Список використаних джерел.

1. Андриссен Д., Тиссен Р. Невесомое богатство: определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов. - М.: Олимп-Бизнес. - 2004. - 304 с.
2. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Пер. с. англ. под ред. Л.Н. Ковалик. - СПб: Питер, 2001. - 288 с.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 522 с
4. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: - М.: Издательский дом "Вильяме", 2003. - 272с.
5. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. - 2-е изд., испр. и доп. / Пер. с англ. - М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. - 320 с.
6. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/ Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 663 с.
7. Нападовська Л. Проблеми ефективного використання інноваційних ресурсів економічного розвитку // Вісник КНТЕУ. - 2004. - №6. - С.63-70.
8. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. - Тернопіль: Карт-бланш, 2007. - 152 с
9. Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций // Новая постиндустриальная волна на Западе. Антология / Под ред. В. Л. Иноземцева. - М.: Academia, 1999. - С. 372-400.
10. Уманців Г. Проблеми ідентифікації, оцінки та обліку інтелектуального капіталу підприємства // Інтелектуальна власність. - 2007. - №3. - С.29-33.
11. Экклз Роберт Дж., Герц Роберт Х., Киган Э. Мэри, Филипс Дейвид М.Х. Революция в корпоративной отчётности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Пер. с англ. Н. Барышниковой - М.: «Олимп - Бизнес», 2002. - 400 с.
12. Edvinsson L. Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. New York, Harper Business, **1997.** - 240 p.

Усовершенствование учетно-информационного обеспечения: путь к новой парадигме. Нападовская Л.В.

Аннотация. *В статье исследуются современные аспекты учетно-информационного обеспечения управления интеллектуальным капиталом предприятия. На основе анализа отечественного и зарубежного опыта предложено собственное видение и решение исследуемой проблемы, которое объединяет достижения теории и практики учета интеллектуального капитала.*

Ключевые слова: *интеллектуальный капитал, учетно-информационное обеспечение, финансовая отчетность.*

The improvement of accounting-informational supply: the way to a new paradigm. Napadovska L.V.

Annotation. *In the present article the authors investigate the modern aspects of providing intellectual capital management of an enterprise with information. On the basis of complex analysis of home and foreign experience the authors suggest their own vision and solution of the problem in question that combines the achievements of theory and practice of intellectual capital registration.*

Key words: *intellectual stock, accounting-informational supply, financial reporting.*

УДК 657.1:474

Пушкар М.С, *доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і контролінгу в промисловості, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна*

НАУКА ПРО ОБЛІК ТА МОЖЛИВІСТЬ ПОДОЛАННЯ ЇЇ СТЕРЕОТИПІВ

Анотація. *У статті обґрунтовано необхідність створити нову парадигму обліку, яка би відповідала вимогам ринкової економіки. Вирішальну роль у цьому відіграє подолання стереотипів науковців і практиків з обліку.*

Ключові слова: *система обліку, стереотипи мислення, передумови розвитку системи, парадигма обліку.*

Постановка проблеми. Синтез підходів різних авторів до визначення сутності науки дає можливість визначити сферу людської діяльності як послідовне, поглиблене знання про об'єкти реального світу, в якому існує безмежна кількість різноманітних систем, що взаємодіють між собою, впливають одна на одну, змінюють свої параметри з плином часу від їх зародження до загибелі.

Наука постійно виробляє та систематизує знання про дійсність на основі теорії пізнання. З одного боку, такі знання фіксують усталені погляди вчених на структуру системи, властивості, закони, функції, завдання тієї чи іншої науки, що дає можливість використати знання для удосконалення практики. Усталені, тверді, прийняті всіма дослідниками знання допомагають зрозуміти роль і значення систем та їх корисні властивості для організації практичної діяльності. З іншого боку, усталеність поглядів науковців на систему може стати стереотипом мислення, в якому перевагу надають незмінним,

© *Пушкар М.С., 2009*

шаблонним способам пізнання речей, явищ, процесів, взаємовідношень між елементами системи, оскільки ігноруються зміни в історичному розвитку і трансформації систем.

З позиції теорії пізнання облік не є розвинутою наукою, оскільки стереотипне мислення бухгалтерів породжується вузькою спеціалізацією, яка звужує професійні інтереси, обмежує розумову здатність синтезувати знання, запозичувати з інших наук нові методи пізнання, розширювати горизонти досліджень.

Прикладом стереотипного мислення бухгалтерів є поділ обліку та три види: бухгалтерський, статистичний та оперативний, який у теорії обліку наводять традиційно, без усвідомлення змін в економіці держави.

Такий підхід до розуміння структури облікової системи відповідає уявленням науковців 20-х років, коли без особливих теоретичних обгрунтувань на підприємствах реалізовували ідею щодо створення відділів, які би інтегрували всю інформацію про фінансово-господарську діяльність на основі єдиних документів про господарську діяльність та отримання даних для управління у межах підприємства, тресту і держави. Іншими словами, не наукові пошуки привели бухгалтерів до висновку щодо необхідності поділу так званого «народногосподарського обліку» на 3 види в період формування основ соціалізму, а тверда рука ВКП (б), коли на ХУІ квітневій партійній конференції у 1929 році була висунута вимога про встановлення «єдності бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку» з метою отримання показників для оперативного аналізу і контролю за ходом виконання народногосподарського плану [1, с.96].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження у галузі обліку концентрувалися навколо процедур відображення, так званих, «господарських операцій» (фактів господарської діяльності за сучасною термінологією). Дослідження здійснювали аспіранти за однотипними темами, які починалися зі слів «Проблеми обліку» чи «Удосконалення обліку» того чи іншого об'єкту (основних засобів, оплати праці, фінансових результатів, витрат на виробництво тощо).

При цьому дослідження таких тем повторювалися враховуючи те, що кількість тем обліку обмежена, а кількість аспірантів зростала швидкими темпами. Повторювалися теми також у галузевому розрізі. Враховуючи те, що галузей нараховувалося понад 500, то одна і та ж тема могла повторюватися десятки разів.

Так було, поки ВАК рекомендував не вживати слів «проблеми» чи «удосконалення». Отже, формально теми досліджень з облікової тематики були і до цього часу є шаблонними, а їх зміст не виходив за межі процедур обліку - як відобразити в документі той чи інший показник, які нові рахунки увести (синтетичні чи аналітичні), в якому регістрі відобразити тощо. Не було осмислення того кому, в яких випадках і для кого потрібні такі дані.

Щодо науковості робіт можна зазначити, що вони не виходять за межі стандартних практичних дій бухгалтера і претендувати на узагальнення і поповнення теорії новими знаннями не можуть.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для прогресу в розвитку будь-якої науки важливу роль відіграють філософські уявлення про оточуючий світ кожного дослідника. Перш за все, необхідно знати, що наукові знання використовують по-різному в різні історичні епохи розвитку суспільства.

В історичному розвитку науки можна виділити три основних періоди [2, с.466]:

1) переважно особистісно-світоглядна орієнтація науки, коли формується загальне уявлення про світ і місце в ньому людини (до ХУП ст., коли зароджувалися окремі елементи науки);
2) переважно технологічна, матеріально-виробнича орієнтація науки починаючи з ХУП ст. до сучасності (період розвитку фундаментальних основ науки);
3) орієнтація на розвиток інтелектуального творчого потенціалу особистості (сучасний стан теорії науки).

Основний період розвитку науки пов'язують з виникненням певних закономірностей, до яких відносять:

1) вертикальний зв'язок між високою теорією і практикою (зближення науки з виробництвом);
2) інтеграція та диференціація науки (з одного боку науку про облік поділяють на окремі галузі науки, а з іншого - окремі науки зливаються, утворюючи одну синтетичну науку. Так, єдиний «бухгалтерський» облік диференційовано на фінансовий та управлінський облік, а на основі маркетингу, менеджменту, інформатики, прогнозування, планування, аналізу, фінансового й управлінського обліку створено синтетичну науку - стратегічний облік (контролінг);
3) принцип розвитку (необоротність процесів мінливості в об'єктивному світі, що вимагає перегляду теорії науки на кожному з історичних етапів);
4) посилення зв'язків між суспільними, природничими і технічними науками (запозичення методів дослідження, категоріального апарату, ідей з інших наук тощо);
5) філософське осмислення науки (дає наукові форми пізнання - методологію, світогляд, загальну картину світу, закони розвитку речей, явищ, процесів, відношень та ін.).

Досліднику потрібно обов'язково врахувати те, що в системі обліку відбувається революція, яка викликана зміною суспільно-виробничого ладу (перехід від соціалізму до капіталізму, в його нову фазу розвитку - постіндустріальне суспільство).

Революція вимагає докорінної ломки системи основних понять, теорій, принципів, законів, а також відображувального апарату науки, докорінна перебудова мислення вчених, способів розуміння і пояснення світу, особливостей такого ресурсу, як інформація та її ролі в економіці, що грунтується на знаннях..

Революція, як закономірність розвитку, має дві функції, що відбуваються у взаємозв'язку:

1) негативний, критичний, руйнівний характер мислення вчених, що вимагає рішучого усунення всього застарілого (понять, теорій, принципів і законів) в даній науці. Без цього не може бути подолана основна перешкода для розробки і сприйняття нових поглядів, способу мислення вчених, не може бути розчищений шлях для проникнення в науку нових ідей і положень;
2) позитивний, конструкторський, творчий характер, коли необхідно виробити, обгрунтувати та утвердити в науці систему нових понять, теорій, принципів і законів та нове мислення вчених, новий спосіб сприйняття і розуміння світу.

Наукові революції призводять до суттєвих змін у структурі наукового знання, в побудові наукових теорій. Послідовність та принциповість наукового пізнання полягає:

1) у недовірі до всяких спрощених апріорних схем;
2) різноаспектності аналізу наукового знання;
3) застосуванні принципу історизму;
4) переході від методологічного до соціально-культурного аналізу розвитку науки;
5) запозичення методів дослідження з інших наук;
6) використання принципу рефлексії над науковим знанням, що вимагає філософських поглядів на розвиток науки (критичного погляду з позицій загальнометодологічних аспектів розвитку та відповідності запитам практики);
7) розширення методів пізнання на основі досягнень технічних, природничих та економічних наук.

Досить шкідливим є стереотип щодо системи обліку, коли в центр дослідження до недавнього часу ставили, так званий, бухгалтерський облік, який спрямований в минуле, стандартне, рутинне відстежування подій фінансово-господарської діяльності підприємства, що в «новій економіці» стає гальмом на шляху усвідомлення необхідності змін, оскільки перешкоджає баченню сучасного і майбутнього стану об'єкта.

Система обліку в Україні опинилася в доволі незвичній і складній ситуації, коли відбуваються кардинальні зміни в економіці, які обумовлені глибинними факторами розвитку. До таких факторів можна віднести: глобалізацію суспільно-політичного та економічного розвитку; перехід від планової економіки до економіки ринкового типу; формування економіки постіндустріального суспільства; поглиблення інформатизації суспільства; прискорення темпу змін зовнішнього і внутрішнього середовища, в якому функціонують підприємства; інтелектуалізація системи управління тощо.

В цих умовах система обліку не може і не повинна залишатися такою, якою вона була в іншій економічній формації - соціалізмі та в індустріальну епоху.

Науково-технічний прогрес, що обумовлений розвитком наук у післявоєнний період починаючи з 40-80 років ХХст. (кібернетика, комп'ютерна техніка, інформатика, системологія, науковий менеджмент, маркетинг, логістика, контролінг тощо) вимагає перегляду існуючої парадигми обліку і приведення її до сучасних потреб суспільства.

Нажаль, науковці з проблем обліку й аналізу піклуються про облік однобічно, спрямовуючи зусилля на дослідження внутрішніх проблем науки без врахування досягнень інших наук, змін середовища, в якому функціонує система обліку та запитів менеджменту. Головна причина відставання обліку полягає в тому, що технологію обробки даних поставлено в центр уваги, а не зміст інформації, необхідний державі, суспільству, менеджерам підприємства та різним групам користувачів, число яких в постіндустріальному суспільстві зростає в десятки разів.

Інформація для бізнесу повинна бути адресною, а її формуванню передувати вивчення запитів користувачів. Сучасна парадигма обліку розширює межі щодо збору й обробки даних і генерування інформації для нижчого, середнього і вищого рівня менеджменту. Разом з тим, багатьом бухгалтерам нарешті стало зрозуміло, що інформацію подають у часовому вимірі - про минулі події (для чого необхідний фінансовий облік, завдання якого полягає в отриманні показників для визначення рівня фінансового стану підприємства); поточні події (для чого необхідний управлінський облік, що дає інформацію для внутрішнього менеджменту про відхилення від нормативів використання ресурсів і протікання господарських процесів, формування собівартості та фінансових результатів); майбутні події (для чого необхідний особливий вид обліку - стратегічний (контролінг), завдання якого полягає у відстеженні траєкторії бажаного і фактичного рівня розвитку підприємства за горизонтом передбачення подій, що перевищує 3 роки). На жаль, в Україні розвивають лише фінансовий облік, а інші його види використовують найбільш успішні підприємства. Можливо, причина економічного занепаду України після 1991р., коли держава перейшла до формування ринкової економіки, криється у відсутності стратегічного підходу до розвитку будь-яких систем. Оскільки стратегічного плану розвитку України не існує, то й бізнес не має орієнтирів для своєї діяльності, що обумовлює індиферентність до проблем розвитку стратегічного обліку з боку менеджменту вищого рівня підприємств та науковців з обліково-аналітичного напрямів. В цих умовах менеджерів хвилює перманентна реструктуризація і перебудова бізнес-структур, що спрямовує їх зусилля на збереження сьогоднішнього бізнесу, а не створення галузей завтрашнього дня. Бізнес, який неспроможний створити ринки майбутнього, потоне в рутинних справах і не вирветься з полону постійного зниження прибутків і доходів від бізнесу вчорашнього дня [3, с.Ю].

Система обліку являє собою механізм для візуалізації бізнесу (наочного уявлення) за допомогою вимірювання фактів господарської діяльності, їх групування, обробки даних та упорядкування інформації в розрізі економічних показників - індикаторів роботи підприємства у просторовому, часовому, факторному, ієрархічному та інших ракурсах для менеджменту. Традиційна система не пристосована для нової економіки, а тому необхідно

поміняти модель обліку або включати у річні звіти додаткові розділи з розкриття особливостей функціонування інтелектуального капіталу [4, с.93]. Ми повинні орієнтуватися на майбутнє. Фінансовий облік спрямований у минуле, інтелектуальний капітал повинен бути націленим у майбутнє [4, с.104], що може принести велику користь бізнесу.

Про посилення ролі обліку як сервісної функції для менеджменту зазначає у своїх роботах видатний учений Великобританії Ентоні Хопвуд. Завдяки його роботам виникло розуміння того, що облік передбачає не лише операції над числами, а повинен розглядатися в більш широкому контексті теорії та практики менеджменту. Облік визначається обома напрямами і сам формує наше розуміння про те, що являє собою підприємство і чим воно займається. Облік починають розуміти не як технічний засіб отримання інформації, а як філософію відображення світу бізнесу та соціальний феномен [5, с.936].

Наведені висловлювання щодо недосконалості існуючої системи обліку можна було би продовжити, але і цього досить, щоб замислитися над її майбутнім і зосередити зусилля науковців на вирішення проблем завтрашнього дня.

Отже, в науковій літературі можна розрізняти дві категорії формулювань - одні «банальні, повсякденні, масові, що не відповідають самі за себе й утворюються з уже сказаного, часто повторюючи його буквально», а інші - «наділені особливим значенням і відносно нечисленні, які з'являються вперше, не мають схожих на них попередників, можуть у певних випадках стати взірцем для інших і в цій своїй якості заслуговують того, щоб уважатися творіннями» [6, с.221].

Стереотипи мислення і дій облікових працівників можна пояснити, але ні в якому разі, не виправдати. Зрозуміло, що в умовах соціалізму бухгалтери діяли за шаблоном (інструкціями) з обліку за єдиним зразком з організації і методики обліку, оскільки держава була єдиним власником і розпорядником активів та делегувала право організації виробничого процесу адміністрації підприємств.

В ринковій економіці підприємства недержавного сектору вільно володіють майном і враховують у своїй діяльності ризики постачання, виробництва, збуту, фінансового та інвестиційного процесів, а тому облік, в принципі, не може бути стандартизованим, за виключенням фінансового обліку, який регламентує держава з метою визначення результатів фінансово-господарської діяльності для стягнення податків.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проблема створення нової парадигми обліку є нагальною і невідкладною справою, яка пов'язана, перш за все, з переосмисленням методологічного апарату науки і розробки теоретичних основ починаючи з визначення об'єктів спостереження, методів вимірювання фактів господарської діяльності, запитів користувачів, використання сучасних методів обробки даних та перетворення їх в інформаційні ресурси для менеджменту нижчого, середнього і вищого ієрархічного рівня. У створенні нової парадигми обліку провідна роль належить науковому співтовариству, яке за своїм визначенням призване дати для бізнесу якісний продукт у вигляді наукових концепцій функціонування і розвитку системи обліку в постіндустріальному суспільстві, моделей обліку, проектів генерування корисної інформації, методик обробки даних тощо. Без цього облік, як наука, не має майбутнього і він втратить статус окремої наукової діяльності перетворившись на складову статистики чи економіки.

Список використаних джерел.

1. Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР. - М.: Финансы, 1972. - С.96.
2. Філософія: навч. посіб. / Л. В. Губернський, І. Ф. Надольний, В.П. Андрущенко та ін. За ред.. І. Ф. Надольного. - 3-те вид. скор. - К.: Вікар, 2002. - С.466.
3. Хамел Г., Прахалад К.К. Конкурируя за будущее. Создание рынков завтрашнего дня / Пер. с англ. - М.: ЗАО «Олімп-Бизнес», 2002. - 288с.
4. Эдвинссон Л. Корпоративная долгота. Авигация в экономике основанной на знаниях. - М.: ИНФРА - М, 2005. - XX, 248с.
5. Класики менеджмента / Под ред. М.Уорнера / Пер. с англ. Под ред. Ю.Н.Каптурского. - СПБ: Питер, 2001. - 1168с. - (серия «Бизнес-класс»).
6. Фуко Мішель. Археологія знання / Пер з фр. В.Шовкун. Вид-во Соломії Павличко «Основи», - 2003. - 326с.

Наука об учете и возможности преодоления ее стереотипов. Пушкарь М.С.

Аннотация. В статье обоснована необходимость создать новую парадигму учета, которая отвечала бы требованиям рыночной экономики. Решающую роль в этом играет преодоление стереотипов научных работников и практиков.

Ключевые слова: система учета, стереотипы мышления, предпосылки развития системы, парадигма учета.

Science about account and possibility of overcoming of its stereotypes. Pushkar M.S.

Annotation. In the article grounded necessity to create the new paradigm of account, which would answer the requirements of market economy. A decision role is herein played by overcoming of stereotypes of research workers and practical workers from an account.

Key words: system of account, stereotypes of thought, pre-condition of development of the system, paradigm of account.