

ПАРАДИГМАЛЬНИЙ РОЗВИТОК СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено характер зміни парадигм бухгалтерського обліку, проведено аналіз середовища, в якому функціонує система бухгалтерського обліку. Виявлено ключові ознаки, що характеризують формування нової парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку, яка відображає результат впливу на облік інституційного середовища в цілях інформаційного забезпечення процесів глобалізації бізнесу. Визначено роль міжнародних стандартів фінансової звітності як складного інструменту гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних зі складанням і поданням фінансових звітів.

Ключові слова: парадигма, парадигма бухгалтерського обліку, ознаки парадигми, інтернаціональний бухгалтерський облік, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Постановка проблеми. Система бухгалтерського обліку є складним утворенням, що формується з урахуванням специфічних принципів та ґрунтується на багаторівневих взаємозв'язках теоретичних та методологічних складових. Відповідно теоретико-методологічні підсистеми мають власний особливий характер їх інтерпретації у макро- та мікросередовищі, відображаючи поведінкові ознаки міжнародних та національних систем бухгалтерського обліку, а також облікових систем суб'єктів господарювання. Сукупність теоретичних та методологічних складових системи бухгалтерського обліку з часом змінюється, як правило, під впливом зовнішніх факторів. Процес такої зміни супроводжується утворенням парадигм бухгалтерського обліку, що відображають об'єктивний історичний процес трансформації бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем розвитку та видозміни парадигм бухгалтерського обліку присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених та науковців таких, як С. Ф. Голов [1, 2], В. В. Єременко [3], В.М. Жук [4], О.П. Кундря-Висоцька [7], Н.М. Малюга [8], М.С. Пушкар [9], О. І. Скаско [7], Я.В. Соколов [11], Т.С. Кун [12] та ін. Основна увага науковців зосереджується на необхідності перегляду діючої парадигми бухгалтерського обліку з урахуванням нових ознак, який ця система набуває в сучасних економічних умовах.

Метою статті є аналіз середовища, в якому функціонує система бухгалтерського обліку, та виявлення ключових ознак, що характеризують формування нової облікової парадигми. Визначення типу парадигми бухгалтерського обліку, що формується в сучасній економіці.

Виклад основного матеріалу дослідження. Парадигма як явище базується на соціально-психологічних та етичних правилах і нормах. Формування нових облікових парадигм обумовлюється не тільки логічними критеріями суворой наукової теорії, але також філософськими міркуваннями під впливом інституційного середовища.

Парадигма (від грецької *paradeigma* – приклад, зразок) – вихідна концептуальна схема, модель постановки проблем та їх вирішення, методів дослідження, які переважають протягом певного історичного періоду у науковому товаристві [10, с. 977].

Соколов Я.В. зауважує, що при вивченні розвитку науки під парадигмою, як правило, розуміють сукупність поглядів, що характерні для представників певного суспільства [11, с. 63]. Історія науки виступає як співіснування та зміна її парадигм. Т.С. Кун розглядає парадигму, як основу функціонування наукового інституту, що являє собою сукупність узагальнених ідей, гіпотез, методологічних підходів, що підтримуються таким науковим співтовариством, є прийнятними для інших інститутів та оформлені у вигляді наукових теорій [12]. Якщо в межах існуючих теоретич-





них постулатів науковий інститут не може ефективно вирішувати поставлені перед ним задачі, необхідною є зміна його парадигми.

Відповідно, парадигма являє собою історично сформовану систему уявлень, поглядів та понять, що відображають стан розвитку явища у певному соціокультурному середовищі. За словами В.В. Єременко, ядро парадигми складається з вихідних первинних понять, системи основних принципів і законів, а також імовірних гіпотез [3, с. 73].

Парадигми, що розкривають закономірності розвитку бухгалтерського обліку як науково-практичної діяльності, відображають специфічний інституційний вплив на середовище бухгалтерського обліку та носять об'єктивний міжнаціональний характер. Облікові парадигми відображають усталену систему поглядів людства на бухгалтерський облік, як інструмент забезпечення цілей його користувачів (власників капіталу, держави, кредиторів, суспільства).

Історично сформувалися три основні парадигми обліку: уніграфічна, камеральна і диграфічна [11, с. 64]. Уніграфічний облік, або уніграфічна парадигма, базується на процесах пізнання примітивного натуралізму. Характерними ознаками цієї парадигми є натуральний облік реальних господарських фактів з низьким рівнем узагальнення даних. Основними методами обліку переважно є спостереження, перерахунок, оцінка, інвентаризація, зведення даних.

Концепція простого натуралізму, що покладалася в основу уніграфічного обліку, мала значні недоліки в процесах зведення господарських фактів, оскільки не забезпечувала використання єдиного узагальнюючого вимірника та порушувала можливість порівняння облікових даних. Поступове запровадження грошової оцінки супроводжувалося застосуванням в господарській практиці різних валют та обмежувало виявлення юридичного й економічного змісту фактів господарського життя.

Економічні інтереси власників капіталу поставили перед обліком питання створен-

ня системи контролю вкладеної в справу майнової та немайнової власності. Результатом цього став розвиток системи рахунків та введення рахунків, що відображали власні кошти економічного суб'єкта. Такі рахунки протиставлялися матеріальним і стали основою для запровадження в обліку подвійного запису. Уніграфічний облік внаслідок таких новацій зберігся тільки в окремих типах реєстраційних процедур.

Формування диграфічної парадигми відбувалось під впливом економічного зростання XIII–XV ст. Подвійна реєстрація була забезпечена введенням рахунку власних коштів – рахунку Капіталу, а також рахунків прибутків і збитків. В основу диграфічної парадигми покладалася концепція подвійної реєстрації фактів господарського життя, що дозволяла виявити економічний зміст зв'язків між об'єктами обліку та слугувала інтересам власників капіталу. Зокрема, подвійний запис створив основу для виконання контрольних функцій обліку і забезпечив можливість збереження вкладеної в справу власності. Поява подвійного запису в обліку фактично перетворила простий облік на бухгалтерський. Розвиток диграфічної парадигми супроводжувався формуванням сталої системи облікових понять, введенням спеціальних категорій, методів і процедур.

Камеральний облік з точки зору істориків, існував паралельно з уніграфічним і диграфічним [11, с. 206]. Прихильники камеральної парадигми зауважували на таких її позитивних ознаках як можливість відображення фактів, що тільки відбудуться в господарському житті суб'єкта. У камеральному обліку основна роль відводилася касовим і розрахунковим операціям. Крім цього вівся облік витрат для формування кошторису та аналізу його зміни.

Науковцями виділяється стара (період існування з XII ст. до середини XVIII ст. для обліку надходження та витрачання грошових коштів в касі) й нова (вперше описана в праці М. Пуехберга (1762), основна ідея полягала у формуванні бюджету доходів і видатків, у трансформованій



формі застосовується до сьогодні) камеральна бухгалтерія [11, с. 206-208]. Ще одним етапом розвитку камеральної бухгалтерії є константна бухгалтерія (розвивалася, починаючи з середини XIX ст. Ф. Вілла і А. Тонцигом, які намагалися створити єдину систему патрімонального та камерального обліку).

В сучасних наукових працях автори, як правило, вказують на нагальну необхідність перегляду наявних парадигм та пропонують власний підхід до формування парадигми бухгалтерського обліку. Зокрема, досліджуючи історично сформовані облікові парадигми, автори пропонують власні підходи до формування нових парадигм. Так, Н.М. Малюга наводить п'ять парадигм бухгалтерського обліку, серед них: проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія [8, с.19]. Пропонуючи нову парадигму бухгалтерського обліку, автор називає її подвійною інформаційною динамікою та пояснює суть з точки зору зміни способів виробництва, техніки обліку внаслідок використання нових інформаційних технологій та появи нових облікових об'єктів (зокрема, нематеріальних активів). Автор підтримує оцінку активів переважно за ринковою вартістю в цілях визначення реальної ринкової вартості підприємства.

Жук В.М., досліджуючи генезис парадигм бухгалтерського обліку, виділяє в якості критерію зміни парадигми зміну підходів до управління на наддержавному, національному та корпоративному рівнях [4, с. 174]. Таку зміну автор пов'язує зі зростаючими факторами глобальної соціально-орієнтованої економіки, новими соціальними вимогами та стандартами, потребою у новій інформації.

Запропонована В.М. Жуком парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку базується на ідеях фізичної економії, що з позиції автора повинні забезпечуватися формуванням якісно нових Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), в основі яких має визначатися пріоритет показників реальної економіки,

природно-ресурсний та біологічний потенціал [4, с. 176-177].

Розвиваючи ідеї зміни парадигми обліку в економіці знань, М.С. Пушкар зосереджує увагу на необхідності інтелектуалізації обліку, що є основою створення суб'єктами господарювання додаткової вартості через знання [9, с.49]. Власний підхід до оновлення класичної парадигми бухгалтерського обліку пропонують О.П. Кундря-Висоцька та О.І. Скаско. Зокрема автори зауважують, що процес оновлення парадигми повинен відбуватися на основі таких передумов, як диференціація вимог до фінансової звітності; оновлення облікових номенклатур та методики; активна позиція облікової спільноти, безперервна професійна освіта [7, с. 177-179].

Аналіз змісту наведених вище парадигм свідчить про підвищену увагу авторів до нових об'єктів обліку та міжнародних стандартів. У тому ж напрямі наводить пропозиції С.Ф. Голов. Зокрема, автор розвиває власний підхід до розвитку системи бухгалтерського обліку і пропонує виділяти стратегічно орієнтовану систему обліку на рівні підприємства та глобальну систему бухгалтерського обліку [1, с. 453; 2, с. 18-22].

Теоретичне обґрунтування розвитку парадигм на сучасному етапі функціонування системи бухгалтерського обліку свідчить про переважне зосередження уваги авторів на специфічних властивостях економічних систем з урахуванням типів виробництв, способів облікової обробки даних, інформаційних підсистем обліку для управлінських цілей.

Позиції вітчизняних вчених щодо формування таких парадигм як парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку, парадигма подвійної інформаційної динаміки, інтелектуальна система обліку, стратегічно орієнтована система обліку є слушними та відображають актуальні напрями видозмін в бухгалтерському обліку, разом з тим вони відображають локальні позиції розвитку облікової системи та не носять всеохоплюючого характеру. Це обмежує можливість їх розгляду в якості парадигм бухгалтерського обліку та дозволяє радше віднести їх до складу облікових концепцій.

Серед розглянутих концептуальних підходів до розвитку системи бухгалтерського



обліку все більше наукових позицій стосується запровадження МСФЗ.

Крім цього процеси, що опосередковують особливості нормативного регулювання системи бухгалтерського обліку в Україні та країнах світу, підтверджують, активно поширення МСФЗ як основи складання та подання фінансової інформації для переважної більшості груп користувачів. МСФЗ застосовуються більшістю країн світу безпосередньо або в якості основи для розробки національних стандартів. Швидкість їх впровадження свідчить про цілеспрямоване лобювання інтересів інтернаціональних власників капіталу на рівні урядів країн задля забезпечення глобалізації бізнесу.

В Україні впровадження МСФЗ передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон). Зокрема, міжнародні стандарти застосовуються для складання фінансової звіт-

ності та консолідованої фінансової обов'язково публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ [5, ст. 12-1].

Відповідно на основі концепції запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності на рівні країн світу формується нова сучасна парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку. Парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку являє собою сформовану систему наукових теорій, постулатів та методологічних підходів, що відображають результат впливу на нього інституційного середовища в цілях інформаційного забезпечення процесів глобалізації бізнесу.

Новоутворена парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку володіє власними ознаками на рівні елементів облікової системи (табл. 1).

Т а б л и ц я 1

Ознаки парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку

№ з/п	Ознака	Характеристика
1	Мета ведення бухгалтерського обліку	надання користувачам для прийняття економічних рішень повної, правдивої та неупередженої інформації щодо фінансового стану та результатів господарської діяльності
2	Завдання бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> - фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах та наступне збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановлених строків; - систематизація та відображення інформації в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку; - контроль за відображенням господарських операцій; - складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; - надання інформації для прийняття рішень щодо придбання, продажу або утримання інструментів власного капіталу та боргових інструментів
3	Мета фінансової звітності	надання фінансової інформації щодо діяльності суб'єкта господарювання, яка є корисною для дійсних та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів
4	Предмет обліку	Стан майна та джерел його утворення, зміни у цьому стані, обумовлені господарською діяльністю підприємства
5	Об'єкти обліку та звітності	Майно економічного суб'єкта та джерела його утворення (зокрема, активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати), господарські процеси та явища, що можуть бути виражені в грошовій оцінці та задокументовані. Активи та витрати повинні включати капіталоутворюючі об'єкти
6	Оцінка об'єктів обліку	Переважно ринкова або справедлива вартість об'єктів обліку
7	Техніка ведення обліку	Базується на методі подвійного відображення фактів господарського життя на основі застосування управлінських інформаційних систем і технологій
8	Стандарти обліку	Переважне застосування міжнародних стандартів фінансової звітності або національних стандартів (положень), наближених до них



Наведені ознаки парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку свідчать про переважне спрямування цілей і завдань ведення обліку та складання звітності на забезпечення інтересів власників капіталу. Зокрема, спостерігається переважна орієнтація на інвестиційні процеси, здатність покриття зобов'язань, що пов'язана з операціями купівлі, утримування або продажу інвестицій в капітал, оцінку спроможності підприємства сплачувати заробітну плату, забезпеченість позикових сум, визначення сум прибутку та дивідендів. Відповідно, парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку забезпечує процеси глобалізації бізнесу та відображає інтереси міжнародних власників капіталу.

Основною рушійною силою формування нової парадигми бухгалтерського обліку стала діяльність Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) та розробка МСФЗ. Як зазначає РМСБО, фінансові звіти складаються багатьма суб'єктами господарювання і надаються зовнішнім користувачам у різних країнах світу [6]. Такі фінансові звіти відрізняються між собою через соціальні, економічні та законодавчі особливості, притаманні кожній країні.

Для того, щоб зменшити відмінність у підходах до використання різних визначень елементів фінансових звітів (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу, витрат), різних критеріїв визнання звітних статей, вибору різних баз оцінки, обсягу фінансових звітів та розкриття в них інформації РМСБО запровадила складний інструмент гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних зі складанням і поданням фінансових звітів. Таким інструментом стали МСФЗ, які надали регулюючі положення на рівні фінансових звітів, що складаються з метою надання інформації, корисної для прийняття економічних рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, можна констатувати формування в обліковому середовищі нової парадигми – парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку. Інтернаціональна парадигма являє собою систему наукових теорій, постулатів та методологічних підходів, що відображають результат впливу на бухгалтерський облік інституційного середовища в цілях інформаційного забезпечення процесів глобалізації бізнесу.

Література

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] / С.Ф. Голов / Міжн. ін-т менеджм. (МІМ-Київ). - К.: ЦУЛ, 2007. - 522 с.
2. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / Автореф. дис. на здоб. наук. ступ. д.е.н. за спец. 08.00.09 – Київ, 2009. – 36 с.
3. Єременко В.В. Сучасна парадигма економічної науки / В.В. Єременко // Економіка України. - 1994. - №3. - С.72-76.
4. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В.М. Жук // Зб. наук. праць. – Луцьк: ЛНТУ. – 2009. – Вип. 6(24). - С. 171-182.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996–XIV зі зм. і доп. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009
7. Кундря-Висоцька О.П., Скаско О.І. Якісні характеристики сучасної парадигми обліку / О.П. Кундря-Висоцька, О.І. Скаско // Вісник УБС НБУ - № 2 (5) 2009. – С.177-179.
8. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: Наук. доповідь. [Текст] / Н.М. Малюга - Житомир: ЖДТУ, 2006. – 84 с.
9. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. [Текст] / М.С. Пушкар / Карт-бланш. - Т.: Карт-бланш, 2007. - 152 с.
10. Советский энциклопедический словарь. [Текст] – М.: «Советская Энциклопедия», 1980. - 1600с.
11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. [Текст] – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
12. Kuhn T.S. «The Function of Dogma in Scientific Research». Pp. 347-69 in A. C. Crombie (ed.). Scientific Change (Symposium on the History of Science, University of Oxford, 9-15 July 1961). New York and London: Basic Books and Heineman, 1963.

References

1. Golov S.F. Buhgalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku

[Tekst] / S.F. Golov / Mizhn. in-t menedzhm. (MIM-Kyi'v). - K.: CUL, 2007. - 522 c.

2. Golov S.F. Suchasnyj stan ta perspektyvy rozvytku buhgalters'kogo obliku v Ukraini [Tekst] / Avtoref. dys. na zdob. nauk. stup. d.e.n. za spec. 08.00.09 – Kyi'v, 2009. – 36 s.

3. Jeremenko V.V. Suchasna paradygma ekonomichnoi' nauky / V.V. Jeremenko // Ekonomika Ukrainy. – 1994. - №3. - S.72-76.

4. Zhuk V.M. Paradygma buhgalters'kogo obliku ekonomiky garmonijnogo rozvytku / V.M. Zhuk // Zb. nauk. prac'. – Luc'k: LNTU. – 2009. – Vyp. 6(24). - S. 171-182.

5. Zakon Ukrainy "Pro buhgalters'kyj oblik i finansovu zvitnist' v Ukraini" vid 16.07.1999 r. №996–HIV zi zm. i dop. [Elektronnyj resurs]. Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

6. Konceptual'na osnova finansovoi' zvitnosti [Elektronnyj resurs]. Rezhym dostupu: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009

7. Kundrja-Vysoc'ka O.P., Skasko O.I. Jakisni harakterystyky suchasnoi' paradygmy

obliku / O.P. Kundrja-Vysoc'ka, O.I. Skasko // Visnyk UBS NBU - № 2 (5) 2009. – S.177-179.

8. Maljuga N.M. Koncepcija rozvytku buhgalters'kogo obliku v Ukraini teoretyko-metodologichni osnovy: Nauk. dopovid'. [Tekst] / N.M. Maljuga - Zhytomyr: ZhDTU, 2006. – 84 s.

9. Pushkar M.S. Stvorennja intelektual'noi' systemy obliku: monografija. [Tekst] / M.S. Pushkar / Kart-blansh. - T.: Kart-blansh, 2007. - 152 s.

10. Sovetskij jenciklopedicheskij slovar'. [Tekst] – M.: «Sovetskaja Jenciklopedija», 1980. - 1600s.

11. Sokolov Ja.V. Buhgalterskij uchet: ot istokov do nashih dnei: Uchebn. posobie dlja vuzov. [Tekst] – M.: Audit, JuNITI, 1996. - 638 s.

12. Kuhn T.S. «The Function of Dogma in Scientific Research». Pp. 347-69 in A. C. Crombie (ed.). Scientific Change (Symposium on the History of Science, University of Oxford, 9-15 July 1961). New York and London: Basic Books and Heineman, 1963.

Шигун М.М.

Парадигмальное развитие системы бухгалтерского учета

Исследован характер изменения парадигм бухгалтерского учета, проведен анализ среды функционирования системы бухгалтерского учета. Выявлены ключевые признаки, характеризующие формирование новой парадигмы интернационального бухгалтерского учета, которая отражает результат влияния на учет институциональной среды в целях информационного обеспечения процессов глобализации бизнеса. Определена роль международных стандартов финансовой отчетности как сложного инструмента гармонизации регулирующих положений, стандартов бухгалтерского учета и процедур, связанных с составлением и предоставлением финансовой отчетности.

Ключевые слова: парадигма, парадигма бухгалтерского учета, признаки парадигмы, интернациональный бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности.

Shygun M.

Paradigm development of an accounting system

The essence of the accounting paradigms change has been researched as well as the analysis of the environment in which the accounting system is functioning has been made. The key features characterizing the formation of a new accounting paradigm of international accounting have been revealed. This new paradigm reflects the result of impact of institutional environment into accounting with the aim of providing the information communication in the process of business globalization. The role of International Financial Reporting Standards (IFRS) as the complex harmonization tool of the regulations, accounting standards and the procedures connected with the financial statements compilation and presentation has been detected.

Keywords: paradigm, accounting paradigm, paradigm features, international accounting, international financial reporting standards.

Рецензент: Житний П. Є. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри «Фінансовий облік та банківська справа» Луганського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Луганськ, Україна.

Reviewer: Zhitniy P. – Professor, Ph.D. of Economics, Head of Financial Accounting & Banking Department Luhansk Taras Shevchenko National University, Luhansk, Ukraine.

e-mail: info@luguniv.edu.ua

Стаття подана
16.04.2013 р.

