

УДК 001.891:336.225.674



**Сергій
Івахненко**

Професор кафедри фінансів Національного університету "Кієво-Могилянська академія", доктор економічних наук

ФІЛОСОФСЬКО-СВІТОГЛЯДНІ ОСНОВИ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ В ОБЛІКУ ТА АУДИТІ У КОНТЕКСТІ ПІДГОТОВКИ ДОКТОРІВ ФІЛОСОФІЇ (PhD)

Метою статті є висвітлення сучасних концептуальних проблем здійснення наукових досліджень в обліку та аудиті на рівні окремих економічних суб'єктів в Україні та розробка плану вивчення світового досвіду проведення наукових досліджень в галузі бухгалтерського обліку, аудиту, економіки підприємств, бізнесу, фінансів у контексті підготовки докторів філософії (PhD).

Ключові слова: філософія та методологія науки, статистичні методи дослідження, структура дисертацій, позитивізм.

Досвід спілкування із зарубіжними (зокрема американськими) науковцями показав, що при обговоренні проблем здійснення наукових досліджень під час спільних проєктів (зокрема у процесі підготовки наукових статей та узгодження змісту дисертацій) складно знайти взаємне розуміння. Причому суттєві розбіжності виникають не лише на рівні обговорення окремих деталей здійснення дослідження та оформлення його результатів, а й на рівні базових філософсько-світоглядних та освітніх концепцій.

© С. Івахненко, 2022

Для ілюстрації таких докорінних відмінностей наведемо таблицю, в якій відображено окремі вимоги до проведення наукових досліджень, яких дотримувалися при написанні дисертації кандидата економічних наук в Україні та дисертації доктора філософії (PhD) за кордоном в галузі менеджменту, фінансів, бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1. Окремі характерні ознаки вимог до дисертацій в Україні та за кордоном*

№	Ознака	Кандидатська	PhD
1	Тема дослідження (назва)	Щоб почати дослідження, має бути сформульована з самого початку, може бути змінена (але не повністю) пізніше	Формулюється в “докторській пропозиції” після одного року стаціонарного навчання в “докторантурі” (<i>PhD studies</i>)
2	Предмет дослідження та об’єкт дослідження	Формулюються на самому початку (суб’єкт або об’єкт (або обидва) мають бути новими)	Зазвичай не сформульовані взагалі
3	Гіпотеза	Зазвичай не сформульована, натомість присутні завдання дослідження	Сформульована на самому початку. Іноді має назву “дослідницького питання”
4	Типова структура	Вступ (актуальність); перший розділ — теорія, другий — методологія, третій — практика (пропозиції); висновки	Частина 1: проблема, мета, дослідницьке питання / гіпотеза; Ч. 2: огляд літератури; Ч. 3: методологія; Ч. 4: висновки, Ч. 5: дискусія
5	Огляд літератури	Необхідно, як правило, робити посилання на джерела у всіх розділах, насамперед у розділі 1, монографії та підручники включати обов’язково	Лише в Ч. 2. Посилання тільки на останні наукові статті та дисертації, лише деякі базові основоположні книги
6	Методологія	Часто розуміють як комплекс загальнологічних методів (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстракція, специфікації, системний аналіз); методів, що, як правило, є типовими для спеціальності, а також використовуються конкретні методи по цій темі дослідження	Експерименти, кореляційні дослідження, причинно-порівняльні дослідження, позитивістські кейси, мета-аналіз

Закінчення табл. 1

№	Ознака	Кандидатська	PhD
7	Використання математичної статистики	Не завжди (як правило, у межах спеціальностей “Економіко-математичне моделювання” та “Статистика”)	Часто є основним у позитивістських дисертаціях (крім методу кейсів — розгляду конкретних ситуацій)
8	Результат	Висновки: пункти новизни (від 3 до 9)	Висновки: певне нове знання (що доводить або спростовує гіпотезу), часто єдине спостереження або теза
9	Тестування результатів	Необхідним є наявність довідок про впровадження	Теорія має бути доведена або перевірена, але проблеми впровадження не розглядаються
10	Пропозиції щодо впровадження результатів	Є обов’язковими (зазвичай у розділі 3)	Не є обов’язковими. Але можливі наслідки для подальших досліджень мають бути вказані

* В частині позитивістської епістемології ця таблиця досить адекватно відображає стан справ із вимогами до дисертаційних досліджень (PhD) у таких країнах, як США, Велика Британія, Канада, Австралія, Ірландія. Щоправда, якщо розглядати наукові дослідження, які базуються не на позитивістській епістемології (гносеології), а на інтерпретивістській, то структура PhD дисертації може бути іншою.

Окремі з наведених у таблиці ознак мають формальний характер, проте інші, принципові (предмет, об’єкт дослідження, гіпотеза, методологія), є концептуальними. Відповідно, реформа української науки не можлива без з’ясування сучасних концепцій в науці й організації наукових досліджень у світі та відповідного реформування теоретичних засад системи здійснення досліджень в Україні.

Києво-Могилянська академія була першим українським університетом, який реформував докторську освіту відповідно до Болонського процесу. НаУКМА створив і запровадив докторські (PhD) програми. Але очевидно, що нині Україна має проблеми з широким запровадженням докторських програм. На перешкоді — брак належного досвіду для здійснення змін.

Мета пропонованої статті — розкрити основні проблеми з методологією наукових досліджень в галузі обліку, аудиту, фінансів і бізнесу в Україні та намітити шляхи і запропонувати план вивчення світового досвіду (зокрема досвіду науковців США) з метою реформування системи здійснення наукових досліджень в Україні в галузі бізнесу, фінансів, економіки підприємств, обліку.

Вивчення проблеми дозволило сформулювати припущення, що українські підходи до здійснення наукових досліджень, так само як і організація наукових досліджень (зокрема в галузі економіки та адміністрування бізнесу), і після

30 років незалежності все ще перебувають під впливом радянських ідеологічних та філософських положень¹, і цілком очевидно, що це є неприйнятним для подальшого розвитку української науки.

При цьому окремою освітньою та методологічною проблемою є питання застосування в Україні сучасних математико-статистичних методів дослідження (і відповідного програмного забезпечення) для отримання надійних і таких, що можуть бути адекватно відтворені та перевірені, результатів дослідження. Вивчення наукових статей у спеціалізованих журналах показало, що науковці США назагал вільно володіють цим інструментарієм в різних галузях наукового знання (натомість українські вчені — переважно якщо вони мають відповідну освіту, наприклад математичну).

Сучасна українська система підготовки наукових кадрів також не відповідає сьогоднішнім світовим стандартам у зв'язку із застарілими базовими підходами, недостатністю уваги до методології досліджень тощо.

Тут є декілька аспектів. Передусім для того, щоб українських науковців визнавали у світі, вони мають публікуватися у провідних світових наукових журналах. Більше того, певний час це було однією з вимог Атестаційної комісії Міністерства освіти та науки України для захисту дисертацій — мати як мінімум одну публікацію в іноземних реферованих наукових журналах.

Одна з головних змін, що сталися у світовій науці вже давно і яку зараз можна лише констатувати, полягає в тому, що наука стала англomовною. До цього можна ставитися по-різному: це може подобатися або не подобатися, але факт є фактом. Сьогодні на визнання у світовій науці може розраховувати лише той, хто вільно володіє англійською мовою, хто нею пише і публікує свої праці. Навіть якщо сучасний вчений є геніальним, але всі свої розробки публікує українською або російською (китайською, німецькою) мовами, він не буде оцінений світовою науковою спільнотою.

Доказів цього факту можна навести багато, зазначимо лише одне. Сучасні наукові дослідження в розвинутих країнах здійснюються насамперед в університетах; відповідно до рейтингу, складеного британським Times Higher Education Supplement (<http://www.timeshighereducation.co.uk>), в 2011—2012 роках серед 200 кращих закладів вищої освіти у світі фігурували 75 університетів із США, 32 з Великої Британії, 10 з Австралії, 9 з Канади. Якщо ж сюди додати один університет із Нової Зеландії, два з Ірландії та університети з тих країн, де англійська мова є офіційною (Гонконг — 8, Сінгапур — 2, Південна Африка — 1) або ж широкоживаною (Нідерланди — 12, Швеція — 5, Данія — 3), то в підсумку виявиться, що 160 університетів (80 %) з перших двох сотень представляють англomовні країни.

¹ Зокрема, "діалектичного матеріалізму", започаткованого В. Леніним та розробленого Й. Сталіним (О диалектическом и историческом материализме / И.В. Сталин. — М.: Госполитиздат, 1950. — 88 с.).

Здавалося б, в Україні достатньо відомих, талановитих вчених, варто лише почати друкувати статті англійською та публікувати їх у світових журналах². Однак провідні реферовані журнали використовують принцип сліпого рецензування (*peer review*) статей фахівцями з тематики. Відповідно, неминучим є прийняття правил, стандартів та підходів, що як прийняті редакціями видань, так і панують у світовій науковій спільноті. (Також це стосується і вимог до побудови та змісту дисертацій на здобуття ступеня PhD.)

Нерозуміння вимог до подачі публікацій у світові реферовані журнали, а також теоретичних засад здійснення наукових досліджень є однією з причин того, що дуже обмежена кількість українських авторів можуть публікуватися, наприклад, в американських журналах. Українські науковці переважно друкують свої статті в журналах країн колишнього СРСР, таким чином обмежуючи коло своїх читачів.

Саме США наразі є країною, яка визначає світові стандарти в галузі освіти та науки. Відповідно до рейтингу вишів Times Higher Education Supplement (<http://www.timeshighereducation.co.uk>), у 2014—2015 роках серед 200 кращих вищих закладів освіти у світі більшість із суттєвим відривом складають університети США (а саме 74, або ж 37 %). Відповідно, у США виходить значна кількість наукових журналів (більшість з яких функціонують при університетах) та існують розвинуті наукові школи фактично зі всіх галузей наукового знання.

Ще один аспект — освітній. Порівняння базових наукових концепцій в галузі бухгалтерського обліку та аудиту, а також фінансів³ продемонструвало суттєві суперечності (а фактично — докорінну відмінність) між вітчизняним та зарубіжним (зокрема у США) підходами. Підхід, який характерний для українських учених, передбачає першочергове виділення таких понять в теорії науки, як предмет (з поділом на об'єкти), завдання, функції, класифікація. Натомість американські автори зазначають, наприклад, що теорія складається з: 1) постулатів, теорем; 2) структури (моделі); 3) принципів; 4) стандартів⁴.

Одразу зазначимо, що розходження між тим, як розуміють — концептуально, методологічно та методично — наукові дослідження в галузі економіки, біз-

² До того ж однією з вимог Болонського процесу є наявність у здобувачів наукового ступеня хоча б однієї, а бажано до трьох статей у міжнародних виданнях (Морозюк Ю. Михайло Винницький: "З дипломом Кембриджа чи Сорбонни в Україні ви ніхто!" Чому? / Ю. Морозюк // День. — 2008. — 13 травня. — № 81).

³ Івахненко С.В. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С.В. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 3. — С. 48—53.

⁴ Якщо порівняти, наприклад, два джерела: Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [монографія] / Н.Г. Виговська. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 532 с. та Schandl C.W. Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgment / Charles W. Schandl. — Houston: Scholars Book Co., 1978. — 220 p. (Детальніше див.: Івахненко С.В. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С.В. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 3. — С. 48—53.)

несу загалом та в бухгалтерському обліку зокрема в розвинутих країнах і в Україні, настільки ґрунтовні, що охопити їх у стислій праці неможливо. Якщо ж зупинятися на суто формальних ознаках, на зачіпаючи концептуальні, то це може бути не сприйнято науковцями, які достатньо ґрунтовно здійснюють наукові дослідження в Україні, але із використанням зовсім інших філософсько-теоретичних засад.

Варто з'ясувати, як розуміють теорію в галузі досліджень з бухгалтерського обліку та аудиту за кордоном взагалі. Насамперед треба звернутися до базових філософських понять, що стосуються теорії та методології.

Загалом єдиного узгодженого уявлення про теорію в галузі бухгалтерського обліку та аудиту в Україні немає. Щоб у цьому пересвідчитися, варто переглянути теоретичні розділи монографій або дисертацій з бухгалтерського обліку (контролю, аудиту), що були опубліковані за останні 15 років. Недарма професор С. Свірко, наприклад, зазначає потребу в чіткому розумінні українськими науковцями таких питань науки про бухгалтерський облік, як “методологія”, “теорія”, “методика” та “практика”, “організація”, якими оперують при проведенні дослідження⁵.

Зарубіжні вчені — теоретики науки, описуючи систему базових теоретичних засад певної науки, наразі застосовують термін “парадигма”, введений до наукового вжитку американським філософом Т. Куном. Він визначав це ключове поняття як усе те спільне, що складає постійний зміст науки⁶. Парадигма походить від грецького *παράδειγμα* — приклад, зразок. (“Парадигма” визначається так: 1) сукупність філософських, загальнотеоретичних і метатеоретичних основ науки; 2) система уявлень, характерна для визначення етапу розвитку науки, культури, суспільного життя; 3) той чи інший приклад або показовий випадок концепції чи теоретичного підходу⁷.) Парадигма є базовою концептуальною схемою, моделлю постановки проблеми та її вирішення, методів дослідження, панівних протягом певного історичного періоду. Для цілей подальшого викладення можна вважати, що парадигми зарубіжних і українських учених є абсолютно різними.

Підхід, характерний для багатьох українських учених в галузі бухгалтерського обліку і контролю, передбачає першочергове виділення таких понять, як предмет (з поділом на об'єкти), завдання, функції, класифікація. За словами професора Н. Виговської, “в сучасних умовах загальновизнаною є позиція, що для розвитку, удосконалення будь-якої науки необхідне чітке формулювання її предмета, мето-

⁵ Свірко С.В. Проблеми ідентифікації змістовного наповнення відправних положень бухгалтерського обліку в дисертаційних роботах вчених України / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. — 2009. — Вип. 13. — С. 289—297.

⁶ Kuhn T.S. The Structure of Scientific Revolutions / T.S. Kuhn. — Chicago : University of Chicago Press, 1962. — 226 p.

⁷ Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. — К. ; Ірпінь : ВТФ “Перун”, 2007. — С. 884.

дів, видів та форм”⁸. Професор О. Петрук також зазначає: “Правильно сформулювати визначення предмета науки — означає розв’язати питання про його місце серед інших економічних наук”⁹. І дійсно, у ґрунтовному підручнику з філософії науки російського автора В. Кохановського наводяться чотири основні необхідні компоненти наукового пізнання: суб’єкт, об’єкт (предмет, предметна область), система методів і прийомів, специфічна для цих методів і прийомів мова¹⁰.

Однак у зарубіжних науковців з бухгалтерського обліку та аудиту превалює принципово інший погляд на те, що саме має складати основні концептуальні положення теорії. Так, відомий американський теоретик в галузі обліку та аудиту Ч. Шандл пише: “Власне теорія складається з: 1) постулатів, теорем; 2) структури (моделі); 3) принципів; 4) стандартів. Ці елементи разом з реальною практикою й утворюють цілісну галузь певної дисципліни (*discipline*)”¹¹.

Розглянемо ці компоненти теорії. Постулати — це необхідні базові твердження. Вони є фундаментальними поняттями, або допущеннями, які мають бути прийняті без доведення. Теореми — це твердження, які можуть бути пояснені за допомогою постулатів. Структура пояснює частини та їх взаємозв’язок у дисципліні (модель концепцій). Принципи — це узгодження (*conventions*), які зазвичай пов’язані з дисципліною і виступають як пояснення для практик (*practices*). Вони є нормами, яких або дотримуються, або ні. Стандарти необхідні для позначення якості процедур у певній дисципліні. Вони формуються в суспільстві різними соціальними силами, вони можуть бути сформульовані керівним органом, державою, а можуть і не бути чітко сформульовані.

Як бачимо, тут такі поняття, як предмет, об’єкти, види, завдання, не розглядаються (хоча певним аналогом класифікації виступає, наприклад, поняття “структури”). Натомість базовими елементами теорії вважаються основні її теоретичні (постулати, принципи) або практичні (стандарти) положення.

Зауважимо, втім, що наведене розуміння теорії Ч. Шандлом стосується насамперед засад здійснення практичної діяльності в галузі обліку та аудиту. Автор сучасного посібника з наукових досліджень в бухгалтерському обліку австралієць М. Сміт визначає “теорію” бухгалтерського обліку саме в наукових дослідженнях взагалі як “мережу з гіпотез або всеосяжне поняття, що лежить в основі одної або декількох гіпотез!”¹²

⁸ Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Н.Г. Виговська. — Житомир : ЖДТУ, 2008. — С. 79.

⁹ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : [монографія] / О.М. Петрук. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — С. 89.

¹⁰ Кохановский В.П. Философия и методология науки : учеб. для вузов / В.П. Кохановский. — Ростов н/Д. : Феникс, 1999. — С. 31.

¹¹ Schandl C.W. Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgment / Charles W. Schandl. — Houston : Scholars Book Co., 1978. — P. XIV.

¹² В ориг. англ.: Theory is a network of hypotheses or an all-embracing notion that underpins one or more hypotheses (Smith M. Research methods in accounting / Malcolm Smith. — 2nd ed. — SAGE publications ltd., 2011. — P. 33).

Вважаємо, що цю суперечність (а фактично, докорінну відмінність) між вітчизняним та зарубіжним підходами можна пояснити принципово відмінними філософськими теоріями, які стали підґрунтям при формуванні основних положень теорії науки як такої.

Слід зазначити, що наука про бухгалтерський облік і господарський контроль, яка розвивалась в Україні до 1991 року, своїм філософським підґрунтям (що традиційно й для інших галузей української економічної науки) має в теоретичному аспекті діалектичний підхід, який бере свій початок із праць німецьких філософів Георга Гегеля, Іммануїла Канта, а ще раніше — з праць французького мислителя Рене Декарта (надбання якого широко використовує при формуванні теорії аудиту, наприклад, професор Г. Давидов¹³). Зазначимо також, що праці І. Канта, Ф. Енгельса, К. Маркса, а тим більше В. Леніна, Й. Сталіна (“діалектичний матеріалізм”¹⁴) за кордоном відомі здебільшого лише фахівцям з філософії і не розглядаються як основа наукового методу в інших науках, принаймні в англomовному середовищі.

Натомість сучасні зарубіжні вчені з аудиту переважно базують свої дослідження на іншому філософському ґрунті, а саме на позитивізмі. Характерною рисою позитивізму є емпіризм, який походить від англійського мислителя Ф. Бекона, та неприйняття класичної філософії Нового часу — від Декарта до Канта й Гегеля. Одним із засновників позитивізму був француз Огюст Конт, який виходив з того, що єдиним джерелом справжнього знання є поєднання (систем, методів. — *Авт.*) окремих наук, які тільки й можуть дати “спільними зусиллями” позитивний (тобто фактичний, безсумнівний) матеріал. О. Конт вважав, що наука містить філософію сама в собі, і що філософія (яку він називав “метафізикою”) як вчення про сутність явищ, про їх засади і причини має бути усунена, а її місце має посісти позитивістська філософія¹⁵.

Зарубіжні науковці, отже, взагалі не розглядають питання, пов’язані з виділенням суб’єкта, предмета та об’єкта в галузі дослідження. Натомість те, що стосується “соціальних” (суспільних) наук, до яких зарубіжні автори відносять як економіку (*economics*), так і менеджмент, бухгалтерський облік, фінанси, зарубіжними науковцями завжди розглядається насамперед з позицій суб’єктивного, людського, поведінського фактора, а не як щось об’єктивно

¹³ Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика : [монографія] / Г.М. Давидов. — Кіровоград : ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2006. — 324 с.

¹⁴ Окремо на увагу заслуговує використання українськими науковцями положень діалектичного матеріалізму як фактично єдиної методологічної бази для своїх досліджень. І дійсно, якщо подивитися на методи, вказані в багатьох авторефератах, знайдемо там положення “діалектичної логіки”. А хто ж запровадив діалектичний матеріалізм? Відповідь — Й. Сталін (О диалектическом и историческом материализме / И.В. Сталин. — М. : Госполитиздат, 1950. — 88 с.)

¹⁵ Цит. за: Кохановский В.П. Философия и методология науки : учеб. для вузов / В.П. Кохановский. — Ростов н/Д. : Феникс, 1999. — С. 77.

існуюче безвідносно до діяльності конкретних зайнятих в діяльності фахівців¹⁶.

Так, професор Рутгерського університету (США) П. Жілетт¹⁷ виділяє наступну концептуальну парадигму положень філософії суспільних наук (*social science*), які використовуються в аудиті (загалом 5). Наведемо ці положення в авторському викладенні та прокоментуємо їх.

1. Індукція та теорія ймовірності.

Індукція — це мислення, яке моделює загальне на основі конкретного випадку. Часто індукцію розуміють як підхід, який передбачає накопичення фактів, а потім на їх основі — формування теорії. Ймовірність означає непевний, не прямо функціональний зв'язок між подіями.

Власне, одним із принципово неприйнятних для закордонного науковця моментом при вивченні українських наукових праць з обліку та аудиту є відсутність, як правило, в українських наукових працях (зокрема дисертаціях та авторефератах, а також статтях) чітко сформульованої наукової гіпотези як певної тези, що під час наукового дослідження має бути перевірена та підтверджена (або ж спростована) за допомогою коректних (нехай і ймовірнісних) методів, які забезпечують надійний результат і в підсумку постачають нове знання.

2. Логічний позитивізм.

Логічний позитивізм розуміють, з одного боку, як потребу у перевірці практикою, а з іншого — як принципову можливість наукового спростування теорії, так звану “фальсифікованість” (за австрійським та британським філософом К. Поппером¹⁸). Це означає, що будь-яке твердження, яке не може бути в принципі перевірене, не повинне розглядається як наукове. Це, зокрема, вимагає й повного розкриття науковцем своїх методик дослідження для того, щоб таке дослідження могло бути перевірене/відтворене іншими науковцями.

3. Принцип зміни парадигм наукового знання.

Суть принципу зміни парадигм наукового знання, за американським фізиком та філософом Т. Куном¹⁹, полягає в тому, що наше сприйняття інформації визначається тією науковою теорією, яку ми сповідуємо. Фактично, цей принцип (разом із положенням № 5, наведеним нижче) вказує на принципову

¹⁶ Цікаво, що окремі зарубіжні філософи йдуть іще далі у своєму неприйнятті філософії стосовно бухгалтерського обліку та аудиту. Так, австралійський філософ, відомий своїми працями з філософії науки Дж. Франклін пише, що в “облікових дисциплінах (accountancy) немає нічого особливо філософського, незважаючи на те, що в цій галузі працює багато людей” (*Franklin J. The Formal Sciences Discover The Philosophers' Stone / James Franklin // Studies in History and Philosophy of Science. — 1994. — Vol. 25, № 4. — P. 24*).

¹⁷ Gillett P.R. Current Topics in Auditing. Fall 2000 [El. resource] / Peter R. Gillett. — URL: <http://www.gillett.rutgers.edu/courses/fall00/aud/Syllabus.html>.

¹⁸ Popper K.R. Conjectures and Refutations: The Growth of Scientific Knowledge / K.R. Popper. — NY: Routledge, 2002. — 582 p.

¹⁹ Feyerabend P.K. Against Method. Outline of an anarchistic theory of knowledge / P.K. Feyerabend. — London, 1975. — 339 p.

суб'єктивність будь-якого наукового знання, а не лише в галузі бухгалтерського обліку та аудиту.

4. Принцип непорівнюваності теорій.

Відомий у соціології принцип непорівнюваності теорій (*incommensurability* ще можна перекласти як *неспівмірність*) загалом утверджує таке відношення між науковими теоріями, в яких їх судження та зміст в цілому не можуть порівнюватися безпосередньо. Хоча австрійський та американський філософ П. Фейєрабенд в одній зі своїх робіт взагалі заперечує наявність одного-єдиного універсального наукового методу пізнання²⁰, але загалом застосування цього принципу свідчить, що з позицій зарубіжного науковця багато положень наукової новизни в українських дисертаціях з бухгалтерського обліку позбавлені сенсу. Це найбільш наочно стосується випадків, коли в дисертації, наприклад, модифікується теорія шляхом введення нових термінів, оскільки навіть введення одного нового терміна призводить до появи нової теорії, власної окремої парадигми наукового знання (що описана в конкретній дисертації), і яку, отже, не зовсім коректно порівнювати з існуючими. Яскравим прикладом може бути одночасне застосування, наприклад, термінів “управлінський облік” та “контролінг” для в цілому дуже подібних видів діяльності.

5. Положення Дугема-Квейна.

Положення (його ще називають проблемою) Дугема-Квейна (за іменами французького фізика й математика П. Дугема та американського філософа В. Квейна) констатує, що не буває незалежних практичних експериментів, оскільки вчений завжди є прибічником якоїсь певної теорії²¹. Відповідно, дані та докази можуть бути зрозумілі тільки в контексті конкретної теорії. З цього випливає, що вчений є упередженим за визначенням, і за відсутності чіткої однозначної методики дослідження його результати будуть з високим ступенем імовірності спотворені переконаннями (чи то пак звичними, прийнятними особисто для нього теоріями) дослідника.

Із позицій зарубіжного дослідника з бухгалтерського обліку, отже, одними з ключових вимог до дослідження (окрім, звичайно, його актуальності) є формулювання дослідницького питання (гіпотези), вибір належного дослідницького методу²², перевірка результатів дослідження (при цьому окремо виділяється питання належної вибірки даних для дослідження).

²⁰ Feyerabend P.K. *Against Method. Outline of an anarchistic theory of knowledge* / P.K. Feyerabend. — London, 1975. — 339 p.

²¹ Gillies D. *The Duhem Thesis and the Quine Thesis* / Donald Gillies // *Philosophy of Science: The Central Issues* / Martin Curd and J.A. Cover ed. — NY : Norton, 1998. — P. 302—319.

²² Smith M. *Research methods in accounting* / Malcolm Smith. — 2nd ed. — SAGE publications ltd., 2011. — P. 8—10.

Висновки

Одразу зазначимо, що питання підходів зарубіжних авторів до методології та методів наукового дослідження — тема дуже велика. Але й наведеного матеріалу, вважаємо, досить, щоб показати вражаючу відмінність щодо найсуттєвіших, ідеологічно-змістовних засад наукових досліджень в Україні й за кордоном.

Чому ж концептуальні засади наукових досліджень за кордоном та в Україні настільки відрізняються?

Попередні пошуки відповіді на питання витоків такої принципової відмінності привели до розуміння того, що навіть процес логічного мислення при здійсненні наукової діяльності розглядається в базових книгах з логіки по-різному²³. Українські вчені насамперед намагаються визначити базові наукові й філософські категорії, американські — процедуру, порядок здійснення дослідження. При цьому, на жаль, багато українських дослідників не приділяють достатньої уваги тонкощам планування дослідження і процедури проведення систематичного збору, аналізу та порівняння емпіричних даних, як якісних, так і кількісних. Вони більш схильні обговорювати значення того чи іншого наукового терміна, історичного розвитку, організаційної схеми або впливового тексту. У результаті цього спотворення, з одного боку, в українській науці накопичився надлишок теоретичних, філософських, історіософських, тлумачних і концептуальних дискусій. Натомість емпіричні дослідження з використанням збору та аналізу кількісних даних на мікроекономічному рівні (в бізнесі, обліку, фінансах) є рідкісними в Україні. З 2010 року у відкритому доступі в мережі Інтернет ми знайшли лише одну українську дослідницьку публікацію в галузі управління підприємствами, що базується на даних обстеження бізнесу²⁴, і жодної, в якій би застосовувалися статистичні методи дослідження²⁵. Можна припустити, що українські вчені, які займаються питаннями економіки підприємств назагал недостатньо знайомі із сучасними методами обробки даних та методиками проведення кількісних досліджень.

Можливо, справа в тому, що сучасні світові вчені в галузі економічних наук часто базують свої дослідження не на діалектичному матеріалізмі (який є найбільш згадуваним українськими науковцями в галузі бізнесу, економіки та фінансів методом — не менше ніж в половині дисертацій), а на іншому філософському ґрунті — позитивізмі. Одна з гіпотез, яку варто перевірити, — це чи

²³ Середина XX ст., в Радянському Союзі та США відповідно: 1) Библер В.С. О системе категорий диалектической логики / В.С. Библер. — Сталинабад, 1958; 2) Ruby L. Logic / Lionel Ruby. — NY: J.B. Lippincott Company, 1950.

²⁴ Верба В.А. Аналітична характеристика проблем розвитку українських підприємств / В.А. Верба // Формування ринкової економіки : наук. зб. ДВНЗ "КНЕУ імені В. Гетьмана", 2010. — № 23. — С. 85—96.

²⁵ Втім, результати власного обстеження українського бізнесу регулярно оприлюднюються Інститутом економічних досліджень та політичних консультацій за керівництвом проф. НаУКМА І.В. Бураковського (<http://www.iier.com.ua/>)

справді позитивізм як філософський напрямок відіграє значну роль у теорії науки, а також з'ясувати базові принципи позитивістських наукових досліджень. В Україні ситуація така: пошук в базі даних авторефератів у Національній бібліотеці України імені В.І. Вернадського (<http://www.nbuv.gov.ua>) показав, що позитивізм як філософське вчення в Україні є практично недослідженим фахівцями з філософії.

За станом на лютий 2022 року з понад 3 тис. записів у розділі “Філософія. Психологія” ми знайшли лише одну, де в назві дисертації присутній термін “позитивізм”, і до десяти — які б були певним чином пов’язані з позитивізмом. Відповідно, в Україні просто немає сучасних філософських дисертаційних досліджень з позитивізму, які можна було б використовувати українським науковцям з інших галузей.

Однією з причин нерозуміння українськими науковцями способів та методів здійснення наукових досліджень є практично повна відсутність ґрунтовних книжок українською мовою, де б висвітлювались як теоретичні, так і практичні аспекти здійснення сучасних наукових досліджень. У цьому контексті особливу цікавість становлять спеціалізовані книги, видані у США²⁶. Усі ці публікації в Україні важкодоступні.

Іншим аспектом є ставлення науковців до навколишньої дійсності (онтологія). Якщо вважати, що переважна більшість українських дослідників провадять дослідження в руслі марксистської (або ж, якщо глибше, — класичної німецької) філософії²⁷, то в зарубіжних джерелах марксистський підхід є лише одним із епістемологічних підходів, складовою так званої “критичної теорії”, що покликана допомогти людям зрозуміти себе, а головне — позбавити людей “помилкових” переконань²⁸. При цьому “критична теорія” разом із постпозитивізмом та інтерпретивізмом належать до онтології соціального конструктивізму. Але соціальний конструктивізм загалом стверджує, що немає єдиної об’єктивної реальності, а розуміння реальності створюється групами людей. При цьому, звісно, для різних груп людей реальність буде різною!

На окрему згадку заслуговує інтерпретивізм — підхід до наукового пізнання, практично не відомий українським науковцям (пошук по базі даних авторефератів дисертацій не дав жодних результатів). Цікаво було б вивчити походження та призначення інтерпретивізму як світоглядної та наукової концепції (зокрема, порівняти із позитивізмом) та ознайомити з ним українську наукову думку.

²⁶ Наприклад: *Blaxter L. How to Research / Loraine Blaxter, Christina Hughes, Malcolm Tight. — McGraw-Hill International, 2006; Denscombe M. The Good Research Guide: For small-scale social research projects / Martyn Denscombe. — McGraw-Hill International, 2007 та ін.*

²⁷ Ми не наводимо конкретних прізвищ чи наукових праць. Перелік міг би зайняти більше, ніж сама ця публікація. Зрештою, праці автора цієї статті також можна сюди віднести.

²⁸ *Conbere J. Research Terminology in the Social Sciences / John Conbere, Alla Heorhiadi. — Houston: University of St. Thomas, 2008.*

Іншим практичним аспектом є вивчення математико-статистичних методів дослідження. Застосування математичних методів дозволяє формувати чіткі, конкретні твердження з багатьох питань. У другій половині ХХ ст. завдяки інформаційним комп'ютерним технологіям стало можливим застосування методів математики, зокрема статистики, практично в усіх розділах сучасної науки. Наприклад, якщо судити з публікацій у провідних світових економічних журналах, велика частина економічної теорії наразі представлена у вигляді математичних моделей, складних чи простих математичних залежностей. Так, у сучасному дослідженні показано, що лише у 5,3 % публікацій у десяти провідних світових економічних журналах немає математичних рівнянь та таблиць регресії тощо²⁹. Відповідно, необхідна популяризація статистичних методів дослідження та застосування методики кількісних досліджень в Україні.

Наприклад, на кафедрі фінансів Києво-Могилянської академії з 2005 року здійснюється проєкт опитування українських підприємств. Основна мета проєкту — організація безперервного збору даних про діяльність, структуру, фінансові показники та організацію суб'єктів підприємницької діяльності. Ця інформація призначена для використання і студентами, і досвідченими науковцями. З 2005 року накопичено суттєву базу даних. Наявна інформація стосується в основному питань бухгалтерського обліку, фінансової звітності, фінансових показників, управлінського обліку, фінансового менеджменту, аудиту та ІТ в бізнесі.

Підсумовуючи наведене вище, можна зробити висновки, котрі, на нашу думку, можуть бути використані і як поради українським науковцям, котрі хотіли би проводити дослідження в руслі світових тенденцій.

У працях зарубіжних учених теорія бухгалтерського обліку та аудиту описується передусім суб'єктивістською, а не матеріалістичною (об'єктивною) парадигмою. Можна стверджувати, що для бухгалтерського обліку та аудиту як для видів діяльності, що завжди здійснюється людьми, цей підхід є доречним у зв'язку з більш гуманістичною спрямованістю, а також тому, що бухгалтерський облік та аудит, а також наукові дослідження завжди здійснюються людиною-фахівцем. Саме тому надзвичайна увага в закордонних дослідженнях приділяється соціологічним опитуванням практиків та вивченню їхнього ставлення до найважливіших професійних проблем, актуальних у певний час. У вітчизняних наукових дослідженнях слід більше уваги звертати на цей аспект.

Пропонуємо також уникати (за можливості) в дисертаційних дослідженнях та інших наукових працях дискусій щодо термінології та, відповідно, довільного створення на цій основі нових теорій (або ж модифікації існуючих), а також включення їх до пунктів новизни наукових досліджень. Результати досліджень

²⁹ Sutter D. Where Would Adam Smith Publish Today?: The Near Absence of Math-free Research in Top Journals / Daniel Sutter, Rex Pjesky // Econ Journal Watch. — 2007. — Vol. 4. — P. 230—240.

мають бути отримані внаслідок надійних (зокрема математичних, статистичних) методів, які б забезпечували високу вірогідність та можливість належної перевірки колегами. А це у свою чергу вимагатиме більшої уваги до позитивізму як до філософського підходу та світоглядної концепції в наукових дослідженнях у галузі бухгалтерського обліку та аудиту.

Враховуючи викладене вище, можна запропонувати такий перелік питань, який може бути використаний українськими науковцями в галузі бізнесу, економіки підприємств, фінансів підприємств, обліку, аудиту для опанування світових підходів до наукових досліджень (зокрема і відповідальними працівниками Міністерства освіти і науки України під час закордонних відряджень для вивчення зарубіжного досвіду):

- Як коректно ідентифікувати найактуальніші питання в конкретній галузі дослідження?
- Як правильно обирати теоретичні засади та філософські концепції, необхідні для здійснення досліджень?
- Як правильно обирати методи дослідження (якісні або кількісні)?
- Які методи математичної статистики і як саме можуть бути використані в наукових дослідженнях? Як науковцям використовувати спеціалізоване статистичне програмне забезпечення для обробки числових даних?
- Як правильно розробляти детальний план здійснення наукових досліджень? Як компонувати структуру наукових статей і дисертацій?
- Як організовуються дослідження колективами авторів (у США, як правило, публікації в наукових журналах виходять у співавторстві декількох науковців)?
- Як ефективно скласти докторську пропозицію та/або заявку на отримання дослідницьких грантів для ефективного проведення наукових досліджень?
- Як підготувати наукову статтю для публікації в науковому реферованому журналі, і якою є процедура подання та опублікування статей?
- Як ефективно керувати дослідженням магістрів та PhD-студентів?

План опанування сучасних методик у рамках вивчення того, як ефективно та правильно, відповідно до сучасної дослідницької методології, здійснювати наукові дослідження (зокрема, кількісні дослідження в галузі соціальних наук), як їх правильно оформлювати у вигляді статей у реферованих журналах та дисертаціях, може також включати:

1) участь у семінарах, конференціях науковців як з питань проведення наукових досліджень, так і власне з питань досліджень у галузі організації бізнесу і менеджменту, обліку, аудиту, фінансів; відвідування курсів, майстер-класів зі здійснення наукових досліджень для магістрантів та PhD-студентів, захистів PhD-дисертацій;

2) з'ясування організації процесу навчання проведенню наукових досліджень на рівні магістрантів та PhD-студентів (курси, теми, книги, завдання, оцінювання), а також процедури та вимоги, необхідні для захисту PhD дисертації; вивчення процесу організації роботи PhD-шкіл (зокрема програм курсів, що вивчаються, а також системи оцінювання знань);

3) ознайомлення з навчальними планами дисциплін, які викладаються докторантам (PhD), студентам магістерських та бакалаврських програм і містять теми з питань проведення та організації наукових досліджень (філософія, педагогіка, планування дослідницьких експериментів);

4) розробку шляхів впровадження в українську освітню практику підходів та методів світових науковців до наукових досліджень (наприклад, шляхом змін в українському законодавстві та нормативній базі).

Список використаних джерел:

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. — К. ; Ірпінь : ВТФ "Перун", 2007. — 1736 с.
2. Верба В.А. Аналітична характеристика проблем розвитку українських підприємств / В.А. Верба // Формування ринкової економіки : наук. зб. ДВНЗ "КНЕУ імені В. Гетьмана", 2010. — № 23. — С. 85—96.
3. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Н.Г. Виговська. — Житомир : ЖДТУ, 2008. — 532 с.
4. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика : [монографія] / Г.М. Давидов. — Кіровоград : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2006. — 324 с.
5. Івахненко С.В. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С.В. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 3. — С. 48—53.
6. Кохановский В.П. Философия и методология науки : учеб. для вузов / В.П. Кохановский. — Ростов н/Д. : Феникс, 1999. — 576 с.
7. Морозюк Ю. Михайло Винницький: "З дипломом Кембриджа чи Сорбонни в Україні ви ніхто!" Чому? / Ю. Морозюк // День. — 2008. — 13 травня. — № 81.
8. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : [монографія] / О.М. Петрук. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — 420 с.
9. Рошкулєць Р.Г. Потенціал метафізики в постпозитивістській філософії науки : автореф. дис. ... канд. філософ. наук: 09.00.09 [Ел. ресурс] / Р.Г. Рошкулєць ; Чернів. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. — Чернівці, 2006. — 20 с.
10. Свірко С.В. Проблеми ідентифікації змістовного наповнення відправних положень бухгалтерського обліку в дисертаційних роботах вчених України / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. — 2009. — Вип. 13. — С. 289—297.
11. Сталин И.В. О диалектическом и историческом материализме / И.В. Сталин. — М. : Госполитиздат, 1950. — 88 с.
12. Blaxter L. How to Research / Loraine Blaxter, Christina Hughes, Malcolm Tight. — McGraw-Hill International, 2006.
13. Conbere J. Research Terminology in the Social Sciences / John Conbere, Alla Heorhiadi. — Houston : University of St. Thomas, 2008.
14. Denscombe M. The Good Research Guide: For small-scale social research projects / Martyn Denscombe. — McGraw-Hill International, 2007.

15. *Feyerabend P.K.* Against Method. Outline of an anarchistic theory of knowledge / P.K. Feyerabend. — London, 1975. — 339 p.
16. *Franklin J.* The Formal Sciences Discover The Philosophers' Stone / James Franklin // *Studies in History and Philosophy of Science*. — 1994. — Vol. 25, № 4. — P. 513—533.
17. *Gillett P.R.* Current Topics in Auditing. Fall 2000 [El. resource] / Peter R. Gillett. — URL: <http://www.gillett.rutgers.edu/courses/fall00/aud/Syllabus.html>.
18. *Gillies D.* The Duhem Thesis and the Quine Thesis / Donald Gillies // *Philosophy of Science: The Central Issues* / Martin Curd and J.A. Cover ed. — NY : Norton, 1998. — P. 302—319.
19. *Kuhn T.S.* The Structure of Scientific Revolutions / T.S. Kuhn. — Chicago : University of Chicago Press, 1962. — 226 p.
20. *Ockam W.* Philosophical Writings / W. Ockam // A Selection Edited and Translated by Philotheus Boehner. — Rev. ed. — Indianapolis, Ind. : Hackett, 1990. — 167 p.
21. *Popper K.R.* Conjectures and Refutations: The Growth of Scientific Knowledge / K.R. Popper. — NY : Routledge, 2002. — 582 p.
22. *Schandl C.W.* Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgment / Charles W. Schandl. — Houston : Scholars Book Co., 1978. — 220 p.
23. *Smith M.* Research methods in accounting / Malcolm Smith. — 2nd ed. — SAGE publications ltd., 2011.
24. *Sutter D.* Where Would Adam Smith Publish Today?: The Near Absence of Math-free Research in Top Journals / Daniel Sutter, Rex Pjesky // *Econ Journal Watch*. — 2007. — Vol. 4. — P. 230—240.

Надійшла до редакції 04.10.2022

Sergiy Ivakhnenkov. *Philosophical and Ideological Foundations of Scientific Research in Accounting and Auditing in the Context of the Education of Doctors of Philosophy (PhD)*

The purpose of the article is to highlight the modern conceptual problems of conducting scientific research in accounting and auditing at the level of individual economic entities in Ukraine and to represent the developed plan for studying global experience of conducting scientific research in the field of accounting, auditing, microeconomics, business, and finance in the context of the education of doctors of philosophy (PhD).

Key words: *philosophy and methodology of science, statistical methods, structure of dissertations, positivism.*