

УДК: 657

Жук В.М., к.е.н., с.н.с.,

ННЦ “Інститут аграрної економіки” УААН

ПАРАДИГМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОНОМІКИ ГАРМОНІЙНОГО РОЗВИТКУ

У статті досліджені вітчизняні наукові позиції щодо формування парадигм бухгалтерського обліку, обґрунтовано необхідність переходу до нової облікової парадигми, визначено теоретичний базис нової парадигми бухгалтерського обліку заснованої на врахуванні фізіократичних ідей економіки гармонійного розвитку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, розвиток обліку, парадигма бухгалтерського обліку.

In the article investigational domestic scientific positions in relation to forming of paradigms of accounting, grounded necessity of passing to the new accounting paradigm, certainly theoretical base of new paradigm of accounting of based on the account of ideas of economy of harmonious development.

Keywords: accounting, development of accounting, paradigm of accounting.

В статье исследованные отечественные научные позиции относительно формирования парадигм бухгалтерского учета, обоснованно необходимость перехода к новой учетной парадигме, определенно теоретический базис новой парадигмы бухгалтерского учета основанной на учете физиократичних идей экономики гармоничного развития.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, развитие учета, парадигма бухгалтерского учета.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Вибір антикризових та посткризових економічних доктрин потребує нових економіко-теоретичних обґрунтувань та є посилкою до формування нових ідей та методологічних установ і до бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень, в яких започатковано вирішення проблеми. Питанню періодизації розвитку бухгалтерського обліку та виділенню парадигм його становлення в конкретних економічних умовах приділяють увагу у своїх дослідженнях Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Голов С.Ф., Малюга Н.М. та інші вітчизняні дослідники [1,2,3,4].

Більшість таких досліджень спрямована на обґрунтування структури, елементів парадигм виходячи з тенденцій в розвитку

бухгалтерської науки. Проте в них відсутній або звужений пошук причин та передумов зміни парадигм бухгалтерського обліку, впливу на ці зміни класичних та неокласичних економічних теорій, кризових явищ в економіці.

Цілі статті. Дана публікація має на *мети* з'ясування економіко-теоретичного підґрунтя побудови нової парадигми обліку на фізіократичних ідеях гармонійного економічного порядку.

Завданнями статті є:

- дослідження наукових позицій щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку та передумов зміни його парадигм;
- визначення теоретичного базису нової парадигми бухгалтерського обліку заснованої на врахуванні фізіократичних ідей економіки гармонійного розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Розвиток бухгалтерського обліку характеризується зміною основних критеріїв та умов його існування залежно від конкретних соціально-економічних чинників. Дослідники по різному представляють періодизацію розвитку обліку як науки та професії та виділяють пріоритети його сучасного стану. Критерієм періодизації бухгалтерського обліку є формування наукових парадигм, що визначаються зміною теоретичних і методологічних передумов його розвитку.

Серед основних особливостей, які характеризують парадигму розвитку обліку у сучасній економіці Г.В. Уманців виділяє такі, як пріоритет балансу; оцінка за ринковою вартістю; заміна концепції власності концепцією контролю; перехід від обліку майна до обліку ресурсів; регулювання звітності, а не обліку [5].

С.Ф. Голов сучасну парадигму бухгалтерського обліку в Україні характеризує як симбіоз трьох складових: адміністративних та ринкових концепцій; національних і міжнародних стандартів; юридичної та економічної моделі [6]. Автор обґрунтовує формування нової облікової парадигми – парадигми глобального обліку, яка має базуватись на паритетності потреб користувачів, об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної,

діграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань» [7, с. 453].

Говорячи про зміну парадигми обліку в економіці знань М.С. Пушкар зауважує, що й «до цього часу залишається не до кінця з'ясованим генезис обліку, коли під ним розуміють лише техніку збору та обробки даних, що відриває сутність складного явища від теорії пізнання та підміняє проблему теорії науки другорядними питаннями практичної діяльності [8, с.46]. Нову парадигму обліку автор вбачає в його інтелектуалізації, відзначаючи, що інтелектуальна модель обліку – це реалізація ідеї, що народжена у результаті пошуку засобів заставити організацію працювати і створювати додаткову вартість через знання [8, с.49].

Значний внесок в теорію розвитку бухгалтерського обліку та його періодизацію внесла Н.М.Малюга, виділивши п'ять парадигм бухгалтерського обліку (проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія) та запропонувавши шосту парадигму бухгалтерського обліку – подвійну інформаційну динаміку [9, с.19]. Її суть автор вбачає у врахуванні нових технологій та нових об'єктів, властивих сучасному етапу розвитку суспільства, який ґрунтується на новій техніці обліку, що передбачає застосування інформаційних технологій [9, с.19].

Пропонована автором нова парадигма бухгалтерського обліку базується на віртуальній економіці, на переважанні нематеріальних активів в балансі, його оцінці виключно за ринковою вартістю. Головною метою обліку за даною науковою позицією є забезпечення інформацією зацікавлених користувачів, а метою балансу – визначення реальної ринкової вартості підприємства.

Разом з тим, автор за критерій зміни парадигми обирає зміну способів виробництва, що на нашу думку є дещо неправильним. Основою зміни парадигми слугує зміна підходів до управління на наддержавному, національному та корпоративному рівнях. Ця зміна пов'язана з зростаючими факторами глобальної економіки, новими соціальними вимогами та стандартами. Відтак нова глобальна та соціально-орієнтована економіка вимагає іншої інформації.

Поява антиентропійних підходів мислення в побудові економіки також змінює спосіб управління, який в загальному також визначає базис формування нової парадигми бухгалтерського обліку.

Отже, не економічні умови господарювання чи способи виробництва (індустріальна, постіндустріальна, інформаційна чи будь-яка інша економіка) диктують зміну парадигми, а нові вимоги до обліку з боку системи управління, визначають розвиток бухгалтерського обліку як головної функції управління.

Поява нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку базується саме на інформаційному забезпеченні нових потреб в управлінні.

Підтвердженням цього є і дослідження Томаса С. Куна, котрий розглядав науку як один із соціальних інститутів у вигляді наукових співтовариств /шкіл/. Самоствердженням цих інститутів є кількість та якість вирішених ними проблем, що характеризує науковий прогрес.

В основі функціонування наукового інституту є його «парадигма» як сукупність узагальнених ідей, гіпотез, методологічних підходів, котрі розділяються даним науковим співтовариством, є прийнятними для інших інститутів та оформлені у вигляді наукових теорій.

В разі, коли в рамках існуючих теоретичних постулатів науковий інститут не може ефективно вирішувати поставлені перед ним питання необхідна зміна його парадигми [10].

За М.Бронфенбренером та Метом, найбільших успіхів економічна наука досягає, коли попередні парадигми повністю не відкидаються, коли парадигми не змінюють одна одну миттєво, а взаємозбагачуються.

Вищенаведені твердження ми відносимо і до науки про бухгалтерський облік. Еволюція парадигми бухгалтерського обліку (Рис. 1) визначається здатністю вирішувати завдання та проблеми, котрі ставляться перед бухгалтерським обліком управлінням (сьогоденною практикою або наукою на перспективу).

Завдання, що сьогодні ставляться перед бухгалтерським обліком потребують вирішення широкого спектру проблем: і в глобальній економіці, і в перерозподілі ресурсів в національній економіці; і у забезпеченні соціальних параметрів суспільно-

економічного розвитку, забезпеченні економічної безпеки підприємств на корпоративному та державному рівнях, збереженні природного та біологічного потенціалу країни та іншому.

Майбутній розвиток економіки – це гармонійне поєднання вищеназваного.

Вперше на необхідність досягнення такого рівня розвитку економіки вказували фізіократи. Фізіократична доктрина націлена на формування гармонійної /упорядкованої/ економіки. Не природному порядку слід узгоджуватись з людською поведінкою, каже Ф.Кене, а її думкам та економічним діям потрібно узгоджуватись з природним порядком (с. 866) . В.Леонт'єв пояснює «економічний принцип» теорії фізичної економії у прагненні до максимального задоволення потреб через за діяння механізмів рівноваг [11].

Дослідники фізіократії Алмарін Філіпс [11, с. 1054], Шломо Майтал [11, с. 1056], Т.Барна [11, с. 1061] та Сайхай Білджінсон [11, с. 1076] характеризують принципи методу «Економічної таблиці» як початок зародження економічних теорій загальної рівноваги.

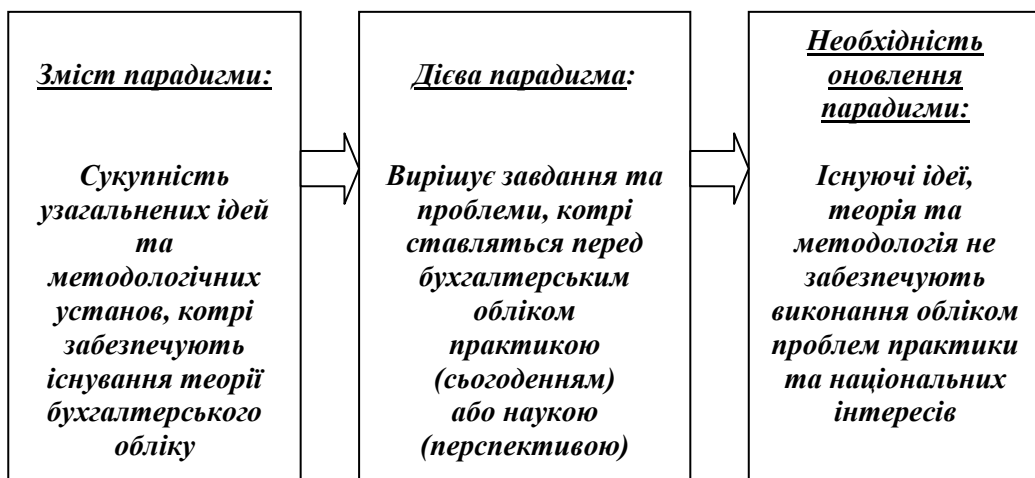


Рис. 1. Еволюція парадигм бухгалтерського обліку

Сам Кене у своїх принципах успішності урядів перераховує 24 умови, необхідні для того, щоб економіка описана «Економічною таблицею», мала життєздатний стан [1, с. 459].

Гармонійною фізіократи називають економіку, котра зважає на забезпечення зростаючі потреби людства із збереженням природного потенціалу та примноженням енергетичних активів на Землі. Економіку, котра поєднує для цих цілей приватні та суспільні інтереси, об'єднає за для цього всі нації та країни. Економіку, в основі якої лежать пріоритетність розвитку аграрно-біологічних антиентропійних та енергетичних галузей.

Нова парадигма має не тільки орієнтувати розвиток бухгалтерського обліку на перспективи переходу людства до гармонійної економіки, але і сприяти прискоренню цього переходу через запровадження прогресивних облікових систем.

Парадигма визначає орієнтири побудови гармонійної системи бухгалтерського обліку як на наднаціональному, так і національному рівнях, створюючи цілісну систему /ієрархію/ рівнів, котрі гармонійно доповнюють та розвивають один одну.

В основі нової парадигми (на першому рівні - рис. 2) має стати формування якісно нових МСФЗ з врахуванням доповнень завдань та положень від теорії фізичної економії як мінімум щодо пріоритетності висвітлення показників: реальної економіки над віртуальною; природно-ресурсного та біологічного потенціалу над грошовим.

Нові МСФЗ мають поєднати: нормативну та позитивістську теорію обліку; приватні та суспільні (загальнолюдські) інтереси при побудові звітності та використання її інформації для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях (від власника, інвестора до ООН), в т.ч. і з використанням методу «Економічної таблиці».

Останнє неможливо здійснити без гармонійного розширення МСФЗ стандартами другого (галузевого) та третього (корпоративного) рівнів (рівень 2 – рис. 2). Саме з допомогою цих рівнів має бути реалізована фізіократична ідея інформаційного забезпечення перерозподілу світового багатства на користь землеробства та інших антиентропійних сфер людської діяльності через прийняття відповідних національних та наднаціональних рішень.

Рівень 2 - поглиблення МСФЗ - має гармонійно узгоджувати методологічні положення бухгалтерського обліку з сучасними економічними теоріями, переймати досягнення національних облікових шкіл в побудові галузевого обліку.

Наступним рівнем парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку є формування на фізіократичних засадах та з врахування положень інституціональної теорії національних систем бухгалтерського обліку та їх адаптації (узгодження) з МСФЗ (рівень 3).

Концептуальним положенням цього рівня є те, що при запровадженні національних стандартів бухгалтерського обліку кожною країною має обов'язково враховуватись її спеціалізація в світовому розподілі праці та використовуватись досвід національних напрацювань та традицій.

Наступний рівень національних галузевих стандартів розширює інформаційні можливості бухгалтерського обліку та сприяє більш ефективному використанню його даних в управлінні, реалізації державної економічної політики з підтримки, посилення конкурентоздатності, експортного потенціалу найбільш важливих для нації галузей.

Для України вкрай важливим є запровадження галузевих стандартів саме в сфері аграрної економіки. Економіки, яка за фізіократами є першою продуктивною сферою діяльності людства та яка в Україні має потужний фізичний капітал.

Галузеві стандарти бухгалтерського обліку мають забезпечити реалізацію фізіократичних ідей через запровадження спеціалізованих приміток (додаткових звітних форм) до фінансової звітності. Цей рівень нової Парадигми має гармонійно поєднати приватні та національні інтереси і забезпечити ефективне використання державним галузевим управлінням методу «Економічної таблиці» на користь підтримки виробників та сільських територій (рівень 5).

На національному та, особливо, галузевому рівнях важливе значення набуває робота з вдосконалення методології обліку. Особливо в галузях, за якими спеціалізуються країни в глобальній економіці. Для України такою є «жива» економіка. Відпрацювання нової методології оцінки і обліку живого біологічного та природно-ресурсного потенціалу, відновлювальних енергетичних активів для

України є не тільки національною, але і міжнародною справою. Фактично її місією у справі вдосконалення МСФЗ (рівень 6).

Побудова системи обліку за новою Парадигмою має орієнтуватися на забезпечення комфорту при обов'язковому веденні обліку різними суб'єктами господарювання. Вибір форми обліку та звітності має проходити за критерієм вкладу суб'єкта в створення валового національного продукту та не зашкоджувати як ефективному бізнесу, так і державному (галузевому) управлінню. З іншої сторони облікових процедур має бути достатньо для зменшення (оптимізації) трансакційних витрат через посилення інформованості та участі в цьому держави (рівень 7).

Отже, подолання кризових явищ сучасної економіки через запровадження дієвого державного регулювання, контролю за її віртуальним сектором та іншими непродуктивними сферами діяльності, запровадження антиентропійних технологій у промисловій сфері, перерозподіл ВВП на користь підтримки виробництва продовольчих та біоенергетичних товарів – вносить корективи в функціонування системи управління на всіх рівнях. Вагомий вплив на зміну системи управління має розвиток соціально-політичної сфери людської діяльності, що краще означена чи пояснюється теорією інституціоналізму.

Все вищезначене вимагає змін теоретичних і методологічних підходів у всіх складових управління, в т.ч. і від його ключової функції - бухгалтерського обліку. Зміна парадигми бухгалтерського обліку має бути першим теоретичним вкладом бухгалтерської науки в оновлення системи управління, а, звідси, і в майбутній (гармонійний) розвиток глобальної економіки в цілому, та української зокрема.

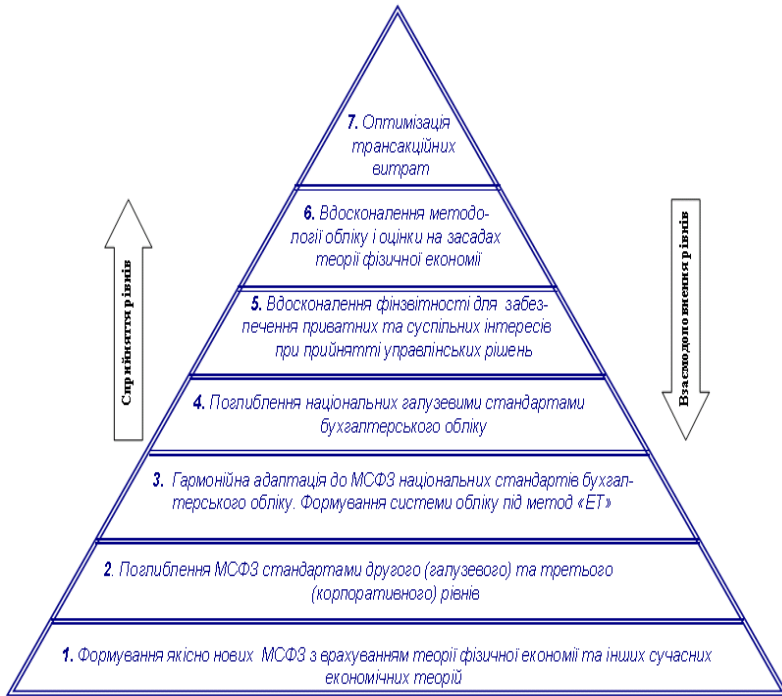


Рис. 2. Рівні парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку (системний підхід)

Нова Парадигма характеризується не революційною, а еволюційною зміною або доповненням змісту основних категорій теорії бухгалтерського обліку (Рис. 3).

Місія обліку - інформаційне забезпечення провадження гармонійного економічного порядку, мобілізація ресурсів на примноження енергетичних активів та збереження фізичного капіталу

Мета звітності – забезпечення інформацією державних рівнів управління, інвесторів та інших зацікавлених користувачів

Техніка обліку – застосування інформаційних технологій, сумісних з провадженням методу «ЕТ»

Предмет обліку – господарські процеси в різних типах економік: «живої», «індустріальної», «розумної»

Нові об'єкти обліку – природно-ресурсний та біологічний потенціал; відновлювальні енергетичні активи на рівні з інтелектуальним та людським капіталом; інформацією

Оцінка нових об'єктів обліку – застосування поряд з ринковою і оцінки на засадах теорії фізичної економії /формування нової методології вимірювання цінностей/

Мета балансу – реальна оцінка природно-ресурсного, інтелектуально-інформаційного та виробничого потенціалу підприємства на основі побудови нової методології оцінки та вимірювання

Рис. 3 Зміст основних доповнень облікових категорій від парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку

Діючі дотепер парадигми бухгалтерського обліку в силу їх за ідеалізованих концептуальних основ (егоїстичних чи унітарно-державних) неспроможності вирішувати назрілі завдання з інформаційного забезпечення якісно нового управління та розбудови гармонійної економіки.

Більше того, як видно з практики обліку в Україні, відсутність обґрунтованих та сприйнятних нацією наукових парадигм, може навіть зменшувати в державі потребу ведення бухгалтерського обліку. На шкоду розвитку національної економіки, бухгалтерський облік змінюється в управлінні іншими інформаційними системами. На рівні підприємств – примітивними тіньовими записами, на рівні держави (галузі) – сумнівною

статистикою, економічно необґрунтованим податковим обліком, адміністративними спостереженнями і т.п. Відсутність наукового бачення розвитку бухгалтерського обліку призводить до появи слабкого законодавства та інших нормативних документів.

Висновки. Запровадження нової парадигми бухгалтерського обліку направлено на виконання ним місії та завдань необхідних розвитку сучасної економіки, виходячи з потреби подолання наявних в ній періодичних кризових явищ та ентропійної основи функціонування.

Дослідження праць з фізичної економії доводить, що дана теорія перша і чи не єдина із економічних шкіл, обґрунтувала механізми безкризового функціонування економічної діяльності людства в гармонії з природою та духовністю. Розроблений Ф.Кене та вдосконалений його послідовниками, для провадження ефективного управління економікою, метод «Економічної таблиці» спирається на потребу його достовірного та оперативного облікового забезпечення.

В основі такого забезпечення є пріоритетне сприйняття бухгалтерського обліку як інформаційної системи державного (галузевого) та наддержавного управління, пошук гармонії між приватним та суспільним інтересом у формуванні показників звітності. Саме система управління та зміна її інформаційних вимог диктує зміну парадигми бухгалтерського обліку та визначає вектор його подальшого розвитку. Поява нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку базується на інформаційному забезпеченні нових потреб в управлінні.

Розроблена на основі теорії фізичної економії парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку враховує неоднорідність та багатоукладність системи управління сучасною економікою та побудована на принципах гармонійного взаємодоповнення та сприйняття наднаціональних, національних галузевих та корпоративних рівнів регулювання.

Список використаних джерел:

1. Голов, С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до плану дій «Україна-ЄС» [Текст] / С.Ф. Голов // Весник бухгалтера і аудитора України. – 2005. – № 15-16. – С.6-7.
2. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. [Текст] / Ф.Ф. Бутинець; ПП «Рута». — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 100 с.

3. Бутинець, Ф.Ф. Проблеми реформування української системи обліку [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ – 2002. — № 20 — с. 3-15.
4. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. Текст] / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Уманців, Г.В. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності як передумова їх бухгалтерського відображення [Електронний ресурс]. Режим доступа: – // http://tm-logos.com.ua/statija_1.html
6. Голов, С. Ф., Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє [Електронний ресурс]. Режим доступа: – // <http://www.probusiness.in.ua/publications/22/>
7. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] / С.Ф. Голов / Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ). — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
8. Пушкар, М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. [Текст] / М.С. Пушкар / Карт-бланш. — Т.: Карт-бланш, 2007. — 152 с.
9. Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь. [Текст] / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. - Житомир: ЖДТУ, 2006. – 84 с.
10. 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.
11. Кенэ, Ф., Тюрго, А.Р.Ж., Дюпон де Немур, П.С. Физиократы. Избранные экономические произведения [Текст] /Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [предисл. П.Н.Клюкин; пер. с франц., англ., нем.] Эксмо. – М.: Эксмо, 2008. – 1200 с.