

Наталія СЕМЕНИШЕНА

д-р. екон. наук, професор кафедри
обліку, оподаткування та технологій електронного бізнесу,
Заклад вищої освіти «Подільський державний університет»,
м. Кам'янець-Подільський

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ГЕНЕЗИСУ ОБЛІКОВИХ ПАРАДИГМ

Змістовне наповнення бухгалтерського обліку являє собою його модель, яка, як свідчить світова практика, характеризується єдиним предметом дослідження (об'єктами обліку), але різними базовими основами його відображення. Йдеться не власне про метод облікової науки (хоч і він змінюється під впливом різних чинників), а принципові правила ведення обліку, його мету, фабули плану рахунків тощо.

Разом з тим, в історичному плані в обліку відбуваються динамічні перетворення, які не тільки кардинально змінюють його предмет (в т.ч. як науки) як зовнішні межі цієї предметної сфери, а й її внутрішній зміст.

Оскільки ці характеристики повною мірою підпадають під поняття парадигми, відповідно, воно в сучасній бухгалтерії одержало досить активне поширення.

Окрім праць Т. Куна багато інших науковців у працях, присвячених теорії бухгалтерського обліку, звертаються до поняття його парадигм.

До дослідження принципів питань бухгалтерського обліку зверталися й інші вітчизняні й зарубіжні фахівці, роботи яких послужили основою виконання дослідження: Л. Пачолі, Е. Леоте, А. Гільбо, І. Ф. Шер, Е. Е. Сіверс, Н. А. Блатов, Н. С. Лунський, Р. Я. Вейцман, А. М. Галаган, А. П. Рудановський, А. Кальмес, У. Ле Кутре, Ч. Гаррісон, Є. Шмаленбах, Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда, Ж. Ришар. При вивченні питання історіографії бухгалтерського обліку парадигми виділяються у наукових працях Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, В. М. Жука, Н. М. Малюги, М. С. Пушкаря, Г. В. Уманціва.

За результатами багатьох тематичних досліджень, наукових програм, висновками провідних вчених, загалом, вважається, що сучасна парадигма системи бухгалтерського обліку повинна формуватися, як синтез операційного та стратегічного видів (концепцій) обліку.

У сучасному бухгалтерському обліку (теоретичний і практичний аспекти) автори виділяють ретроспективний і перспективний характер його парадигмального змісту. Ретроспективний (класичний, канонічний) зміст системи бухгалтерського обліку й вибудована у такому фарватері його методологічна основа і концептуальні засади, донедавна становили основну парадигму, яка визнавалася не тільки у предметній сфері, але й економічною наукою взагалі [1, с. 249-250]. Якщо заглибитися в історію розвитку обліку, то можна чітко простежити тісний зв'язок між практикою його ведення, зокрема в частині способів збереження (запам'ятовування) даних, а пізніше, після появи писемності – їх записів, тобто документального забезпечення, з власне парадигмою бухгалтерської науки.

З урахуванням цього, дослідження генезису обліку, його методів, завдань, функцій, системних взаємозв'язків і залежностей, і особливо зміни методології під впливом інституційних чинників, уможливить ідентифікацію подальших перспектив його розвитку, які суттєво впливають на теорію та методологію обліку й визначають їх ключові характеристики. Своєю чергою, рушієм таких змін, як в частині розвитку інституційних елементів, так і теоретичних і методологічних підходів в обліку виступають управлінські запити.

Передбачаючи дискусійність такої позиції, зауважимо, що в сучасній бухгалтерській науці є чимало наукових публікацій, у яких актуалізують значимість впливу інституційних чинників в історичному контексті пізнання обліку як науки та професійної діяльності.

На основі емпіричного і практичного досвіду, доступних літературних джерел з історії розвитку бухгалтерського обліку, а також на наявних практичних доказах із застосування методів обліку в різні епохи, обґрунтований висновок про взаємозв'язок і достатньо високу кореляційну залежність

характеристик цієї системи від інституційних змін, які суттєво впливали на процес виникнення й обґрунтування облікових парадигм (табл. 1).

Таблиця 1

Генезис і формування облікових парадигм під впливом інституційних змін

Історичний період	Вид обліку	Основні прийоми (методи) та характеристики (в т. ч. <i>інституційні</i>)	Облікова парадигма*
до 5 ст. до н.е.	Натуральний (простий)	методи: спостереження, обрахунок, інвентаризація, зведення даних (1) характеристики: бездокументний підхід, примітивні способи збереження інформації (зарубки, вузлики, глиняні таблички тощо)	Проста (частково застосовується і в наші дні)
	Общинний	методи: (1) + оцінка = (2) характеристики: поява письмових записів простої форми; <i>комерційні угоди</i> ; відсутність загальної методології, поява державницьких засад і регулювання (<i>зведення про комерційні угоди Древньої Шумерії тощо, положення про жертвоприношення</i>)	
5 – 2 ст. до н.е.	Державний + інвентарний	методи: (2); характеристики: <i>поява першої формальної організації з регулювання в галузі обліку – державної скарбниці</i> (своєрідний прототип Казначейства), <i>видання указів, розпоряджень</i> , ведення кошторисів, використання понять надходження та виплати, своєрідне виокремлення первинного і зведеного обліку (камінчики – первинні документи, а глечики – облікові (зведені) реєстри, облік за групами об'єктів, поява архівів.	Камеральна (застосовується і в наші дні)
1 ст. до н.е. – 7 ст. н.е.	Державний + виробничий (інвентарний, контокорентний)	методи: (2) + грошова оцінка + документування = (3); характеристики: застосування класифікації майна монастирів, бірочного обліку, поява грошових відносин і грошове відображення об'єктів обліку, розвиток вартісного вимірника, облік почав відігравати регулюючу роль (поява Римського права), проста бухгалтерія з використанням аналітичних книг (тематичних – за об'єктами обліку) без синтетичного узагальнення	Монетарна Уніграфічна (від 5 ст.)

8 – 15 ст.	Подвійний (бухгалтерський)	методи: (3) + подвійний запис = (4) характеристики: друк незмінної частини документів, орієнтація на оцінку ефективності, поява балансу, поняття доходи та витрати, відокремлений облік майна власників і нематеріальних елементів, облік не зведений і ведеться в різних облікових одиницях	Уніграфічна Диграфічна (балансова)
16 – 18 ст.	Подвійний	методи: (4); характеристики: наявність інституту контролерів (аудиторів), розвиток форм обліку (меморіальна, журнал-головна)	Юридична
19 – 20 ст.	Централізований (соціалістичний, нормативний)	методи: (4); характеристики: формування міністерства фінансів і загального керівництва обліком, планування економічного розвитку (до початку розвитку ринкових засад), стандартизація, удосконалення класифікації рахунків, облікових реєстрів, розробка планів рахунків, розвиток нових форм обліку (журнальної, автоматизованої)	Юридична Економічна
21 ст.	Комп'ютерний	методи: (4); характеристики: стандартизація та уніфікація обліку, активний розвиток комп'ютерної форми обліку, застосування клауд-технологій в обліку, розвиток професійних організацій	Інституційна Нова Економіки гармонійного розвитку Розвитку**

Примітки: косим виділено інституційні складові;

* - зазвичай парадигми, що виникли у попередні періоди, продовжували існувати у наступні часові проміжки; ** - інші парадигми і обґрунтування авторської позиції будуть розглянуті нижче.

Парадигми перспективного обліку у різних варіативних композиціях дослідників розширюють сферу традиційного обліку спрямуванням у майбутнє: з позиції конкретної облікової одиниці (підприємства) ретроспективний облік розглядається детермінованою інформаційною системою, а перспективний – ймовірнісною системою [1, с. 247].

Вирішення проблеми інтеграції (інкрустації, синтезування) ретроспективного та перспективного обліку вчені розглядають як важливий теоретичний і практичний напрям формування сучасної теорії обліку. Для цього

пропонується низка концепцій і парадигм як базових постулатів предметної наукової теорії. Переважна більшість пропонованих постулатів так чи інакше включає в себе традиційні засади, розвинені з урахуванням нових вимог.

Список використаних джерел

1. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2010. № 691. С. 246–252.