

QUO VADIS?¹ (АБО ЯК НАДАЛІ РОЗВИВАТИ БУХГАЛТЕРСЬКУ НАУКУ В УКРАЇНІ ЗА УМОВ ЗРОСТАЮЧОГО СОЦІОКУЛЬТУРНОГО ДИНАМІЗМУ)

Визначено підходи до розвитку бухгалтерського обліку в умовах зростаючого соціокультурного динамізму на основі моделі науки як соціального куматоїда

Постановка проблеми. На сьогоднішній день бухгалтерський облік не визнається академічною дисципліною ні в зарубіжних країнах, ні в Україні, про що свідчать результати проведення наукових конференцій під егідою Американської асоціації бухгалтерів [8] та критичні виступи деяких вітчизняних дослідників про необхідність перейменування бухгалтерської науки на “еккаунтинг”, “управлінський облік”, “інформологію” тощо. Внаслідок цього обов’язком кожного дослідника-бухгалтера є підняття наукового статусу бухгалтерського обліку. Незважаючи на це, в сьогоднішніх умовах серед вчених відсутня загальна концепція стосовно того, яким чином це необхідно робити та на основі застосування яких підходів, а деякі дослідники навіть взагалі ставлять питання щодо існування майбутнього у розвитку бухгалтерського обліку.

Вирішення проблеми підняття наукового статусу бухгалтерського обліку набуло особливої актуальності у зв’язку з розвитком постіндустріальної економіки, в умовах переходу до якої до системи бухгалтерського обліку висуваються нові вимоги та ставляться нові завдання. Без їх розв’язання може бути підірвана домінуюча роль системи бухгалтерського обліку як основного генератора інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Існування такої ситуації обумовлює необхідність застосування нових трансдисциплінарних та міждисциплінарних підходів до розвитку бухгалтерського обліку як науки, що дозволить піднести його на новий якісний рівень та створити передумови для подальшого удосконалення бухгалтерської практики.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок в розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні здійснили такі вчені як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко, М.М. Шигун та ін., які присвятили значну кількість праць та дисертаційні дослідження питанням теорії бухгалтерського обліку. Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці піднімають такі дослідники як Р.П. Булига, С.А. Кузубов, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, І.Й. Яремко та ін.

Метою дослідження є визначення підходів до розвитку бухгалтерського обліку в умовах зростаючого соціокультурного динамізму на основі моделі науки як соціального куматоїда.

Виклад основного матеріалу дослідження. Наростання соціокультурного динамізму на початку ХХІ століття напряду пов’язано із розвитком постіндустріальної економіки, що передбачає переорієнтацію виробничо-господарської діяльності шляхом зміни основного виробничого ресурсу, яким стають знання та інформація.

Постіндустріальна економіка впливає на розвиток бухгалтерського обліку на трьох рівнях – на рівні ведення бухгалтерського обліку, рівні організації та рівні його комп’ютерної реалізації. Це також можна прослідкувати на основі системного

¹ Лат. – куди йти?

аналізу впливу постіндустріальної економіки на систему підприємства і систему бухгалтерського обліку, де рівень ведення обліку представляють методи і принципи бухгалтерського обліку, рівень організації обліку – форма організації обліку, а рівень комп'ютерної реалізації – форма ведення обліку.

Основна увага нашого дослідження присвячена рівню ведення бухгалтерського обліку, встановленню його теоретичних основ та розробці можливих новацій з метою забезпечення підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку, його піднесенню на новий рівень розвитку.

Для реалізації поставленої задачі нами обрано підхід до розуміння науки бухгалтерський облік як соціального куматоїда², розробленого М.А. Розовим, на основі якого розвиток бухгалтерського обліку як науки передбачає здійснення двох видів новацій – використання нових методів і засобів дослідження, та використання нових об'єктів дослідження.

В останні роки українськими та російськими вченими (Ф.Ф. Бутинець, В.В. Ковальов, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, О.М. Петрук, Л.В. Чижевська) висувуються пропозиції щодо виділення у складі бухгалтерського обліку трьох сфер – бухгалтерського обліку як науки, як практичної діяльності та як навчальної дисципліни. Ця ідея також знайшла реалізацію і в інших суміжних дисциплінах, наприклад, в економічному аналізі (О.В. Олійник). Виходячи з такого підходу проф. О.М. Петруком було визначено предмет бухгалтерського обліку як функціональної науки “яка розвиває методологію пізнання, маючи об'єктом методологію, а предметом – закономірності розвитку принципів, методів та прийомів” [7, с. 98]. Однак даний підхід до розуміння бухгалтерського обліку як науки є достатньо звуженим та не враховує існування метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку. Виходячи з цього нами запропоновано наступну структуру предмету бухгалтерського обліку як науки у співвідношенні з його методологією і метаметодологією (рис. 1).

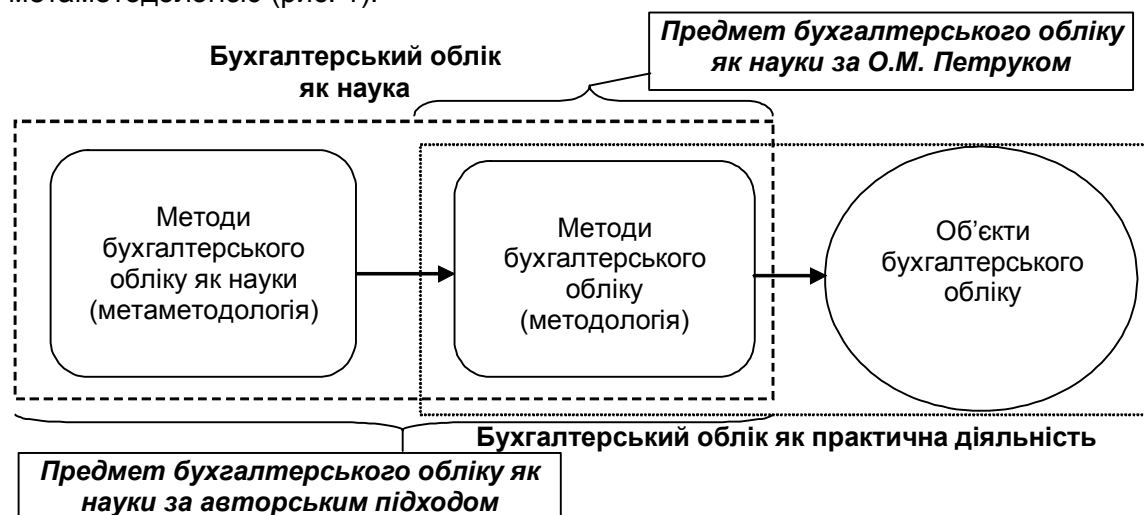


Рис. 1. Предметно-методологічний взаємозв'язок бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності

Виходячи із запропонованого підходу предмет бухгалтерського обліку як науки – це закономірності розвитку метаметодології (моделей динаміки бухгалтерського наукового знання) та методології бухгалтерського обліку

² Куматоїд (від грецького кума – хвиля) має властивість відносної байдужості до матеріалу, що вивчається. Всі соціальні явища проявляють властивості куматоїдів, тому й бухгалтерський облік, як соціальна наука, може розглядатись в якості куматоїда

(принципів, методів та прийомів). Таке розуміння предмету бухгалтерського обліку як науки у сполученні з розумінням науки як соціального куматоїда дозволяє побудувати дві матриці новацій метаметодологічного (табл. 1) і методологічного рівня в сфері бухгалтерського обліку як науки (табл. 2).

Таблиця 1. Матриця новацій метаметодологічного рівня бухгалтерського обліку

Об'єкти ³	Метаметодологія	
	Нова метаметодологія	Стара метаметодологія
Нова методологія	1	3
Стара методологія	2	X ⁴

У вищенаведеній матриці (табл. 1) стара і нова методологія бухгалтерського обліку виступають як новації, що походять від колекторних програм моделі науки як соціального куматоїда, а стара та нова метаметодології – від науково-дослідницьких програм.

В матриці утворюються три квадранти, які є трьома можливими напрямками розвитку бухгалтерського обліку як науки на метаметодологічному рівні. Перший квадрант передбачає існування ситуації, коли створюється нова методологія бухгалтерського обліку чи певним чином модифікується існуюча методологія, а до неї застосовується нова метаметодологія. Приклад такої ситуації міг би бути, якщо б стосовно пропозицій дослідників по удосконаленню існуючої бухгалтерської методології (наприклад, О.М. Петруком було введено дев'ятий елемент методу обліку – план рахунків [7], С.Ф. Головим [1] було запропоновано принципи глобального обліку) було накладено нову метаметодологію, яка ще не застосовувалась в бухгалтерському обліку (наприклад, “еволюціоністська концепція” С. Тулміна чи концепція “епістемологічного анархізму” П. Фейербанда).

Другий квадрант передбачає накладання нової метаметодології на існуючу методологію бухгалтерського обліку. Прикладом застосування такого підходу є авторські [3] пропозиції стосовно застосування концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса в якості метатеорії бухгалтерського обліку, що дозволило виділити елементи, які залишаються без змін, та елементи, які модифікуються відповідно до потреб користувачів бухгалтерської інформації в постіндустріальній економіці.

Третій квадрант передбачає використання існуючої метаметодології⁵ відносно нової або модифікованої методології бухгалтерського обліку. Наприклад, на сьогодні широко дискутується та з'являється значна кількість пропозицій стосовно впровадження справедливої вартості в якості одного із принципів або методів бухгалтерського обліку. Тому існуюча ситуація розвитку бухгалтерського обліку як науки на метаметодологічному рівні передбачає встановлення місця справедливої вартості у складі сучасної парадигми бухгалтерського обліку (наприклад, подвійної інформаційної динаміки, як це запропоновано Н.М. Малюгою [6]).

³ В даному випадку бухгалтерська методологія виступає об'єктом метаметодології бухгалтерського обліку, аналогічно до того як метатеорія є теорією побудови теорій

⁴ В матриці нами не виділяється четвертий квадрант, оскільки він відображає підходи відносно застосування існуючої метаметодології щодо існуючої методології, що не можна вважати новацією за своєю суттю

⁵ Хоча на сьогодні в Україні єдності серед дослідників стосовно превалювання конкретної метаметодології обліку немає, значною кількістю вчених в цій якості використовується парадигмальна модель наукових змін

Новації методологічного рівня, що сприяють удосконаленню фундаментальних основ бухгалтерського обліку, представлено в табл. 2.

Таблиця 2. Матриця новацій методологічного рівня бухгалтерського обліку

Об'єкти	Методи і засоби дослідження	
	Нові	Старі
Нові об'єкти обліку, поява яких зумовлена розвитком постіндустріальної економіки	1	3
Старі об'єкти	2	X

В даній матриці (табл. 2) старі та нові об'єкти бухгалтерського обліку виступають як новації, що походять від колекторних програм моделі науки як соціального куматоїда, а старі і нові методи – від науково-дослідницьких програм.

В матриці утворюються три квадранти, які є трьома можливими напрямками розвитку бухгалтерського обліку як науки на методологічному рівні. Перший квадрант передбачає існування ситуації, коли використовуються нові методи і засоби дослідження стосовно нових об'єктів, які впроваджуються до складу бухгалтерського обліку. Наприклад, нами запропоновано підхід [4] до розуміння сутності та структури окремої наукової теорії бухгалтерського обліку (рівнянь; теоретичних схем; відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на емпіричний матеріал; відображення абстрактних об'єктів, що складають теоретичну схему, на картину реальності), а також запропоновано включати до складу об'єктів бухгалтерського обліку об'єкти зовнішнього середовища системи підприємства (клієнтський капітал).

Другий квадрант передбачає накладання нової методології на існуючі, тобто прийняті на рівні сучасної бухгалтерської доктрини об'єкти обліку. Наприклад, запропонований нами підхід до розуміння сутності та структури окремої наукової теорії бухгалтерського обліку [5, с. 379-393] може бути використаний для побудови локальної або фундаментальної теорії бухгалтерського обліку нематеріальних активів тощо.

Третій квадрант передбачає використання існуючої методології відносно нових об'єктів бухгалтерського обліку. Найтипівішим прикладом такої ситуації удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку є дослідження, представлені в монографії [2], виданій представниками Житомирської бухгалтерської наукової школи, в якій запропоновано підходи до відображення в бухгалтерському обліку таких нових об'єктів як екологічний, людський та інтелектуальний капітал.

Шляхи розвитку бухгалтерського обліку як науки в постіндустріальній економіці можна представити у вигляді наступної тривимірної моделі (рис. 2).



Рис. 2. Модель розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці

Вищенаведена модель відображає сполучення трьох векторів, що дозволяють визначити подальші напрями розвитку бухгалтерського обліку. Перший вектор передбачає врахування при внесенні теоретико-методологічних змін до складу бухгалтерського обліку орієнтації на потреби постіндустріальної економіки. Другий вектор передбачає врахування запропонованої загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку, що складається з двох рівнів – метатеоретичного та теоретичного. Третій вектор передбачає удосконалення науки бухгалтерський облік на основі моделі науки як соціального куматоїда.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Враховуючи можливі напрями здійснення новацій в бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці на основі розгляду науки як соціального куматоїда запропоновано наступні шляхи його розвитку (табл. 3).

Таблиця 3. Шляхи розвитку бухгалтерського обліку як науки в постіндустріальній економіці

Загальнотеоретична структура бухгалтерського обліку	Наука бухгалтерський облік як соціальний куматоїд	
	Методи і засоби	Об'єкти
Метатеоретичний рівень	Розуміння метатеорії бухгалтерського обліку як науково-дослідницької програми	Тестування методології бухгалтерського обліку на відповідність вимогам постіндустріальної економіки
Теоретичний рівень	Розуміння теорії бухгалтерського обліку як окремої наукової теорії	Розробка ТАКЗСП

Вищенаведені шляхи розвитку бухгалтерського обліку відповідно до вимог постіндустріальної економіки є способами вирішення двох основних проблем, що постають перед сучасними вченими-бухгалтерами:

1. *Які елементи методу і принципи бухгалтерського обліку мають змінюватись в умовах переходу до постіндустріального суспільства та як саме?*

2. *Яким чином і на основі застосування яких методів дослідження слід відображати в бухгалтерському обліку нові об'єкти постіндустріальної економіки?*

Вирішення першої проблеми запропоновано здійснювати на основі застосування концепції бухгалтерської метатеорії та її інтерпретації на основі застосування концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса. В результаті застосування такого підходу встановлено, що в умовах постіндустріальної економіки мають бути модифіковані такі принципи бухгалтерського обліку як принцип обачності, принцип безперервності, принцип історичної (фактичної) собівартості.

Вирішення другої проблеми запропоновано здійснювати на основі підходу до наукової теорії бухгалтерського обліку, як основної одиниці узагальнення і систематизації бухгалтерського знання. Згідно такого підходу бухгалтерський облік є системою різнорівневих теорій, які постійно конкурують між собою.

Для забезпечення адекватності існуючої системи обліку вимогам постіндустріальної економіки розроблено теорію бухгалтерського обліку активів і капіталу зовнішнього середовища [5, с. 512-598], що складається з: удосконаленого балансового рівняння; теоретичної схеми, у складі якої виділені теоретичні конструкти (категорії "актив зовнішнього середовища" та "капітал зовнішнього середовища"; принцип обачності на основі концепції ризику, диференційований принцип безперервності, принцип релевантного оцінювання; нова концепція амортизації; нова концепція зміни корисності активів; оцінка активів зовнішнього середовища на основі методу компанії "Інтербренд"; окрема фінансова звітність стосовно активів та капіталу зовнішнього середовища); відображення абстрактних об'єктів теоретичної схеми на емпіричний матеріал (існування гудвілу та переоціненої вартості активів зовнішнього середовища), відображення абстрактних об'єктів теоретичної схеми на картину реальності шляхом розширення предмету бухгалтерського обліку.

Впровадження запропонованої теорії бухгалтерського обліку активів і капіталу зовнішнього середовища в діяльність підприємства вирішує наступні теоретичні та практичні проблеми:

– приведення системи бухгалтерського обліку до вимог постіндустріальної економіки на основі диференціації окремих бухгалтерських принципів, в умовах розвитку якої активи зовнішнього середовища є одним із основних факторів генерування вартості;

– теоретичне обґрунтування існування змішаного підходу (одночасне існування ринкової вартості та історичної вартості) до оцінки в бухгалтерському обліку, виходячи із принципу превалювання сутності над формою;

– створення облікового забезпечення управління активами і капіталом зовнішнього середовища, що дозволяє підвищити ефективність стратегічного управління підприємством;

– наближення інформації про вартість підприємства, що надається системою бухгалтерського обліку до його ринкової вартості, що дозволяє збільшити обсяги надходження коштів від приватизації, підвищити інвестиційну привабливість шляхом розкриття наявних конкурентних переваг;

– забезпечення прогресивності подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку шляхом можливості пояснення та передбачення нових фактів, що виникають перед бухгалтерським обліком, одним із яких виступає зовнішнє середовище підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. / С.Ф. Голов. – К.: центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

2. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: Монографія / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с.

3. *Легенчук С.Ф.* Інтерпретація розвитку бухгалтерському обліку на основі науково-дослідницьких програм І. Лакатоса / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 3(12) – 2008. – С. 308-323.

4. *Легенчук С.Ф.* Структура наукової теорії в бухгалтерському обліку: філософський аналіз / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – № 2. – 205-215.

5. *Легенчук С.Ф.* Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.

6. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

7. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 420 с.

8. *Demski J.* Is Accounting an Academic Discipline? / Joel Demski. American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session. Washington, 2006. – 10 p.