

2.3. ОТ ПАРАДИГМ Т.С. КУНА – К НАУЧНО-ИССЛЕ- ДОВАТЕЛЬСКИМ ПРОГРАММАМ И. ЛАКАТОСА: ОТЕЧЕСТВЕННЫЕ ОСОБЕННОСТИ И ПЕРСПЕК- ТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ КОНЦЕПЦИЙ ФИЛОСОФИИ НАУКИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Легенчук С.Ф., к.э.н.,
доцент кафедры анализа и статистики

*Житомирский государственный
технологический университет*

Проведен анализ использования парадигмального метода Т.С. Куна в бухгалтерском учете. Обосновано нецелесообразность использования отдельных парадигмальных классификаций в учете. Предложено использовать в бухгалтерском учете модель научных изменений И. Лакатоса, раскрыто ее сущность и структуру. Обосновано понятие «научно-исследовательская программа» в бухгалтерском учете. Обосновано и выделено составляющие научно-исследовательской программы.

ВВЕДЕНИЕ

Постепенный переход к постиндустриальной экономике обуславливает необходимость формирования учеными прогнозов развития и возможных изменений в системе бухгалтерского учета. Выполнение поставленной задачи можно осуществлять, используя различные методологии научных изменений, находящиеся в арсенале философии науки. Одним из таких способов является парадигмальный метод Т.С. Куна, который осуществляется в рамках и на основе существующих теорий, понятий и представлений, являющихся сформированными концептуальными структурами. На основе этих компонентов формулируются применяемые подходы и методы, объясняются вновь открытые явления.

Современные ученые достаточно широко используют методологию Т.С. Куна, в результате чего возникают парадигмы бухгалтерского учета. Однако большинство ученых имеют различные взгляды относительно понятия «парадигма бухгалтерского учета», а некоторые используют это понятие без указания названия парадигмы и критерия ее выделения. По нашему мнению, применение этого понятия в бухгалтерском учете не всегда преследует решение определенных проблем, а продиктовано модой на употребление термина «парадигма бухгалтерского учета» для обозначения любых изменений в пределах национальной системы бухгалтерского учета.

Вышеуказанное обуславливает необходимость обобщения существующих подходов относительно целесообразности и возможности применения парадигмального метода Т.С. Куна, как одной из моделей научных изменений в бухгалтерском учете.

ПАРАДИГМАЛЬНЫЙ ПОДХОД К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ В ТРУДАХ УЧЕНЫХ СОВЕТСКОЙ ШКОЛЫ («СОВЕТСКИЙ» ПОДХОД)

Впервые в Советском Союзе понятие «парадигма бухгалтерского учета» было предложено проф. Я.В. Соколовым в работе «История развития бухгалтерского учета» (1985), где выделено три парадигмы бухгалтерского учета: униграфическая, камеральная и диграфическая [9, с. 40-44].

Вышеприведенная классификация сыграла значительную роль в применении концепции парадигм Т.С. Куна в бухгалтерском учете учеными советской школы. Из проанализированной нами литературы подавляющее большинство ученых применяет ее в качестве «заданного параметра» (В.Д. Андреев, В.В. Ковалев, О.И. Кольвах) или используют ее в качестве основы, раскрывают ее детализированные составляющие (Т.О. Терентьева, Н.М. Малюга), выделяют новую парадигму (Н.М. Малюга). Такая парадигмальная классификация также используется в учебных пособиях и учебниках (Т.В. Бобровская, З.В. Кирьянова, Е.А. Мизиковский и др.) и программах-минимумах кандидатского экзамена по специальности «Бухгалтерский учет, статистика» в Российской Федерации.

Униграфическая парадигма, или простая бухгалтерия, базируется на идеях учетного натурализма, когда в системе учета какие-нибудь факты хозяйственной жизни отражаются в тех единицах измерения, какие свойственны этим фактам. В основе простой бухгалтерии был инвентарный учет, что предусматривало фиксацию остатков ценностей с последующим составлением инвентарей, описаний, на основе которых и вычислялся в дальнейшем финансовый результат хозяйственных операций [4, с. 137].

Камеральная парадигма характеризуется тем, что основным объектом учета в ней были кассовые операции. Она использовалась параллельно с униграфической и диграфической. Отличительной ее характеристикой была возможность отражения будущих фактов хозяйственной деятельности, относительно которых появлялась информация.

Диграфическая парадигма (двойная бухгалтерия) вытеснила своих конкурентов и на протяжении многих десятилетий является преобладающей информационной системой, обеспечивающей получение достоверных ведомостей о хозяйственной деятельности экономических субъектов. За свою историю диграфическая парадигма подвергалась нападкам и критике как со стороны теоретиков, так и практиков бухгалтерского учета.

Проф. В.В. Ковалев выделяет три основных направления критических выступлений против диграфической парадигмы:

- отсутствие теоретических концепций двойной бухгалтерии в работах Л. Пачоли и других популяризаторов новой системы в XV-XIX в.;
- сомнительный характер процедурной стороны диграфической бухгалтерии;
- сомнительность применения двойной бухгалтерии к отдельным отраслям и сферам хозяйственной деятельности [4, с. 138].

Такой же точки зрения относительно выделения парадигм придерживается В.Д. Андреев [1, с. 27], который пишет, что при изучении какой-нибудь науки, в том числе и бухгалтерского учета, выходят из парадигм, которые изменяют друг друга. Они могут существовать последовательно или параллельно. При изучении бухгалтерского учета мы встречаем как бы единственную парадигму до XIII в., времени расцвета схоластики и первых ростков научной мысли. В этот период были созданы такие приемы, как счета, инвентаризация, что их регистрировала, контокоррент и смета. В XIV-XV в. наблюдается существование трех парадигм:

- униграфической;
- диграфической;
- камеральной.

Наиболее тщательный анализ применения такого парадигмального подхода провела проф. Н.М. Малюга в работе «Бухгалтерский учет в Украине: теория и методология, перспективы развития» (2005) (табл. 1).

Таблица 1

**УЧЕТНЫЕ ПАРАДИГМЫ,
ВЫДЕЛЕННЫЕ Н.М. МАЛЮГОЙ
(СФОРМИРОВАНО НА ОСНОВЕ [6, с. 332-343])**

Парадигмы	Цель / задание учета	Техника учета	Объекты учета
Простая натуральная	Контроль за сохранностью ценностей и обеспечение быстрого получения информации	Простой подсчет предметов и явлений	Материальные объекты и расчеты
Камеральная	Фиксация доходов и расходов, контроль за выполнением плана доходов и расходов	Простой подсчет, двойная запись	Материальные объекты и расчеты, касса, бюджет
Простая монетарная	Учет имущества, его состояния и движения натуральных ценностей	Простая запись	Материальные объекты и расчеты, результаты использования имущества хозяйства
Двойная статическая	Учет имущества	Двойная запись	Имущество, неимущественные активы, обязательства, дебиторская и кредиторская задолженность, уставный капитал, амортизация
Двойная динамическая	Определение эффективности коммерческой деятельности, финансового результата деятельности	Прием перманентной инвентаризации (оценка по себестоимости)	Активы, капитал, обязательства
Двойная информационная динамика	Предоставление информации заинтересованным пользователям	Широкое применение информационных технологий	Активы, капитал, обязательства, интеллектуальный капитал, природно-ресурсный потенциал, информация

Детально проанализировав каждую из выделенных парадигм, проф. Н.М. Малюгой предложено новую парадигму бухгалтерского учета – «двойную информационную динамику» – на основе учета тенденций развития экономики, современных информационно-компьютерных технологий. Предложенная парадигма может использоваться в качестве примера для построения стратегической концепции развития бухгалтерского учета в контексте перехода экономики в постиндустриальную стадию.

ФОРМАЦИОННЫЙ ПОДХОД КАК ОСНОВА ДЛЯ ВЫДЕЛЕНИЯ ПАРАДИГМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Можно выделить отдельную группу исследователей, которая выделяет переход к новой парадигме бухгалтерского учета в связи с формированием рыночной системы бухгалтерского учета.

Так, проф. Ф.Ф. Бутынец подчеркивает необходимость формирования новой парадигмы учета и отчетности [2, с. 22]. Проф. М.С. Пушкарь [7, с. 47-48] пишет, что учет как элемент культуры нельзя изучать на основе

какой-то одной вневременной парадигмы, поскольку интерпретация его значений оперирует уникальными особенностями каждой культурной эпохи и уточняется заново в каждом следующем историческом периоде. Изменение государственного и общественного строя требует новой парадигмы национальной системы учета, однако за 15 лет существования новой экономической системы теория учета осталась без изменений.

Проф. П.Я. Хомин пишет, что «современная парадигма отечественного бухгалтерского учета и отчетности сформирована на методологических подходах 1930-х гг. и практически не изменилась на протяжении следующих 30 лет, когда научные исследования в этой отрасли были по большей части утилитарными...» [11, с. 6], этим самым констатируя существование учетной парадигмы, сформированной во времена социализма, а также говорит о формационном переходе при формировании новой учетной парадигмы, «чтобы лишиться однобокого подхода к освещению понимания сущности бухгалтерского учета и выйти за *circulus vitiosus* его современной парадигмы, целесообразно, на наш взгляд, ознакомиться с взглядами ученых, которые часто являются диаметрально противоположными» [11, с. 13].

Проф. Л.А. Чайковской [13, с. 18-19] разработана новая учетная парадигма на основе институциональной концепции бухгалтерского учета, составляющей которой является предложенная ею методология исследования бухгалтерского учета. Элементами современной парадигмы бухгалтерского учета автором рассматриваются Федеральный закон «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету, модели бухгалтерского учета, задающие общее видение его предмета, подходы, которые определяют направление научных исследований в сфере бухгалтерского учета, механизм решения конкретных задач на практике.

Согласно позиции Л.А. Чайковской, понятие «парадигма» более широкое понятие, чем «теория» и предшествует ей, в него включены социально-психологические и этические правила и нормы. Выбор определенной учетной парадигмы обусловлен не только логическими критериями, как это принято в сфере строгой научной теории, но и философскими рассуждениями.

Наиболее тщательно процесс изменения парадигм на основе применения формационного подхода (переход от редистрибутивной парадигмы бухгалтерского учета к рыночной) исследовали проф. М.П. Войнаренко и О.К. Леонтович-Пелых в работе «К новой парадигме бухгалтерского учета в Украине» (2000) [3]. Авторы отмечают о переходе от предыдущей (старой) парадигмы бухгалтерского учета к современной (новой).

Под старой парадигмой (социалистической) понимается система социалистического учета, а под новой – рыночная система учета, которая должна обеспечивать построение финансовой отчетности на «прозрачных» данных и способствовать привлечению инвестиций и кредитных ресурсов в страну. Основные структурные элементы и характерные признаки старой и новой парадигмы учета приведены в табл. 2.

Проведенный анализ позволяет обобщить взгляды исследователей, рассматривающих в качестве научной революции в бухгалтерском учете (по терминологии Т.С. Куна) переход от социалистической к рыночной системе бухгалтерского учета.

Фиксация изменений учетных парадигм в результате политической, экономической и культурной модерниза-

ции также проводилась и зарубежными учеными. Японский исследователь К. Сомейа в работе Accounting «revolutions» in Japan (1989) [16], рассматривая значительные революционные изменения учета в Японии, определяет их причиной события, происшедшие в стране после второй мировой войны (возобновление работы фондовой биржи, создание элементов инфраструктуры и т.д.), в результате чего произошло изменение традиционной управленческой ориентации на инвестиционную ориентацию финансовой отчетности.

Таблица 2

ОСНОВНЫЕ СТРУКТУРНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ И ХАРАКТЕРНЫЕ ПРИЗНАКИ ДЛЯ СТАРОЙ И НОВОЙ УЧЕТНОЙ ПАРАДИГМЫ

№	Основные элементы	Старая парадигма (социалистическая)	Новая парадигма (рыночная)
1	Составные системы учета	Бухгалтерский учет; калькуляция себестоимости	Финансовый учет; управленческий учет; налоговый учет; контроллинг
2	Субъекты учета	Государственные предприятия; коллективные хозяйства; колхозы, совхозы	Государственные предприятия и учреждения; частные и коллективные предприятия (малые, объединение предприятий); нерезиденты; финансовые учреждения
3	Объекты учета	Средства, источники их формирования и хозяйственные операции согласно старого плана счетов; расходы, нормы	Активы, обязательство, капитал, хозяйственные операции согласно принятых стандартов бухгалтерского учета; центры и сферы ответственности; процессы, явления, внутреннее и внешние факторы; объекты финансового учета, которые влияют на формирование налоговых обязательств плательщиков налога
4	Модели учетной политики	Командно-административная	Социологическая; экономическая; бихевиористическая; стратегическая
5	Состав и содержание отчетности	Баланс; отчет о финансовых результатах; отчет о финансово-имущественном состоянии; сметы, отчеты; нормы и нормативы; объяснительная записка	Формы финансовой отчетности; консолидированная финансовая отчетность; сокращенная отчетность для малых предприятий и нерезидентов; декларации, расчеты, отчеты; информационные базы, система показателей-индикаторов; примечания
6	Пользователи отчетности	Органы государственного управления и исполнительной власти	Владельцы, руководство предприятия, работники; заказчики, партнеры, инвесторы; банки, поставщики и другие кредиторы; органы исполнительной власти и управления

ПОСТИНДУСТРИАЛЬНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ В РАЗВИТИИ СОВРЕМЕННОЙ ПАРАДИГМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В последние годы в связи с применением для решения экономических аспектов глобальных проблем концепции информационного, постиндустриального общества появляются попытки отразить изменения в

экономической системе путем выделения соответствующей парадигмы бухгалтерского учета.

Первым, кто обратил внимание на необходимость выделения новой парадигмы бухгалтерского учета в контексте цивилизационного перехода, был Р.К. Эллиот [14], который в работе The Third Wave Breaks on the Shores of Accounting (1992) писал, что развитие информационных технологий создало волну, которая «смыла береговую линию» бухгалтерского учета. Как следствие, в 1970-х гг. испытала крах индустрия, в 1980-х – сфера услуг. И в 1990-х гг., по его мнению, должен испытать крах бухгалтерский учет.

По нашему мнению, такой крах фактически и состоялся в конце 1990-х гг., о чем, например, свидетельствует появление трехуровневой модели обеспечения прозрачности компании (С. Дипиаза, Р. Экклз), по которой стандарты составления отчетности необходимо дополнять особой информацией об интеллектуальном капитале, как в пределах отдельной отрасли, так и индивидуальной информацией о каждом предприятии, а также появление множества систем и методологий, обеспечивающих предоставление нефинансовой информации для принятия управленческих решений (Marr & Schiuma, Knowledge Audit Cycle (2001), Meritum Guidelines, Meritum guidelines (2002), Lev, Value Chain Scoreboard™ (2002), Edvinsson, IC Rating™ (2002), Mouritzen, Bukh & al., Danish guidelines (2003), Sandvik, Topplinjen/Business IQ (2004) и др.).

Крах в бухгалтерском учете изменяет пути ведения бизнеса и перечень проблем, которые должны решать менеджеры. Менеджерам в настоящее время необходима информация нового типа для принятия управленческих решений, поэтому внутренний и внешний учет должны быть изменены. Вызовом ученым-бухгалтерам будет изобретение парадигмы бухгалтерского учета третьей волны и необходимость обеспечить подготовку таких специалистов по бухгалтерскому учету, какие смогут эффективно работать на предприятиях третьей волны. Выходом из ситуации для неакадемических специалистов является создание организационных и политических изменений для внедрения новой учетной парадигмы [14].

Для выделения парадигм бухгалтерского учета Р.К. Эллиот применяет теорию «трех волн» Э. Тоффлера, в результате чего он выделяет бухгалтерскую парадигму первой волны (сельскохозяйственную), второй (индустриальную) и третьей (информационную) волны. Отличиями между парадигмами служат технологические разрывы и способы осуществления учетных записей (табл. 3).

Таблица 3

ИЗМЕНЕНИЯ ТЕХНОЛОГИЙ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КАЖДОЙ ИЗ ВОЛН, ПО Р.К. ЭЛЛИОТУ [14, с. 62]

Технология	1-я волна	2-я волна	3-я волна
Физическая	Рабочая сила	Машины	Полупроводники
Информационная	Письмо	Печать	Компьютер
Учетная	Одиная запись	Двойная запись	Тройная запись (?)

Следует заметить, что Р.К. Эллиот [14, с. 62] выдвинул гипотезу, что в парадигме третьей волны возникнет спрос на новую бухгалтерскую технологию, до сих пор не появившуюся – на систему тройной записи Ю. Идзири. Хотя также достаточно скептически отно-

сится и к возможности ее применения для удовлетворения потребностей бухгалтерского учета третьей волны, поскольку система Ю. Идзири построена для учета промышленных ресурсов и обязательств, которые отражаются в современных финансовых отчетах, а не для специфических активов постиндустриальных фирм.

Проф. Б. Лев в работе *New Accounting for the New Economy* (2000) отмечает, что традиционная модель бухгалтерского учета, ориентированная на осязаемые (физические) активы и юридически обоснованные соглашения, которая абстрагируется от многих событий, влияющих на изменение ценности, оказалась несостоятельной к взаимодействию с новым экономическим окружением и не обеспечивает наиболее существенные потребности менеджеров и инвесторов.

Академические исследования также подтверждают общую обеспокоенность относительно полезности финансовой информации. Несколько крупномасштабных эмпирических исследований засвидетельствовали это за последние несколько десятилетий, в частности, с развитием «новой экономики» выявлено устойчивое ослабление в статистической ассоциации между ценами на акции и ключевыми финансовыми показателями, такими как доходность, балансовая стоимость или денежные потоки. Устойчивое ослабление означает, что роль информации для инвесторов, базирующаяся на данных бухгалтерского учета, постепенно уменьшается. Менеджеры также все больше осознают уменьшение полезности учетной информации, используя для принятия управленческих решений такие альтернативы как экономическая добавленная стоимость (*EVA*), система сбалансированных показателей (*BSC*) [15, с. 2-3].

Общая обеспокоенность относительно потери полезности учета на основе *GAAP* подтверждает существование неадекватности финансовой отчетности и необходимость улучшения способов ее раскрытия, и наталкивает автора на вопрос: «А что же должно быть положено в основу новой парадигмы бухгалтерского учета?» [15, с. 3]. Отправной точкой формирования новой парадигмы автор определяет понимание деловой модели «новой экономики» предприятия, ориентированного на знаниях.

Деловая модель успешных предприятий новой экономики обуславливает формирование новой парадигмы бухгалтерского учета (рис. 1).

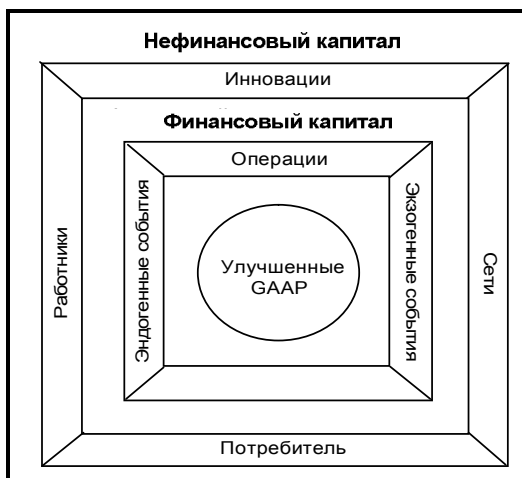


Рис. 1. Новая парадигма бухгалтерского учета, по Б. Леву [15, с. 13]

В новой парадигме учета Б. Лев выделяет три основных структурных блока.

1. Улучшенные GAAP.
2. Финансовый капитал – двойная система, базирующаяся на экономическом определении актива.
3. Нефинансовый капитал – система взаимосвязей между инновационными возможностями и их последствиями, информационная система, обеспечивающая установление взаимосвязи между вложенными ресурсами и полученными результатами.

Предложенная информация в блоке нефинансового капитала базируется на четырех основных свойствах инноваций:

- развитие и коммерциализация изделий / услуг;
- человеческие ресурсы;
- клиенты;
- сетевые взаимосвязи.

Три составляющие системы финансового капитала объединены через связи контроля в когерентную информационную структуру.

Предложенная Б. Левом парадигма бухгалтерского учета расширяет предмет учета, включая в его состав неоперационные и нефинансовые составляющие. Это нововведение обеспечивает соответствие бухгалтерского учета быстрым изменениям глобальной экономической среды через включение в предложенную систему таких информационных элементов, как экономическая добавленная стоимость, система сбалансированных показателей, позволяющих устранить претензии управленцев относительно адекватности существующей учетной системы условиям постиндустриальной экономики.

Среди украинских ученых о необходимости выделения новой парадигмы в данном контексте отмечает проф. М.С. Пушкарь: «Заданием ученых и практиков должно быть не сопротивление изменениям и консервативное мышление, а поиски новой парадигмы учета, отвечающей требованиям высокоинтеллектуальной экономики постиндустриального общества» [8, с. 24]. Однако проф. М.С. Пушкарь в проанализированных нами трудах лишь отмечает необходимость формирования постиндустриальной парадигмы учета, совершенствуя лишь определенные элементы без целостного применения методологии Т.С. Куна и без учета существующих парадигмальных классификаций в бухгалтерском учете.

Учитывая постиндустриальные тенденции развития экономической системы проф. Н.М. Малюга выделила новую парадигму бухгалтерского учета – «Двойную информационную динамику» (см. выше). Определяющей чертой этой парадигмы является возникновение новых объектов бухгалтерского учета, их «дематериализация», поскольку в условиях постиндустриальной экономики для выполнения основных заданий, возникших перед предприятием, основное внимание уделяется управлению интеллектуально-информационной составляющей капитала предприятия. Формирование этой парадигмы является первой комплексной попыткой в учетной литературе показать изменения в системе бухгалтерского учета, наступающие в связи с переходом к условиям постиндустриальной экономики.

КРИТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ПАРАДИГМАЛЬНОГО МЕТОДА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Существование различных подходов свидетельствует о неоднозначности применения парадигмального мето-

да Т.С. Куна в бухгалтерском учете. Критика относительно его применения в основном производилась исследователями относительно ранних парадигмальных классификаций, которые выделялись зарубежными учеными (М.К. Уеллс, разработчики «Положения по теории бухгалтерского учета и теории допущений» (Statement accounting theory and theory acceptance), Р.В. Маттессич). Рассмотрим возможность применения парадигмального метода относительно «советского» подхода к выделению парадигм, а также цивилизационного, связанного с переходом экономики в постиндустриальную, информационную стадию и формационного, связанного с переходом от редиистрибутивной к рыночной экономике.

Рассматривая «советский» подход к выделению парадигм в бухгалтерском учете возникает вопрос: «Можно ли считать замену простой записи двойной записью парадигмальным сдвигом в бухгалтерском учете?» Действительно, роль двойной записи в развитии бухгалтерского учета является определяющей, поскольку она изменила фундаментальные основы учета, но целесообразно ли в данном случае применять парадигмальный метод развития науки Т.С. Куна?

Ответом на этот вопрос могут быть слова Т.С. Куна, который критиковал кумулятивное продвижение в развитии нормальной науки и противопоставлял ему научные революции, возникающие в результате появления аномалий и предопределяющие изменение доминирующей парадигмы: «Кумулятивное нагромождение непредвиденных нововведений в науке является почти несуществующим исключением в ее закономерном развитии. Тот, кто серьезно рассматривает исторические факты, должен иметь в виду, что наука не стремится к идеалу, который подсказывается нашим представлением о кумулятивности развития. ... Можно предусмотреть, что кумулятивное приобретение нововведений не только фактически происходит редко, но и фактически невозможно» [5, с. 134].

«Переход от парадигмы в кризисный период к новой парадигме, от которой может зародиться новая традиция нормальной науки, является процессом некумулятивным и не таким, который мог бы быть осуществлен путем более четкой разработки или расширения старой парадигмы. Этот процесс скорее напоминает реконструкцию области на новых основаниях, реконструкцию, которая изменяет некоторые теоретические обобщения в данной области, а также методы и дополнения парадигмы» [5, с. 121].

В своей работе Т.С. Кун ставит вопрос о «несоизмеримости теорий», отвечающих той или иной парадигме, который в дальнейшем был развит в концепции «эпистемологического анархизма» П. Фейербанда.

Несоизмеримость означает несостоятельность с помощью логических доказательств определить приоритет той или иной парадигмы через невозможность нахождения сферы пересечения доказательств: «...защитникам конкурирующих парадигм не удается осуществить полный контакт с противоположной точкой зрения. Вместе взятые причины следовало бы описать как несоизмеримость предреволюционных и послереволюционных нормальных научных традиций... Прежде всего защитники не соглашаются с перечнем проблем, которые должны быть решены с помощью каждого кандидата в парадигмы» [5, с. 193]. В подтверждение вышеприведенных слов Т.С. Кун приводит слова М. Планка: «Новая

научная истина прокладывает дорогу к триумфу не путем убеждения оппонентов, но скорее потому, что ее оппоненты рано или поздно умирают и вырастает новое поколение, которое привело к ней» [5, с. 196-197].

Из-за несоизмеримости парадигм их конкуренция происходит в форме борьбы научных сообществ, а победа определяется не столько внутренненаучными, социокультурными или социально-психологическими процессами. Как пишет С. Тулмин, «научная революция» с позиции Т.С. Куна настолько глубоко и полно изменяет интеллектуальные средства, что ученые, работающие в рамках новой парадигмы, не будут иметь ни одного теоретического понятия, которое было бы общим для них и их коллег, которые все еще придерживаются старой парадигмы; поэтому сторонники разных парадигм не смогут говорить друг с другом об их общей сфере исследований и будут «видеть» мир по-разному. Напротив, в период «нормальной» науки не существует такого взаимного непонимания или радикальной трансформации схем нашего опыта: нормальная наука является единственной и ученые заняты работой в рамках общей для всех структуры фундаментальных понятий [10, с. 180].

Вышеприведенное позволяет установить, что модель науки Т.С. Куна характеризуется следующими чертами:

- некумулятивность – полная или частичная замена старой парадигмы новой, несовместимой со старой во время осуществления научной революции;
- несоизмеримость – невозможность сторонников двух конкурирующих парадигм логическими средствами доказать, что одна из парадигм является более истинной или более общей, чем другая.

Исследователи, использующие «советский» подход к выделению парадигм в бухгалтерском учете, по нашему мнению, противоречат сущности парадигмального метода Т.С. Куна. Так, проф. Я.В. Соколов, выделяя униграфическую, камеральную и диграфическую парадигмы, одновременно отмечает, что фактически камеральная бухгалтерия была частным случаем простой бухгалтерии и велась в тех хозяйствах, в которых фиксировались лишь изменения сметы и кассы [9, с. 337]. Это позволяет определить, что изменение так называемых «парадигм» происходило кумулятивно и соизмеримо, поскольку можно было установить чем и в какой части отличается простая бухгалтерия от камеральной.

Проф. В.Д. Андреев пишет, что при изучении бухгалтерского учета мы встречаем как бы единственную парадигму (простую бухгалтерию) до XIII в. В этот период были произведены такие приемы, как счета, инвентаризация, что их регистрировала, контокоррент и смета [1, с. 27]. К.Ю. Цыганков также отмечает, что на основе Главной книги систематической простой бухгалтерии может быть составлен бухгалтерский баланс, о чем говорится во многих работах XIX – начала XX в. [12, с. 8]. Камеральная же бухгалтерия дала существующей методологии учета отчет о движении денежных средств и систему бюджетирования. То есть двойная бухгалтерия унаследовала от простой и камеральной бухгалтерии большую часть современных методов и принципов бухгалтерского учета (кроме самой двойной записи и ее производных – счетов прибылей и убытков, а также отчета о прибылях и убытках), что также свидетельствует о кумулятивности развития науки бухгалтерский учет.

Многочисленные дебаты, продолжавшиеся между исследователями по поводу применения простой или

двойной системы учета, двойной или тройной системы Ф.В. Езерского на страницах журнала «Счетоводство» в конце XIX в. свидетельствуют о соизмеримости теорий, поскольку представители обеих теорий могли с помощью логики и здравого смысла доказать истинность той или иной теории. Вышеприведенные аргументы дают возможность определить ошибочность выделения униграфической (простой), камеральной и диграфической (двойной) парадигм бухгалтерского учета, как и их более детальных интерпретаций.

Выделение парадигм на основе цивилизационного и формационного подхода также считается неправомерным, поскольку их применение не учитывает некумулятивности и несоизмеримости научных парадигм по Т.С. Куну. В частности, проф. М.П. Войнаренко пишет, что формирование новой учетной парадигмы совсем не означает, что состоится полное изменение системы взглядов. С одной стороны, новая парадигма построения учета в своем развитии должна учитывать новые тенденции, а с другой – впитать в себя позитивные элементы предыдущей парадигмы [3, с. 132]. Новая парадигма синтезировала в себе как предыдущий позитивный опыт, так и дополнилась новыми специфическими на данный момент знаниями [3, с. 137].

Проф. Р.К. Эллиот отмечает, что переход к постиндустриальной экономике не означает, что мы должны забыть первые две волны. Люди все еще любят есть (аграрная волна) и все еще любят водить автомобили (индустриальная волна). Но текущее распределение рабочей силы в США свидетельствует, что лишь 2% населения работают в сфере выращивания продуктов и 10% изготовляют продукцию на фабриках [14, с. 64]. Соответственно переход к системе учета третьей волны не предусматривает отбрасывания аграрной и индустриальной учетных парадигм, а характеризуется изменением акцентов относительно учетного отражения активов и процессов (основное внимание уделяется предоставлению информации об интеллектуальном капитале, потребителях и процессах превращения знаний в сетевых структурах) и расширением применения информационно-компьютерных технологий в бухгалтерской деятельности (автоматическая «добыча» данных (data mining), мгновенный доступ и обработка, географическая свобода, многомерный анализ данных (OLAP), доступ к внешним базам данных и т.д.).

ВЫВОДЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ДАЛЬНЕЙШИХ ИССЛЕДОВАНИЙ

На основе рассмотрения взглядов исследователей относительно учетных парадигм установлено, что в учетной литературе чаще всего используются «советский», формационный и цивилизационный подходы к выделению парадигм. Проведенный анализ позволил установить противоречивость всех трех выше рассмотренных подходов сущности парадигмального метода Т.С. Куна вследствие несоответствия таким характерным чертам парадигмального метода, как некумулятивность и несоизмеримость.

Вышеприведенное обуславливает два возможных варианта действий относительно использования парадигмального метода Т.С. Куна в бухгалтерском учете.

- Парадигмальный метод может применяться в учете, однако должна использоваться другая парадигмальная классификация, но не «советский», формационный или цивилизационный подходы.

- Парадигмальный метод не может использоваться в бухгалтерском учете, для отражения процесса изменения его фундаментальных понятий необходимо применять альтернативные методологии научных изменений.

По нашему мнению для определения особенностей развития бухгалтерского учета, трансформации его базисных концепций в условиях постиндустриальной экономики следует использовать другую модель развития науки, чем модель парадигм Т.С. Куна в контексте цивилизационного перехода.

Считаем, что для решения вышеобозначенной проблемы необходимо использовать концепцию научно-исследовательских программ И. Лакатоса, поскольку в своем развитии бухгалтерский учет преимущественно развивался рационально и эволюционно, а не на основе некумулятивности и несоизмеримости – характеристиках парадигмального метода. Этот подход успешно используется в экономической теории, социологии, политологии, биологии, психологии, агентской теории, теории принятия решений и т.д.

Основным стержневым понятием модели науки И. Лакатоса является научно-исследовательская программа (НИП), сформулированное на основе термина «метафизическая исследовательская программа», предложенного К. Поппером в 1940-х гг.

По И. Лакатосу НИП должна рассматриваться как дискретно прогрессивный эмпирический сдвиг, обеспечивающий достаточно разумные пределы, в каких может оставаться догматическая приверженность программе, столкнувшаяся с кажущимися «опровержениями» [5, с. 324]. А развитие науки по И. Лакатосу – это последовательное изменение НИП, которые могут сосуществовать или конкурировать одна с другой.

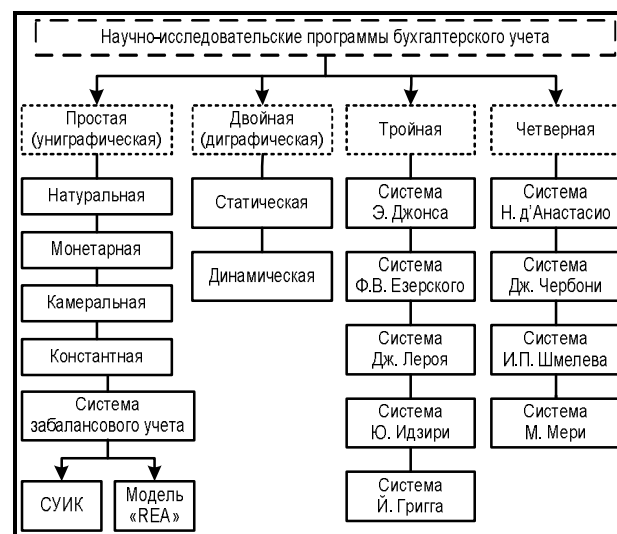


Рис. 2. Классификация НИП бухгалтерского учета^{1, 2}

¹ СУИК – системы управления интеллектуальным капиталом, к которым относятся «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 основу которых положены методы подсчета баллов (scorecard methods).

² «REA» – модель бухгалтерского учета, сформулированная в 1982 г. У. МакКарти, не предусматривающая использования двойной записи. В ее название положен акроним слов «economic Resources» – экономические ресурсы, «economic Events» – экономические события, и «economic Agents» – экономические агенты.

В основу выделения различных видов НИП бухгалтерского учета нами положено вид записи, являющийся стержневым элементом и на основе которого осуществляется отражение хозяйственной деятельности предприятий (рис. 2).

НИП бухгалтерского учета продолжают пребывать в прогрессивном состоянии до тех пор, пока они удовлетворяют существующим требованиям, выдвигающимся к ним пользователями учетной информации. Исторически для отражения фактов хозяйственной деятельности первой использовалась униграфическая НИП бухгалтерского учета. Однако в конце XIX в. на территории царской России начала внедряться двойная НИП бухгалтерского учета, что было связано с регрессом униграфической программы.

На современном этапе в национальной системе учета используется синтез диграфической и униграфической НИП бухгалтерского учета, основу в которой составляет диграфическая программа.

Гипотетическую модель структуры диграфической НИП бухгалтерского учета на основе модели И. Лакатоса, состоящей из ядра, негативной эвристики, защитного пояса и позитивной эвристики представлено на рис. 3 и 4.

Твердое ядро научно-исследовательской программы		
Онтологические элементы диграфической НИП бухгалтерского учета		
Счета	Двойная запись	Баланс
Процедурные элементы твердого ядра НИП, обеспечивающие метрификацию (идентификацию и фиксацию) явлений		
Инвентаризация	Документирование	
Негативная эвристика – правила, определяющие ее твердое ядро		
Общесистемные условия метрификации явлений		
Периодичность	Обособленность предприятия	Универсальный (денежный) измеритель

Рис. 3. Многоуровневая структура твердого ядра диграфической НИП бухгалтерского учета

Твердое ядро программы состоит из элементов (счета, двойная запись, баланс, инвентаризация, документирование), которые сохраняются без изменений во всех теориях научно-исследовательской программы. Они являются фундаментальными допущениями и принимаются в качестве условно непроверяемых, то есть существование диграфической НИП бухгалтерского учета без них является невозможным. Вследствие этого НИП присущ определенный догматизм или конвенционализм, обеспечивающий более полное понимание силы и преимуществ конкретной теории.

Негативная эвристика является совокупностью правил, запрещающих перестраивать твердое ядро даже при появлении контрпримеров и аномалий, они говорят о запретах и о путях, которые нужно избегать. Негативная эвристика состоит из правил метрификации предмета НИП бухгалтерского учета в трех измерениях: движение, время и пространство.

Для идентификации предмета НИП бухгалтерского учета в движении предложено использовать понятие энергии как общей количественной меры разных форм изменения материи или взаимодействия материальных объектов. Между энергетическими и стоимостными показателями существует нелинейная связь, стоимость же объекта выражается через его цену в денеж-

ном выражении. Соответственно денежный измеритель, хотя и нелинейно, выступает мерой формы движения, в частности, хозяйственных операций предприятия. Для идентификации предмета НИП бухгалтерского учета в пространстве используется принцип обособленности предприятия, определяющий границы сосуществования с другими объектами, место предмета учета среди других объектов.

Для идентификации предмета НИП бухгалтерского учета во времени используется принцип периодичности, определяющий промежуток времени между началом и концом процесса, являющийся его стандартной единицей (квартал, год).

Защитный пояс			
Формы отчетности		Методы оценки объектов и системы калькулирования	
Позитивная эвристика – элементы, модифицирующие и уточняющие «опроверженный» защитный пояс			
Фундаментальные положения составления финансовой отчетности		Основоположные принципы оценки объектов	
Принцип начисления	Принцип полного освещения	Исторической себестоимости	Консерватизма (осмотрительности)
Качественные характеристики финансовой отчетности		Непрерывности деятельности	Превалирование сущности над формой
Понятность	Ценность для принятия решений	Последовательности	
Сопоставимость	Постоянность		

Рис. 4. Многоуровневая структура защитного пояса диграфической НИП бухгалтерского учета

Защитный пояс образует вспомогательные гипотезы, которые необходимо переделать или полностью заменить, если это необходимо для обеспечения прогрессивности существующей НИП бухгалтерского учета. Примером таких составляющих защитного пояса, претерпевающих трансформации, являются принцип исторической себестоимости, а также принцип консерватизма, постепенно вытесняемые принципом оценки по справедливой рыночной стоимости.

Примером реакции ученых на необходимость обеспечения соответствия бухгалтерского учета потребностям пользователей является выполнение в последние годы российскими и украинскими учеными докторских диссертаций по усовершенствованию защитного пояса современной НИП бухгалтерского учета:

- П.Я. Хомин «Формирование системы отчетности сельскохозяйственных предприятий и ее учетного обеспечения» (2004);
- А.Е. Шевелев «Концепция непрерывности деятельности в бухгалтерском учете предприятия» (2006);
- Л.Г. Ловинская «Оценка в современной системе бухгалтерского учета предприятий Украины» (2007);
- В.Я. Соколов «Теоретические начала даойной бухгалтерии»³ (2007);
- Л.А. Чайковская «Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология)» (2007);
- Н.В. Парушина «Системное представление бухгалтерской отчетности» (2007);
- З.С. Туякова «Методология и организация стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете» (2008);
- О.А. Агеева «Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности» (2008) и др.

³ Большая часть диссертации В.Я. Соколова, несмотря на название, посвящена усовершенствованию оценки в бухгалтерском учете.

Использование модели развития науки И. Лакатоса позволяет обеспечить прогрессивное развитие двойного бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики путем кристаллизации его «твердого ядра», что должно оставаться неизменяемым, и защитного пояса, который должен стать основным объектом усовершенствования при приведении бухгалтерского учета к новым требованиям пользователей информации. В случае появления аномалий и контрпримеров для обеспечения адекватности бухгалтерского учета следует усовершенствовать или изменить защитный пояс (формы отчетности и методы оценки, системы калькулирования), а не «твердое ядро» (счета, двойная запись, баланс, документирование, инвентаризация) двойной НИП.

Литература

1. Андреев В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности [Текст] : учеб. пособие / В.Д. Андреев. – М. : Экономист, 2003. – 208 с.
2. Бутынец Ф.Ф. Еще раз о бухгалтерском учете как науке [Текст] / Ф.Ф. Бутынец // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – №10. – С. 20-29.
3. Войнаренко М.П. К новой парадигме бухгалтерского учета в Украине [Текст] / М.П. Войнаренко, О.К. Леонтович-Пелых // Вестник ЖИТИ. – 2000. – №12. – С. 131-137.
4. Ковалев В.В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии [Текст] / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер. 5 ; Вып. 4. – С. 136-145.
5. Кун Т. Структура научных революций [Текст] : пер. с англ. / Т. Кун ; сост. В.Ю. Кузнецов. – М. : АСТ, 2001. – 608 с.
6. Малюга Н.М. Бухгалтерский учет в Украине: теория и методология, перспективы развития [Текст] : монография / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖГТУ, 2005. – 548 с.
7. Пушкарь М.С. Метатеория учета или какой должна быть теория [Текст] : монография / М.С. Пушкарь. – Тернополь : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
8. Пушкарь М.С. Сущность интеллектуализации учетной системы и структура информационных ресурсов предприятия [Текст] / М.С. Пушкарь // Материалы международной науч.-практ. конференции «Создание интеллектуальной системы учета для экономики Украины» : 21-22 ноября 2007 г. – Тернополь : Экономическая мысль, 2007.
9. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
10. Тулмин С. Концептуальные революции в науке [Текст] / С. Тулмин // Структура развития науки. Из Бостонских исследований по философии науки. – М., 1978. – С. 170-190.
11. Хомин П.Я. Парадигмы и контрверсии в бухгалтерском учете (попытка консеквентного анализа) [Текст] : монография / П.Я. Хомин, Г.П. Журавель. – Тернополь : Экономическая мысль, 2007. – 299 с.
12. Цыганков К.Ю. Дольтературный период развития бухгалтерского учета [Текст] / К.Ю. Цыганков // ЭКО. – 2001.
13. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. – М., 2007. – 57 с.
14. Elliott R.K. The Third Wave Breaks on the Shores of Accounting // Accounting Horizons. – Jun. 1992. – P. 61-85.
15. Lev B. New Accounting for the New Economy. – New York, Stern School of Business, 2000. – 27 p.
16. Someya K. Accounting «revolutions» in Japan // The Accounting Historians Journal. – 1989. Vol.16, №1. – P. 75-86.

Легенчук Сергей Федорович

Ключевые слова

Теория бухгалтерского учета; парадигмальный метод научных изменений; парадигма бухгалтерского учета; научно-исследовательская программа бухгалтерского учета; Т.С. Кун;

И. Лакатос; твердое ядро; защитный пояс; методы учета; принципы учета.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что изменение условий функционирования хозяйственных систем во время трансформации экономики налагает отпечаток на развитие национальных систем бухгалтерского учета. Ее адекватное приведение к отечественным условиям развития рыночной экономики является основным заданием ученых-бухгалтеров.

Решения поставленной задачи возможно осуществить при помощи различных способов и методов исследования, развитие которых и определяет уровень разработки проблемы, а также реальные возможности науки «бухгалтерский учет» в целом. Одним из таких методов является парадигмальная теория научных изменений. Это обуславливает необходимость обобщения существующих подходов относительно использования парадигмального метода отечественными учеными.

Научная новизна и практическая значимость. В ходе проведенного исследования автором проведены критический анализ использования парадигмального метода отечественными учеными, сформулированы отдельные подходы к выделению парадигм в бухгалтерском учете. Автором доказано невозможность использования существующих парадигмальных классификаций в бухгалтерском учете. Представляется интересным предложения автора относительно использования в учете модели научных изменений И. Лакатоса. В статье обосновано понятие «научно-исследовательская программа» бухгалтерского учета. Обосновано и выделено составляющие диграфической научно-исследовательской программы.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Бутынец Ф.Ф., д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и контроля Житомирского государственного технологического университета

2.3. FROM T.S. KUHN'S PARADIGMS TO I. LAKATOS'S SCIENTIFIC RESEARCH PROGRAMS: NATIONAL FEATURES AND PROSPECTS OF APPLICATION OF THE PHILOSOPHY OF A SCIENCE CONCEPTS IN ACCOUNTING

S.F. Legenchuk, Candidate of Economic Science, Assistant Professor, Deputy Head of the Chair of Analysis and Statistics of Zhytomyr

State Technological University

The analysis of use of a T.S. Kuhn's paradigmatic method application in accounting has been carried out. The inexpediency of using the separate paradigmatic classifications in accounting has been grounded. It has been offered to use I. Lakatos' model of scientific changes in accounting. The concept «the research program» in accounting has been grounded. The components of the digraph scientific research program have been grounded and distinguished.

Literature

1. V.D. Andreev. The basics of accounting research in accountability: Textbook. – M.: «Economist», 2003. – 208 p.
2. F.F. Butynets. Once again about accounting as a science // Accounting and auditing. – 2005. – №10. – P. 20-29.
3. M.P. Voynarenko, O.K. Leontovich-Peluh. To new accounting paradigm in Ukraine // Vestnik ZETI. – 2000. – №12. – P. 131-137.
4. V.V. Kovalev. About some critical statements against double-entry bookkeeping // Vestnik SPSU. – 2004. – Vol. 5. No. 4. – P. 136-145.

5. T.S. Khun. The structure of scientific revolutions: / T.S. Khun; the Author compiler V.U. Kuznetsov. – M.: Ltd «АСТ», 2001. – 608 p.
6. N.M. Maluga. Accounting in Ukraine: theory and methodology, development prospects: Monography. – Zhytomyr: ZSTU, 2005. – 548 p.
7. M.S. Pushkar. Accounting methatheory or what should become the theory: Monography. – Ternopol: «Carte blanche», 2007. – 359 p.
8. M.S. Pushkar. The essence of intellectualization of accounting system and structure of information resources of the enterprise // Materials of the international scientifically-practical conference «Creation of an intellectual accounting system for economy of Ukraine». On November, 21-22nd, 2007. – Ternopol: «Economic thought», 2007. – P. 24.
9. J.V. Sokolov. History of accounting development. – M: «Finance and statistics», 1985. – 367 p.
10. S. Tulmin. Conceptual revolutions in a science // Structure of development of a science. From the Boston researches on philosophy of a science. – M., 1978. – P. 170-190.
11. P.J. Homin, G.P. Zhuravel. Paradigms and the controversies in accounting (attempt of the consequential analysis): Monography. – Ternopol: «Economic thought», 2007. – 299 p.
12. K.J. Tsygankov. The preliterate period of the development of accounting // ECO. – 2001. – P. 135-158.
13. L.A. Chajkovskaya. The modern accounting concepts (the theory and methodology). Thesis on the degree of doctor of Economic Science. – M., 2007. – 57 p.
14. R.K. Elliott. The Third Wave Breaks on the Shores of Accounting // Accounting Horizons. – Jun. 1992. – P. 61-85.
15. B. Lev. New Accounting for the New Economy. – New York, Stern School of Business, 2000. – 27 p.
16. K. Someya. Accounting «revolutions» in Japan // The Accounting Historians Journal. – 1989. Vol.16, №1. – P. 75-86.

Keywords

Theory of accounting; accounting paradigmatic method of scientific changes; accounting paradigm, accounting scientific research program; T.S. Kuhn; I. Lakatos, hard core; protective belt; accounting methods; accounting principles.