

8. Щербаков, С. Г. К вопросу о валютной и курсовой политике / С. Г. Щербаков // Деньги и кредит. — 2000. — № 11. — С. 43.
Shcherbakov, S. G. K voprosu o valyutnoy i kursovoy politike / S. G. Shcherbakov // Den'gi i kredit. — 2000. — № 11. — S. 43.
9. Шмырева, А. И. Международные валютно-кредитные отношения / А. И. Шмырева, В. И. Колесников, А. Ю. Климов. — СПб. : Питер, 2002. — С. 26.
Shmyreva, A. I. Mezhdunarodnye valyutno-kreditnye otnosheniya / A. I. Shmyreva, V. I. Kolesnikov, A. Yu. Klimov. — SPb. : Piter, 2002. — S. 26.
10. Красавина, Л. Н. Концептуальные подходы к реформированию мировой валютной системы / Л. Н. Красавина // Деньги и кредит. — 2010. — № 5. — С. 36—49.
Krasavina, L. N. Kontseptual'nye podkhody k reformirovaniyu mirovoy valyutnoy sistemy / L. N. Krasavina // Den'gi i kredit. — 2010. — № 5. — S. 36—49.
11. Рудый, К. Оптимальная политика обменного курса в Республике Беларусь / К. Рудый // Банк. вестн. — 2008. — № 2. — С. 34—41.
Rudyu, K. Optimal'naya politika obmennogo kursa v Respublike Belarus' / K. Rudyu // Bank. vestn. — 2008. — № 2. — S. 34—41.
12. Тарасов, В. И. О роли денег, валютном регулировании и антиинфляционной политике в экономике / В. И. Тарасов // Вестн. БГУ. — 2009. — № 2. — С. 13—29.
Tarasov, V. I. O roli deneg, valyutnom regulirovanii i antiinflatsionnoy politike v ekonomike / V. I. Tarasov // Vestn. BGU. — 2009. — № 2. — S. 13—29.
13. Горлякова, М. В. Валютное регулирование в современной экономической политике России / М. В. Горлякова // Проблемы соврем. экономики. — 2007. — № 1 (21).
Gorlyakova, M. V. Valyutnoe regulirovanie v sovremennoy ekonomicheskoy politike Rossii / M. V. Gorlyakova // Problemy sovrem. ekonomiki. — 2007. — № 1 (21).

Статья поступила в редакцию 10.12.2016 г.

УДК 657.1

L. Mahanko
 BSEU (Minsk)

METHODOLOGICAL BASES OF FORMATION OF SPECIAL THEORETICAL ACCOUNTING MODELS

This article explores the question of methodical support and philosophical understanding of the formation processes of special scientific theory, including accounting theory. The main purpose is to identify the stable patterns of the development of accounting theoretical models. The result of the study is the structural-logical model of the special accounting theory, based on which is proposed system of testing features, enabling the identification of the investigator development as an independent theoretical direction.

Keywords: methodology; theory; special theory; accounting; reporting; an accounting software; classification of accounting theory; theory structure; theory signs; theory functions.

Л. С. Маханько
 кандидат экономических наук, доцент
 БГЭУ (Минск)

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВАНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ЧАСТНОЙ ТЕОРЕТИЧЕСКОЙ МОДЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В настоящей статье исследуются вопросы методологического обеспечения и философского осмысления процессов построения частной научной теории, в том числе в области бухгалтерского

учета. Основной целью исследования является выявление закономерностей конструирования теоретических моделей. Результатом исследования стала структурно-логическая модель формирования частной учетной теории, на основании которой предложена система тестирующих признаков, позволяющих идентифицировать исследовательские разработки в качестве самостоятельного теоретического направления.

Ключевые слова: методология; теория; частная теория; бухгалтерский учет; отчетность; учетное обеспечение; классификация теорий учета; структура теории; признаки теории; функции теории.

Важнейшей задачей научной деятельности в любой области является приращение нового знания, которое, будучи результатом познания, одновременно служит отправной точкой генерирования новых научных идей. Основной организационной формой научного знания признается теория, определяемая профессором Я.С. Яскевич как «высшая, самая развитая форма организации научного знания, дающая целостное, системное представление о закономерностях и существенных связях изучаемых объектов» [9, с. 386—387].

Следует отметить, что если теория есть результат научного исследования, то способ построения этого исследования определяется методологией. В.И. Левин в Толковом словаре понятий философии, логики и методологии науки определяет методологию, во-первых, как «философское учение о системе апробированных принципов, норм и методов научно-познавательной деятельности, о формах, структуре, функциях, способах обоснования и развития научного знания», во-вторых, в более узком смысле, как «совокупность методов, применяемых в какой-либо науке или ее разделе» [2, с. 34—35]. Я.С. Яскевич пишет: «Методология представляет собой своего рода самосознание науки, осознание путей и методов эффективного решения познавательных задач» [9, с. 398].

Основываясь на научной и учебной литературе в области философии [2, 4, 9], можно прийти к заключению, что в рамках методологического анализа на конкретном научном уровне выделяют: цель и задачи исследования; объект и предмет; проблему и вопрос; средства и методы; непосредственно результат и конструктивную схему его логической и эмпирической обоснованности.

Именно перечисленные элементы составляют методологическую основу научной работы в любой отрасли знания. Вместе с тем следует заметить, что методология построения исследований в рамках социально-гуманитарных наук, к которым относится и бухгалтерский учет, имеет свои особенности.

Во-первых, данное утверждение касается предметной области названных выше наук. Как отмечает известный российский ученый В.В. Ковалев, «традиционный подход к обособлению некоторого знания в самостоятельную науку, основывающийся на идентификации ее предмета и метода, не всегда срабатывает» [1, с. 94]. Действительно, до настоящего времени в учете и анализе отсутствует однозначное определение предмета.

Второй важнейшей особенностью методологии социально-гуманитарных дисциплин является включение в модель субъективного фактора. Известный российский ученый-философ А.В. Павлов пишет: «В современном гуманитарном исследовании есть по крайней мере одна черта, существенно отличающая его от классики: вследствие изменения представлений о субъекте он рассматривается как структурный компонент исследования и общая ценностная форма теории. Это побуждает ученого не только изучать объект, но и по ходу познания определять субъект исследования, потому что с точки зрения разных субъектов результат познания оказывается различным» [4, с. 87]. Таким образом, следует отметить, что в рамках методологии бухгалтерского учета и анализа субъект есть такой же неотъемлемый элемент исследования, как объект и предмет.

В-третьих, неотъемлемым предметным компонентом научного исследования в системе социально-гуманитарных наук являются условия и предпосылки внешней среды, определяющие заданную предметную область. Именно необходимость включения внеш-

них условий как важнейшей структурной составляющей методологии научного исследования в области бухгалтерского учета и анализа привела к внедрению в эту отрасль знания институционального подхода.

После рассмотрения базовых методологических элементов научного исследования в целом и в области социально-гуманитарных дисциплин в частности, к которым относится экономика, возможно предложить варианты конструирования структурной схемы теоретических моделей в области бухгалтерского учета, что позволит оценивать и идентифицировать проводимое научное исследование в данной области в качестве самостоятельной теории.

Отметим, что в современной философии познания выделяют общие и частные теоретические модели. Для науки бухгалтерского учета вопрос выделения, структурирования и репрезентативности частных теорий является достаточно актуальным. Данный процесс в контексте исторического анализа был подробно описан Я.В. Соколовым. С.Ф. Легенчук, исследуя мировые тенденции развития учета, отмечал, что «в последнее время формируется понятие теории бухгалтерского учета не как определенная совокупность теоретических знаний в сфере бухгалтерского учета, а как основная единица научного знания. Использование такого подхода предполагает рассмотрение бухгалтерского учета в качестве системы, состоящей из отдельных бухгалтерских теорий» [3, с. 59]. Я.В. Соколов в фундаментальной работе «Основы теории бухгалтерского учета» писал, что бухгалтерский учет включает множество теорий, объясняющих хозяйственные процессы (строго говоря, книгу надо было бы назвать «Основы теорий бухгалтерского учета») [6, с. 4—5], т.е. общенаучная теория бухгалтерского учета имеет множество направлений, в которых исследуются различные предметные области, а объективная реальность в форме хозяйственной деятельности конкретной организации преломляется в спектре субъективных интерпретаций различных групп пользователей.

Возвращаясь к определению теории, отметим, что смысл любого понятия наиболее точно формулируется посредством раскрытия следующих аспектов: содержательной компоненты; общепризнанных формальных признаков; функций.

Основываясь на изучении научной литературы, можно сказать, что содержательную основу как общей, так и частных теорий бухгалтерского учета формирует совокупность принципов, понятий, логических построений, структурированных и коррелирующих между собой. В отдельных случаях отношения между содержательными элементами теории могут быть формализованы с использованием математического аппарата.

Изучению содержательной стороны бухгалтерских теорий посвящены отдельные работы российского ученого К.Ю. Цыганкова. Он, в частности, акцентировал внимание на выделении в теории базовых и производных положений. Первые имеют различные названия: аксиомы, постулаты, сущности, начала, принципы, и строго не определяются. Вторые логически следуют из первых. «В идеале, — пишет автор, — научные теории должны иметь иерархическую структуру. В ее вершине находится минимальное количество исходных положений, принимаемых на веру, ниже — множество положений производных, логически выводимых из начал. Вывод этот должен быть как можно более простым, а понимание теории должно требовать минимальных усилий» [8, с. 15—16].

Немаловажным элементом теории является и присущий ей метод, который относительно бухгалтерской науки подробно прописан и изложен в трудах ведущих ученых бухгалтеров.

Таким образом, можно констатировать, что содержательную часть теории определяют:

- основополагающие базовые принципы и вытекающие из них положения;
- логически обусловленная схема базовых положений и понятий, формирующая структуру теории.

Далее перейдем к основным признакам теории. Опираясь на положения Философского энциклопедического словаря, можно сказать, что основными признаками научно-

го знания являются непротиворечивость, логическая обоснованность, эмпирическая проверяемость [10].

Перечисленные признаки, безусловно, могут быть применимы и к теоретическим моделям бухгалтерской науки. Более серьезного подхода требует признак эмпирической проверяемости и обоснованности или соответствия опыту. В естествознании необходимость и возможность эмпирической проверки теоретических выкладок является неотъемлемым элементом научных исследований. Верификация есть важнейший компонент методологии исследования.

В социально-гуманитарных науках применяются несколько иные подходы. Их обобщили и пояснили на примерах общепризнанных теоретических моделей американские ученые Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда. Они подчеркивают, что «способ проверки зависит от сути теории» [7, с. 22]. Отдельные теории оцениваются с позиции приемлемости их базовых положений. В теориях, содержательное наполнение которых во многом определяется субъективной составляющей, объектом проверки определяется «не столько истинность, сколько ценность для пользователей учетной информации» [7, с. 22]. Считаем возможным дополнить, что ценность для пользователей в свою очередь может являться аксиоматичной, а может требовать эмпирической проверки. Например, очевидно, что информация о полезных и вредных веществах в продуктах обладает ценностью для их потребителей. При этом теории, эмпирическая проверяемость которых является неотъемлемой методологической компонентой построения, относятся к позитивным (в отдельных источниках — позитивистским) теориям бухгалтерского учета и превалируют в англо-американской учетной традиции.

Обобщая изложенное и ссылаясь на мнения известных ученых в исследуемой области [3, 6, 7], отметим, что признак эмпирической проверяемости нельзя рассматривать в качестве обязательного для бухгалтерских теорий, а лишь в качестве допустимого.

Рассмотрев содержательные аспекты, а также признаки теорий, перейдем к их функциям. Философское осмысление данного вопроса приводит к определению трех основных функций, присущих теориям в любой области знания: описательная функция; объяснительная функция; предсказательная функция [2, 4, 9].

Перечисленные функции присущи и бухгалтерским теориям. Например, известный российский ученый В.В. Ковалев вводит предсказательную, равно как и объяснительную, функции непосредственно в определение учетной науки: «Бухгалтерский учет можно трактовать как науку, посвященную объяснению, предсказанию и формированию тенденций развития учетной практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающую принятие управленческих решений в отношении экономических субъектов» [1, с. 95].

Вместе с тем американские ученые Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда неоднозначно относятся к предсказательной функции бухгалтерского учета. Их мнение основывается во многом на том, что использование в практике неуточненных и преждевременных прогнозов может привести к неблагоприятным последствиям. Например, пишут авторы, преждевременный прогноз о неблагоприятном финансовом положении организации может спровоцировать необоснованный отток капитала, и, как следствие, финансовое положение действительно резко ухудшится. Считаем, что онтологически присущая теоретической модели предсказательная функция, сам факт ее идентификации, возможность субъективной интерпретации прогнозов, а тем более принятия на их основе некоторых действий не имеют прямой корреляции. Предсказательная функция присуща развитым теоретическим моделям независимо от субъективной интерпретации полученных прогнозов.

Обобщая представленный материал, можно констатировать, что развитая теоретическая модель, в том числе в области бухгалтерского учета, должна включать методологический и содержательный блок; соответствовать системе научно обоснованных признаков; выполнять определенный набор функций (рис. 1).

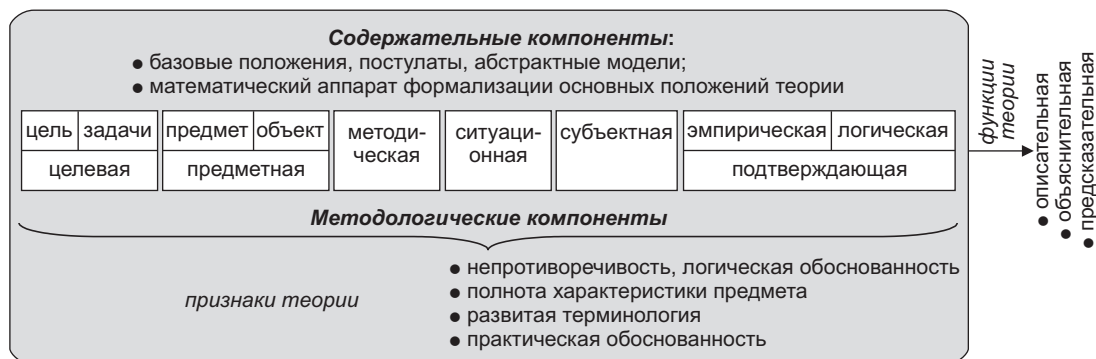


Рис. 1. Структурно-логическая модель формирования частной учетной теории

Источники: разработано автором.

Представленная на рис. 1 структурно-логическая схема объединяет методологическую и содержательную компоненты и характеризуется набором определенных функций и признаков. Она определяет основополагающие образующие критерии, которые позволяют классифицировать определенные научные наработки в качестве самостоятельной учетной теории. В целях тестирования данного утверждения изучены такие общепризнанные теории учета, как балансовая, меновая, экономическая, юридическая, статическая, динамическая, институциональная, позитивистская, которые рассмотрены с позиции соответствия приведенным выше научно-методологическим основаниям. Результаты исследования представлены в таблице.

Систематизация подходов к классификации частных теоретических моделей бухгалтерского учета

Классификационная группа теории	Ведущий классификационный признак	Образующая методологическая компонента
Меновая и балансовая теории	В основе классификации — приоритет базовых методических компонент: баланса и двойной записи	Акцентуация методологических компонент (целевой, предметной, методической), формирующих внутреннюю структуру теоретических моделей
Теории статического и динамического балансов	В основе классификации и целевая компонента (достоверная оценка финансового положения или финансового результата), и методическая (методы оценки)	
Экономическая и юридическая теории	В основе классификации предметная компонента: ценности или права и обязательства	
Позитивистская и институциональная теории	В основе классификации отношение к субъекту, в интересах которого формируется информация к внешним институтам	Акцентуация субъектной и ситуационно-условной компонент, отражающих связь теоретических моделей с внешней средой

Источники: составлено автором.

Анализ данных таблицы подтверждает соответствие общепризнанных теорий бухгалтерского учета выделенным научно-методологическим компонентам (развернутый вариант таблицы с расшифровкой в разрезе каждой теории выделенных методологических компонент представлен в ранних публикациях [5]), что позволяет рассматривать эти компоненты в качестве тестирующих признаков классификации новых научных

разработок в форме самостоятельных теоретических моделей. Кроме того, обобщенные в таблице данные позволяют систематизировать разрозненные классификационные модели учетных теорий на основе выявленных акцентуаций отдельных методологических компонент (целевая, предметная, методическая, субъектная и ситуационная компоненты). Первые три компонента (целевая, предметная, методическая) отражают внутреннюю организацию теории. Теоретические модели, механизм формирования которых основан на этих компонентах, объединены в группу «предметные теории». Теоретические модели, механизм формирования которых фокусирует влияние внешних факторов, подчиняя им внутреннюю организацию теории, объединены в группу «ситуационные теории». Персоналистические теории (в таблице представлены на примере юридической теории), по нашему мнению, имеют признаки двух названных направлений. Предложенная систематизация классификационных моделей учетных теорий представлена на рис. 2.

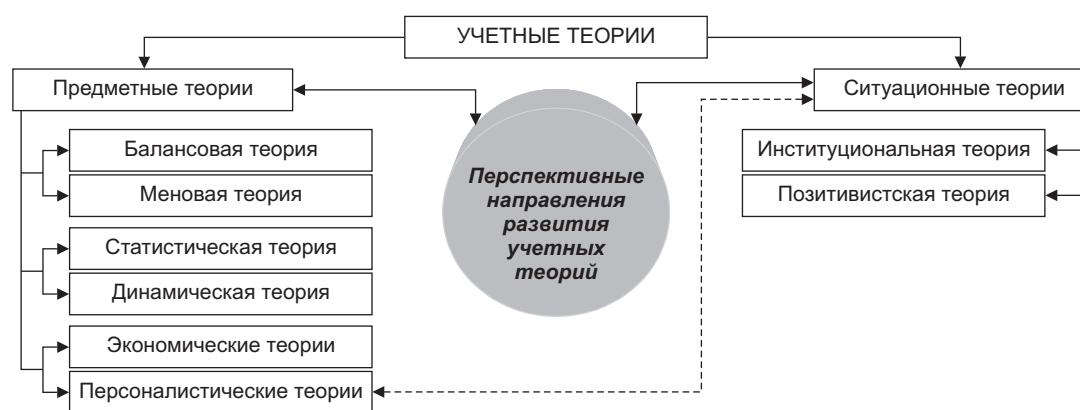


Рис. 2. Классификация учетных теорий

Источники: разработано автором.

В настоящее время ведущее положение занимают те учетные модели, которые объединяют положения как предметных, так и ситуационных теорий. Например, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) объединяют положения и статической теории, и позитивистской, и других теоретических направлений. Предложенный вариант систематизации (таблица, рис. 2) структурирует имеющиеся подходы к классификации учетных моделей, позволяет обосновать перспективные направления и механизмы построения новых теоретических разработок в исследуемой области.

Рассмотренные выше научно-методологические основы формирования частных учетных теорий применимы и к построению разрабатываемой автором монетарной теории бухгалтерского учета как частной теоретической модели учетного обеспечения управления финансовыми ресурсами организации.

Таким образом, в предлагаемой статье описаны научно-методологические подходы к формированию частной теоретической модели учетного обеспечения процесса управления финансовыми ресурсами, на основании которых конструируется система тестирующих признаков, позволяющих идентифицировать исследовательские разработки в качестве самостоятельного теоретического направления.

Литература

1. Ковалев, В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденций / В. В. Ковалев // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. — 2013. — Вып. 2. — С. 90—112.
Kovalev, V. V. Yavlyatsya li bukhgalterskiy uchet naukoj: retrospektiva vzglyadov i tendentsiy / V. V. Kovalev // Vestn. S.-Peterb. un-ta. Ser. 5. Ekonomika. — 2013. — Vyp. 2. — S. 90—112.
2. Левин, В. И. Философия, логика и методология науки : толковый слов. понятий / В. И. Левин. — Пенза : Изд-во Пенз. гос. технол. акад., 2010. — 67 с.
Levin, V. I. Filosofiya, logika i metodologiya nauki : tolkovyy slov. ponyatiy / V. I. Levin. — Penza : Izd-vo Penz. gos. tekhnol. akad., 2010. — 67 s.
3. Легенчук, С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С. Ф. Легенчук // Междунар. бухгалт. учет. — 2011. — № 8. — С. 56—62.
Legenchuk, S. F. Mirovye tendentsii razvitiya bukhgalterskogo ucheta v usloviyakh postindustrial'noy ekonomiki / S. F. Legenchuk // Mezhdunar. bukhgalt. uchet. — 2011. — № 8. — S. 56—62.
4. Павлов, А. В. Логика и методология науки: Современное гуманитарное познание и его перспективы : учеб. пособие / А. В. Павлов. — М. : Флинта : Наука, 2010. — 344 с.
Pavlov, A. V. Logika i metodologiya nauki: Sovremennoe gumanitarnoe poznanie i ego perspektivy : ucheb. posobie / A. V. Pavlov. — M. : Flinta : Nauka, 2010. — 344 s.
5. Панков, Д. А. Монетарная теория бухгалтерского учета и анализа: научные основания и прикладные аспекты / Д. А. Панков, Л. С. Маханько // Развитие концепций бухгалтерского учета на основе институциональных подходов : монография / под общ. ред. Ф. Ф. Бутынца. — Винница : ВФЕУ, 2015. — С. 224—234.
Pankov, D. A. Monetarnaya teoriya bukhgalterskogo ucheta i analiza: nauchnye osnovaniya i prikladnye aspekty / D. A. Pankov, L. S. Makhan'ko // Razvitie kontseptsiy bukhgalterskogo ucheta na osnove institutsional'nykh podkhodov : monografiya / pod obshch. red. F. F. Butyntsa. — Vinnitsa : VFEU, 2015. — S. 224—234.
6. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 496 с.
Sokolov, Ya. V. Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta / Ya. V. Sokolov. — M. : Finansy i statistika, 2003. — 496 s.
7. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 576 с.
Khendriksen, E. S. Teoriya bukhgalterskogo ucheta : per. s angl. / E. S. Khendriksen ; pod red. Ya. V. Sokolova. — M. : Finansy i statistika, 2000. — 576 s.
8. Цыганков, К. Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись / К. Ю. Цыганков. — М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. — 384 с.
Tsygankov, K. Yu. Nachala teorii bukhgalterskogo ucheta, ili Balans, scheta i dvoynaya zapis' / K. Yu. Tsygankov. — M. : Magistr : INFRA-M, 2011. — 384 s.
9. Яскевич, Я. С. Философия и методология науки. Вопросы и ответы: полный курс подготовки к кандидатскому экзамену / Я. С. Яскевич. — Минск : Выш. шк., 2007. — 656 с.
Yaskevich, Ya. S. Filosofiya i metodologiya nauki. Voprosy i otvety: polnyy kurs podgotovki k kandidatскому экзамену / Ya. S. Yaskevich. — Minsk : Vysh. shk., 2007. — 656 s.
10. Философский энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / ред. Л. Ф. Ильичев [и др.]. — М. : Совет. энцикл. — Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/399/. — Дата доступа: 29.10.2016 г.

Статья поступила в редакцию 17.11.2016 г.