

налогов.

Заключение. Предлагаемые подходы к расчету и уплате на Белорусской железной дороге налогов на добавленную стоимость и на прибыль создают предпосылки для отнесения ее к категории консолидированных плательщиков. Проведенное исследование показало, что, несмотря на то, что в белорусском налоговом законодательстве такой термин отсутствует, понятие «консолидированный налогоплательщик» широко используется в ряде государств. Введение в Налоговый кодекс понятия «консолидированный плательщик» и разработка правовых норм его создания и деятельности может стать важным этапом налоговой реформы, проводимой в Республике Беларусь. Это позволит упростить налоговое администрирование для ряда объединений (концернов, хозяйственных групп), сократит число налоговых процедур, уменьшит количество налоговых деклараций, упростит налоговый контроль со стороны государственных органов. В целом внедрение предлагаемой методики позволит снизить транзакционные налоговые издержки Белорусской железной дороги как в части затрат, связанных с исчислением налогов, так и в части санкций за ненадлежащее исполнение налоговых обязательств.

МЕТОДОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ДИАЛЕКТИКА НАУЧНОГО ПОЗНАНИЯ И ПРОБЛЕМА НАУЧНОГО РЕЗУЛЬТАТА

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, БГЭУ
С.Г. Вегера, кандидат экономических наук, доцент, ПГУ

В современных условиях развития глобализационных процессов, ресурсных кризисов, обострения экономических, социальных и экологических проблем особый интерес вызывают методологические вопросы науки, включая проблему высшего достижения научной деятельности – научного открытия. Проблеме научного открытия уделяется большое внимание и в Республике Беларусь. Этот актуальный вопрос затрагивался в послании Президента Республики Беларусь народу и Парламенту, в печати стал предметом открытой дискуссии председателя Высшей аттестационной комиссии, лауреата Государственной премии, доктора физико-математических наук А.А. Афанасьева и ведущих отечественных ученых [1].

Актуальность проблемы обусловлена спецификой нынешнего этапа развития общества: за последние десятилетия роль науки существенно изменилась по отношению к общественной практике. Как отмечают проф. А.М. Новиков, проф. Д.А. Новиков «...последним эпохальным научным открытием было создание лазера (СССР, 1956 г.). Постепенно, начиная с этого момента, наука стала все больше переключаться на технологические совершенствования практики: понятие «научно-техническая революция» сменилось понятием «технологическая революция», а также, вслед за этим появилось понятие «технологическая эпоха» и т.п. Основное внимание ученых переключилось на развитие технологий» [2, с. 245]. Отвечая на вызовы современности каждая наука стремится заново определить свое место в культуре и системе наук и ясно обозначить тот ракурс под углом которого она рассматривает действительность, закрепить за собой этот способ мировидения. [3, с. 6].

Одной из таких наук является наука о бухгалтерском учете, отражающая действительность через объективную, согласованную со всеми участниками хозяйственной жизни методологию экономических процессов и явлений. Бухгалтерский учет как особая сфера человеческой деятельности имеет многовековую историю и является уникальным, единственным в своем роде и общественно признанным методическим инструментом экономико-правового согласования экономических интересов всех участников бизнеса по поводу справедливого распределения заработанных доходов на

Список использованных источников

1. Киреева, Е.Ф. Налоговая реформа: необходимость, основные направления и меры по их реализации / Е.Ф. Киреева // Белорус. экономич. журнал. – 2008. – № 2. – С. 53-63.
2. Иконникова, О.А. Механизмы защиты прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля за трансфертным ценообразованием / О.А. Иконникова // Палата налоговых консультантов [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=771>. – Дата доступа : 12.07.2011.
3. Церенов, Б.В. К вопросу о потенциальной модели института налоговой консолидации в России / Б.В. Церенов // Юридический отдел по арбитражным спорам [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : http://www.juristmoscow.ru/nalogovye-spory/stat_nal-sp/2667. Дата доступа : 11.07.2011.

уровне отдельно взятых субъектов хозяйствования. Конечной целью бухгалтерского учёта является легитимизация права собственников на ту часть дохода, которая может быть присвоена ими в соответствии с действующим законодательством и за установленный период. Достижение этой цели невозможно без серьезного научного обоснования. Это достигается при помощи науки о бухгалтерском учёте и посредством бухгалтерского (на основе определенных научно обоснованных учётных принципов и специальных методов) измерения активов, обязательств, капитала, доходов и расходов субъектов хозяйствования по справедливой (согласованной, учётной, бухгалтерской) стоимости. Сущностная особенность бухгалтерского учёта заключается в том, что он обеспечивает все заинтересованные стороны (собственников, наёмных работников, органы государственного регулирования, кредиторов, инвесторов) объективной, сформированной на общепринятых принципах и поэтому достоверной информацией, которая необходима для принятия решений. В значительной степени инвесторы применяют учётную информацию для определения результативности и целесообразности инвестирования средств в тот или иной бизнес. Рациональное использование этой информации возможно лишь на основе отражения реально заработанных (обеспеченных деньгами) доходов. Наёмные работники судят о целесообразности продолжения своей трудовой деятельности на данном предприятии за ту или иную заработную плату в зависимости от её величины и своих ожиданий. Коммерческие банки на основании бухгалтерских отчётов решают, следует или нет снабжать предприятия кредитными ресурсами. Государство при помощи учётных и отчётных данных оценивает уровень налоговой нагрузки на предприятие и состояние расчётов с бюджетом. Фондовые биржи на основе бухгалтерских отчётов во многом влияют на котировки ценных бумаг субъектов хозяйствования.

С позиций ракурса бухгалтерского учета, под углом которого данная наука рассматривает действительность, исследуем проблему научности ее результата.

Однако, прежде всего изучая специфику научного открытия той или иной науки необходимо отметить существующие различия между естественными и гуманитарными науками.

Естествознание – часть научной культуры человечества, обладающая следующими особенностями: предмет естествознания – природные явления; естествознание описывает природу как объекты, существующие сами по себе; основывается на опытной, экспериментальной проверке своих положений; существует в виде систем понятий, принципов, положений и эмпирических обобщений. Результатом познавательной деятельности в естествознании является объективно истинное знание, не содержащее характеристик субъекта и, прежде всего, смыслов и ценностей [4, с.50-51]. Научным результатом являются открытие объективно существующих законов природы, теорий, объясняющих явления природы.

В гуманитарных науках проблема научного открытия имеет иную сущность, так как носит субъективный характер. Если естествознание постулирует свой предмет как объективную реальность, данную в ощущениях и поэтому доступную для исследования, то гуманитарные науки направлены на изучение человека и общества, им самим созданного, то есть не на объективную реальность, а на человеческое субъективное положение в ней.

Как отмечает проф. А.В. Павлов «В отличие от естественных наук, гуманитарная не обобщает чувственного опыта, полученного от объективной реальности, а исходит из рефлексии субъекта во внутреннем экзистенциальном опыте личности» [3, с. 189]. Ученый указывает, что гуманитарное познание не столько раскрывает сложившиеся и существующие как данность структуры общественной жизни, сколько использует их в качестве материала для творческого конструирования и дальнейшего развития. Социокультурное конструирование осуществляется путем субъективной оценки и деятельности на ее основе [3, с. 214].

Бухгалтерский учет нельзя строго отнести к гуманитарным наукам. С одной стороны как метрология экономики она принадлежит точным наукам, с другой стороны она является социальной, общественной наукой. Однако субъективность познания в бухгалтерском учете обусловлена помимо ее социальности также общенаучным принципом дополнительности, в соответствии с которым предметом познания является не реальность «в чистом виде», а некоторый ее срез, заданный через призмы принятых теоретических и эмпирических средств и способов ее освоения познающим субъектом. В соответствии с принципом дополнительности одна и та же предметная область может описываться различными теориями [2, с. 68-69].

Так, наука о бухгалтерском учете отражает в своих постулатах экономические интересы различных социальных групп пользователей и классов. В этой связи необходимо говорить о критериях истинности науки о бухгалтерском учете, а не его практических аспектов. Какой, например, размер

капитализации прибыли может быть признан научно обоснованным с точки зрения собственников, наемных работников, государства? Достижим ли в этой области некий научно-обоснованный компромисс? В состоянии ли некое новое знание, полученное ученым бухгалтером устранить противоречия между бухгалтерами-практиками, налоговыми инспекторами, аудиторами, инвесторами по поводу справедливого распределения заработанных, зафиксированных в учете и отраженных в отчетности доходов? На основании чьей субъективной точки зрения достигается неуловимая объективность справедливой стоимости? Классовый подход имеет место и в экономике. Так, например, К. Маркс трактовал явления экономической жизни с позиций рабочего класса, М. Фридмен, Ф. Хайек исследовали рыночную экономику с позиций капиталистов.

Таким образом, применительно к научному познанию в бухгалтерском учете важным является не просто регистрация и реконструкция фактов хозяйственной жизни, но и ясное определение субъекта для которого это событие имело значение. Один смысл оно будет иметь для собственника капитала как субъекта хозяйственной деятельности, другой смысл – для работника организации, третий – для налоговых и иных контролирующих органов как субъектов государственной власти и т.д.

По этой причине в социальных науках, включая бухгалтерский учет, множество дискуссий идет не столько по поводу объективного результата, сколько по вопросу субъективной интерпретации. Так, различие интерпретаций информации, формируемой в единой системе бухгалтерского учета, различие реконструкций информации одного и того же периода вызывает многочисленные дискуссии о необходимости выделения таких подсистем как финансовый, управленческий, экологический, социальный учет. В их рамках интерпретация одних те же фактов хозяйственной жизни может привести к правомерным, проверяемым однако диаметрально противоположным результатам.

Таким образом, отличительным признаком бухгалтерского учета как науки, а следовательно, и его научного результата является субъективное представление предметности, то есть определенный ракурс объективной реальности, заданный теоретическими и эмпирическими средствами и способами ее освоения познающим субъектом.

Учитывая изложенное рассмотрим далее современную природу открытий в бухгалтерском учете. Председатель Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь А.А. Афанасьев формулирует открытие как «приращение новых научных знаний» [1].

В соответствии с Положением о научных открытиях, научных идеях, научных гипотезах Российской академии естественных наук «В области гуманитарных наук открытием признается установление интеллектуальных связей между понятиями и/или концепциями, которые воспринимались ранее несвязанными» [5].

Исходя из приведенного определения вершиной научного знания является закон, представляющий собой существенную, необходимую, устойчивую связь (отношение) между явлениями» [6, с. 288]. Однако экономические законы имеют специфику, которую необходимо учитывать при исследовании сущности научных открытий в экономике. Так, проф. Е.В. Балацкий, исследуя проблемы современной экономической науки, указывает, что для правильного понимания экономических законов следует постоянно иметь в виду, что все они в значительной степени приближения так как экономика имеет дело с постоянно меняющимися, очень тонкими свойствами человеческой природы: «Непосредственным результатом такого положения дел является чрезвычайно ограниченное действие экономических законов. Последние не являются универсальными тезисами, которые истинны везде и всегда. Наоборот, они являются принципиально относительными и имеют смысл лишь в строго определенных условиях; выход за пределы данных условий означает автоматическое нарушение сформулированных законов» [7]. Е.В. Балацкий отмечает, что данный факт полностью осознавался еще классиками политической экономии, так как еще А. Маршалл писал, что экономические законы – это обобщение тенденций, характеризующее действия человека при определенных условиях. Гипотетическими они являются лишь в том значении, что и законы естественных наук, ибо и эти законы содержат или подразумевают наличие определенных условий. Но в экономической науке гораздо труднее, чем в естественной, ясно сформулировать эти условия [7].

На основании проводимых исследований Е.Ф. Балацкий приходит к выводу, что следует признать верным методологическое положение в соответствии с которым экономических законов не может быть из-за слишком большой сложности экономических процессов. Поэтому целью экономической науки должно быть изучение поведенческих свойств экономической системы, исходя из основополагающих «принципов» и «гипотез» [7].

В этой связи рассмотрим в динамике сущность открытий лауреатов Нобелевской премии по экономике (приложение). Анализ динамики высших экономических результатов позволяет сделать сле-

дующие выводы:

Во-первых, не существует единого подхода к трактовке научного определения в области экономики. Так, в зависимости от предметной области и глубины научного исследования в качестве открытия признавались теория, гипотеза, модель, система, метод и т.д.

Во-вторых, наблюдается тенденция перехода от фундаментальных обобщений к решению более прикладных задач (от разработки статической и динамической экономической теории (1970), общей теории равновесия и теории благосостояния (1971), теории денег и экономических колебаний (1972), теории оптимального распределения ресурсов (1975) к разработке метода анализа временных рядов в экономике на основе математической модели с авторегрессионной условной гетероскедастичностью (2003) и т.д.).

В-третьих, с течением времени усиливается междисциплинарность проводимых исследований (междисциплинарная связь с правом (1986 г. Джеймс Макджилл Бьюкенен; 1991 г.: Рональд Коуз), с социологией (1992 г. Гэри Стэнли Беккер; 2005 г. Роберт Ауманн, Томас Шеллинг), историей (1993 г. Дуглас Норт, Роберт Фогель), математикой (1989 г. Трюгве Хаавельмо; 1994 г. Джон Нэш, Рейхард Зельтен, Джон Харшани; 2003 г. Роберт Ингл, Клайв Грэнджер; 2005 г. Роберт Ауманн, Томас Шеллинг)).

В-четвертых, экономические открытия могут иметь ограниченный интервал времени действия. На этот факт указывал В.М. Полтерович в своем докладе «Кризис экономической теории» на научном семинаре отделения экономики в ЦЭМИ РАН. Ученый подчеркивал «Быстрый темп экономических изменений и качественное многообразие форм экономической организации - обстоятельства, которые были хорошо известны на заре возникновения экономической науки. ...эти обстоятельства существенно проявляются в самой структуре экономического знания. В этом отношении теоретическая экономика отличается как от естественных наук (где найдены фундаментальные закономерности) так и от других гуманитарных дисциплин, где методы анализа еще не отточены до такой степени, чтобы обнаружить принципиальную ограниченность своих возможностей» [8].

Таким образом, отсутствие универсальных фундаментальных эмпирических законов в экономике, усложнение и увеличение динамичности процессов современной экономической системы, ее многофакторность предопределяют изменение взглядов на сущность и специфику современных экономических открытий, характеристиками которого являются:

- субъективное представление реальности;
- уход от формулировки фундаментальных эмпирических законов к созданию экономических моделей, базирующихся на выявленных основополагающих принципах, устанавливающих новые интеллектуальные причинно-следственные связи между экономическими явлениями, которые ранее воспринимались несвязанными;
- действие разработанных моделей для конкретных целей в определенных условиях, что обусловлено изменчивостью и динамичностью экономических систем.

Однако ключевым критерием научного результата остается как в естественных, так и гуманитарных науках приращение нового знания, то есть знания, решающее поставленную проблему.

Проблемное поле современного познания, включая бухгалтерский учет, обусловлена вызовами современности.

По мнению проф. А.В. Павлова источником проблемных ситуаций 2-й половины XX – начала XXI века является кризис классического европейского рационалистического гуманизма и изменение представлений о человеке, его месте и роли, смысле жизни. Для гуманитарной науки это означает, что сегодня кризис классической рациональности, как и в эпоху Возрождения или в раннем Средневековье, ставит перед наукой основную проблематику, связанную с принципиально новой предметной областью. Изменение представлений о человеке меняет тип рациональности и субъективности. В таком случае даже старая, и казалось бы, хорошо изученная предметность воспринимается по-новому и ставит новую проблематику [3, с. 94-95].

Таким образом, сегодняшние экономические системы характеризуются многофакторностью, высокой динамичностью, высокой ролью информационного ресурса и ментальностью хозяйствующих субъектов, что оказывает существенное влияние на сущность современных экономических открытий, которые представляют собой принципы и технологии моделирования экономической системы для решения определенных целей в конкретных условиях.

Считаем, что открытием в социальных науках, включая науку о бухгалтерском учете, явля-

ется приращение нового знания, реализуемые в виде вербально-логических и/или математических моделей, которые действуют для достижения определенных целей в конкретных условиях и включают теоретическое обоснование новой предметной области (нового ракурса субъективного представления предметности) на основе систематизированных основополагающих принципов, устанавливающих интеллектуальные (причинно-следственные) связи между ключевыми элементами модели, которые воспринимались ранее несвязанными.

По нашему мнению, вербально-логическое описание новой модели осуществляется с помощью научной методологии.

До настоящего времени идут дискуссии по поводу определения сущности методологии вообще и методологии бухгалтерского учета в частности. В экономической литературе к содержанию понятия методология прослеживаются различные подходы.

Так, в узком смысле методологию трактуют как учение о методе научного познания и преобразования мира. Согласно этому подходу методологию определяют: «учение о способах, приемах научного познания действительности» (Е.Ф. Борисов [9, с. 12]); «наука о методах изучения хозяйственной жизни, экономических явлений» (В.И. Видяпин, Г.П. Журавлева [10, с.54]) и др.

При более широкой трактовке методология представляется как система принципов и способов построения теоретической и практической деятельности, а также учение об этой системе. В соответствии с этим методологию рассматривают как «учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности» [11, с. 476].

Расширенного подхода к определению методологии придерживаются П.Я Папковская [12, с. 279], В.И. Стражев [13, с. 27], Н.М. Малюга [14, с. 141], Золотогоров В.Г. [15, с. 279-280], Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский [16, с. 280-281]; Малей Е.Б. [17, с. 71] и др.

В некоторых источниках приводятся два обозначенных выше подхода [18, с.254; 19, с.358].

Представляется, что методологию нельзя сводить только к методам. На наш взгляд, расширенный подход позволяет сформулировать более целостное и системное представление о научной деятельности. Однако, у авторов, придерживающихся расширенного подхода, отсутствует единое мнение относительно логической структуры методологии: в литературных источниках содержится различное перечисление методологических компонентов.

Так, Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский указывают «Методологический аппарат включает принципы организации и проведения исследования; способы определения его стратегии (подходы к постановке проблемы); тактические средства методологического анализа (методы, аппаратура); понятийно-категорийную основу научного исследования (определение проблемы, объекта, предмета, гипотезы, цели, задач и т.д.); требования к результатам исследования (актуальность, научная новизна, теоретическая и практическая значимость и др.)» [16, с. 281].

В.Г. Золотогоров отмечает, что методология «отражает последовательность решения поставленной задачи, характеризует составляющие исследования – постановку проблемы, объект, задачи и методы исследования, проверку полученных результатов и др.» [15, с. 279-280].

Нестандартный подход предлагают А.М. Новиков и Д.А. Новиков, которые определяя методологию как «учение об организации деятельности» [2, с.6], упорядочивают ее в целостную систему с четко определенными характеристиками, логической структурой и процессом ее осуществления – временной структурой (исходя из пары категорий диалектики «историческое (временное) и логическое») [2, с.8]. Применительно к научной деятельности они приводят следующую схему методологии научного исследования:

1. Характеристики научной деятельности (особенности, принципы, условия, нормы научной деятельности);
2. Логическая структура научной деятельности (субъект, объект, предмет, формы, средства, методы, результат научной деятельности);
3. Временная структура научной деятельности (фазы, стадии, этапы научной деятельности) [2, с.9].

Таким образом, логическая структура исследовательской деятельности по проф. А.М. Новикову и проф. Д.А. Новикову включает в себя следующие компоненты: субъект, объект, предмет, формы, средства, методы деятельности, ее результат.

Некоторые ученые, помимо перечисления методологических компонентов, выстраивают иерархическую структуру методологии. Так, проф. Малюга Н.М. определяет три уровня методологии бухгалтерского учета: предметно-концептуальный; нормативный; логический.

По мнению Н.М. Малюги, предметно-концептуальный уровень «Включает двойственный характер

отношений собственности как предмета бухгалтерского учета и двойственность хозяйственных фактов, а также общенаучные методы, которые обеспечивают исполнение поставленных перед бухгалтерским учетом задач – наблюдение, измерение, систематизация и регистрация, обобщение а также моделирование» [14, с. 144]. Нормативный уровень «проявляется через регулирование элементов метода бухгалтерского учета (документирование, инвентаризацию, оценку, калькулирование, баланс и бухгалтерскую отчетность); принципы ведения бухгалтерского учета и составление отчетности; бухгалтерские стандарты и учетную политику» [14, с. 144]. В бухгалтерском учете логический уровень «представлен последовательностью использования его способов и приемов» [14, с. 144].

По нашему мнению, более общим и целесообразным подходом к иерархической структуре методологии является подход, при котором выделяются следующие ее уровни [12, 20, 21]: философский; общенаучный; конкретно-научный; технологический (конкретные методики и техники исследования).

Проф. П.Я. Папковская дает следующую характеристику указанным видам методологии: «Общефилософскую методологию научных исследований следует трактовать как систему общих условий и ориентиров в познавательной (исследовательской) деятельности. Общенаучная методология представлена направлениями, концепциями и системами научного знания, которые в силу универсальности своего характера используются как средство познавательной деятельности в самых различных отраслях науки. Наряду с общефилософской и общенаучной следует сказать и о методологии конкретной отрасли науки как третьей разновидности методологии» [12, с. 22].

При этом изучение обширной литературы позволяет сделать вывод об отсутствии какого-либо иерархического упорядочения методологических компонентов, соответствующих каждому уровню методологии и остается неясным, каково влияние методологии отдельных наук на методологию конкретной науки, в рамках которой осуществляется исследование, а также на методологию самого отдельного научного исследования.

В первую очередь рассмотрим представленную выше иерархическую структуру методологии (философский, общенаучный, конкретно-научный и технологический уровни) и определим методологические компоненты, соответствующие каждому уровню.

При выстраивании логической структуры методологии важным моментом в понимании ее специфики является определение места философии в методологии.

Общефилософские положения и категории дают возможность рассматривать проблему через призму философского знания. Философские принципы служат методологическим основанием перестройки и развития фундаментальных идей и принципов конкретных научных дисциплин, разработки новых приемов и методов исследования, применяемых в этих дисциплинах [22, с. 269]. То есть главной особенностью философского знания является его всеобщий характер. Как отмечает проф. Н.М. Малюга «Роль философии в учете состоит в том, чтобы определить и направить человека к пониманию и построению практического и теоретического уровней бухгалтерского учета, заложенных в специфику философского знания» [23, с. 59]. Далее ученый указывает: «По отношению к бухгалтерскому учету как науке, философия выступает ее всеобщим категориальным основанием, путем познания аспектов и частей мира. Акцентируя внимание на общих проблемах, философия позволяет объяснить частичные проблемы, возникающие в науке. Эта особенность важна в ситуациях, когда в науке выявляются противоречия между новыми фактами и старыми теориями» [23, с. 65].

По нашему мнению философским видением исследуемой проблемы, в котором отражено понимание ее общественного явления, связь проблемы с развитием науки в целом, место проблемы в развитии конкретной науки, является научная концепция, представляющая собой «систему связанных между собой и вытекающих один из другого взглядов на то или иное явление» [16, с. 279]. Философское обоснование научной концепции как ведущей идеи, основной мысли чего-либо [2, с. 156], мировоззренческой интерпретации оснований исследования и его результатов является по нашему мнению высшей целью научной деятельности и представляет собой компонент философского уровня методологии в ее иерархической структуре.

Общенаучный уровень методологии представлен общеметодологическими принципами и общенаучными методами.

Так, чтобы обеспечить концептуальность исследования необходимо исходить из общеметодологических принципов, составляющих основу отбора связей и идей: детерминизма, принципа соответствия и принципа дополнительности [2, с. 66]. При этом одним из средств решения исследовательских задач являются общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, аналогия, моделирование

индукция, дедукция и другие.

Далее рассмотрим конкретно-научный и технологический уровни методологии. Считаем, что технологический уровень, представляющий собой практические аспекты деятельности (конкретные методики, алгоритмы и пр.) является составным элементом конкретно-научного уровня, который, по нашему мнению, включает теорию и практику конкретной деятельности.

Применительно к бухгалтерскому учету известный ученый проф. Я.В. Соколов отмечал: «бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой и выявления возможностей использования счетоводства для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов согласно афоризму «Практика без теории слепа» (И. Кант)» [24, с. 4].

По мнению Я.В. Соколова наиболее подробное определение теории дано американским социологом Толкоттом Парсонсом «Теория есть организованная совокупность логически взаимосвязанных обобщенных понятий эмпирического происхождения» [24, с. 4]. В этом контексте теория как составная часть конкретно-научного уровня методологии формирует представления об объекте, предмете, методе исследования данной науки, поскольку «именно они выступают исходным моментом любой четко определенной теории и это позволяет обосновано выделить, сформировать и развивать ее в системе общественных знаний» [14, с. 140].

На данном уровне выявляются существующие методологические проблемы науки, представляющие собой «совокупность новых возникающих сложных теоретических и практических задач, противоречащих существующим знаниям или прикладным методикам в данной науке, решение которых является актуальным» [12, с. 63].

На основе выявленных методологических проблем бухгалтерского учета определяются цель и задачи исследования с учетом уровня развития науки, актуальности и практической значимости конечного результата. Методологический подход к решению поставленных задач обеспечивает изучение всех процессов и явлений с позиций их внешней и внутренней обусловленности, формирует комплексность и системность исследования.

В рамках методологического подхода важнейшим направлением является систематизация и унификация понятий и терминов науки, а также выработка конкретно-научных принципов.

Как отмечает украинский ученый А.М. Петрук «Каждое из исследований, посвященных проблемам бухгалтерского учета, содержит анализ понятийного и терминологического аппарата этой науки... Различные названия-термины одних тех же явлений, разнообразие толкования одинаковых терминов и понятий препятствуют правильному применению учетных методик. Неадекватное отображение содержания терминов в нормативных актах разных уровней делает их недействительными. Все это имеет существенное значение при рассмотрении споров, а приведение в соответствие терминологического аппарата позволит избежать противоречий действующего законодательства» [25, с. 42]. Через систему категорий, законов и методов, применяемых к определенному объекту, происходит формирование конкретных методологических принципов его учета.

Завершающей стадией методологического подхода, а именно практической частью конкретно-научного уровня методологии, является разработка конкретных методик бухгалтерского учета, так как «каждое подлинно теоретическое положение приобретает ценность в случае практической его реализации» [14, с. 93]. Н.М. Малюга указывает: «Методология позволяет осмыслить исследуемый предмет, отобразить историю и логику его развития. На практике она конкретизируется до определенной методики (порядка использования методов) и техники действий (приемов)» [14, с. 143].

Таким образом, подводя итог проведенному исследованию универсальную логическую структуру методологии можно представить следующим образом (таблица 1):

Таблица 1 – Универсальная логическая структура методологии

Уровни методологии		Методологические компоненты
Философский		Концепция (философское обоснование научной концепции)
Общенаучный		Общенаучные методологические принципы Общенаучные методы
Конкретно-научный	теория	Методологические проблемы Цель и задачи исследования Конкретно-научные методологические принципы Предмет исследования Объект исследования Конкретно-научные методы
	методики	Конкретные методики и техники действий

Примечание - Собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы

Предлагаемая логическая структура методологии обобщает имеющиеся в литературе подходы к сущности методологии и позволяет с единых позиций и в единой логике выстроить иерархическую систему знаний; определить место каждого методологического компонента в системе знаний; обеспечить взаимосвязь, взаимовлияние и взаимообусловленность науки в целом, конкретной науки, отдельного направления конкретной науки. Предлагаемая логическая структура методологии является структурированной формой, которая может быть наполнена различным содержанием. Так, она может быть использована как на уровне определенной науки в целом, например, бухгалтерского учета, так и при отдельных исследованиях в рамках этой науки.

В этой связи следует различать понятия «теория той или иной науки» и «научная теория». Так, А.М. Новиков, Д.А. Новиков подчеркивают, что под теорией науки понимается вся совокупность теоретических знаний в той или иной отрасли науки. Одновременно в каждой научной области существует множество научных теорий, ведь собственно каждая докторская диссертация должна представлять собой целостную теорию [2, с. 156].

Так, например, существуют теория бухгалтерского учета как «согласованная совокупность взаимосвязанных принципов, определений, суждений, формирующих общую систему ориентиров для исследования природы бухгалтерского учета» [12, с. 70] и различные научные счетные теории. Проф. Я.В. Соколов указывал, что «бухгалтерский учет... включает множество теорий, объясняющих хозяйственные процессы» [24, с. 4-5]. Например, проф. Ф.Ф. Бутынец выделяет следующие счетные теории: меновая, логическая, одного ряда счетов, двух рядов счетов, трех рядов счетов, абсолютного баланса, динамического баланса, номинального баланса, органического баланса, эвдинамического баланса, «конвертируемой» бухгалтерии, «стабилизированной» бухгалтерии, пространственная [26]. Таким образом, исходя из изложенного, представим структурно-логическую модель конкретного исследования, а именно развития бухгалтерского учета земли.

Проведенное в философское осмысление направлений развития бухгалтерского учета земли, его возможностей и перспектив с позиций современных философских концепций (постиндустриального общества, устойчивого развития, ноосферы, современной синергетической парадигмы научного знания) [27, с. 44-49.] позволило обосновать ведущую идею – новую научную концепцию системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты. Так, с точки зрения современной синергетической парадигмы формирование информации в системе бухгалтерского учета должно осуществляться в направлении междисциплинарного синтеза научного знания. Именно отсутствие внимания к междисциплинарным связям в современных условиях глобализационных процессов и перехода к постиндустриальной экономике является, по мнению д.э.н. И.Н.Санниковой, причиной кризиса теории бухгалтерского учета [28, с. 26-27].

На наш взгляд глубина познания экономических явлений во многом определяется знанием выводов и положений экономической теории, которая изучает универсальные законы и механизмы их действия. Экономической теории принадлежит фундаментальная роль в развитии всех экономических наук. Вместе с тем складывается довольно странная ситуация, когда экономическая теория развивает теоретические основы одних категорий, которые часто нигде четко не измеряются и не регистрируются, одновременно бухгалтерский учет измеряет свои показатели тем самым в рамках единой экономической науки отсутствует взаимодействие научного знания. Существующие различия в трактовках и методах количественного измерения индикаторов, отражающих состояние экономических процессов и явлений в системе категорий экономической теории и бухгалтерского учета, негативно сказываются на состоянии экономической науки в целом. Экономическая теория лишается объективного и достоверного информационного базиса для достижения своих целей, а бухгалтерский учет и отчетность теряют свою экономическую и социальную значимость в силу недостаточной востребованности генерируемых ими данных. Максимально возможное нивелирование этих противоречий является одним из перспективнейших направлений развития науки о бухгалтерском учете.

В экономической теории исследование земли в системе экономических отношений неразрывно связано с теорией ренты. Однако категория земельной ренты, признанная столетия назад, исследованию которой посвящены труды множества ученых-экономистов, в бухгалтерском учете не регистрируется, не получает прямого стоимостного измерения, величина земельной ренты размывается в составе других показателей и становится невозможным определять степень ее влияния на экономические процессы, как на уровне отдельного субъекта хозяйствования, так и в масштабах национальной экономики. В этом аспекте методология бухгалтерского учета земли развивается параллельно, а не во взаимосвязи с экономической теорией.

Системно-синергетический характер развития методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты, охватывающей традиционные и новые ее формы (экологическую, анти-экологическую, социальную), возникновение которых обусловлено современными экономическими процессами, существенно усиливается при ее рассмотрении через переход к устойчивому развитию общества и концепции ноосферы.

Так, возрастающее внимание мирового сообщества к экологическим вопросам, обуславливает необходимость отражения системной взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики как на макроуровне в рамках системы национальных счетов, так и на уровне микроэкономики – в системе бухгалтерского учета отдельной организации.

Исследованию проблем интегрирования экологических и экономических показателей в системе национальных счетов уделяют большое внимание секция статистики охраны окружающей среды Департамента статистики ООН, Федеральное статистическое бюро Германии, отечественные и зарубежные ученые Сошникова Л.А., Кудрявцева О.В., Е.В. Рюмина и др. Вместе с тем, на уровне микроэкономики развитие методологии системы эколого-экономического учета важнейшего экологического ресурса – земли, обеспечивающей отражение влияния отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности земельные ресурсы и природный капитал страны в целом на основании экологической и антиэкологической земельной ренты, является новым направлением развития бухгалтерского учета в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования.

Помимо экологических, важное значение в современных условиях приобретают социальные аспекты экономической безопасности любого государства. В этой связи отдельные ученые исследуют проблемы формирования социальной ренты, как нового вида рентных доходов. Земля имеет особую социальную значимость для общества как природный ресурс и территориально-пространственный базис жизни и хозяйственной деятельности людей. Однако формирование стоимости использования земельных ресурсов с учетом их социальной полезности в экономической литературе практически не рассматривается. В этой связи с целью развития и гармонизации земельных отношений, основанных на принципах, экономической эффективности и социальной справедливости большое значение приобретает научное обоснование методологии определения и учета социальной земельной ренты.

Концепция системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты опирается на общенаучные методологические принципы: принцип детерминизма, принцип соответствия и принцип дополненности.

Детерминизм выступает в форме причинности, вне которой не существует ни одно явление действительности. Принцип соответствия в частности означает преемственность научных теорий. Как отмечают проф. А.М. Новиков и проф. Д.А. Новиков «Новые теоретические построения бывают полезны для развития науки, но если они не будут соотноситься с прежними, наука перестанет быть цельной, а ученые в скором времени перестанут понимать друг друга» [2, с. 67]. В соответствии с принципом дополненности одна и та же предметная область может описываться различными теориями, так как взаимодействие изучаемого объекта с исследователем (в том числе посредством приборов) не может не привести к различной проявляемости свойств объекта в зависимости от типа его взаимодействия с познающим субъектом, что означает правомерность и равноправие различных научных описаний объекта, в том числе различных теорий, описывающих один и тот же объект, одну и ту же предметную область [2, с. 66-69]. Следовательно новое научное знание соотносится с объективной реальностью – принцип детерминизма, с предшествующей системой научного знания – принцип соответствия, с познающим субъектом – принцип дополненности («без субъекта нет объекта») [2, с. 71].

Таким образом, применительно к нашему исследованию принцип детерминизма проявляется в том, что владение, пользование и распоряжение землей неизменно влечет возникновение стоимостных (то есть рентных) отношений между субъектами землепользования. Однако, как уже отмечалось ранее, до настоящего времени земельная рента не рассматривается в системе бухгалтерского учета, который является элементом объективной реальности, то есть отсутствует системность и целостность отражения экономической действительности: учет характеризует отдельное явление вне системы земельных отношений.

Принцип соответствия предполагает, что данное исследование должно опираться на существующую теорию ренты, как категории политэкономии, на теорию бухгалтерского учета как науки и специальные теории в данной научной области, в частности динамического и статического баланса.

Принцип дополнительности реализуется через рассмотрение современных форм земельной ренты, в том числе новых (социальной, экологической, антиэкологической) с позиций бухгалтерского учета и выявления на этой основе конкретно-научных методологических принципов.

В целом конкретно-научный уровень методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты представляет собой:

- теорию бухгалтерского учета земли и земельной ренты, включающую цель и задачи учета земли и земельной ренты; методологические проблемы и специфические методологические принципы учета земли и земельной ренты; определение сущности земли и земельной ренты как объектов бухгалтерского учета; методологические особенности их отражения в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета;
 - практику бухгалтерского учета земли и земельной ренты, представленную конкретными методиками формирования первоначальной и восстановительной стоимости земельного участка; определения экологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования; формирования платежей за землю в контексте теории социальной земельной ренты; первоначального, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений; учета экологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования.
- Поводя итог вышесказанному, логическую структуру методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты можно представить следующим образом (таблица 2).

Таблица 2. Логическая структура методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты

Уровни методологии		Методологические компоненты
Философский		Концепция системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты
Общенаучный		Общенаучные методологические принципы: детерминизма, соответствия и дополнительности
Конкретно-научный	теория	– цель и задачи учета земли и земельной ренты; – методологические проблемы и специфические методологические принципы учета земли и земельной ренты; – определение сущности земли и земельной ренты как объектов бухгалтерского учета; – методологические особенности отражения земли и земельной ренты в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета.
	методики	– методики формирования первоначальной и восстановительной стоимости земельного участка; – методика определения бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования; – методика формирования платежей за землю в контексте теории социальной земельной ренты; – методика первоначального, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования; – усовершенствованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающей новые показатели об используемых земельных участках, о едином объекте недвижимости; об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост); о наличии привлеченного природного капитала, величине экологического (антиэкологического) капитала.

Источник: Собственная разработка

Список использованных источников:

1. Доктор наук — не пустой звук // Советская Белоруссия, режим доступа: <http://www.sb.by/post/116254/>
2. Новиков А.М., Новиков Д.А. Методология научного исследования. – М.: Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2010. – 280 с.
3. Павлов А.В. Логика и методология науки : Современное гуманитарное познание и его перспективы :

учебное пособие. М: Флинта, 2010г, 344 с.

4. Методология науки и инновационная деятельность : пособие для аспирантов, магистрантов и соискателей ученой степени кандидата наук всех специальностей / В. П. Старжинский, В. В. Цепкало; Министерство образования Республики Беларусь, Белорусский национальный технический университет, Кафедра «Философские учения». - Минск : БНТУ, 2010. – 286 с.
5. Положение о научных открытиях, научных идеях, научных гипотезах, утв. Российской академией естественных наук, режим доступа: http://www.raen.info/activities/reg_o/document170.shtml
6. Большой энциклопедический словарь: философия, социология, религия, эзотеризм, политэкономия / главн. науч. ред. и сост. С.Ю. Солодовников. – Мн: МФЦП, 2002. – 1008 с.
7. Балацкий Е.В. Современная экономическая наука: общее и особенное // Науковедение, №3, 2000. С. 120-144
8. Полтерович В.М. Кризис экономической теории. Доклад на научном семинаре Отделения экономики и ЦЭМИ РАН «Неизвестная экономика» http://www.nbrilev.ru/krizis_economic_theory_.htm
9. Борисов Е.Ф., Экономическая теория: Учебник / Е.Ф. Борисов. – М.: Юристъ, 1997. – 568 с.
10. Экономическая теория (политэкономия): Учебник / В.И. Видяпин [и др.]; Под общ. ред. акад. В.И. Видяпина, акад. Г.П. Журавлевой. – 4-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 640 с.
11. Большой экономический словарь / Под ред. Азрилияна. – 4-е изд. Доп. И перераб. М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
12. Папковская П.Я., Методология научных исследований / П.Я.Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», 2007. – 184 с.
13. Стражев В.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.И. стражев. –Мн.: Выш.шк., 2010. – 144 с.
14. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. Брест-Житомир.: ЖГТУ, 2004. – 256 с.
15. Золотогоров В.Г., Экономика: Энциклопедический словарь / В.Г. Золотогоров. – 2-е изд., стереотип. – Мн.: Книжный Дом, 2004. – 720 с.
16. Кожарская Н.В., Методология научных исследований в экономике / Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский. – Минск: Соврем. Шк., 2007. – 304 с.
17. Малей Е.Б. Методологические проблемы учета реализации готовой продукции / Вестник ПГУ, 2008. – № 10. С.70-76.
18. Большая энциклопедия: в 62 томах. Т.29. – М.:ТЕРРА, 2006. – 592 с.
19. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. 3-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 826 с.
20. Методологические проблемы современной науки. – М.: Наука, 1978.
21. Юдин Э.Г. Системный подход и принцип деятельности. – Москва, 1978.
22. Философия в вопросах и ответах / Я.С. Яскевич. – Мн.: Новое знание, 2003. – 400 с.
23. Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. – Житомир.: ЧП «Рута», 2003. – 512 с.
24. Соколов Я.В., Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
25. Петрук А.М. Согласование терминологии бухгалтерского и хозяйственного законодательства / А.М. Петрук // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты дисс. исслед. Проблем бухгалтерского учета, анализа и контроля Житомир. бухгалтер. науч. школы, – Житомир: ЧП «Рута», 2005. – С.42-84.
26. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / Вид. 2-е, доп. І перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
27. Вегера С.Г. Развитие методологии учета земли в условиях экономики нового типа: концептуальные подходы // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 2 (17) – 405 с.
28. Санникова И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? Международный бухгалтерский учет, № 4(112), 2008 С. 25-29.
29. Нобелевские лекции – 100 лет. Экономика. Т. 1 1969-1977. 608 с.
30. Нобелевские лекции – 100 лет. Экономика. Т. 2 1978-1983. 417 с.
31. Нобелевские лекции – 100 лет. Экономика. Т. 3 1984-1990. 409 с.
32. Нобелевские лекции – 100 лет. Экономика. Т. 4 1991-1994. 407 с.
33. Нобелевские лекции – 100 лет. Экономика. Т. 5 1995-1997. 348 с.