

## ПЕРІОДИЗАЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ЗМІНИ ПАРАДИГМ

*Історія людства – в основному  
історія ідей*

Герберт Джордж Уеллс

*На основі аналізу еволюції основних категорій бухгалтерського обліку виділено п'ять парадигм і обґрунтовано необхідність переходу до нової парадигми, визначено основні параметри нової парадигми*

### **Постановка проблеми та обґрунтування актуальності**

Наукове пояснення природи явища передбачає виявлення історичних зв'язків і закономірностей через періодизацію його розвитку. В історії бухгалтерського обліку кожен період, етап та епоха еволюції людства проходять перевірку на співвідношення поставлених цілей і результатів. Бухгалтерський облік як явище розвивався з характерною лише йому специфікою, що стало основою для створення самостійної галузі знань. Періодизація бухгалтерського обліку дозволяє виявити історичні, причинно-наслідкові зв'язки та закономірності, дослідити природу та оцінити складнощі багатьох сучасних проблем, передбачити тенденції розвитку.

Проблемам періодизації бухгалтерського обліку присвячено багато праць, в яких отримані результати екстраполюються на майбутнє та прогнозується розвиток бухгалтерської професії. Аналіз й систематизація виявлених підходів до формування періодів генезису бухгалтерського обліку дозволяє виділити основні критерії, які застосовують вчені для своїх наукових конструкцій: досягнення людства, зміна економічних формацій, розвиток капіталістичних відносин, розвиток вчень про контроль, удосконалення управління, еволюція облікових теорій.

Розвиток бухгалтерського обліку нерозривно пов'язаний з розвитком

господарства, до періодизації якого існують багато підходів. Найпоширенішим підходом до класифікації етапів розвитку господарства є марксистський, що ґрунтується на глибокому дослідженні суспільних відносин і виділенні суспільно-економічних формацій – первісний, рабовласницький, феодальний, капіталістичний, комуністичний лади – які характеризують структуру суспільства й панівні класи. У ХХ ст. набув поширення інституціонально-технологічний підхід, відпо- відно до якого в історії розвитку світового господарства виділяють доіндустріальну, індустріальну та постіндустріальну епохи. Більш обґрунтованою для сучасності є класифікація розвитку суспільства, розроблена американським соціологом Р. Кроуфордом, який виділяє наступні типи суспільства: примітивне, сільськогосподарське, індустріальне, суспільство знання. Основними характеристиками для такого поділу послужили технологія, економіка, соціальна система, політична система, світоглядна парадигма.

Сучасний економічний розвиток набуває нового наповнення ідеями неокласичної теорії фінансів, роблячи акцент на ринки капіталу і рух фінансових ресурсів як одного із ключових факторів розвитку економіки.

В сучасних умовах важливе значення слід приділяти розвитку наукових положень в сфері бухгалтерського обліку, що є адекватним розвитку суспільно-економічних

відносин, технологій, знань. Важливою для наукових пошуків проблемою бухгалтерського обліку є необхідність синтезу сучасних теоретичних досліджень та історії науки, що дозволить отримати нову якість результатів досліджень.

Професор Ф.Ф. Бутинець в одній із своїх праць [2, с. 7] пише: “Сьогодні ми маємо нагоду, впроваджуючи в Україні складний і необхідний для життя ринковий механізм, проводити зважену політику становлення та функціонування бухгалтерського обліку, який заснований на єдиній теоретико-методологічній основі. Адже облік дійсно є джерелом справжньої насолоди для тих, хто уважно вивчає його справжнє вживання і хто з любов’ю досліджує його історію”. Як вказував відомий письменник (див. епіграф), історія людства – в основному історія ідей.

Не одне століття знадобилося людству, щоб сформувати бухгалтерський облік як окрему галузь наукових знань і як наукову дисципліну шляхом узагальнення всіх існуючих прийомів і методів письмової реєстрації фактів господарського життя, побудувати загальну теорію відображення таких фактів, якій властива логіка як побудови, так і використання в більшості випадків, що зумовлює історичну зміну парадигм.

Зміна парадигм відбувається внаслідок наукових революцій, в момент, коли суспільство готове відмовитися від застарілих принципів і форм, може сформувати нову світоглядну ціннісну систему. Переломний етап в розвитку суспільства припадає на сучасний період. А це повинно спричинити і перехід до нової парадигми бухгалтерського обліку.

Таким чином, важливим критерієм періодизації розвитку бухгалтерського обліку, що проявляється в зміні теоретичних та методологічних передумов розвитку облікової науки, є зміна наукових парадигм.

**Мета дослідження.** Враховуючи, що переломний етап у розвитку суспільства припадає на сучасний період, метою даного дослідження є обґрунтування необхідності переходу до нової парадигми бухгалтерського обліку та окреслення основних її параметрів.

Для досягнення мети в статі поставлені завдання, що вирішуються за допомогою послідовного розгляду наступних питань:

- парадигма: поняття, функції, аспекти;
- парадигми в бухгалтерському обліку;
- характеристика існуючих парадигм в контексті еволюції наукової думки в сфері бухгалтерського обліку;
- передумови виникнення нової парадигми;
- нова парадигма: подвійна інформаційна динаміка.

**Виклад основного матеріалу дослідження. Парадигма: поняття, функції, аспекти.** При розгляді питання про парадигми в бухгалтерському обліку, необхідно звернути увагу на сутність самого поняття “парадигма”<sup>1</sup>. Такий аналіз дозволить провести дослідження комплексно та на науковій основі. Це пов’язано з тим, що лише правильне трактування поняття “парадигма” дозволить правильно трактувати сутність парадигм бухгалтерського обліку.

В довідниковій літературі парадигма трактується як:

- приклад з історії, взятий для доведення, порівняння [13, с. 360];
- підстава вибору проблем, модель, зразок розвитку [7];
- система теоретичних, методологічних, аксіологічних положень, прийнятих як зразок розв’язку наукових задач, таких, що поділяють всі члени наукового співтовариства [15, с. 713];
- суворо наукова теорія, втілена в системі понять, які відображають істотні риси дійсності [14, с. 713].

Узагальнивши наведене, можна визначити *парадигму* як струнку, суворо наукову, загальноприйнятну теорію, основоположну концепцію, що представлена як модель основних понять, яка лаконічно відображає найбільш важливі риси досліджуваної сфери

<sup>1</sup> Вперше в філософію науки поняття парадигми введено позитивістом Г. Бергманом і обґрунтовано американським вченим Т. Куном. В марксистських дослідженнях з наукознавства використовуються поняття стилю (типу) наукового мислення.

знань, що піддається дослідженню, є умовою теоретичної діяльності з пояснення і систематизації емпіричного матеріалу.

Парадигма включає методичні функції організації загальноприйнятої та зрозумілої системи наукових поглядів, виконуючи роль її концептуально-утворюючої, структурно-об'єднуючої основи. Парадигма відображає зміст, квінтесенцію будь-якої достатньо

розробленої, обґрунтованої та сформульованої системи поглядів, наукових знань, сформованих світоглядів, представляючи їх основні положення.

Виступаючи описом еталонних теоретико-методологічних основ наукового пошуку, парадигма поєднує в собі два аспекти: епістемічний та соціальний (див. рис. 1).

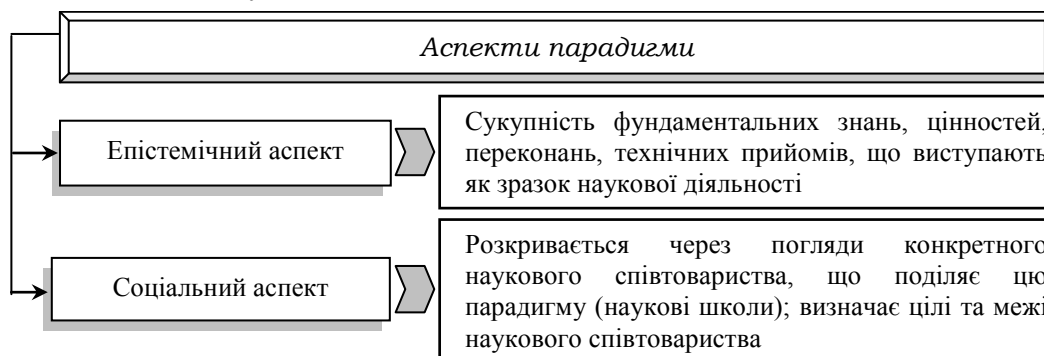


Рис 1. Епістемічний та соціальний аспекти парадигми

На можливості й важливості виділення вказаних основних аспектів парадигми наголошував Томас Кун в праці “Структура наукових революцій” (1962) [5].

**Парадигми в бухгалтерському обліку.** При визначенні парадигм в бухгалтерському обліку найчастіше називають наступні пари: камеральна і патримоніальна, натуралістична і монетаристська, а в межах останньої –

статична й динамічна. При формуванні кожної парадигми великий вплив чинить спосіб запису: уніграфічний (простий) та диграфічний (подвійний).

На основі аналізу основних категорій бухгалтерського обліку (мета, завдання, техніка, елементи, об’єкти, вимірник, принципи) в історичному аспекті можна виділити п’ять парадигм (див. рис. 2).

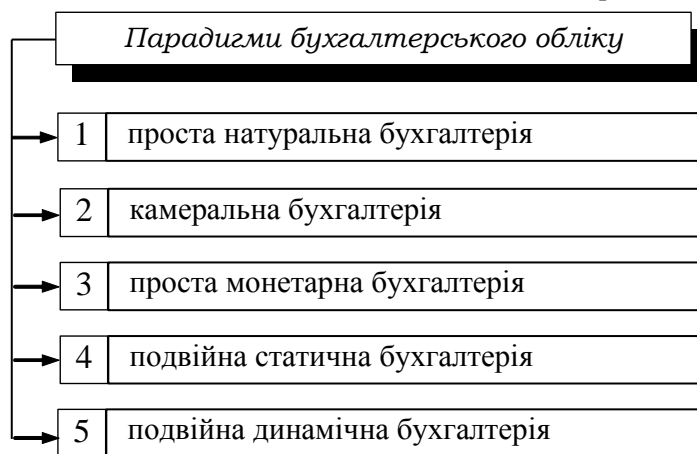


Рис. 2. Парадигми бухгалтерського обліку

Зміна парадигм відбувається внаслідок наукових революцій, в момент, коли суспільство готове відмовитися від застарілих принципів і форм, може сформувати нову світоглядну систему, а це пов’язано зі

своєрідним “переключенням” наукового співтовариства на нову систему світогляду (світосприйняття) і цінностей.

Названі парадигми в контексті визначальних категорій представлені нижче (див. табл. 1).

Таблиця 1. Парадигми бухгалтерського обліку в контексті категорій, що їх визначають

Визначальні категорії		Спосіб реєстрації	
		Простий (уніграфічний)	Подвійний (диграфічний)
Міра	Натуральна	Перша парадигма. Проста натуральна бухгалтерія	X
	Монетарна	Третя парадигма. Проста монетарна бухгалтерія	X
Мета	Камеральна	Друга парадигма. Камеральна бухгалтерія	
	Патримональна статична	X	Четверта парадигма. Подвійна статична бухгалтерія
	Патримональна динамічна	X	П'ята парадигма. Подвійна динамічна бухгалтерія

Кількість і назви парадигм бухгалтерського обліку виділені на основі таких категорій, як спосіб вимірювання кількісних і якісних параметрів явищ (міра) та спрямованість бухгалтерського обліку на забезпечення інформаційних запитів користувачів (мета).

**Характеристика існуючих парадигм в контексті еволюції наукової думки.** За допомогою аналізу еволюції основних категорій бухгалтерського обліку можна періодизувати його розвиток на основі зміни методології та наукових ідей у сфері обліку. Критерієм періодизації при цьому виступає парадигма.

*Перша парадигма: проста натуральна бухгалтерія.* На етапі зародження бухгалтерської

науки відбувається обґрунтування та визнання окремих елементів методу, найбільше досягнень вчені отримали при поясненні рахунку, поява якого була продиктована, передусім, вузьким практицизмом та прагненням звести весь облік до форми. Цей період в історії бухгалтерського обліку можна охарактеризувати відсутністю теоретичних узагальнень практичного матеріалу, недостатньою глибиною досліджень сутності явищ, що мали місце, у взаємозв'язку з економічним життям тієї чи іншої держави.

Основні засади обліку на даному етапі представляють першу парадигму в розвитку бухгалтерського обліку – парадигму простої натуральної бухгалтерії (див. рис. 3).

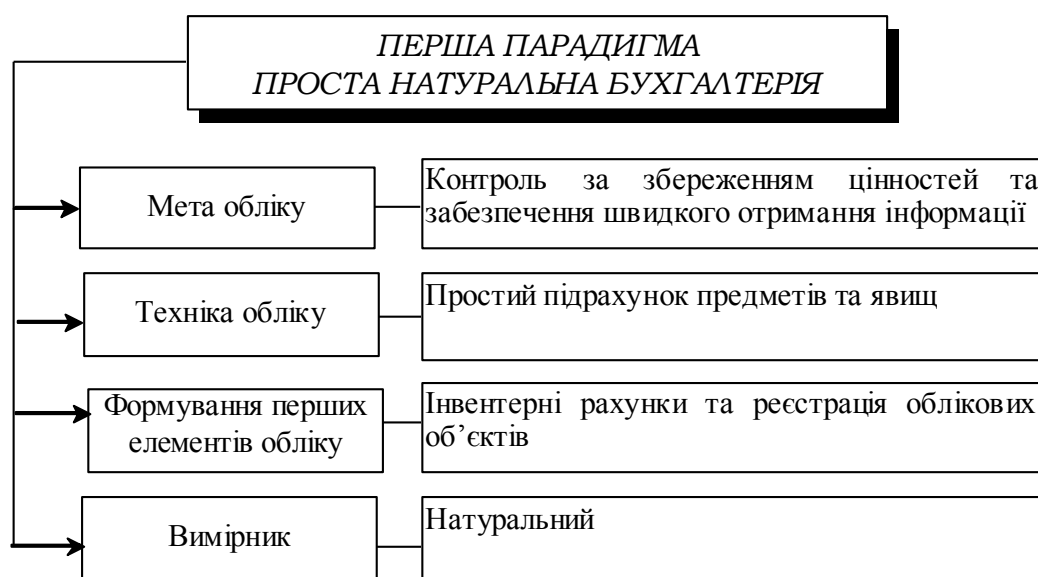


Рис. 3. Перша парадигма: проста натуральна бухгалтерія

На першому етапі розвитку методології бухгалтерського обліку – натуральному – обґрунтовується факт господарського життя як центральна категорія бухгалтерського обліку. Це зумовило і появу першого облікового прийому – інвентаризації. Для реєстрації фактів господарського життя застосовуються перші рахунки: інвентарні (матеріальні) та рахунки розрахунків (контокорентні). На даному етапі факти господарського життя зумовлюють необхідність обліку<sup>5</sup>.

З появою грошей (перші монети<sup>2</sup> виникли в V ст. до н.е.) пов'язаний другий етап розвитку методології бухгалтерського обліку – вартісний. Саме в цей час виникає новий прийом в обліку – оцінка, яка проводилася в усіх випадках, коли гроші виступали як функція міри вартості. З цього моменту головний об'єкт обліку – факт господарського життя – отримує подвійну інтерпретацію, адже повинен бути відображений і в натуральному, і в грошовому вимірниках. З даним етапом розвитку економіки пов'язані дві парадигми – камеральної та монетарної бухгалтерії.

*Друга парадигма: камеральна бухгалтерія.* Слово “камеральний” належить до науки внутрішнього фінансового управління. “Камеральне майно – назва державного майна, що застосовувалося в епоху феодалізму та раннього капіталізму” [1, с. 288]. Звернувшись до тлумачного словника В. Даля [4, с. 82], знаходимо підтвердження такому визначенню:

- камера – кімната, світлина; наявне місце, дума, суд, засідання; палата; парламент; народне зібрання чи засідання виборчих;
- камерир – придворний казначей;
- камералістика – збирання даних про цивільні служби;
- камеральний – відноситься до науки внутрішнього, особливо фінансового управління.

<sup>5</sup> З часом вчені обґрунтовують, що сам облік може створювати факти господарського життя. Наприклад, створення резерву сумнівних боргів або гарантійного ремонту (такий підхід обґрунтовується в дисертаційному дослідженні М.О. Козлової “Облік і контроль процесу резервування”, 2006 р.).

<sup>2</sup> Монета – один із епітетів Анони, при храмі якої у Римі у 3 ст. до н.е. був створений монетний двір [17, с. 241]

Сучасний тлумачний словник української мови [8, с. 212] трактує: “камеральний – державний”.

У фінансово-кредитному словнику [16, с. 502] наводяться наступні визначення:

- камеральні науки (камералістика) – цикл дисциплін, які викладалися в університетах в середньовіччі, готували державних чиновників та управляючих господарствами великих феодалів;

- камерарій (від старолат. camera – кімната, палата, приміщення; від пізньолат. camera – казна двору) – 1) у середньовіччі особа, яка була на чолі управліннь камеральним майном та відала спочатку особистим майном короля, герцога, князя, збором мита і податків; нерідко управляв маєтками феодалів та володів деякими судовими функціями; 2) в Польщі та Литві посадова особа з дворян, яка була присутня на засіданнях земського суду, а також посадова особа при дворі, яка завідувала скарбами.

Основні ідеї, що характеризують другу парадигму обліку – камеральну бухгалтерію – наведені нижче (див. рис. 4).

Таким чином, камеральна бухгалтерія пов'язана, передусім, з державною сферою, з обліком надходжень і видатків, що встановлюються на державному рівні, в сучасному розумінні – з державним бюджетом.

Камеральна бухгалтерія не є ідеальною парадигмою, вона орієнтована на доходи і витрати, а стану майна і заборгованості приділяється неналежна увага. Серед основних недоліків другої парадигми можна назвати наступні:

- ігнорування натуральної форми внесків, що дає лише часткову уяву про внесений капітал;
- недостатньо інформації для оцінки кредиторської заборгованості підприємства;
- ігнорується грошова оцінка матеріальних цінностей, що призводить до неможливості визначення розміру нарахованої амортизації;
- контроль, що базується лише на бюджеті, не можна вважати дієвим;
- не дозволяє отримати інформацію про ефективність господарської діяльності підприємства.



Рис. 4. Друга парадигма: камеральна бухгалтерія

*Третя парадигма: проста монетарна бухгалтерія.* Ця парадигма характеризує ідеї, пов'язані із застосуванням в обліку вартісного вимірника – монети, але ідеї щодо подвійної природи явищ ще не проникли в бухгалтерський

облік, а тому реєстрація відбувається простим записом. Основні параметри третьої парадигми – простої монетарної бухгалтерії – наведено нижче (рис. 5).



Рис. 5. Третя парадигма: проста монетарна бухгалтерія

Основними недоліками третьої парадигми є наступні:

- не існує правил та можливості для автоматичного контролю облікових даних;
- визначення фінансового стану можливе лише після проведення інвентаризації;
- відсутні умови для розрахунку прибутку в поточному періоді.

Починаючи з середини XIX століття значну увагу почали приділяти обліковій процедурі, що призвело до диференціації рахунків, їх класифікації, розвитку різних форм рахівництва, з чим і пов'язано відокремлення четвертого етапу розвитку методології бухгалтерського обліку. Значний розвиток отримав облік витрат і калькулювання собівартості робіт та послуг.

З другої половини ХХ ст. розвивається динамічне та статичне трактування балансу<sup>3</sup>, робляться спроби їх певного синтезу. На основі цього можна виділити четверту парадигму – подвійна статична бухгалтерія та п'яту – подвійна динамічна бухгалтерія.

*Четверта парадигма: подвійна статична бухгалтерія.* В основі статичної бухгалтерії лежить положення, що при складанні балансу враховується (береться за основу) лише стан цінностей на даний момент. Теорія формувалася на основі поглядів юристів, які спеціалізувалися на комерційному праві, а саме на питаннях банкрутства.

Але юристи зіткнулися з протиріччям, зумовленим римським правом:

– підприємства продовжують свою діяльність, власники виплачують собі частину прибутку, не дочікуючись ліквідації;

– результат не може бути виведеним до моменту повного закриття підприємства і погашення кредиторської заборгованості.

Для розв'язання протиріччя вони намагаються відобразити фіктивну періодичну ліквідацію.

Завдання обліку – з'ясувати, чи дозволить реалізація всіх активів підприємства на даний момент отримати суму, необхідну для оплати його кредиторської заборгованості; визначення частки покриття кредиторської заборгованості в умовах фіктивної ліквідації підприємства.

Головна ідея теорії статичного балансу полягає в тому, що активів комерсанта, котрий збанкрутував, повинно вистачити для покриття його боргів та відшкодування отриманих кредитів. Торговця, який не міг оплатити свої борги, виключали із співтовариства комерсантів, а банкруту нічого не пробачалося.

Шмаленбах Е. в статті “Амортизація” зазначав, що статичний бухгалтерський облік застосовується для оцінки майна підприємства.

Основні параметри четвертої парадигми – подвійної статичної бухгалтерії – наведено нижче (див. рис. 6).

Отже, четверта парадигма бухгалтерського обліку ґрунтується на принципі ліквідації. Загальна оцінка прибутку здійснюється виходячи з того, що прибуток дорівнює різниці капіталу на початок період та капіталу на кінець періоду.

*П'ята парадигма: подвійна динамічна бухгалтерія.* В основу даної парадигми покладено розмежування матеріальних результатів і матеріальних витрат, з одного боку, та грошових результатів (виручки) і грошових витрат (валових витрат), з іншого. В основі обліку – рух цінностей незалежно від можливості ліквідації підприємства (система реєстрації фактів господарського життя). Основне завдання обліку – безперервне або через невеликі інтервали часу визначення ефективності господарської діяльності підприємства.

Теорія формувалася на основі поглядів купців, філософія яких відрізнялася від філософії юристів, адже купців, передусім, цікавила не можливість власного краху, а збільшення і визначення прибутку; юристи ж займалися аналізом банкрутств. Прибічники динамічної теорії вивчали метаморфозу собівартості в продажну вартість, яка може відбутися в один із моментів: замовлення на продукт; його виробництво; доставка (поставка); отримання; інкасація (оплата). Оцінка прибутку здійснюється виходячи з доходів і витрат підприємства.

Основні параметри п'ятої парадигми – подвійної динамічної динаміки – наведено нижче (див. рис. 7).

Теорія динамічного балансу розвинута німецьким вченим Е. Шмаленбахом. Автор теорії стверджував, що динамічний бухгалтерський облік застосовується для розрахунку результату та оцінки ефективності й не може використовуватися для оцінки майна підприємства.

<sup>3</sup> Ідея поділу бухгалтерського обліку на два типи належить професору із Кьольна (поч. ХХ ст.) Е. Шмаленбаху (Eugen Ichmalenbach). У своїй статті про амортизацію (1908) вчений розмежував сфери статичного і динамічного балансу, довів несумісність концепцій статичного і динамічного бухгалтерського обліку, розмежував їх цілі та методи, закрив основи нової концепції амортизації основних засобів.

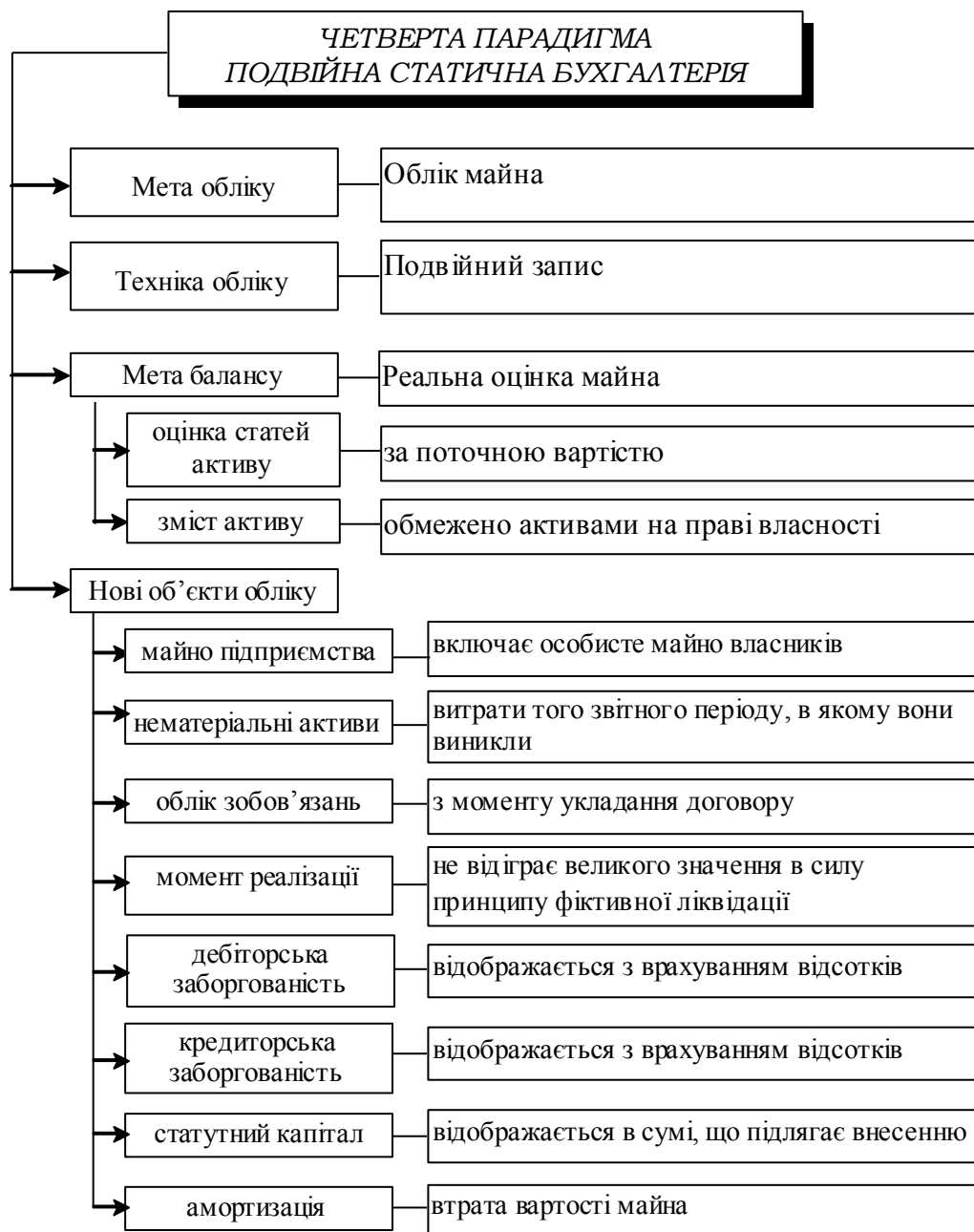


Рис.6. Четверта парадигма: подвійна статична бухгалтерія

Характеризуючи теорію динамічного балансу, проф. Я.В. Соколов називає такий підхід “втечею від дійсності у світ зручних і виправданих ілюзій”. Вчений також зазначає, що даний підхід може бути зручним, адже “створює видимість стабільності господарського життя і є наслідком тріумфу науки над здоровим глуздом” [12].

Статична і динамічна парадигми є основою сучасних підходів до бухгалтерського

обліку, що представлені позитивними і нормативними теоріями.

*Передумови виникнення нової парадигми.* Суспільство на сучасному етапі його еволюції характеризується стрімкою інформатизацією, коли індустріальний сектор втрачає свою домінуючу роль через зростання значимості технологічного компонента, а основна виробнича функція відводиться науці та знанням.



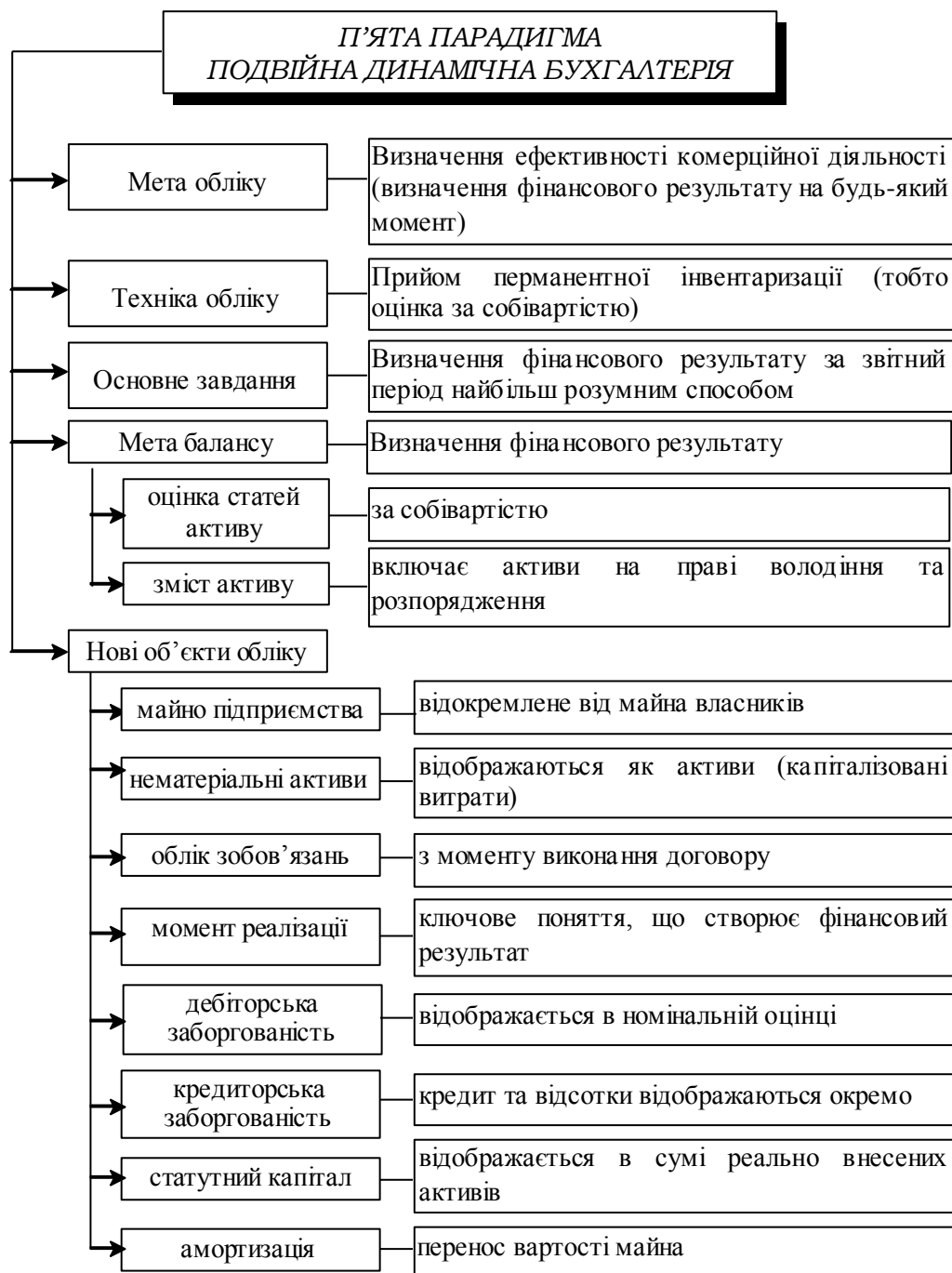


Рис. 7. П'ята парадигма: подвійна динамічна бухгалтерія

Людська цивілізація ще в минулому столітті перейшла на новий щабель свого розвитку. Деколонізація, інтеграція глобальних ринків, лібералізація міжнародної політики і торгівлі послугами, інтелектуальною власністю, сільсько-господарськими товарами, текстилем, розширення прямих іноземних інвестицій, поява масових фінансових потоків, великих транснаціональних корпорацій – все це

притаманні риси сучасного постіндустріального, за визначенням інституціоналістів, суспільства.

Переломний етап в розвитку суспільства припадає на сучасний період. А це повинно спричинити і перехід до нової парадигми бухгалтерського обліку, що пов'язано зі значними зрушеннями, що відбулися в економіці за останні роки. В основу таких змін покладено зростання торгівлі та значення інтелектуально-творчого фактору, знань та

інформації у формуванні та функціонуванні нової моделі господарського розвитку. Такі фактори виступають як об'єкти бухгалтерського спостереження і як засоби, що змінюють методологію бухгалтерського обліку.

В методології бухгалтерського обліку виникають нові об'єкти дослідження, зокрема інформація, інтелектуальний капітал, природно-ресурсний потенціал.

Голова Ради Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, к.е.н., професор, завідувач кафедри екзаунтингу "МІМ-Київ" С.Ф. Голов зазначає, що сьогодні бухгалтерський облік характеризується симбіозом адміністративних та ринкових концепцій, національних та міжнародних стандартів, юридичної та економічної моделі. Як вказує вчений, "мета нової парадигми обліку полягає у формуванні інформаційної інфраструктури, адекватної вимогам ринкової економіки, у визнанні рівноправності користувачів та визнанні важливості супутніх послуг" [3, с. 6-7].

"Коли відбувається реформування національної системи бухгалтерського обліку, що торкається самих його основ, – пише доц. О.М. Петрук, – доцільно уточнити, а можливо, навіть сформулювати нову парадигму бухгалтерського обліку" [9, с. 72].

Проф. М.С. Пушкар відзначає: "Як ніколи потрібні зараз теоретико-концептуальні дослідження системи обліку в нових умовах функціонування підприємств. Кібернетика та сучасна комп'ютерна техніка можуть різко змінити парадигму бухгалтерського обліку не стільки в його методологічній базі, яка за п'ять років розвитку показала свою життєздатність, скільки у теоретико-пізнавальних властивостях" [10].

Шарков С. на основі дослідження факторів, що визначають перспективи використання облікової інформації, визначив майбутнє фінансової звітності в еру високих технологій таким чином: "Феноменальний розвиток Інтернету, програмного забезпечення та телекомунікаційних технологій буде мати суттєвий вплив на практику фінансової звітності у всьому світі. Коли одні вважають, що інвестори

очікують на вчасну інформацію та існують технології програмного забезпечення, які вже роблять можливою підготовку щоденно консолідованих фінансових звітів, можна лише здогадуватися, як довго ще традиційна методика та частота звітності будуть мати сенс. Технології дають ефект мінімізації географічних відстаней, і інвестори будуть вимагати вчасної електронної фінансової звітності не зважаючи на національність чи географічну відстань до суб'єкта, який вони інвестують. Традиційні друковані річні звіти скоро застаріють. Буде цікаво спостерігати, як цей розвиток впливатиме на чисельні складові міжнародної фінансової звітності в найближчі роки" [18, с. 24].

Як вказує С.Ф. Голов, нова парадигма звітності передбачає такі чинники: звітність через Інтернет; прогнозна інформація (а не "посмертна"); лінгвістичні зміни [3, с. 6-7].

При застосуванні інформаційних систем для управління класу BPM (business performance management), MPC (management planning and control) забезпечуються всі фази управління: планування, облік і контроль; удосконалюється система складання звітності на підприємстві. Оскільки в таких класах програм реалізовані OLAP (Online Analytical Processing) засоби, які забезпечують проведення аналізу даних в реальному часі, це дає змогу порівнювати їх з конкретними даними в будь-яких розрізах, необхідних підприємству за короткий проміжок часу без застосування засобів програмування.

Таким чином, інформатизація та комп'ютеризація суспільства внесла зміни і в технологію, форми, методи бухгалтерського обліку шляхом перенесення виконання певних дій, розрахунків та операцій на комп'ютерні технології. Значно розширилися оперативні, аналітичні, контрольні, інформативні можливості системи бухгалтерського обліку, зменшилась ймовірність отримання помилкових даних в порівнянні з ручним веденням обліку.

**Нова парадигма: подвійна інформаційна динаміка.** Нова парадигма може бути охарактеризована наступними параметрами (див. рис. 8).



Рис. 8. Шоста парадигма: подвійна інформаційна динаміка

Застосовуючи системний підхід до бухгалтерського обліку, можна окреслити основні риси, які характеризують нову парадигму. Визначальною рисою є виникнення нових об'єктів бухгалтерського обліку, їх “дематеріалізація”, оскільки в умовах нової економіки для виконання основних завдань, що постають перед підприємством, основна увага приділяється управлінню інтелектуально-інформаційною складовою капіталу підприємства. На більшості провідних світових підприємств застосовуються інформаційні системи, що забезпечують реалізацію стратегічних цілей, в основу яких покладено теорію інтелектуального капіталу.

Нова парадигма повинна враховувати нові технології та нові об'єкти, властиві сучасному етапу розвитку суспільства. Вона не повинна втратити подвійний характер як найвищий прояв діалектичного методу в бухгалтерському обліку.

Для виконання завдання, що ставиться перед обліком (перерозподіл ресурсів в економічній системі) суб'єктом системи, необхідним є застосування таких методів бухгалтерського обліку, які б забезпечили надання необхідної інформації користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень. Такі методи іноді вступають у суперечність з консервативністю сучасної облікової системи (принцип фактичної собівартості замінюється ринковою (справедливою) вартістю).

Оскільки для управління необхідна інформація й про ті фактори, що забезпечують зростання вартості підприємства на ринку капіталу, які не належать підприємству на праві власності, відбувається розширення поняття “актив” шляхом розподілу пучка прав власності на його складові. Визначальним залишається право здійснювати контроль на активом.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Одним із основних критеріїв періодизації розвитку бухгалтерського обліку, що проявляється в зміні теоретичних та методологічних передумов розвитку облікової науки, є зміна наукових парадигм, яка відбувається внаслідок наукових революцій, в момент, коли суспільство готове відмовитися від застарілих принципів і форм, може сформулювати нову систему світосприйняття.

На основі аналізу основних категорій бухгалтерського обліку (мета, завдання, техніка, елементи, об'єкти, вимірник, принципи) в історичному аспекті можна виділити п'ять парадигм: проста натуральна, камеральна, проста монетарна, подвійна статична бухгалтерія та подвійна динамічна бухгалтерія.

Переломний етап в розвитку суспільства припадає на сучасний період. Глобалізація суспільних процесів та розвиток міжнародних економічних відносин, поява великих транснаціональних корпорацій та лібералізація цін, зростання торгівлі та значення інтелектуального фактору, знань та інформації у формуванні та функціонуванні нової моделі економічного розвитку та відмова від марксистської концепції побудови економіки і перехід до розширеної концепції, свобода підприємницької діяльності та переливання капіталу, відкритість ринкової економіки та обов'язкова публічність фінансової звітності, основним завданням якої є задоволення потреб в інформації економічних партнерів на міжнародному і національному рівнях – все це притаманні риси сучасного суспільства і фактори, які виступають як об'єкти бухгалтерського

спостереження і засоби, що змінюють методологію бухгалтерського обліку.

Інформатизація та комп'ютеризація, коли індустріальний сектор втрачає свою домінуючу в суспільстві роль через зростання значимості технологічної компоненти, а основна виробнича функція відводиться науці та знанням, внесла зміни в технологію, форми, методи бухгалтерського обліку шляхом перенесення виконання певних дій, розрахунків та операцій на комп'ютерні технології.

Значно розширюються методологічні можливості системи бухгалтерського обліку, виникають нові об'єкти дослідження, зокрема інформація, інтелектуальний капітал, природно-ресурсний потенціал. А це повинно спричинити і перехід до нової парадигми бухгалтерського обліку.

Нова парадигма – подвійна інформаційна динаміка – повинна враховувати нові технології та нові об'єкти, властиві сучасному етапу розвитку суспільства; не повинна втратити подвійний характер як найвищий прояв діалектичного методу в бухгалтерському обліку. Нова парадигма повинна враховувати риси, характерні сучасному суспільству.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік: проблеми визначення // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – № 17. – С. 3-14
3. *Голов С.Ф.* Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до плану дій “Україна-ЄС” // Весник бухгалтера и аудитора Украины. – 2005. – № 15-16. – С. 6-7.
4. *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 тт. Т. 4: Н-В-Оформ. “Діамант”. – СПб.: ТОО “Діамант”; 1996. – 688 с.
5. *Кун Т.* Структура научных революцій: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. – 608 с.

6. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
7. Новейший философский словарь: 3-е изд., исправл. – Мн.: Книжный Дом, 2003. – 1280 с.
8. Новый словник української мови: у 4 тт. Т. 2 – Київ: Видавництво “Аконт”, 2000. – 911 с.
9. *Петрук О.М.* Нова парадигма бухгалтерського обліку // Полтава: Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – 2003. – № 1 (26). – С. 70-72.
10. *Пушкар М.С.* Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
11. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
12. *Соколов Я.В.* Три парадигмы двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 15. – С. 49-53.
13. *Скворцов А.* Отношение счетоводства к другим отраслям знаний // Счетоводство. – 1889. – № 21.
14. Советский энциклопедический словарь. – М.: Сов. энциклоп., 1981. – С. 977.
15. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.
16. Финансово-кредитный словарь / Под ред. В.П. Дьяченко. Т. 1. – Москва: “гостин-издат”, 1961. – 663 с.
17. Финансово-кредитный словарь: В 3-х т. Т. II. К-П / Гл. редактор В.Ф. Гарбузов. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 511 с.
18. *Saudagaran Shahroch M.* International Accounting: a User Perspective / Second edition. Thompson, South-Western, 2004. – 236 p.

МАЛЮГА Наталія Михайлівна – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри аналізу і статистики, секретар вченої ради Житомирського державного технологічного університету, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України

Наукові інтереси:

– теорія й методологія бухгалтерського обліку і господарського контролю