначається тією науковою теорією, яку ми сповідуємо. Фактично, цей принцип (разом із положенням № 5, що наведене нижче) стверджує принципову суб'єктивність будь-якого наукового знання, а не лише в галузі бухгалтерського обліку та аудиту.

#### *4. Принцип непорівнюваності теорій.*

Відомий в соціології принцип непорівнюваності теорій (*incommensurability* – іще можна перекласти як «неспівмірність») загалом стверджує таке відношення між науковими теоріями, в яких їх судження та зміст в цілому не можуть порівнюватися безпосередньо. Хоча австрійський та американський філософ П. Фейерабенд в одній з своїх робіт взагалі заперечує наявність одного-єдиного універсального наукового методу пізнання [11], але на загал застосування цього принципу засвідчує, що з точки зору зарубіжного науковця багато положень наукової новизни в українських дисертаціях з бухгалтерського обліку позбавлені сенсу. Це найбільш наочно стосується випадків, коли в дисертації, наприклад, модифікується теорія шляхом введення нових термінів – оскільки навіть введення одного нового терміну призводить до появи нової теорії, власної окремої парадигми наукового знання (що описана в конкретній дисертації), і яку, отже, не зовсім коректно порівнювати із існуючими. Яскравим прикладом може бути одночасне застосування, наприклад, термінів «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 та американським філософом В. Квейном) констатує, що не буває незалежних практичних експериментів, оскільки вчений завжди є прибічником якоїсь певної теорії [14]. 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 б пак звичними, прийнятними особисто для нього теоріями) дослідника.

З точки зору зарубіжного дослідника з бухгалтерського обліку, отже, одними з ключових вимог до дослідження (окрім, звичайно, його актуальності) є формулювання дослідницького питання (гіпотези), вибір належного дослідницького методу [19, с.8-10], перевірка результатів дослідження (при цьому окремо виділяється питання належної вибірки даних для дослідження).

Одразу зазначимо, що питання підходів зарубіжних авторів до методології та методів наукового дослідження – тема дуже велика і заслуговує на висвітлення в окремих публікаціях. Але й наведеного матеріалу, вважаємо, досить, щоб показати вражаючу відмінність щодо найсуттєвіших, ідеологічно-змістовних засад наукових досліджень в Україні та закордоном.

Чому ж концептуальні засади наукових досліджень закордоном та в Україні настільки відрізняються? Можемо лише висловити власні припущення з цього приводу. Пошук в базі даних авторефератів в 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. з 3195 записів в розділі «Філософія. Психологія» ми знайшли лише одну, де в назві дисертації присутній термін «позитивізм» [7]. 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 ж, якщо глибше – класичної німецької) філософії<sup>5</sup>, то в зарубіжних джерелах марксистський підхід є лише одним із епістемологічних підходів, складовою так званої «критичної теорії», покликаною якої є допомогти людям зрозуміти себе, але головне – позбавити людей «помилкових» переконань [10]. При цьому «критична теорія» разом із постпозитивізмом та інтерпретивізмом належать до онтології соціального конструктивізму. Але 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!

Підсумовуючи вищенаведені спостереження, можна зробити наступні висновки, які, вважаємо, можуть бути використані і в якості певних порад українським науковцям, які хотіли б проводити дослідження в руслі світових тенденцій.

**Висновки.** В працях зарубіжних вчених 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 здійснюється людьми, цей підхід є доречним завдяки своїй більш гуманістичній спрямованості, а також тому, що бухгалтерський облік та аудит, а також наукові дослідження завжди

---

<sup>5</sup> Ми не наводимо конкретних прізвищ чи наукових праць. Перелік міг би зайняти місце, більше ніж сама ця публікація. Зрештою, праці С.В. Івахненкова також можна сюди віднести. – прим. авт.

здійснюються людиною – фахівцем. Саме тому надзвичайна увага в закордонних дослідженнях приділяється соціологічним опитуванням практиків та вивченню їх ставлення до найважливіших професійних проблем, актуальних в певний час. У вітчизняних наукових дослідженнях слід більше уваги звертати на цей аспект.

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

## Література

1. 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.
2. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Монографія] / Виговська Н.Г.— Житомир: ЖДТУ, 2008. — 532 с.
3. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика [Монографія] / Давидов Г.М. — Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД». — 2006. — 324 с.
4. Кохановский В. П. Философия и методология науки: Учебник для высших учебных заведений. — Ростов н/Д.: Феникс, 1999. — 576 с.
5. Морозюк Ю. Михайло Винницький: «З дипломом Кембриджа чи Сорбонни в Україні ви ніхто!» Чому? // День, №81, 13 травня 2008.
6. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [Монографія]. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 420 с.
7. Рошкулець Р.Г. Потенціал метафізики в постпозитивістській філософії науки: Автореф. дис... канд. філософ. наук: 09.00.09 [Електронний ресурс] / Р.Г. Рошкулець; Чернів. нац. ун-т ім. Ю.Федьковича. — Чернівці, 2006. — 20 с.
8. Свірко С.В. Проблеми ідентифікації змістовного наповнення відправних положень бухгалтерського обліку в дисертаційних роботах вчених



- України // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – 2009. Вип.13. – С.289–297.
9. Сталин И.В. О диалектическом и историческом материализме. - М.: Госполитиздат, 1950. – 88 с.
- 10.Conbere, John; Neorhiadi, Alla. *Research Terminology in the Social Sciences*. – University of St. Thomas. June, 2008.
- 11.Feyerabend P.K. *Against Method. Outline of an anarchistic theory of knowledge*. London, 1975. – 339 p.
- 12.Franklin, James. *The Formal Sciences Discover The Philosophers' Stone // Studies in History and Philosophy of Science*. – 1994. – Vol. 25, No. 4. – Pp. 513–533.
- 13.Gillett, Peter R. *Current Topics in Auditing*. Fall 2000. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.rci.rutgers.edu/~gillett/courses/fall00/aud/slides/class1.pdf>.
- 14.Gillies, Donald. *The Duhem Thesis and the Quine Thesis // in Martin Curd and J.A. Cover ed. Philosophy of Science: The Central Issues*. – New York: Norton, 1998. – Pp. 302–319.
- 15.Kuhn, T.S. *The Structure of Scientific Revolutions*. – Chicago: University of Chicago Press, 1962. – 226 p.
- 16.Ockam, W. *Philosophical Writings // A Selection Edited and Translated by Philotheus Boehner*. (Original edition, London: Thomas Nelson, 1957) – Rev. ed. Indianapolis, Ind.: Hackett, 1990. – 167 p.
- 17.Popper K.R. *Conjectures and Refutations. The Growth of Scientific Knowledge*. – New York: Routledge, 2002. – 582 p.
- 18.Schandl, Charles W. *Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgment*. – Houston: Scholars Book Co., 1978. – 220 p.
- 19.Smith, Malcolm. *Research methods in accounting*. 2nd ed. – SAGE publications ltd., 2011. – 240 p.