

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний
університет**

В. З. Семанюк

**ІНФОРМАЦІЙНА ТЕОРІЯ ОБЛІКУ
В ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОМУ
СУСПІЛЬСТВІ**

Монографія

Тернопіль
ТНЕУ
2018

УДК УДК 657.1

С 30

Рецензенти:

В. В. Сопко, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету;

В. О. Шевчук, доктор економічних наук, професор, професор кафедри аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту;

А. С. Крутова, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, аналізу та страхування Харківського державного університету харчування та торгівлі.

*Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України
(протокол № 6 від 13.04.2018 р.)*

УДК УДК 657.1

С 30 Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. – Тернопіль.: ТНЕУ, 2018. – 392 с.

ISBN 978-966-654-496-7

Монографію присвячено проблемі розвитку теорії обліку в постіндустріальному суспільстві, яке кардинально змінює підходи до наукових досліджень, господарської діяльності та способу мислення. Автором проаналізовано історичні передумови та філософські основи розвитку облікової теорії, сформовано власний підхід до структури теорії обліку за постнекласичного типу розвитку науки.

Видання призначене для науковців, представників облікових професійних організацій, викладачів, аспірантів та студентів, які цікавляться проблемами теорії та методології облікової науки.

ISBN 978-966-654-496-7

© В. З. Семанюк, 2018

© ТНЕУ, 2018

ЗМІСТ

Передмова	5
РОЗДІЛ I. Історичний аспект формування обліку залежно від розвитку економічних формацій	11
1.1. Генезис розвитку обліку в доіндустріальному (аграрному) суспільстві	11
1.2. Формування парадигми обліку в індустріальному суспільстві.....	27
1.3. Постіндустріальне суспільство в рамках формаційної, цивілізаційної та постмодерністської методології.....	44
1.4. Взаємозв'язок розвитку економічних формацій та облікової науки.....	63
РОЗДІЛ II. Тенденції розвитку облікової системи на початку ХХІ століття	73
2.1. Загальнофілософські, соціологічні та психологічні проблеми обліку	73
2.2. Закономірності зміни парадигми обліку.....	92
2.3. Передумови формування інформаційної теорії обліку ...	124
2.3.1. Недоліки традиційної облікової теорії як причина її трансформації	124
2.3.2. Нові об'єкти облікового спостереження як фактор зміни теорії.....	146
2.4. Структура теорії обліку постіндустріального суспільства	152
2.4.1. Формування наукового знання та виявлення ортономій в обліку	152
2.4.2. Структура інформаційної теорії обліку	168
2.4.3. Закони функціонування облікової системи	184

Розділ III. Філософські основи теорії обліку постіндустріального суспільства	191
3.1. Філософія науки про облік як необхідна умова розвитку теорії.....	191
3.1.1. Облікова філософія у системі теоретичного знання	191
3.1.2. Діалектичний метод мислення для пізнання онтологічної суті обліку	219
3.1.3. Епістемологія та гносеологія облікової науки як основа побудови теорії	229
3.1.4. Облікова аксіологія як основа визначення цінностей, цілей та ідеалів обліку.....	237
3.1.5. Антропологія і праксеологія у практичному вимірі облікового знання.....	241
3.2. Облікова теорія у світлі різних методологічних підходів	247
3.3. Облікова картина економічної реальності в інформаційній теорії обліку	251
РОЗДІЛ IV. Інформаційна теорія обліку як альтернативний напрям розвитку облікової науки	267
4.1. Філософське розуміння природи економічної інформації як об'єктивної багатоманітності оточуючої реальності	267
4.2. Ускладнення інформаційного середовища в новій економічній формації	295
4.3. Інформаційні ресурси як основа ефективної діяльності	315
4.4. Оцінювання інформації та визначення ефективності облікової системи.....	325
Висновки	347
Література	363

ПЕРЕДМОВА

*Те, що ми знаємо, обмежене,
а те, чого не знаємо, нескінченне.
Лаплас П'єр Сімон*

Розуміння сутності економіки постіндустріальної форми та прогнозування тенденцій її розвитку в умовах наближення сингулярності стає основним завданням економістів. Постіндустріальне суспільство потребує розвинутої системи інформації, в тому числі й про господарську діяльність, чого неможливо досягти без створення нової теорії обліку. Така теорія має настільки відрізнитися від сучасної, наскільки нове суспільство відрізняється від індустріального. Основу теорії обліку слід формувати на інформації, а не на техніці обробки даних.

За час свого розвитку людство пережило три інформаційні революції. Перша з них відбулася при винайденні писемності та здатності людства передавати знання наступним поколінням, друга – була пов'язана з винайденням друкарського верстата, що сприяло поширенню знань, а третя – з появою електричної енергії й засобів передачі інформації, таких як телефон, факс, радіо, телебачення тощо.

Поява мікропроцесорів та їхнє поступове здешевлення, повсюдне використання комп'ютерів і збільшення їхньої потужності стали факторами четвертої інформаційної революції, яка відбувається з кінця ХХ ст. до сьогодні.

Будь-яка революція приводить до змін суспільного устрою, виробничих відносин, культури й світобачення людей, тому четверта інформаційна революція змінює соціальні й економічні основи життя суспільства, веде до

зростання потреб в інформації та можливостей її отримання. При цьому існують значні негативні наслідки, пов'язані з надлишком отриманої інформації, яку неможливо швидко опрацювати та інтерпретувати.

Формування нової суспільної формації впливає на систему обліку, що спонукає до радикальних змін у формуванні його теорії, адекватної запитам цього суспільства. Події, які відбуваються в економічному й соціальному житті людства, постають перед нами як неконтрольовані та непередбачувані.

У суспільстві відбувається становлення нової реальності, яка має значний вплив на форми і зміст господарської діяльності, та виробничих відносин під впливом інформаційних потреб. Економічна наука вимагає від системи обліку врахування надбань інших наук, запозичення у них нових методів створення інформації, що потребує визначення нового змісту облікової теорії, розвитку її методології й інструментарію, виділення нових об'єктів спостереження з метою отримання інформації про економічну реальність.

Існуюча теорія обліку як основа розвитку облікової системи надто консервативна і недосконала. Вона не враховує сучасних умов функціонування економічних суб'єктів, не використовує останніх досягнень науки та мало чим відрізняється від теорії обліку XIX ст.

Відсутність належного теоретичного обґрунтування обліку як науки зумовлює гальмування інноваційних підходів до облікової системи і зводить облік до рангу «технічних операцій». Невідповідність мети та предмета обліку вимогам економіки в постіндустріальному суспільстві унеможливає вдосконалення методологічного апарату облікової науки. Пропонована ж автором інформаційна теорія обліку формується з урахуванням філософії й методології постнекласичної науки, соціальних, екологічних та інших

факторів впливу на облікову систему і розширює парадигму подвійного запису.

Загальні засади формування та вдосконалення облікової теорії й пропозиції щодо її кардинального оновлення подано у працях таких вчених: Р. Алборова, Ф. Бутинця, З. Гуцайлюка, С. Голова, З. Задорожного, Г. Кірейцева, С. Ніколаєвої, В. Палія, М. Пушкаря, В. Сопко, Я. Крупки, Р. Лучка, В. Швеця, М. Чумаченка, Л. Шнейдмана, А. Крутової, С. Легенчука, С. Кузнецової, М. Максименко, В. Шевчука, Н. Малюги, В. Жука, О. Петрука, І. Яремка та ін.

Існуючі теорії обліку на світовому рівні далеко випереджають вітчизняну теорію в її сучасному вигляді. Праці Е. Хендріксена, М. Ван Бреда, М. Метьюса, М. Перери, Р. Чемберса, А. Джейнінга, М. Уелса, В. Палія, Я. Соколова, К. Уорда, М. Кутера, Б. Нідлза, А. Ріахі-Белькаої, Ю. Ідзірі, А. Літлттона, В. Циммермана, С. Зеффа, М. Мунітца, К. Девіне, Д. Сортера й інших вчених розкривають важливі теоретичні аспекти обліку, але цілісної сучасної теорії науки про облік в умовах постіндустріального (інформаційного) суспільства не створено.

Питання розвитку теорії обліку мають фрагментарний характер. Інтеграція наукових розробок у сфері обліку, економічного аналізу та аудиту створює нові можливості для формування інформаційних ресурсів і розширення кола проблем, які є новими для облікової науки та потребують глибокого міжпредметного дослідження і нових ідей для розвитку.

Перед автором постали завдання з проведення досліджень щодо: визначення сутності облікової системи постіндустріального суспільства та розробки її основних атрибутів, спрямованих на розвиток загальної теорії обліку як системи створення інформаційних ресурсів на основі принципів і завдань обліку в світлі сучасного розвитку економіки; аналізу структури, елементів, зв'язків системи та завдань кожної з підсистем обліку.

Наявність цілісної й адекватної реаліям часу теорії є важливим фактором розвитку науки про облік.

Відсутність належного теоретичного обґрунтування системи обліку зумовлює гальмування інноваційних підходів до облікової практики та зводить облік до реєстрації стандартних подій на рахунках, тоді як менеджмент підприємств позбавлений інформації про ефективність бізнес-процесів у реальному часі.

Як зазначає П. Друкер, сучасна економіка є «економікою знань», сфера виробництва і поширення інформації – «індустрією знань», а все суспільство – «суспільством знань». Не старі фактори виробництва, а винятково знання створюють продуктивність та є підґрунтям для економічного зростання. Формування і розвиток «економіки знань» чи «суспільства знань» передбачають: вільний автоматизований доступ до інформації та знань, необхідних для життєдіяльності й вирішення особистих і соціально значущих завдань; доступність (для індивіда, груп, організацій) сучасних інформаційних технологій; існування розвиненої інфраструктури, що потребує створення інформаційних ресурсів.

Облікова система в умовах розвитку «економіки знань» має стати не лише системою констатації фактів про фінансовий стан суб'єкта господарювання, а трансформуватися у систему моніторингу та створення інформаційних ресурсів для управління.

Сучасна інформаційна парадигма обліку пов'язана з новими інформаційними процесами, які потребують осмислення на загальнотеоретичному і конкретно-науковому рівнях. Багато питань, пов'язаних з інформаційними ресурсами, власне кажучи, лише починають використовуватися в науковому світі, а конкретна постановка питань про кількісне оцінювання цих ресурсів та їхній зв'язок з іншими економічними категоріями ще потребує розробки

й докладення спільних зусиль спеціалістів і вчених різних галузей знань.

Адаптуючись до вимог «нової економіки», теорія обліку потребує переосмислення поняття інформації та інформаційних ресурсів з позиції семантичного і змістового аспекту. В сучасній системі обліку відсутні інформаційна багатоманітність та спостерігається асиметрія у бік отримання кількості інформації без урахування її цінності.

Якщо ж система обліку є основним генератором інформації для управління, то цілком природною стає потреба вивчення інформації й інформаційних ресурсів у змісті теорії обліку, перед якою стоять завдання з адаптації до зростання обсягів інформації, переосмислення її ролі та змісту в сучасному суспільстві.

Без удосконалення теоретичної бази і приведення її у відповідність до соціально-економічних реалій наука про облік не зможе бути досконалою та задовольняти потреби користувачів у релевантній інформації.

Автор не претендує на виняткову думку щодо змісту теорії обліку і є відкритим до дискусій, зауважень, пропозицій та участі наукового співтовариства в обговоренні проблем теорії обліку в постіндустріальному суспільстві, призначеної вивести облікову науку на новий рівень розвитку.

Слова подяки хочу висловити Тернопільському національному економічному університету в особі ректора Крисоватого Андрія Ігоровича за надану мені можливість долучитися до когорти відомих вчених цього навчального закладу, що сприяло моєму становленню як науковця.

Особлива вдячність моєму Вчителю, науковому керівнику та консультанту – Пушкарю Михайлу Семеновичу – за науковий супровід, підтримку, співпрацю і дискусії, які сформували наукове бачення проблеми. Його знання та нестандартний підхід до наукових досліджень завжди викликали у мене глибоку повагу.

Автор, розуміючи важливість конструктивної критики в науковій роботі, щиро дякує рецензентам, колегам і друзям за слухні поради, які дали змогу вдосконалити та доповнити монографію. Представлена праця не могла би побачити світ без підтримки і розуміння моєї родини.

РОЗДІЛ І.

ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ЗАЛЕЖНО ВІД РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНИХ ФОРМАЦІЙ

1.1. Генезис розвитку обліку в доіндустріальному (аграрному) суспільстві

*Бухгалтерський облік – найдавніша професія.
І це не означає, що він ідеальний.*

Автор невідомий

У кожній цивілізації є власна система правил і принципів, які пронизують сферу її життєдіяльності. Не є винятком також економічна система, і облік зокрема. Розумінню поняття «облік» та генезису його розвитку сприяє дослідження процесу формування облікового знання в різних історичних епохах.

Знання історії розвитку обліку господарської діяльності дає змогу виявити вплив економічних і соціальних умов на відображення процесів виробництва та економічних відносин в суспільстві, визначити поняття «обліку» не лише як явище, а й зрозуміти його глибинну сутність. Генезис розвитку облікових теорій доводить його необхідність для діяльності людини, для господарського життя, яке є невід'ємною складовою існування людства. Екскурс у минуле і порівняння парадигм обліку із сучасними підходами до організації та методології облікової системи дає можливість передбачити його трансформацію в майбутньому.

Знаючи генезис та історію розвитку обліку як науки, становлення й еволюції його теоретичного базису, зможе-

мо дати відповіді на виклики часу, які постають в умовах формування постіндустріального суспільства та розвитку нової економіки. Щодо цього Н. Малюга зазначає, що «... дослідження історії бухгалтерського обліку дає можливість з'ясувати, що саме сприяло становленню та розвитку бухгалтерської науки, формуванню й удосконаленню понятійного апарату, визначенню та обґрунтуванню елементів системи обліку. Знання історичного розвитку бухгалтерського обліку необхідні досліднику для уникнення помилок минулого в майбутньому»¹.

Разом з тим, існує необхідність у соціологічному аспекті досліджень, який дасть змогу з'ясувати, як розвивалися облікові теорії крізь призму розвитку суспільства, сукупності знань, технологій, зміни інформаційних потреб тощо.

Існування обліку як самостійної галузі наукових знань зумовлено об'єктивними причинами, серед яких можна виокремити такі:

- наявність писемності та поширення грамотності серед населення;
- знання математики, принаймні на рівні арифметичних правил додавання, віднімання, множення та ділення;
- зростання обсягів виробництва;
- розвиток товарно-грошових відносин;
- управління майном держави, храмових утворень, будівництва, торгівлі.

Облікові системи виникали за практичної необхідності, коли в суспільстві почалося розшарування за майновим станом, з'явилися великі господарства, храмові споруди. Як явище облік почав формуватися з часів перших цивілізацій, а «...основною тенденцією розвитку системи обліку було і залишається постійне уточнення її ролі та значен-

¹ Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи [Текст] : дис. ... д-ра екон. Наук : 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2006. – С. 218.

ня в суспільному житті на кожному з етапів становлення економіки»².

Еволюція облікової думки відображена в облікових моделях, які реалізовувалися на практиці за суспільним запитом і реальними потребами розвитку економіки в різних соціально-економічних формаціях. Розвиток обліку визначений закономірностями і тенденціями зміни матеріально-технологічної бази виробництва, працівників як носіїв творчого начала, економічного та соціального середовищ, економічної науки загалом та управлінської зокрема.

Досліджуючи історію обліку в умовах різних соціально-економічних формацій, можна визначити взаємозумовленість їхнього розвитку. Вивчення суспільно-економічних формацій дає нам розуміння того, які з них варто виокремити у дослідженні.

А. Дженовезі поділив історію розвитку суспільно-економічних формацій на 5 стадій: полювання, скотарство, землеробство, металургія, промисловість³. Формація в теорії марксизму характеризується специфічною структурою (базисом і надбудовою), законами виникнення, функціонування та розвитку суспільства. За цим підходом визначають п'ять суспільно-економічних ступенів історичного прогресу: первіснообщинний, рабовласницький, феодальний, капіталістичний, комуністичний⁴.

У ХХ ст. Р. Арон висунув теорію індустріального суспільства, яку вдосконалили американські соціологи і політологи Е. Тоффлер, Д. Белл, З. Бжезинський. Ця теорія описує поступальний процес розвитку відсталого суспільства до передового. Всього виокремлено три таких етапи:

² Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М. С. Пушкар ; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – С. 13.

³ Genovesi A. *Lezioni di Economia Civile* / Antonio Genovesi // *Scrittori classici italiani di economia politica*. – Milano : Nella stamperia e fonderia di G. G. Destefanis, 1803. – Т. 8. – 390 р.

⁴ Суспільно-економічна формація [Заголовок з екрану] / [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org>.

аграрний (доіндустріальний), індустріальний і постіндустріальний. Різні варіанти періодизації розвитку обліку детально описав Я. Соколов, який зазначав, що «...адекватна періодизація теорії бухгалтерського обліку, по-суті, неможлива»⁵, розуміючи, що кожна епоха та кожна соціально-економічна формація мали значний вплив на практику ведення обліку, на його зміст і структуру його теорії. Поділяємо точку зору на проблему періодизації обліку, яку запропонували Я. Соколов⁶ та М. Пушкар⁷, класифікувавши процеси формування та розвитку обліку залежно від зміни суспільно-економічних формацій і формування наукових поглядів на процес становлення його теорії.

Історія розвитку облікової теорії в різних соціально-економічних формаціях – це процес формування і трансформації поглядів на систему обліку відповідно до об'єктивних умов і потреб економіки протягом історично довготривалого періоду. Поява господарського обліку зумовлена історично тоді, коли починає формуватися суспільство, яке не могло розвиватися, неволодіючи інформацією про наявність ресурсів, їхнє використання, джерела їхнього походження тощо. Кожному рівню розвитку суспільства, економіки, продуктивних сил і суспільних відносин відповідав певний стан обліку – його мети, завдань, змісту, методів, форм, засобів, що потребувало розуміння функцій спостереження, вимірювання та оцінювання, реєстрації фактів на матеріальних носіях. Зростання обсягу фактів вимагало застосування методів їхнього групування й узагальнення для отримання загального уявлення про події в господарстві.

В аграрному суспільстві, яке розуміють як доіндустріальну стадію розвитку, починаючи від виникнення продуктивного господарства до XVIII ст., коли відбувся промисловий переворот в Європі (так звана промислова революція),

⁵ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : уч. Пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – С. 26.

⁶ Там само.

⁷ Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – С. 108–109.

зародився облік як спосіб мислення, практична діяльність та мистецтво робити записи. Засади зародження обліку простежуються в нескінченному ланцюгу історичних фактів багатьох тисячоліть минулого. Початки обліку відомі з перших ознак колективної свідомості, в найбільш первісних і диких укладах людського існування. Облік як атрибут мислення людини та практична діяльність зародився в той час, коли прадавня людина стала усвідомлювати себе соціальною істотою. І особливо розвинувся, коли було усвідомлено потребу в координації певних дій і досягненні цілей, пов'язаних із життєдіяльністю. Інтерес людини до економічних процесів природний, бо економіка задовольняє її матеріальні потреби. Існують дослідження, які доводять, що економіка з'явилася раніше за мову⁸.

Про доволі розвинутий стан обліку в давніх цивілізаціях (Давній Єгипет, Месопотамія, Іудея, Персія, Індія, Китай) та античному світі (Еллада, Римська держава) свідчать усі наукові дослідження, базуючись на історичних фактах та артефактах, знайдених при археологічних розкопках.

Облік виник для задоволення господарських потреб людини: індивідуальних і суспільних. В. Гьоте відзивався про облік («bookkeeping»)⁹ як про «...один з найкорисніших винаходів людської думки»¹⁰. На формування обліку важливий вплив мали такі основні винаходи людства, як мова, арифметика, писемність, папір, гроші, обчислювальна техніка. Саме обчислювальна техніка зумовила виникнення так званої «третьої хвилі» – інформатизації суспільства (першою була аграрна революція, другою – індустріалізація).

⁸ Норбеков М., Волков Г. Успех на вашу голову и как его избежать [Електронний ресурс] / М. С. Норбеков, Г. В. Волков – Режим доступу : http://ezoteric.polbu.ru/norbekov_success/ch18_ii.html.

⁹ Для подальшого розуміння поняття «облік» терміни «bookkeeping» і «accounting» будуть принциповими.

¹⁰ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / Ahmed Riahi-Belkaoui. – [5th edition]. – London : Thomson Learning, 2004. – P. 2.

В науковій літературі було багато спроб визначити місце і час створення (виникнення) подвійного запису¹¹. Так, А. Ріахі-Белькаої стверджує, що всі сценарії визнають існування певних форм подвійного запису в більшості цивілізацій три тисячі років до нашої ери (Лудейсько-Вавилонська, Ассирійсько-Шумерська, Єгипетська, Грецька, Римська цивілізації тощо)¹². Окремі вчені зазначають, що історія обліку налічує 6 тисяч років і стимулом до його виникнення була господарська діяльність людини (М. Кутер, Я. Соколов, В. Палій, К. Циганков). Саме тому доцільно розглядати розвиток обліку як науки відповідно до таких соціально-економічних формацій: аграрної, індустріальної, постіндустріальної.

У період зародження продуктивного господарства (осіле землеробство та кочове скотарство) облік у тому вигляді, як його розуміємо зараз, був не потрібен, бо ці господарства були надто примітивними. Про це зазначають Я. Соколов, Ф. Бутинець, Н. Малюга, М. Пушкар, М. Медведєв, А. Ріахі-Белькаої та інші вчені. Облік зародився як особливий тип мислення, і в первісних формах виражався саме думками через запам'ятовування. Ця доісторична форма обліку мала лише вузько практичний характер і могла бути застосована в примітивних індивідуальних господарствах. З ускладненням господарських зв'язків і суспільних відносин, коли запам'ятовування стало неможливим, людство стало використовувати певні позначки, зарубки на дереві, камінці, мушлі, вузлики на шнурку тощо. За допомогою символів, знаків та інших піктограм фіксували інформацію про події в економічному житті, домовлялися про те, що означають ці символи. І на певному етапі розвитку домовилися про те, що ті, хто користується символами, мають дотримуватися єдиного тлумачення для

¹¹ Yamey B. S. Early Views on the Origins and Development of Book-keeping and Accounting // Accounting and Bussiness Research (Special Accounting History Issue, 1980). – P. 81–92.

¹² Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / Ahmed Riahi-Belkaoui [5th edition]. – London : Thomson Learning, 2004. – P. 3.

цих них, з одного боку, і подій та зв'язків між ними – з іншого. Коли зміст правил установається і усвідомлюється в практичній діяльності, вони стають інструментом економічного мислення. Згодом набір правил розширюється і виникає потреба в їхньому узагальненні та передачі від покоління до покоління, що потребує граничної точності й зрозумілості понять. Це був період накопичення первинних знань як передісторія розвитку обліку. І хоча ці факти не формують науки, але вони забезпечують підґрунтя для зародження практики, яка з часом потенційно може стати наукою.

Теорії в її сучасному розумінні не було і не могло бути. Для пояснення цього твердження можна застосувати таку метафору: відомо, щоб пояснити, як з'являється на світ дитина, потрібна складна теорія і великий обсяг знань, проте дитина не знає про це і народжується. Аналогічно відбувалося з обліком. Він народжувався в далекі часи без теорій і наукових пошуків, але існував на інтуїтивно-підсвідомому рівні.

Можна висунути гіпотезу, що саме необхідність запам'ятовування і передачі інформації про господарські факти змусила людину придумувати позначки, які згодом переросли у перші писемні знаки (літери і цифри). Щодо цього Я. Соколов зазначив, що «...господарська діяльність вимагала розвитку обліку, а розвиток обліку стимулював ріст цивілізації»¹³. М. Медведєв називає таку форму обліку уявною, згадуючи її в контексті існування трьох форм обліку: уявної, книжної та комп'ютерної¹⁴. Уявна форма обліку розвивалася на архаїчному рівні розвитку суспільства, книжна – з середніх віків і до ХХ ст., а комп'ютерна, яка дала поштовх розвитку обліку та значно розширила його можливості, формувалася у ХХ ст.

¹³ Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов – М. : Финансы и статистика, 1991. – С. 27.

¹⁴ Медведєв М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведєв – М. Дело и Сервис, 2001. – С. 61–64.

Уявна форма обліку в аграрному суспільстві, яке характеризує доіндустріальну стадію розвитку людства, переросла в знакову, хоча цей процес був доволі тривалим і складним.

Для аграрного суспільства характерні такі ознаки, як нерозвинутість економічної діяльності, що обмежувалася примітивним ремеслом і натуральним господарством, низький рівень економічного зростання, традиційний уклад суспільного життя та консервативність, переважання дрібних господарств. Освідчених людей була незначна частка. Через нерозвинутість писемності й арифметики відбувалося переважання усної інформації над письмовою навіть у відносно близький до нас період: «... людина епохи Відродження та Середньовіччя не зміла рахувати»¹⁵.

Про надзвичайний як на той час розвиток обліку в Римській державі свідчать історичні факти. Цензовий принцип, введений С. Туллієм і прийнятий римським суспільством, поставив державу перед необхідністю створення універсальної та верифікованої облікової процедури, яка допомагала б вирахувати вартість окремого сімейного майна в єдиному грошовому вимірнику. Є свідчення про використання подвійного запису з 508 р. до н. е. до 74 р. н. е., коли виникли перші цензи Римської республіки (лат. «Census» від «censeo» – «роблю опис, оцінюю майно») ¹⁶. «Бухгалтерія, – як стверджував К. Цыганков, – була створена Римською державою як засіб вираховування сімейного багатства в процесі проведення цenzів. Головна мета подвійної бухгалтерії – обчислення і подвійне розкладення багатства (чистого капіталу) будь-якого економічного суб'єкта»¹⁷. Кожні 5 років складалася сімейна звітність, у домашніх облікових книгах вели факти, які впливають на

¹⁵ Койре А. В. Очерки истории философской мысли : о влиянии философских концепций на развитие научной теории / А. Койре ; пер. с фр. Я. А. Ляткера ; общ. ред. и предисл. А. П. Юшкевича. - Изд. 3-е, стер. - М. : УРСС, 2004. - 269 с.

¹⁶ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. - М. : Магистр, 2007. - С. 131.

¹⁷ Там само. - С. 23.

величину ценза, а «...ведення обліку в домашніх книгах було державним обов'язком кожного громадянина»¹⁸.

Римлянам у I ст. до н. е. була відома амортизація, причому її норма приблизно відповідала сучасній. Римські асоціації були праобразами сучасних акціонерних товариств. Власники капіталів були відділені від управління підприємством, а тому зацікавлені в детальному обліку їхньої діяльності та регулярній звітності. Справедливо зворотнє: саме існування таких асоціацій стимулювало пошуки раціональної моделі обліку та підготовку спеціально навчених людей для виконання облікової функції в розвинутому римському суспільстві. Лише із зростанням масштабів господарств стає можливим високий рівень римської бухгалтерії, що близький до сучасного¹⁹.

Римське походження бухгалтерії доводять у своїх працях С. Стевін (1607 р.), Георг Нібург (XIX ст.), М. Фойгт (XIX ст.), Ф. Гертс, С. Барац (1905 р.), А. Літтелтон (1933 р.), К. Цыганков (2007 р.) і, частково Я. Соколов (1996 р.), який не заперечує цієї гіпотези.

Оскільки великі господарства з'явилися в Римській імперії, то держава стала ініціатором ведення обліку, який мав чітко виражений фіскальний характер. Державі потрібні були значні кошти для утримання армії та підтримки плебеїв, які вимагали хліба і розваг. Що змінилося в XXI ст.?

Аналіз більшості наукових досліджень підтверджує, що в методології обліку і надалі простежується переважання фіскального зрізу та спрямування на задоволення потреб держави. Це пов'язано з пануючим впливом держави на законодавчо-нормативному рівні, а також консервативністю та інертністю облікової спільноти, яка сприймає цей вплив як основу розвитку обліку.

¹⁸ Моммзен Т. История Рима. Т. 1. [Електронний ресурс] / Т. Моммзен. – Режим доступа : <http://ancientrome.ru/publik/article.htm?a=1271072582>.

¹⁹ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – С. 138–141.

Знакова форма обліку в міру розвитку суспільного знання з появою папірусу, а згодом – паперу, трансформувалася в книжну. Виник патримоніальний облік, а згодом і камеральний. Патримоніальний облік виявлявся у вигляді уніграфічної форми запису, яка використовувалася в системі натуральної бухгалтерії, а з появою грошей – монетарної форми обліку. Проста уніграфічна бухгалтерія, яка панувала до виникнення диграфічного запису, мала свою мету, об'єкти та методи. Основними її ознаками були натуралізм, різні одиниці виміру та оцінювання, а на піку розвитку – навіть грошовий вимірник, проте не єдиний, оскільки в ті часи функціонували різні монетні системи.

В. Соколов визначає, п'ять етапів розвитку уніграфічної парадигми в обліку: інвентарний облік, контокорент, гроші, розрахунки, гроші та розрахунки²⁰. Мета уніграфічного обліку полягала в адекватному відображенні майна і розрахунків.

К. Цыганков, як і А. Койре, стверджував, що люди середньовіччя здебільшого «...зовсім не вміли рахувати і не бачили в цьому потреби»²¹, не мали розвинутого абстрактного мислення, були надто консервативними. До кінця XI ст. математика в Європі була в стані глибокого занепаду, незважаючи на появу праці Л. Фібоначчі «Книга абака» (1202 р.), яка була надто складною для того часу, адже «... піднімалася над загальним низьким рівнем математичних знань сучасників»²². Будь-які кількісні вимірювання виглядали тоді явищем екстраординарним. На цьому фоні лише купці відрізнялися як менталітетом і способом мислення, так і складом розуму та філософією життя, на що вказують облікові книги середньовічних компаній²³.

²⁰ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : уче. Пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – С. 64–65.

²¹ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – С. 27.

²² История математики. С древнейших времен до начала нового времени / [Электронный ресурс] / под ред. А. П. Юшкевича. – М : Наука, 1970. – Режим доступа : <http://ilib.mccme.ru/djvu/istoria/istmat1.htm>.

²³ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – С. 28.

Епоха середньовіччя не була багатою на винаходи. Всі вони (трьохпольна система обробітку землі, підкови і хомут для коней, водяні та вітряні млини, папір, порох, окуляри, десятична арифметика й книгодрукування) були запозичені на Сході в арабів або в Китаї. Відповідно подвійна бухгалтерія на фоні слабкого розвитку арифметики видається неможливим досягненням, як зауважує К. Цыганков «...творінням вищого розуму»²⁴.

Значний поштовх у розвитку обліку відбувся з винаходом арабських цифр, які значно полегшували розрахунки і записи, оскільки римські цифри були незручними для всіх дій арифметики. Перші облікові книги, в яких застосовано арабські цифри належали Я. Бадоеру (1436 р.). Проте влада навіть видавала укази про заборону арабських цифр (наприклад, постанова Парижського університету (1348 р.) або указ влади Флоренції (1299 р.), через їхнє нерозуміння багатьма. Лише початок XVII ст – період зародження індустріального суспільства – зумовив повний перехід обліку на арабські цифри²⁵. Це було підґрунтям виникнення подвійного запису як основи подвійної бухгалтерії. Хоча є свідчення про те, що перші книги подвійного запису, які існували, належать М. Генуа (M. Genoa), датовані 1340 р.²⁶, а це 2000 років до Л. Пачолі, якого вважають родоначальником обліку.

Р. де Рувер писав, що «...подвійна бухгалтерія виникла не на базі якої-небудь наперед розробленої теорії, а розвивалася крок за кроком в міру накопичення досвіду. Удосконалення поширювалися від одної розрахункової (облікової) палати до іншої, поки не отримали всезагального визнання»²⁷.

²⁴ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – С. 24.

²⁵ Цыганков К. Ю. С чего началась современная бухгалтерия (Венецианский вариант двойной бухгалтерии) [Електронний ресурс] / К. Ю. Цыганков. – Режим доступа : http://www.econom.nsc.ru/eco/arhiv/ReadStatiy/11_01/Tsygankov.htm.

²⁶ Peragallo E. Origin and Evolution of Double Entry Book Keeping / Edward Peragallo. – N. Y., 2000. – P. 54.

²⁷ Рувер Р. де. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де. Рувер. – М., 1958. – С. 34.

А. Літлтон появу подвійної бухгалтерії пов'язує з такими передумовами: приватна власність, кредит, капітал, торгівля, гроші, писемність, арифметика²⁸. Кожна з цивілізацій мала тією чи іншою мірою розвинуті такі передумови, але їхня комбінація відрізнялася в конкретно-історичних умовах і відповідно формувала певну, властиву їй, форму обліку.

І в цьому разі в учених та істориків виникає дисонанс щодо виникнення подвійного запису. Традиційно праотцем бухгалтерського обліку вважаємо Луку Пачолі, в окремих випадках Б. Котрульї, але йдеться лише про те, хто першим описав його сутність. Водночас обліковий процес господарської діяльності як явище існував з часів зародження перших форм суспільного виробництва.

Історія свідчить про масове впровадження подвійної бухгалтерії під впливом держави. К. Цыганков робить висновок про те, що «...бухгалтерія більш потрібна державі, ніж бізнесу (принаймні малому бізнесу)»²⁹. Так, якщо йдеться про подвійний запис і сучасну підсистему фінансового обліку, яка базується на ньому, то це є фактом регулювання облікового процесу з боку держави конкретно через переважну його корисність для державних фіскальних органів.

Країни Європи починали впроваджувати італійську форму рахунковедення, яка описана у «Трактаті про рахунки і записи» А. Пачолі (1494 р.) з її трьома регістрами. Виникає запитання: чому італійська (венетіанська) форма обліку набула такого поширення? Так, саме Італія, а правильніше міста-держави цього регіону, які пізніше об'єдналися в єдину державу Італію, стала найбільш могутньою державою Європи: «У XI–XII ст. в Італії раніше, ніж в інших країнах Європи, застосовували найману працю у ремісничому та сільськогосподарському виробництві. Тут же виникли перші європейські приватні комерційні банки з

²⁸ Littleton A. C. Accounting Evolution to 1900 / A. C. Littleton. – New York : American Institute Publishing Company, 1993; reprinted by Russell and Russell, N. Y., 1966. – P. 12.

²⁹ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – С. 166

новим комплексом активних і пасивних операцій. Відомий на всю Європу банк «Сан-Джорджо» заснували у Генуї, яка однією з перших у XI ст. здобула незалежність від місцевих маркграфів. У X–XI ст. в Італії (потім і загалом в Європі) розвивається оптова ярмаркова торгівля³⁰. У XIII ст. Венеція і Флоренція мали населення не менше 200 тис. чоловік, а торгівля, мануфактури, ремесла, культура, наука, мистецтво тощо набули в них великого розвитку. У той самий період чисельність жителів Парижа чи Лондона досягала лише 50 тис. Відповідно активний розвиток облікового знання відбувався саме на території сучасної Італії. Проте баланси венеціанських компаній складалися з перервами в десятки років: «...Адреа Барбаріго складав баланси у 1431, 1435, 1440, а потім в 1449. Син Барбаріго пропрацював 20 років і не склав жодного балансу»³¹. Про що це свідчить? Циганков К.Ю. робить висновок про те, що «... бухгалтерська звітність, а значить і бухгалтерія в цілому НЕ є життєво важливими навіть для відносно великих підприємств»³². Венеціанська бухгалтерія мала складну процедуру обліку але ігнорувала складання звітності. В такому випадку виникають питання щодо мети ведення такого обліку.

І відповідь у цьому разі очевидна: в той час розвиток обліку був на такому рівні, що не задумувалися про його мету, не було теоретичного знання, а лише облікова техніка – техніка ведення рахунків. Разом з тим, облік розглядали не лише як балансування книг, а й як інструмент контролю та управління, про що свідчать зачатки обліку витрат. Слід зазначити, що в XVI ст. відбулися певні зміни в техніці ведення обліку, зокрема у відображенні однорідних фактів господарської діяльності у спеціальних журналах і допоміжних книгах.

³⁰ Історія економіки та економічної думки : підруч. [Електронний ресурс] / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко – К., 2011. – 646 с. – Режим доступу : pidruchniki.com/1766112242209/politekonomiya/istoriya_ekonomiki_ta_ekonomichnoyi_dumki.

³¹ Рувер Р. де. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де. Рувер. – М., 1958. – С. 53.

³² Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – С.92

Головним фактором поширення подвійної бухгалтерії в країнах Європи були фінансова і торгова експансія Венеції в XV–XVI ст. Відомо, що перші згадки про подвійний запис зафіксовані Б. Котрульї у рукописі «Про торгівлю і сучасного купця» (1458 р.), проте видана ця праця була лише через 115 років. Л. Пачолі опублікував свій трактат у 1494 р., а після нього першим, хто описав бухгалтерію, став Г. Грамматеус із Нюрнберга в 1521 р. (через 21 рік після Л. Пачолі). Облік поширювався в країнах Європи завдяки існуванню шкіл та усній передачі знань і вмінь ведення записів у книзі про факти господарської діяльності. Процес вивчення подвійного запису характеризувався надзвичайною консервативністю. Знаковою є цитата Р. Даффорне (1736 р.): «Учень має твердо і напам'ять вивчити правила і проводки і не має у процесі навчання вникати в їхню суть... Учень не може розуміти змісту господарських операцій, але має вивчити процедури їхнього облікового оформлення»³³. В ті часи, як і в сучасний період, важливим було не вияснити сутність фактів, а вивчити техніку їхнього відображення на рахунках. Облік визначався техніцизмом, який властивий навіть обліковцям сучасності.

І хоча створена у середньовіччі система не порівняна з безсистемними записами епохи феодалізму, вона стала єдиним стандартом, якому не було альтернативи. Хоча механізм подвійного запису був малозрозумілим, проте процедури з обробки даних, узагальнення фактів та їхнього відображення на рахунках поступово приживалися. Навчання і розуміння бухгалтерії завжди базувалося на практиці, була безумовна перевага технічної форми над економічним змістом³⁴. Складання балансу наділялося чудодійними можливостями. Вважалося, що за його допомогою можна виявити всі помилки в записах, у тому числі

³³ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней : учебн. Пособие для вузов. / Я. В.Соколов – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – С. 90.

³⁴ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – С. 187.

й ті які зроблено навмисне. Проте насправді баланс давав змогу лише констатувати правильність рознесення сум за дебетом і кредитом, та не виявляв помилки економічного характеру.

Щодо проблем розвитку теорії обліку в аграрних суспільствах можна лише зазначити, що цілісна теорія не була створена, а формувалися лише окремі її елементи, такі як становлення і розвиток подвійного запису, синтетичний та аналітичний облік, форма книг, структура документів, інвентаризація тощо. Пропозиції окремих авторів щодо процедур обліку, форм реєстрів і реєстрів, правил ведення книг та подання звітів стосувалися винятково техніки відображення фактів господарської діяльності, їхнього групування, узагальнення, організації, форм рахівництва.

Разом з тим, купці намагалися виміряти капітал і фінансовий результат, для чого використовували такі методи абстрактного характеру, як подвійний запис, амортизація, резервування тощо, що не може не дивувати, оскільки облік і в наш час не вважається доступним предметом для розуміння і вивчення, тому більшість бізнесменів не здатні читати та інтерпретувати облікову інформацію.

З приводу виникнення бухгалтерії в епоху середньовіччя К. Циганков зазначав: «Головний аспект середньовічної гіпотези – швидкість і легкість, з якою появилася подвійна бухгалтерія. Для цього не потрібні були ні геніальні ідеї, ні видатні особистості, як при народженні інших наук. Бухгалтерію створили дилетанти – купці і лавочники – у вільний від комерції час і протягом всього кількох десятиліть. І зробили вони це не в результаті цілеспрямованих, планомірних зусиль, а випадково. Більше того, подвійна бухгалтерія була винайдена майже одночасно і незалежно зразу в кількох містах, причому винахідники прийшли до однакових рішень. А після цього стрімкого мозкового штурму середньовічних дилетантів професіонали всього світу протягом багатьох століть так і не змогли не лише

удосконалити, але навіть інтерпретувати суть отриманої в готовому вигляді системи»³⁵.

Отже, за часів Відродження облік розвивався не лише як практична діяльність. Отримано певні наукові узагальнення щодо його значення для контролю за діяльністю підприємств у період економічного піднесення країн Європи в XV–XVIII ст. Облік стає необхідним елементом економіки розвинутих країн у конкретному історичному контексті й постійно удосконалюється у відповідь на запити практики, проте він не набув характерних рис науки, а розвивався як ремесло записів.

Облік середньовіччя відображав реалії економіки свого часу: поширення бартеру, багатоманіття монетних систем і метричних одиниць, римська система числення, що ускладнювало або й унеможлиблювало його прогресивний розвиток у той період. Традиційна доіндустріальна (аграрна) епоха розвитку людства, яка зародилася 6–8 тисяч років тому, здійснила перехід від споживацького типу життєдіяльності до продуктивного. Аграрна спрямованість економіки, екстенсивний та циклічний тип соціально-економічного розвитку, високий рівень залежності від природи та умов буття, консерватизм, орієнтація на відтворення, а не розвиток, негативне ставлення до нововведень, а також екстенсивний тип соціальної динаміки, пріоритет традицій, залежність економіки від соціальних груп, норм і звичаїв, жорсткий соціальний контроль були характерними для давнього періоду та середньовіччя – Давньої Індії, Китаю, Давнього Єгипту, держав мусульманського сходу. Цей тип економіки зберігається до наших днів у багатьох країнах «третього» світу, який здійснює визначальний вплив на розвиток обліку як винятково практичної діяльності. Сформовані під впливом економіки аграрного типу характеристики подвійного обліку зберігаються як пережиток минулого, що трактує облік як

³⁵ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007.– С. 174.

«бухгалтерський», тобто книжний з усіма наслідками, які стають перешкодою для формування сучасної облікової інформаційної системи відповідно до реалій часу та потреб нового постіндустріального типу розвитку суспільства.

Однак ці факти не формують науки про облік, вони створюють лише підґрунтя для її зародження. Думка людини мусіла вийти за створені межі, які спонукали до певного рівня розвитку і розуміння. Зародження наукової думки, ще не було реальною силою, яка змінює життя. Так, у XVI ст. міг виникнути спір, чи потрібен облік. У цю епоху практика майстрів та інша діяльність обходились без науки, оскільки переважали практика і передача вмінь. Це відбулось і з обліком. Починаючи з XVII ст., наукове знання поширюється в західноєвропейській цивілізації та передбачає фіксацію об'єкта, основних законів його існування, виявлення необхідних достовірних зв'язків. Саме тоді відбувся перелом – наукове знання стало випереджати практику, а математика відкрила перед людством нові горизонти пізнання і прийоми мислення.

Таким чином, нині необхідно знову вивчати та досліджувати теорію обліку, історично поринувши в його минуле. Саме завдяки розвитку сучасного знання отримує значення одне і втрачає інше. Треба шукати в історії науки відображення наукових течій свого часу, оскільки неперервний поступ у науковому пізнанні світу і наука змінюють умови людського існування.

1.2. Формування парадигми обліку в індустріальному суспільстві

В результаті економічного, політичного, соціального і духовного розвитку аграрне суспільство в більшості країн перейшло в індустріальну стадію, для якої характерне зростання промисловості, продуктивності праці, обсягу основного капіталу, доходів населення тощо. Виникають

нові класи – буржуазія і промисловий пролетаріат. Зменшується кількість селян у складі населення, відбувається урбанізація. Зростає роль держави. Аграрне суспільство й індустріальне протистояли один одному в усіх напрямках.

В індустріальному суспільстві розпочався процес створення технічно розвинених промислових підприємств та відповідних соціальних і політичних структур. Індустріальне суспільство виникає еволюційним шляхом за зростання продуктивних сил, суспільних відносин і технічних досягнень на основі зародження різних галузей науки.

При ґносеологічному підході до періодизації стадій розвитку індустріальної економіки визначають:

- ранньоіндустріальну стадію (домінування промислового виробництва над аграрним);
- індустріальну (розвиток промисловості, механізація та автоматизація, використання досягнень науки);
- пізньоіндустріальну (криза індустріалізму, перші праці про постіндустріальне суспільство).

Україна, як і багато держав пострадянського простору, перебуває на другій стадії розвитку індустріального суспільства, належить до індустріально-аграрних країн, оскільки вітчизняна економіка характеризується морально і фізично застарілою технологічною базою, є низькорентабельною та наденергоємною, виконує обслуговуючу функцію щодо постіндустріальних країн.

У Західній Європі перехід від аграрного до індустріального суспільства відбувся в результаті промислової революції, що розпочалася в XVII ст. у Великобританії. Винахід парової машини привів до появи масового виробництва в усіх тодішніх галузях промисловості.

Для індустріального суспільства характерні такі риси (за Е. Тофлером):

- стандартизація (уніфікування виробничих процесів і виготовлення продукції);
- концентрація (збільшення масштабів виробництва, що зумовило зниження витрат і зростання прибутку);

- централізація (зосередження в одному місці основного, допоміжного й обслуговуючого виробництва);
- синхронізація (узгодження в часі та просторі робочих операцій, що підвищує продуктивність праці).

Прихильники цивілізаційного підходу до розвитку суспільства називають згадану епоху техногенною, пов'язуючи її з появою машинного виробництва та першою промисловою революцією (1780–1840 рр.).

Першій промисловій революції передували дві наукових революції, коли старі наукові уявлення про природу, суспільство і мислення людей заміщалися частково або повністю новими, з'являлися нові теоретичні передумови для розвитку науки, її методів, засобів, оцінювання та інтерпретації наукових теорій, частково або повністю несумісних зі старими уявленнями.

Перша наукова революція, яка відбулася в XVII–XVIII ст., була революцією методу пізнання і використання отриманих знань. Особистий досвід і спостереження стали основою для використання «емпіричних методів» в науці. До цього знання, отримане на основі досвіду, низько цінувалося через недосконалість органів чуття і неможливість їхнього використання для отримання достовірних фактів. Справжнім і таким, що має загальну силу, вважалося знання, отримане чистою логікою. Знання, що базувалося на спостереженні, вважалося частковим, яке не має загальної цінності. Внаслідок цього важким було прийняття індуктивних методів, коли робився висновок про загальне на основі окремих спостережень.

За доби Великих географічних відкриттів та розвитку промислового виробництва, торгівлі, мануфактур і бірж, на яких якість партій товару визначали за єдиним зразком, людина так чи інакше звикала шукати в речах і явищах насамперед типові риси, звертати увагу не лише на якість, а й на кількість, порівнювати і вимірювати. Це спонукало і вчених до більш сміливих порівнянь та узагальнень. У підсумку вони дійшли революційного висно-

вку, що вивчати природу можна і потрібно за допомогою математики.

В ті часи наукові дослідження в їхньому класичному розумінні були мало-поширеними: в університетах викладали теоретичні знання відокремлено від практичних навичок. Натомість в обліковій науці спостерігається зворотня тенденція – облік поширювався як практична діяльність, до того ж консервативна за змістом, що призвело до вікового застою у розвитку його теоретичних основ, на відміну від інших «класичних» наук та всіх галузей знань, які стрімко розвивалися в XVII–XVIII ст. Облік перебував осторонь науки й описував лише практику як ремесло. Історики обґрунтовано називають епоху XVI–XVIII ст. трьохвіковим періодом застою в обліковій науці³⁶.

В XIX ст. з появою великого капіталу потреба в інформації різко зростала. Формувалися перші звіти, оскільки інформацію потрібно було доносити до користувачів. З'явилися історична, венеціанська, класична форми балансу. Облікова наука отримала шанс на розвиток, але зміни в мисленні бухгалтерів відбуваються настільки повільно, що за створення інформації взялися представники інших професій – інженери, управлінці, економісти, програмісти, оскільки вони знають її вартість.

В результаті другої наукової революції (кін. XVIII ст. – 1-ша половина XIX ст.) відбувся перехід від класичної науки до парадигми некласичної науки. Дж. Максвелл (James Clerk Maxwell) та Л. Больцман (Ludwig Eduard Boltzmann) визнавали принципову допустимість безлічі теоретичних інтерпретацій (йшлося про дослідження у фізиці), висловлювали сумнів у непорушності законів мислення, їхньої історичності.

В умовах певних зрушень у методології науки та її теоретичному обґрунтуванні з XIX ст. в Європі рахівництво почало розглядати з наукових позицій. І саме в цей період постають питання про необхідність створення теорії обліку.

³⁶ Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – С. 187.

Виникнення теорії обліку відбулося з розвитком капіталізму (осмислення обліку та розробка певних методологічних прийомів) і книгодрукування (розповсюдження цих прийомів серед широких кіл)³⁷. Незважаючи на це, стереотип мислення спотворює свідомість і логіку облікового наукового співтовариства, зумовлює виникнення парадоксів у розумінні сутності обліку, облікові постулати визначають як релігійні догми, що сприймаються на віру і не піддаються сумнівам.

Е. Леоте і А. Гільбо не безпідставно стверджували, що баланс незрозумілий не лише особам малоосвідченої «широкої публіки». Його не можуть зрозуміти навіть особи, здатні до абстракції. Зрозуміти баланс майже неможливо і для самих рахівників³⁸.

К. Клаус називав баланс «...безсистемним набором різних цінностей і капіталів, перемішаних з прибутками і збитками», а Т. Губер стверджував, що «...із сукупності опублікованих щорічно балансів, можливо, жоден не відповідає вимогам логіки».

Ф. Єзерський зазначав, що збіг «...підсумків в реєстрах подвійної бухгалтерії створює ілюзію безпомилковості, однак найбільш суттєві помилки, пов'язані з віднесенням сум не на ті рахунки, а також помилки в натуральних одиницях, не розкриваються через механізм подвійного запису...»³⁹.

М. Медведев у праці «Баланс для початківців та інші праці» стверджує, що «... бухгалтерський баланс еклектичний і внаслідок цього мало цікавий практикам. ... Сучасна форма бухгалтерського балансу визначена нормативним шляхом – в різний час і різними спеціалістами. Внаслідок цього вона еклектична», і наводить значну кількість цитувань учених на захист свого твердження, роблячи висновок, що корис-

³⁷ Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета : уч. пособ. / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1984. – С. 252.

³⁸ Леоте Е. Общие руководящие начала счетоведения / Е. Леоте, А. Гильбо – М., 2000. – С. 124.

³⁹ Езерский Ф. В. Как легче изучить счетоводство? Счетоводство как самый опасный враг и как самое точное зеркало / Ф. В. Езерский. – Санкт-Петербург ; Москва : О-во счетоводов, 1900. – VIII, 80 с.

туватися бухгалтерським балансом при прийнятті управлінських рішень нерозумно, хоча складати його потрібно⁴⁰.

На початку XIX ст. М. Батайль спробував тлумачити основні облікові категорії, а Д. Чербоні запропонував логісмографічну модель обліку, за якої синтетичні й аналітичні рахунки було приведено у відповідність до стрункої ієрархічної системи. Й. Шер висунув балансову теорію обліку, основою якої була функціональна модель чотирьох типів господарських операцій.

Критика балансу різними науковцями з обліку призвела до того, що окремі з них почали розробляти потрібну і навіть четвертну систему записів, які позбавлені недоліків подвійної. Виникла потрібна російська бухгалтерія Ф. Єзерського, яка базувалася на визначені через облік результатів кожної господарської операції у будь-який момент часу та об'єднувала синтетичний й аналітичний облік, пропонувала використання лише купівельних цін і загальне оцінювання цінностей за собівартістю. І. Шмельов запропонував «нову четвертну бухгалтерію», вводячи поняття пермутацій та модифікацій.

Облік відносили до розділу математичних наук (Е. Леоте, Н. Попов, І. Шер), до права (Д. Чербоні), до політекономії (В. Белов, А. Гомберг, П. Прюдон) тощо.

Друга половина XIX ст. ознаменувалася початком формування обліку як науки. В цей період зародилася італійська класична школа (XIX – поч. XX ст.), яка розкривала юридичні аспекти обліку і представлена такими теоретичними конструкціями:

- лісмографія Д. Чербоні;
- теорія фонду Ф. Беста;
- статмографія Е. Пізані.

Французька класична школа обліку (представлена такими вченими, як Е. Леоте, А. Сей, А. Гільбо) надавала перевагу економічним аспектам над юридичними, створила початки

⁴⁰ Медведев М. Ю. Баланс для начинающих и другие труды / М. Ю. Медведев. – М. : ДМК Пресс, 2012. – 310 с.

теорії й пропагувала її відмежувати від практики. До теоретичних здобутків цієї школи зараховують таких три функції обліку: рахівницька, соціальна, економічна. Це дало змогу розглядати облік як соціально-економічний інститут.

Німецькі вчені, серед яких А. Кальмес, Й. Шер та інші науковці, сформували в другій половині XIX – поч. XX ст. німецьку школу обліку, основою досліджень якої були: торгова і виробнича бухгалтерія, посилена увага до теорії балансу та облікових процедур.

У XX ст. виникають нові технологічні парадигми, які трансформують розуміння економічних, інформаційних, управлінських та суспільних процесів, фіксуються глибокі структурні зміни в розвитку людської цивілізації.

На початку XX ст. теорії обліку розвинуто у працях В. Патона, Г. Хетфілда, Дж. Кеннінга, Д. Скотта та інших учених. А. Вольф стверджував, що теорія обліку існує, тому облік є наукою. А. Гомберг пропонував і обґрунтував термін «економіологія». Є. Сіверс застосував моделі рахунків. М. Блатов пропонував комплексну модель обліку господарських операцій. О. Рудановський використовував складний математичний апарат для моделей бухгалтерського балансу.

В. Патон та Р. Стевенсон (1918 р.) зазначають, що бухгалтерський облік є наукою, яка формує і класифікує статистику власності та прав власності підприємства⁴¹. В. Патон (1922 р.) виходить за межі внутрішнього середовища облікової системи, пропонуючи враховувати в обліку інфляцію та відсоткову ставку⁴².

Незважаючи на прогресивні погляди В. Патона, індустріальну економіку задовольняв механістичний підхід, основні положення якого полягали в тому, що функціонування обліку підпорядковується законам механіки. Один

⁴¹ Paton W. A. Principles of accounting / W. Paton, P. Stevenson. – N. Y. : The Macmillan Company, 1918. – P. 24.

⁴² Paton W.A. Accounting theory: with Special reference to the corporate enterprise / William Andrew Paton – N. Y. : The Ronald Press Company, 1922. – 499 p.

із послідовників такого підходу Е. Нельсон прагнув звільнити облік від обставин часу та простору, знайти абсолют⁴³, вважаючи при цьому систему обліку закритою, чітко передбачуваною, де неможливі випадковості. Таке трактування облікової системи навіть на початку ХХ ст. не відповідало дійсності, проте за механістичним підходом розглядаються праці Є. Сіверса («закон еквівалент»), А. Гуляєва («закон збереження енергії»), Н. фон Дітмара тощо⁴⁴.

На території колишнього Радянського Союзу, в тому числі і в Україні, облікова система і теорія обліку розвивалися у векторі задоволення планово-економічних потреб держави, в контексті парадигми соціалістичного типу.

Однією з перших в СРСР була публікація з методології обліку Р. Рашитова «Логіко-математичне моделювання в бухгалтерському обліку» (1979 р.), в якій автор наголошував на відсутності «справжньої» теорії і пропонував її побудову від аксіом, за рахунок дотримання яких можна досягти димічності, складності, аналітичності, оперативності, економічності, відкритості, контрольності, адекватності, повноти, узгодженості, ефективності системи обліку. Пропонуючи дві аксіоми⁴⁵, автор мав за мету перевести облікову науку на суто формальну математичну мову, забути про поділ рахунків на активні й пасивні, а замість них записувати збільшення і зменшення⁴⁶. На математичному підході ґрунтувалися праці А. Лузіна (1982 р.)⁴⁷, одна з яких «Еко-

⁴³ Nelson E. Science and Accounting / Edward G. Nelson // The Accounting Review. – 1949. – Vol. 24 № 4. – P. 354–359.

⁴⁴ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней : уч. пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – С. 265–269.

⁴⁵ Аксіома 1. У всіх майнових рахунках все те, що збільшує майно підприємства, записується в дебет цих рахунків, а все те, що зменшує майно підприємства, записується в їхній кредит.

Аксіома 2. У всіх дохідних рахунках все те, що збільшує дохід підприємства, записується в кредит цих рахунків, а все те, що зміншує дохід підприємства, записується в їхній дебет.

⁴⁶ Рашитов Р. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете / Р. С. Рашитов. – М. : Финансы, 1979. – 128 с.

⁴⁷ Лузин А. Л. Экономико-математические основы теории бухгалтерского учета : уч. Пособ. / А. Л. Лузин. – Свердловск : Урал. ун-т, 1982. – 93 с.

номіко-математичні основи теорії бухгалтерського обліку» відображає використання математичних методів обліку.

Таким чином, Р. Рашитов ввів у науковий обіг таке поняття, як «наука про бухгалтерський облік», що підтримали В. Палій, В. Я. Соколов у працях «АСУ і проблеми теорії бухгалтерського обліку» (1981 р.) та «Теорія бухгалтерського обліку» (1984 р.). Наприкінці ХХ ст. О. Кольвах⁴⁸ на основі праць своїх відомих попередників довів, що облікові записи можна формалізувати математичними методами за допомогою обчислювальної техніки та інформаційних технологій.

Загалом в Україні на початку ХХ ст. наукові дослідження з облікової тематики не забезпечують теоретичної підтримки обліковим процедурам. Акценти зроблено на податкових платежах та оподатковуваному доході, техніки обліку адаптують до згладження доходів, відбувається ускладнення бізнесу, залежність від машин (інвестицій), а також збільшення накладних витрат у собівартості продукції. В соціалістичному таборі розвивався практичний набір обліку (облік витрат, калькуляція, механізація, організація тощо), вчені прагнули єдності в методології обліку.

В цей період у зарубіжних країнах облік пов'язували з потребами менеджменту (1900–1933 рр.), який впливав на формулювання його принципів, оскільки зростає кількість акціонерів, корпорації домінували в економіці і могли контролювати форми подання і зміст інформації. В 60 рр. ХХ ст. у розвинутих західних країнах сформувався поняття «управлінський облік», чому передував швидкий розвиток економіки, зокрема в США, а роль управління ставала значною, переважала роль технології та праці.

Відповіддю на «незручні запитання» щодо обліку стали дослідження англо-американської наукової школи в другій половині ХХ ст. (Ч. Шпрут, Ф. Пікслей, А. Літтон,

⁴⁸ Кольвах О. И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения / Олег Иванович Кольвах ; отв. ред. В. И. Ткач. – Ростов-н/Д. : Изд-во СКНЦ ВШ, 1999. – 243 с.

В. Патон, Р. Стівенсон, Д. Мей, Ч. Гаррісон, Дж. Хігінс, Р. Антоні, Ю. Іздрі, Г. Дейніс, А. Каннінг, Р. Монтгоммері, Р. Чемберс, А. Дженнінг, М. Уелс, В. Циммерман, С. Зефф, М. Мунітц, Т. Дайкман, К. Девіне, Д. Сортер, Е. Хендріксен, Д. Макдональд, Г. Емерсон). Представники цієї школи у процесі розвитку облікової науки висунули ідеї щодо абстрактного розуміння теорії обліку, впровадили персоналістичний та інституційний підходи до обліку, обґрунтували трактування обліку як функції управління і провели важливі дослідження для його зростання як науки. Цей період науковці називають «золотим» для розвитку теорії обліку, а С. Зефф і Т. Дайкман⁴⁹, вважають його «десятиліттям пробудження», адже в дослідженнях обліку використовували науковий метод і нормативний підхід до вивчення теорії обліку⁵⁰. Нормативний підхід до обліку передбачає використання логічних умовиводів і способів мислення дослідника, базуючись таким чином на теоретичному підході та пояснюючи, як має розвиватися облік.

Р. Матессіч зараховує до нормативного напряму розвитку облікової теорії німецьку етико-нормативну теорію (І. Шер, Х. Ніклиш, Є. Шмаленбах), британську нормативну теорію (А. Хопвуд, Д. Купер, Т. Хопер, А. Пауел), прагматико нормативну теорію (В. Патон, М. Муніц, Р. Спрауз, Л. Голдберг⁵¹).

Суб'єктивний і критичний підхід та абстрактні принципи у дослідженнях теорії обліку дають змогу нормативній концепції дати характеристику майбутньому, вивести певні судження про майбутню вартість бізнесу. Незважаючи на це, прихильники нормативної теорії зводять її до

⁴⁹ Dyckman T. R., Zeff S. A. The Future of Financial Reporting: Removing It from the Shadows // Pacific Accounting Review. – 1999. – Vol. 11, no 1–2. – P. 89–96.

⁵⁰ Zeff S. A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the united states / S. A. Zeff // Accounting Historians Journal. – 1999. – Vol. 26, no. 2. – P. 89–131.

⁵¹ Mattessich R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? / Richard Mattessich // Accounting, business and financial history. – 1992 – Vol. 2, n. 2. – P. 181–198.

розробки правил ведення обліку і політики регулювання облікової практики. Розвиток нормативної та позитивної теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах детально описано в статті С. Легенчука «Історичний аспект розвитку теорії обліку в англomовних країнах»⁵².

З появою в 1966 р. «Положення про базову теорію обліку» («A Statement of Basic Accounting Theory»), яку опублікувала Американська асоціація бухгалтерів (AAA), акцент досліджень в обліку ставиться на оцінці корисності інформації для прийняття управлінських рішень, оскільки облік трактується як вимірювальна інформаційна система.

Проте в науці кінця XIX – поч. XX ст. переважав позитивізм, сутність якого полягає у відмові від філософського та діалектичного мислення як способу пізнання і пропагуванні чуттєвого, експериментального дослідження реальності. На панування позитивізму в науці відреагувала облікова спільнота. В 1977 р. Американська асоціація бухгалтерів опублікувала «Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень SATTA» («Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance»), де є відступ від суто нормативного підходу в теорії обліку до позитивної теорії (співзвучно з широким використанням позитивізму в економічній науці). В 1978 р. згадана Американська Асоціація бухгалтерів подала таке визначення обліку: «Бухгалтерський облік має відображати господарську діяльність підприємств, допускаючи мінімальні відхилення від реального стану справ. Форма відображення має бути зрозуміла будь-якому користувачеві»⁵³. Основними особливостями позитивної теорії обліку стали її можливості пояснення природи обліку, виявлення його зв'язку з економічними процесами, формування знань про сучасний стан господарської діяльності.

⁵² Легенчук С. Ф. Історичний аспект розвитку теорії обліку в англomовних країнах / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2000. – №2 (52). – С. 32–41.

⁵³ Hakansson Nils H. Review Article: Where We Are in Accounting: A Review of «Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance.» / N. H. Hakansson // The Accounting Review, vol. 53, no. 3, 1978. – P. 717–725.

Л. Боланд та І. Гордон зазначали, що «...позитивна теорія обліку показує спосіб використання економічного позитивізму»⁵⁴. В 1986 р. Р. Уоттс і Дж. Циммерман опублікували працю «Позитивна теорія обліку», в якій метою створення позитивної теорії вважають обґрунтування тиску на процес стандартизації обліку та пояснення ефекту впливу стандартів на окремих суб'єктів господарювання⁵⁵.

В. Ковалев також доводить вплив позитивістів на міжнародні стандарти обліку⁵⁶. За позитивної теорії обліку, інформація має вплив на передбачення ринку, але облікові дослідження не можуть впливати на оцінювання акцій та їхні ціни. Загалом позитивна теорія обліку показує «що є», а не «що має бути», та прагне дати відповідь на запитання «Чому бухгалтерський облік є тим, чим є, та чому обліковці роблять те, що роблять, і яким є ефект впливу цього феномена на людей при розподілі ресурсів?»⁵⁷.

Основою досліджень прихильників і послідовників позитивної теорії обліку була значимість облікової інформації для ринку та її сприйняття користувачами (психологічний аспект). На розвиток позитивної теорії обліку вплинули концепції управління прибутком і креативного обліку (в аспекті фальсифікації), досягнення психології та соціології, неокласичної економічної теорії, теорії агентів та портфельної теорії тощо.

В середині ХХ ст. переважає позитивна теорія в дослідженнях обліку та розвитку його теорії. Розвивалася також так звана «нова нормативна теорія обліку», три напрями розвитку якої виокремлює С. Легенчук: нові норма-

⁵⁴ Boland L. A. Criticizing positive accounting theory / L. A. Boland, I. M. Gordon // Contemporary Accounting Research. – 1992. – Vol. 9, no. 1. – P. 142–170.

⁵⁵ Watts R. Positive accounting theory / R. Watts, J. Zimmerman. – N. Y. : Prentice-Hall, 1986. – 388 p.

⁵⁶ Ковалев В. В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / В. В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Вып. 4. – С. 137.

⁵⁷ Watts R. Positive accounting theory / R. Watts, J. Zimmerman. – N. Y. : Prentice-Hall, 1986. – P. 13.

тивні теорії, умовно-нормативна методологія, нормативно-позитивний синтез⁵⁸.

Разом з тим, С. Легенчук зазначає, що використання в SATTA парадигмального підходу Т. Куна відкрило новий напрям теорії бухгалтерського обліку – розвиток обліку на основі використання різних методологій наукових змін. М. Уеллс, Д. Фламмохольц, А. Ріаї-Белькаої, Дж. Баттеруорт, Х. Фальк, Р. Маттессіч, Б. Кашінг, Р. Елліот, Б. Лев, В. Кам, Д. Гоувс, А. Ревінкель, М. Глаутье використовували парадигмальний підхід Т. Куна, Р. Лафлін – «епістемологічний анархізм» П. Фейсрабенда, Т. Моук – «фалсифікаціонізм» К. Поппера і «науково-дослідні програми» І. Лакатоса, П. Кватроне і Н. Фосс – концепцію «дослідницьких традицій» Л. Лаудана⁵⁹. А. Ріаї-Белькаої вважає, що вперше при розробці теорії обліку використали аксіоматичний метод Р. Чемберс і Р. Маттессіч, застосовуючи філософію науки як метод для побудови методологічної структури обліку⁶⁰.

А. Ріаї-Белькаої⁶¹, В. Кам⁶² і Р. Маттессіч⁶³, стверджували, що облік є мультипарадигмальною наукою і може бути нею протягом багатьох років, змагаючись за домінування серед економічних наук.

У науковій літературі визначено множини теорій: балансу (номінального, органічного, абсолютного, динамічного та евідинамічного), кілька рахункових теорій (одного, двох, трьох, чотирьох рядів рахунків); економічні, юридичні, правові теорії; логічна, господарська, мінова, математична, механістична, просторова, матеріалістич-

⁵⁸ Легенчук С. Ф. Тенденции развития теории бухгалтерского учета в англоязычных странах / С. Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 8 (140). – С. 53–63.

⁵⁹ Там само.

⁶⁰ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / A. Riahi-Belkaoui [5th edition]. – N. Y., 2004. – P. 112.

⁶¹ Там само.

⁶² Kam V. Accounting theory / V. Kam. – [2nd edition]. – N. Y., 1990. – P. 489.

⁶³ Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / R. Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 42.

на, персоналістична, макроекономічна, мікроекономічна, податкова, філософська, етична, біхевіористична (поведінкова), органічна, соціально-корпоративна, представницька, позитивна, формальна, структурна, схоластичні, конвертованої та стабілізованої бухгалтерії, аналітичні та синтетичні, метафізичні.

Отже, теорій обліку в індустріальному суспільстві існувало багато, що визначає необхідність їхньої класифікації. Н. Малюга в дисертаційній роботі систематизувала існуючі облікові теорії за різними критеріями і виявила такі світоглядні підходи до пояснення обліку в його розвитку:

- *персоналістичний* – юридичні теорії;
- *матеріалістичний* – економічні теорії;
- *механістичний* – статична і динамічна теорії;
- *просторовий* – введення в систему обліку поняття часу і простору;
- *психологічний* – поведінкові теорії⁶⁴.

Однак слід зазначити, що всі ці теорії не мали впливу на структуру практики та науку (за незначними фрагментами). Теорія – це певна сукупність принципів, методології, методів, правил оперування фактами реальної дійсності, а факти є основою будь-якого вчення. Коли подається набір теорій, то ні інтерпретація фактів, ні хід мислення не можуть бути достатньою умовою для класифікації теорій. Чи є сенс у межах нашого дослідження класифікувати названі теорії, шукаючи критерії для класифікації? Вони в своїй основі мають один метод – подвійний запис – і відрізняються лише техніками реалізації цього методу.

В індустріальному суспільстві активними були наукові дискусії типу «Чи є бухгалтерський облік наукою?». Відповідь на це запитання риторична, адже наука не може існувати без розвинутої, відповідної часу теорії. Через консерватизм бухгалтерів теорія обліку залишалася не-

⁶⁴ Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи [Текст] : дис. ... д-ра екон. Наук : 08.06.04 / Н. М. Малюга ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2006. – 539 с.

змінною протягом століть, тому питання про науковість дисципліни «Бухгалтерський облік» постає і сьогодні, особливо у працях дослідників суміжних економічних наук.

На початку ХХ ст. Г. Хетфілд (1928 р.) писав: «...за останні 400 років природничі науки зробили гігантські успіхи, а бухгалтерія майже не зрушила з місця. Бухгалтерії потрібно формулювання правильної теорії, яка зможе викристалізуватися в ясній термінології»⁶⁵. Аналізуючи наукові досягнення облікової науки, К. Грунеберг⁶⁶ зробив висновок, що бухгалтери не мають права бути віднесені до науковців. Очевидно, що наука про облік вимагає вищого рівня теоретизації та розмежування понять практичної діяльності й теоретичних узагальнень.

У 2004 р. А. Ріаї-Белькаої стверджував, що облік є повноцінною наукою і відноситься до соціальних наук⁶⁷. С. Легенчук також висуває гіпотезу, що «...бухгалтерський облік є соціальним явищем, який враховує етичні сторони людського буття та вивчає відносини, що виникають у суспільстві»⁶⁸. Єдине, що потребує уточнення у цьому визначенні, це те, що облікова наука вивчає економічні відносини в суспільстві, а не усі існуючі відносини.

Л. Чижевська розглядає бухгалтерський облік як науку з теоретичної, практичної та методологічної позицій, а М. Петрук подає таке визначення: «Бухгалтерський облік як наука – це система, що відображає у свідомості суб'єкта (дослідника, спостерігача) властивості об'єктів та їхніх відношень у вирішенні завдань дослідження, пізнання»⁶⁹.

⁶⁵ Гэтфельд Г. Р. Чего недостает бухгалтерии / Г. Р. Гэтфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 2. – С. 179–181.

⁶⁶ Gruneberg C. Is Accountancy a Field of Science? / Curt Gruneberg // The Accounting Review. – 1950. – Vol. 25, № 2. – P. 161–162.

⁶⁷ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / A. Riahi-Belkaoui. – [5th edition]. – N. Y., 2004. – P. 322.

⁶⁸ Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 18.

⁶⁹ Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / О. М. Петрук ; Житомирський держ. технологічний ун-т. – Житомир, 2006. – 406 с.

Незважаючи на передумови для теоретичних досліджень обліку (запити менеджменту, необхідність розширення обсягу інформації, засоби обробки даних), бухгалтерський облік як наука перебуває на примітивному рівні. «Єдина загальна теорія обліку є тільки бажаною», – зазначають Є. Хендріксен та М. ван Бреда⁷⁰. В. Палій стверджує, що «...теорія бухгалтерського обліку пояснює його техніку, суть і зміст бухгалтерії в ній майже не розглядається... Мета обліку не є однозначною»⁷¹.

Світова економічна наука обтяжена інерційністю мислення, традиційністю підходів до оцінювання ситуації. Всі звикли розглядати графіки і таблиці з показниками, тоді як потрібно заглянути в людську свідомість⁷². Основи обліку технічно не є складними. Все ускладнено на рівні правил, норм і стандартів та умовностей, які 500 років нашаровувалися на основний базис науки, незважаючи на реальність, яка насправді складна і комплексна, пронизана безліччю зв'язків і залежностей.

Чи бухгалтери задумувалися над цим? Чи бухгалтерія відображала економічну реальність? Швидше, що ні. Бухгалтери, використовуючи подвійний запис Л. Пачолі, гордяться тим, що без них не може бути господарської діяльності, що облік – це основа економіки. Не бачачи змін у суспільно-економічному розвитку, вони ускладнюють давно сформовані штампи замість того, щоб зрозуміти, що зміст науки в тому, щоб знаходити нові неординарні шляхи вирішення невирішених за традиційними підходами проблем, оскільки неможливо досягти неординарної мети ординарними методами.

Відповіді на запитання – «Облік – наука соціальна чи емпірична?», «Яким законам підпорядковується наука про

⁷⁰ Хендріксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – С. 24.

⁷¹ Палій В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палій // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45–48.

⁷² Кендюхов А. А что возможно будет в будущем... / А. Кендюхов // Южный берег. – 2011. – 8 сентября.

облік?», «Що є метою обліку?» і «В чому полягає онтологічна суть обліку?» – донині не знайдені та є дискусійними.

Дотепер суть обліку не з'ясовано, фундаментальні основи не визначено, теорія обліку не відповідає вимогам часу. Логіка неспроможна справитися з менталітетом. Теорія обліку має бути стрункою і вивіреною, а якщо до основного теоретичного базового положення (в нашому разі подвійного запису) прилаштовувати різні надбудови і доповнення, це не забезпечить позитивного результату. Теоретичні пошуки в індустріальному суспільстві можна охарактеризувати відповідно до закону Мейєра: «Легко ускладнювати прості речі, значно складніше спрощувати складні».

Наука має розвиватися, і в цьому сенс її існування для суспільства, що не спиняється у своєму розвитку. Критична зміна світогляду визначила перед обліком потребу у створенні інформації соціального, екологічного, інноваційного характеру, а отже, потребувала розвитку теорія обліку, оскільки традиційна теорія виявилася неспроможною у цій сфері.

В індустріальному суспільстві після промислової революції облік стає важливим елементом управління, характеризується необхідністю обліку витрат і керується принципами неперервності, періодичності, нарахування тощо. Розвиваються теоретичні основи обліку розрахунків з урахуванням інфляції, довгострокової оренди, обліку пенсійних виплат, досліджуються критичні проблеми обліку для нових продуктів фінансової інженерії. Всі дослідження обліку в індустріальному суспільстві мають більше практичний характер. Теоретичні ж пошуки в обліку розвивалися від облікового натуралізму до облікового реалізму в напрямку соціологічного, економічного, біхевіористичного, психологічного, інформаційного та інших підходів до конструювання облікової системи.

В науковій літературі з'являються розробки у сфері соціального й екологічного обліку, обліку людських ресурсів, обліку інтелектуального капіталу, що активізувало нор-

мативні дослідження і розвиток. Якщо раніше проблеми плану рахунків були в центрі уваги науковців, то в кінці ХХ ст. акцент зміщується на отримання інформації для управління бізнесом, облік стає частиною інформаційної системи підприємства, зростає роль етики облікових працівників і професійних організацій в економічних відносинах між обліковим персоналом і менеджментом.

Однак облік в Україні розвивається за індустріальним типом переважно для задоволення фіскально-статистичних потреб держави, тоді як теоретичні проблеми залишаються поза увагою дослідників.

1.3. Постіндустріальне суспільство в межах формаційної, цивілізаційної та постмодерністської методології

Починаючи з другої половини ХХ ст., суспільні зміни під впливом науково-технічних досягнень стали об'єктом значної уваги з боку представників різних суспільних наук. Результатом цього відбулося формування новітніх теоретичних концепцій як систем наукового відображення сучасних соціально-економічних та політичних реалій.

На початку ХХ ст. І. Шумпетер та М. Туган-Барановський доводили визначальну роль розвитку виробництва та технологій у трансформації суспільства. В 1936 р. Ж. Фрідман заявив про другу промислову революцію, а в 1949 р. Н. Віннер – про настання епохи автоматизації й кібернетизації. З того часу з'являються технологічні теорії розвитку (теорія індустріального суспільства Р. Арона (Франція), теорія технологічного розриву Ж. Серван-Шрейбера (Франція) та інші), а проблематика концепцій технологічного детермінізму зводиться до соціально-психологічних питань (Е. Тофлер, Ч. Рейч (США)).

Майже століття вчені світу і різних галузей наук оперують поняттям «постіндустріальне суспільство». Однак

для вітчизняної облікової науки це поняття не те, що нове, а подекуди навіть невідоме, яке викликає гостре несприйняття і відкидається обліковцями, оскільки ці проблеми їх не стосуються. У науковій спільноті обліковців є свої нагальні проблеми – імплементація МСФО та покращення фінансового обліку, що було актуальним в індустріальну епоху. Паровий двигун і відповідно побудова залізниць стали передвісником індустріального суспільства, аналогічно до цього ЕОМ та Інтернет є вісниками постіндустріального суспільства.

В постіндустріальному суспільстві, яке формується в багатьох розвинутих країнах та стане неминучою реальністю для України, ускладнюються філософія та умови ведення бізнесу. Наприкінці ХІХ ст. – у середині ХХ ст. у науці відбувалася третя революція, пов'язана з розвитком знань про матерію і речовину, електромагнітне поле та електромагнітну картину світу, закон збереження і перетворення енергії, загальну теорію відносності, зв'язок між простором і часом тощо. Наукою доведено залежність отриманого знання від використаних дослідником методів, що розвиває у науковців нові методи мислення, звільнені від традиційних методологічних обмежень.

Існує два підходи до вивчення суспільного розвитку: формаційний та цивілізаційний. Як стверджує А. Чухно, «...формаційний підхід має історичний характер. Він уже відіграв свою роль», а «постіндустріальній стадії більшою мірою відповідає цивілізаційний підхід, що базується не на класових, а на загальнолюдських цінностях, не на формах власності, а на технологічній організації суспільства і технологічних способах виробництва»⁷³.

В. Рибалкін розглядає цивілізаційний і формаційний підходи до аналізу постіндустріального суспільства, наголошуючи, що формаційний підхід як методологічний інструмент сходження від абстрактного до конкретного в

⁷³ Чухно А. А. Діалектична філософія і методи економічної теорії / А. А. Чухно // Економічна теорія. – 2006. – № 4. – С. 7–8.

пізнанні будь-якого історично особливого суспільства має функцію структуризації масиву матеріальної культури і тому є адекватним до дослідження постіндустріальної економіки. На цій підставі формаційний підхід він розглядає як органічний компонент цивілізаційного підходу⁷⁴.

Формаційна теорія (К. Маркс) переживає кризу, натомість постіндустріальна теорія (Д. Белл) перебуває на підйомі та у полі зору дослідників усіх галузей знань. Ці обидві теорії мають право на існування. Вони конкурують, але не заперечують одна одну, а поступово замінюють одна іншу. Формаційний і цивілізаційний підходи взаємодіють, відображаючи різні аспекти суспільства. Саме тому основою авторського аналізу є обидві з цих концепцій у дослідженні проблем розвитку теорії обліку.

Генезис поняття «постіндустріальне суспільство» простежується в науковій літературі соціологів, філософів і методологів науки. Теорія постіндустріального суспільства фундаментально обґрунтовує сучасні суспільні трансформації та об'єднує концепції інформаційного суспільства, суспільства мережових структур, суспільства знань, інформаційного суспільства тощо. Загальнометодологічною основою концепції «постіндустріального суспільства» є (як і концепції «індустріального суспільства») еволюційний підхід до історичного розвитку і принцип технологічного детермінізму⁷⁵.

На початку ХХ ст. у світі були сформовані методологічні основи становлення нового суспільного устрою. Вчені-соціологи та футурологи зрозуміли, що світ відходить від теорії традиційного індустріалізму. В 40-х рр. ХХ ст. у США розвивалися основні ідеї концепції технологічного детермінізму. П. Друкер представляв їх у формі «постіндустріального суспільства» у вигляді концепції «автомати-

⁷⁴ Рибалкін В. О. До методології формування теорії економіки знань у концепції постіндустріального суспільства [Електронний ресурс] / В. О. Рибалкін // Економічна теорія. – 2016. – № 1. – С. 26–38. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecte_2016_1_4.

⁷⁵ Концепція постіндустріального суспільства [Заголовок з екрану] / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org>.

зованої економіки». Ці ідеї в 1950-ті рр. поділяли Дж. Ді-болд (США) і П. Ейнціг (Великобританія), Дж. Гелбрейт (США) та ін.

У 1960-ті рр. у США У. Ростоу представив теорію стадій економічного зростання, Р. Тіболд – теорію «потрійної революції», Дж. Гелбрейт – концепцію «нового індустріального суспільства». На основі цих теоретичних розробок Д. Белл сформував сучасну теорію «постіндустріального суспільства».

Відомі праці К. Кларка «Економіка в 1960 році» та Ж. Фурастьє «Велика надія ХХ століття» містили основні принципи постіндустріалізму. До прихильників теорії постіндустріального розвитку приєдналися Д. Белл, О. Тоффлер, Й. Масуда, К. Кояма, Г. Кубічек, В. Штайнмюллер, В. Іноземцев, З. Бауман, З. Бжезинський, У. Бек, Д. Белл, Ж. Бодріяр, І. Бойченко, П. Бурд'є, І. Валерстайн, Ю. Габермас, С. Гантінгтон, Ф. Гваттарі, Дж. Гелбрайт, Е. Гіденс, Ж. Дельоза, П. Друкер, Ш. Ейзенштадт, А. Етціоні, Р. Інгларт, М. Кастельс, П. Козловські, Е. Кочетова, Дж. Нейсбіт, О. Неклеси, А. Турен, Ф. Фукуяма, В. Хмелько, О. Шморгун, Ю. Яковець, Т. Ящук та інші вчені, праці яких потребують окремого ґрунтовного дослідження.

Феномен постіндустріальної цивілізації відображався у щораз нових змістовних визначеннях: від найпростіших, що представлені в працях Р. Арона, Дж. Гелбрайта, В. Ростоу, З. Бжезинського, до синтетичних понять постіндустріального суспільства Д. Бела, А. Турена, О. Тоффлера.

Як свідчать розробки Ж. Бодріяра, Е. Гіденса, П. Друкера, Р. Інгларта, В. Іноземцева, М. Кастельса та інших науковців, найбільш адекватною методологічною основою для дослідження сучасних соціальних процесів є поняття посттехнічної цивілізації. Разом з тим, поряд із терміном «постіндустріальне суспільство» («postindustrial society») в науковій літературі поширювалися інші терміни та дефініції.

Більшість із запропонованих визначень має префікс «пост», що означає початок кінця певного історичного та світоглядного періоду, дає розуміння основних ознак зародження нової економіки у зв'язку з посиленням ролі інтелекту як рушійної сили удосконалення технологій на основі інформації. Багатоманіття підходів до визначення ознак нового суспільства зрозуміле, оскільки кожен дослідник описує певні трансформації зі своєї суб'єктивної точки зору. Проте всі вони мали за мету формування нової системи теоретичного знання, що адекватно відтворює дійсність.

Традиційне, сучасне, постсучасне суспільство – це періоди розвитку суспільства, за В. Федотовою⁷⁶. При цьому поняття доінформаційного, доіндустріального, докапіталістичного, доекономічного є частиною традиційних суспільств, а сучасне суспільство – це передінформаційне, індустріальне, капіталістичне тощо. Відповідно майбутнє суспільство буде інформаційним, постіндустріальним, посткапіталістичним. Таким чином, авторка синтезувала існуючі підходи до періодизації суспільства та узагальнила їх.

Т. Кадзума підійшов до проблем розвитку суспільства з деталізацією таких стадій:

- суспільство механізації (1876 р. – промислові революції, пов'язані з розвитком технологій);
- суспільство автоматизації (1945 р. – революція, пов'язана з автоматизацією);
- суспільство кібернетики (1974 р. – революція, пов'язана з кібернетикою);
- суспільство оптимізації (2005 р. – революція, пов'язана з біонікою);
- автономне суспільство (2025 р. – революція, пов'язана з психонетикою);

⁷⁶ Федотова В. Г. Трансформации в современной цивилизации: постиндустриальное и постэкономическое общество (материалы «круглого стола») / В. Г. Федотова // Вопросы философии. – № 1. 2000. – С. 3–32.

– природне суспільство (2033 р. – революція, пов’язана з метасихонетикою)⁷⁷.

М. Пушкар вказує на доцільність використання методології розвитку суспільства Т. Кадзума як основи для створення обліку майбутнього⁷⁸. В. Меліхов виділяє чотири стадії розвитку постіндустріального суспільства (Табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Стадії розвитку постіндустріального суспільства⁷⁹

№ з/п	Стадія трансформації суспільства	Основні ознаки
1	Економіка послуг	Панування сфери послуг
2	Інформаційна економіка	Інформація. Інформаційна діяльність
3	Економіка знань	Знання. Інтелектуальна діяльність, інтелектуальна праця
4	Інноваційно-креативна економіка	Інноваційні продукти та виробництво. Продукування знань. Інноваційно-креативна діяльність, венчурний капітал

Всі стадії розвитку, не маючи чітких меж між собою, послідовно розвиваються і формують постіндустріальне суспільство (рис. 1.1).

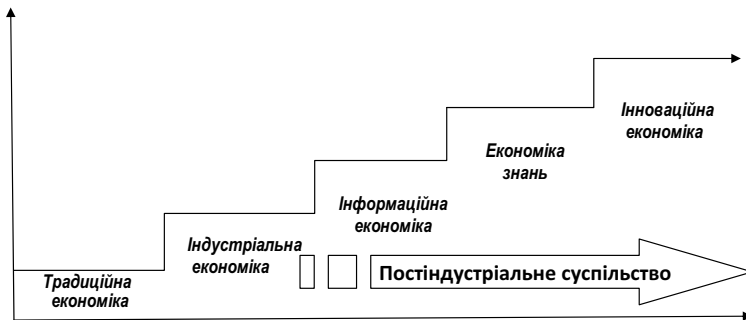


Рис. 1.1. Розвиток економічних відносин у постіндустріальному суспільстві

⁷⁷ Кадзума Т. Вечный дух предпринимательства / Кадзума Татеиси // Практическая философия бизнесмена. – М. : Прогресс, 1990. – 222 с.

⁷⁸ Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М. С. Пушкар ; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – С. 95–97.

⁷⁹ Меліхов В. Ю. Формирование экономики постиндустриального типа в России: трансформация отношений собственности в высшей школе: автореф. дис. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук / В. Ю. Мелихов. – Тамбов 2009. – 50 с.

Концепція інформаційної економіки заснована такими вченими, як М. Кастельс, Й. Масуда, Ф. Уебстер, М. Порат, Дж. Стіглер, Т. Умесао, на основі особливої цінності інформації як ресурсу.

Концепція глобального мережевого суспільства, створена Б. Гейтсом, Г. Мінсом, Д. Тапскоттом, Е. Тоффлером, Д. Шнайдером, досліджує процес виникнення нових економічних форм навколо глобальних мережевих структур капіталу, управління та інформації, які поєднані у взаємопов'язаний комплекс інформаційних технологій.

Філософи користуються поняттям «постмодерн», яке є найбільш загальним і охоплює всі сфери та підсистеми суспільства.

Теорія постіндустріального суспільства – це соціологічна доктрина що виражає постмодерністське світобачення, дає розуміння науково-технічної основи постмодерної культури. Проаналізувавши праці Ж. Бодріяра та П. Бурдьє, можна стверджувати, що концепції постіндустріалізму і постмодерну не заперечують одна одну, оскільки постіндустріалізм реалізується у сфері розвитку суспільства та економіки, а постмодернізм – у сфері культури.

Плюралізм, децентрація (доступ до інформації зміщує вектор прийняття рішень з топ-рівня вниз), а також невідзначеність, фрагментарність, мінливість та координація (успішне функціонування і розвиток всіх частин цілого), є основними категоріями постмодернізму. Спосіб мислення постмодерної людини відходить від загальнозначимих і постійно відновлюваних схем мислення, віддаючи перевагу швидким, нестандартним і креативним думкам.

Поняття «посткапіталістичне суспільство» характеризує цивілізаційний злам і пояснює основні його передумови, такі як глобалізація та інформаційна революція.

Здійснивши аналіз наведених критеріїв формування нового суспільства, можна зробити висновок, що всі вони з незначними особливостями характеризують одне і те саме явище – трансформацію індустріальної епохи в нову

– постіндустріальну. В кожній сфері знань наголошується на важливості чи первинності певних ознак, наприклад, у філософії виокремлюють культурні ознаки, а представники технократичної теорії акцентують на технології, як основному факторі розвитку. Це зумовлює надання переваг тим чи іншим сферам матеріальної та духовної складових розвитку людства. Основою наведених періодизацій розвитку суспільства є одні й ті самі передумови, хоча сутність понять «постекономічне» і «посткапіталістичне» суспільства має ідеологічне забарвлення, що неприпустимо для об'єктивних досліджень.

Багатоманіття назв для одного об'єкта дослідження свідчить про наукову об'єктивність, методологічний спосіб мислення авторів та розуміння ними неминучості змін, необхідності їхнього осмислення. В усіх спробах аналізу та прогнозу розвитку суспільства дослідники прагнули адекватно описати суспільно-економічну формацію, яку «...в хаосі трансформації суспільства, спроб його переосмислення надзвичайно важко виділити. ... Основи цього суспільства існують і пройшли апробацію в жорсткому поєдинку з індустріальною парадигмою, а головне – в зіставленні запропонованих гіпотез і прогнозів із циклічною динамікою самого суспільства»⁸⁰.

Різноманіття назв насправді не є свідченням різних ознак, а вказує на відмінності лише в окремих аспектах, оскільки зміни у суспільстві мають об'єктивний характер. Спільними рисами для всіх підходів є людиноцентризм та перевага інформації, пізнання закономірностей циклічної динаміки в методології та синтез знань.

Різновидом теорії постіндустріалізму є «концепція інформаційного суспільства», основи якої заклали З. Бжезинський, Д. Белл, Е. Тоффлер. Розглядаючи суспільний розвиток як зміну стадій цивілізації, прихильники цієї теорії пов'язують його становлення з переважанням «четвер-

⁸⁰ Яковец Ю. В. Формирование постиндустриальной парадигмы: истоки и перспективы / Ю. В. Яковец // Вопросы философии. – 1997. – №1. – С. 3–17.

того» інформаційного сектору економіки, який наступив за сільським господарством, промисловістю та економікою послуг. Капітал і праця як основа індустріального суспільства поступаються місцем інформації та знанням у інформаційному суспільстві. Відповідно виникають нові інститути як в суспільному житті, так і в економіці, з'являються нові цінності, нові відносини, новий спосіб мислення. Погляди на капітал і його роль у діяльності підприємства в його класичному розумінні змінюються. Інформація стає одним з факторів виробництва поряд з капіталом, працею, землею, підприємницькими здібностями. В постіндустріальному суспільстві основним ресурсом господарської діяльності стають люди, які є носіями, користувачами та продуцентами інтелектуальних ресурсів та інформації, а не трудові ресурси (рис. 1.2).

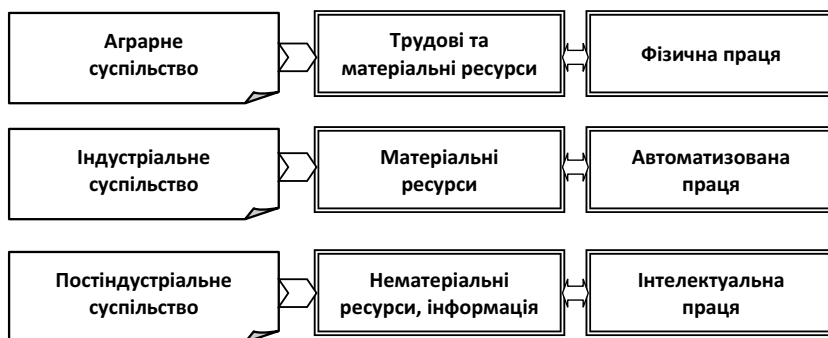


Рис. 1.2. Фактори виробництва в різних цивілізаційних епохах

У дослідженні надалі використовуватимемо термін «постіндустріальне суспільство», оскільки трьохстадійна концепція розвитку суспільства (доіндустріальне, індустріальне, постіндустріальне) логічно пояснює трансформаційні зміни в економічній діяльності та найкраще пов'язується з історією формування обліку. Інші назви нового суспільства в науковому обігу мають частковий і

дещо метафоричний характер. Назва «постіндустріальне суспільство» узагальнює різні підходи і розвиває основні ідеї позитивізму та неоеволюціонізму, враховуючи важливість і темпи зростання невиробничої сфери економіки та виокремлюючи культурний, технологічний і соціальний аспекти розвитку суспільства.

Окремі дослідники вважають, що «постіндустріальне суспільство» та «інформаційне суспільство» – це дві послідовно різні стадії розвитку суспільства. Однак це не зовсім так. «Постіндустріальне» суспільство є синонімом «інформаційного», оскільки основний вид діяльності у сучасному суспільстві – інформаційна. Проте «інформаційне», означає використання чи панування інформаційної діяльності, а «постіндустріальне» – це значно ширше поняття, яке охоплює не лише економічну складову та процеси інформатизації, а й зміну світоглядних установок, підходів до наукового пізнання, перегляд орієнтирів, узагальнення всіх соціокультурних змін і процесів життя сучасного суспільства тощо.

Зміни у суспільно-економічному устрої мають вплив на функціонування економічних систем різного масштабу. Економіка не може абстрагуватися від швидкого розвитку технологій та уникнути їхнього впливу на суспільний розвиток і господарську діяльність, а тому потрібно адаптуватися до того, що виробництво переходить у мало-серійний та одиничний випуск продукції. Цим пояснюється те, що принципи стандартизації відіграють другорядну роль, а проголошуються принципи різноманіття, в тому числі різноманіття інформації. В умовах постіндустріального суспільства бізнес має бути гнучким та адаптивним, задовольняти різні потреби споживачів, розвивати нові професійні навички, впроваджувати нові цінності. Технологічний детермінізм приводить до зміни ролі людської праці та пропагує перехід від механістичного до соціально-психологічного оцінювання людини як учасника економічного життя.

Термін «постіндустріальне суспільство» вперше використаний А. Кумарасвами, фахівцем з індійської та буддійської культури, а в науковий обіг його ввів А. Пенті у праці «Постіндустріалізм» у 1922 р. як «...стан суспільства, яке постане після розвалу індустріалізму»⁸¹. Американський соціолог Д. Рісмен у праці «Дозвілля і робота в постіндустріальному суспільстві» теж використав цей термін у 1958 р.⁸²

Проте сучасне розуміння цього терміна розкриває наукова теорія Д. Белла, який у 1970 р. на VII Міжнародному соціологічному конгресі проголосив свою концепцію «постіндустріального суспільства»⁸³. Основними характеристиками цієї концепції є: зростання ролі творчої інтелектуальної праці; розвиток наукового знання та інформації; підвищення значення засобів комунікації; перевага сфери послуг, науки, освіти над промисловістю і сільським господарством (але не через неважливість останніх, а за рахунок зменшення частки матеріальних витрат і людської праці в цих галузях та передачі її машинам і механізмам).

Постіндустріальне суспільство означає перехід на якісно новий щабель розвитку людства, що має ознаки революції. Д. Белл, зокрема, пов'язує цей якісний стрибок у розвитку з прогресивними змінами в організації й обробці інформації та знань і з визначальною роллю комп'ютера в цьому процесі, що є символом технологічної революції ХХ ст.

Основний ресурс постіндустріального суспільства – інформація і знання, що є важливим для модернізації облікової науки і практики. Інформація має таку властивість, як невичерпність і необмеженість поширення, а отже, за сучасних технічних можливостей доступна кожному члену суспільства. Всі члени суспільства можуть

⁸¹ Penty A. Post-industrialism / A. Penty. – London, 1922. – P. 14.

⁸² Riesman D. Leisure and Work in Post-Industrial Society / D. Riesman // Mass Leisure / eds. E. Larrabee, R. Meyersohn. – Glencoe (111), 1958. – P. 363–385.

⁸³ Bell D. The coming of post-industrial society: A venture of social forecasting / D. Bell – N. Y. : Basic Books, 1973. – 507 p.

використовувати інформацію залежно від свого рівня освіти, що приведе до формування і панування класу інтелектуалів. Людина сама вільно вибирає своє становище в суспільстві, за умови вільного доступу до інформації (наявність технічних засобів і засобів зв'язку). Інформація, яка може бути об'єктом обміну та інтелектуальною власністю, стає виробничим ресурсом та об'єктом купівлі-продажу.

Теорія постіндустріального суспільства підтверджена емпірично, де процес інформатизації корелює з високорозвинутими економіками і визначає роль теоретичного знання, свідчить про ефективність створення нових інтелектуальних технологій, дає перевагу не трудовій теорії вартості, а теорії вартості, заснованій на знанні.

А. Румянцев трактує постіндустріальне суспільство як форму суспільного устрою, яка хронологічно наступає (або має наступити за законом суспільного розвитку, відповідно до якого кожна із суспільних формацій змінюється більш прогресивною) після періоду класичного, промислового капіталізму⁸⁴. Цим визначенням автор протиставляє постіндустріальне суспільство індустріальному і підпорядковує їхні хронології. Однак, як відомо, все, що слідує після чогось, не обов'язково відбувається через те. З цього визначення випливає, що пострадянські країни, які не побудували класичного промислового капіталізму, не зможуть вступити в постіндустріальну стадію розвитку. Вважаємо таку тезу помилковою, ґрунтуючись на тому, що історія не раз вказувала на хибність чітких причинно-наслідкових зв'язків.

Такий лінійний підхід⁸⁵ ґрунтується на ідеях класичної науки, де все пов'язане причинно-наслідковими зв'язками лінійного характеру, а наслідок, якщо не тотожний до при-

⁸⁴ Румянцев А. Г. Современное государство и вызовы постиндустриального общества [Електронний ресурс] / А. Г. Румянцев. – Режим доступу : // <http://www.law.net.ru>.

⁸⁵ Мислення побудоване від причини до наслідку і дає однозначне відображення світу.

чини, то пропорційний щодо неї⁸⁶. За такого методологічного підходу весь процес розвитку можна прогнозувати чи конструювати необмежено як у майбутнє, так і в минуле, а це, очевидно, неможливо.

Ідеї постіндустріального розвитку не оминули також Європу. Французький соціолог А. Турен опублікував книгу «Постіндустріальне суспільство» (1969 р.)⁸⁷, де описує трансформацію виробництва зі сфери матеріальних благ у сферу символічних благ і виділяє новий суспільний клас – «технократи». Це ті, хто володіє знаннями і контролює інформацію, а фактором соціального поділу стає власність на інформацію, а не на матеріальні речі. А. Турен визнає нові економічні відносини на управлінському рівні та у виробничому процесі, що реалізуються через нововведення і здатність використовувати складні системи інформації та комунікації.

Відомою є концепція О. Тоффлера про хвильовий тип розвитку суспільства, економіка якого заснована на сфері послуг, де домінують класи професіоналів і теоретичні знання⁸⁸. О. Тоффлер пропонує свою назву постіндустріального суспільства – «третя хвиля». «Першу хвилю» і «другу хвилю» він зіставляє з аграрним та індустріальним суспільствами⁸⁹, досліджуючи соціальні зміни кризь приросту технологічної детермінованості. Саме технології є для науковця фактором та основним показником структурних змін у суспільстві. Якщо для Д. Белла становлення інформаційного суспільства – це процес планомірної еволюції, то для О. Тоффлера основним моментом є криза цивілізації. Головним фактором змін він вважає знання, які «...зазвичай можна використовувати так, щоб інші

⁸⁶ Башляр Г. Рациональный детерминизм и технический детерминизм / Г. Башляр // Философия и социология науки и техники : ежегодник. 1988–1989. – М., Н., 1989. – С. 230–253.

⁸⁷ Touraine A. La Société post-industrielle / Alain Touraine. – Paris, 1969. – 315 p.

⁸⁸ Тоффлер Э. Шок будущего / Э. Тоффлер ; пер. с англ. Е. Г. Руднева [и др.] – М. : АСТ, 2002. – С. 31.

⁸⁹ Тоффлер О. Новая постиндустриальная волна на Западе : антология / О. Тоффлер ; под редакцией В. А. Иноземцева. – М. : Academia, 1999. – С. 299.

люди були змушені діяти бажаним для вас способом, а не у власних інтересах. Знання дають владу найвищого рангу»⁹⁰.

Ф. Фукуяма вважає, що для постіндустріального суспільства характерним є перехід від формальних інститутів (закон, договір) і раціональних форм прийняття рішень до рішень, що ґрунтуються на традиціях і принципах взаємності, моральних зобов'язань, довіри, суспільного договору, а також зростання впливу науки і спеціалізації інтелектуальної праці⁹¹.

Основними рисами постіндустріального суспільства, на яких акцентували усі дослідники, є зростання ролі інформації та знання у виробничому процесі, переважання нематеріальної мотивації, підвищення частки інтелектуальної, креативної та творчої праці. Ці фактори є особливо важливими для облікової науки, яка змушена адаптувати свої теоретичні основи до цих змін. В обліковій науці існує проблема адаптації до нових технологічних укладів, оскільки світ стрімко змінюється. Четвертий технологічний уклад, який переважав у кінці ХХ ст. став традиційним, а пануючим – п'ятий технологічний уклад з інформаційними технологіями.

Технологічні парадигми ведуть до трансформації та глибшого розуміння економічних, інформаційних, управлінських, суспільних процесів, приводять до глибоких структурних змін у розвитку цивілізації ХХІ ст. Техніко-економічна та управлінська парадигми замінюються на інформаційно-технологічну парадигму розвитку суспільства й економіки. Йдеться про «пост-людський» або штучний інтелект та «багатовимірність мисленнєвого досвіду», ідеї неявного знання (*tacit knowledge*) і набуття знань через діяльність (М. Полані).

⁹⁰ Тоффлер Э. Метамарфозы власти / Э. Тоффлер ; пер. с англ. В. В. Белокосков [и др.]. – М. : АСТ, 2003. – С. 37.

⁹¹ Фукуяма Ф. Великий разрыв / Ф. Фукуяма ; пер. с англ. под общ. ред. А. В. Александровой. – М. : ООО «Изд-во АСТ», 2003. – 480 с.

Так, в умовах стрімкої зміни технологічних укладів змінюється інституційне середовище, виникають позитивні та негативні екстерналії, так звані зовнішні ефекти на різних рівнях господарювання, які мають як позитивні результати, так і негативні наслідки. В. Віндж, Дж. Фон Нейман, Р. Мур, Р. Курцвейл та інші науковці досліджують феномен технологічної сингулярності. Розвиток технологій прямує до «точки сингулярності», за нею прогнозування основних показників прогресу є неможливим (Дж. Фон Нейман).

В. Віндж⁹² стверджує, що технологічна сингулярність може настати з 2030 р., Р. Курцвейл прогнозує, що з 2045 р., а С. Армстронг та К. Сотала на основі експертних оцінок визначають 2040 р.⁹³. Жодна з цих дат не є віддаленою від сучасності, що змушує вчених змінювати свої дослідження та інтенсифікувати їх.

Важливими в постіндустріальному суспільстві стають відносини суспільства і природи, визнання гармонічного розвитку людини найвищою цінністю, екологічно безпечне існування людства та соціальна справедливість. Сучасне середовище існування людства характеризується підвищеним ризиком і невизначеністю, яку може знизити лише достатній обсяг інформації, тому стають актуальними проблеми теорії обліку, який має генерувати інформацію для бізнесу крізь призму постнекласичної науки відповідно до теорій самоорганізації (синергетики) та систем (кібернетики).

Слід зауважити, що індустріальна парадигма не вичерпала себе в більшості країн (у тому числі в Україні), де поширені ручна і малокваліфікована праця, індустріальні цінності та традиційний уклад (традиції, звичаї, норми поведінки), який характеризується статичністю суспільства («моя хата скраю...»). Проте статистичні дані підтверджують, що постіндустріальна економіка поширюється світом:

⁹² Віндж В. Технологическая сингулярность / В. Виндж // Компьютерра. – 2004. – 1 сентября.

⁹³ Armstrong S. How We're Predicting/ Stuart Armstrong, Kaj Sotola // Beyond Artificial Intelligence. Springer International Publishing. – 2015. – № 1. – P. 11–29.

витрати на освіту, науку, інновації в США, Швеції, Південній Кореї та Фінляндії в 2015 р. становили 5,2–6,5% ВВП⁹⁴.

Однак необхідною умовою ефективного відтворення в інноваційній економіці як стадії еволюції постіндустріального суспільства є наявність не лише інформації, а й знань. Між цими двома поняттями існує діалектичний взаємозв'язок: з одного боку, інформація є джерелом, способом вираження і передачі знань, а з іншого – містить знання в собі⁹⁵.

Вплив інформації на рівень ефективності виробництва підтверджують рейтинги країн за рівнем зведеного індексу економіки знань (табл. 1.2), де на найвищих позиціях перебувають країни з високорозвинутою економікою.

Таблиця 1.2

Рейтинг країн за рівнем індексу економіки знань у 2000–2016 рр.⁹⁶

Рейтинг	Країна	Значення індексу економіки знань
1	Фінляндія	9,62
2	Швеція	9,54
3	Норвегія	9,36
4	Канада	9,32
5	Данія	9,23
6	Австралія	8,99
7	Великобританія	8,94
8	Швейцарія	8,92
9	Ісландія	8,92
10	США	8,91
11	Німеччина	8,85
12	Нідерланди	8,71
17	Японія	8,35
21	Франція	8,13
57	Україна	5,98
73	Філіппіни	3,12

⁹⁴ Офіційний сайт Світового банку. Data & Research. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://econ.worldbank.org/>.

⁹⁵ Мелихов В. Ю. Экономика знаний и новая архитектура российской высшей школы / В. Ю. Мелихов // Креативная экономика. – 2009. – № 6. – С. 78–82.

⁹⁶ За даними Світового банку / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://data.worldbank.org/indicator>.

Донині велика частина дослідників пов'язує становлення інформаційного суспільства не стільки з технологічним розвитком і кількістю використовуваної інформації, скільки з її новою якістю і новими характеристиками (М. Кастельс, Ж. Бодріяр, Т. Шіллер, Ю. Хабермас, Е. Гідденс, Ф. Уебстер, М. Делягін та ін.). Аналіз останніх досліджень закономірностей інформаційного суспільства свідчить про прогресивні зрушення в мисленні науковців, позиції яких сходяться на тому, що інформаційно-комунікаційний прогрес технологій кардинально перетворює суспільство в напрямі адекватних уявлень і глибшого розуміння природи і властивостей інформації. В цьому разі концепція інформаційного суспільства перетворюється на концепцію суспільства знань, в якому на перший план виходить цінність інформації як економічного й інтелектуального ресурсу.

Однак вітчизняні вчені вважають феномени постіндустріального суспільства та економіки знань не реальною, а швидше уявною концепцією, певною ідеологією, мисленневою моделлю, яка не має впливу на реальний стан речей. Так, огляд тенденцій у світовій економіці Світовим банком підтверджує, що не існує суспільства, яке повністю відповідає поняттю інформаційного. Є суспільства, які наближаються до інформаційних, створюючи технотронну культуру, інформатизуючи всі сторони життя і економіки, сприймаючи інформацію як субстанцію поряд з матерією та енергією, яка визначає всі сторони суспільного і навіть особистого життя. Філософія культури такого суспільства є ідеальним простором (простір, який прямує до ідеалу), основа якого – оновлений неогуманізм, постгуманізм, постмодернізм, інвайронменталізм (екофілософія), холізм та інші теретичні конструкти нової формації.

Необхідність прогнозування розвитку суспільства закономірно формує футурологічні концепції науковців. Так, Г. Кан, екстраполюючи кількісні тренди економіки і суспільства, передбачає різучі зміни світу (зокрема, розвиток екологічної економіки).

В. Іноземцев у концепції постеконімічного устрою об'єднує ідеї постіндустріалізму та інформаційного суспільства, передбачає появу економіки, яка ґрунтується на знаннях та інформації.

Е. Тофлер висунув ідею про формування надіндустріальної цивілізації (третя хвиля), в якій економічна детермінація діяльності людей змінюється на соціальну, дозволяючи працівникам мати доступ до альтернативної діяльності, творчості, креативності.

Аналогічно до того, як у період промислової революції машини багатократно посилили фізичні можливості людини, цифрова інформаційна революція розширює інформаційне поле і можливості людського мозку: змінюється мова, образ мислення, нові технології по-новому визначають базові онтологічні поняття. Як стверджує Е. Тофлер, «...нова цивілізація настільки революційна, що кидає виклик всім нашим вихідним постулатам. Старі способи мислення, старі формули, догми й ідеології вже не відповідають більше фактам»⁹⁷.

У світі відбувається становлення та розвиток нових технологічних укладів. Четвертий і п'ятий технологічні уклади, які базуються на інформаційних технологіях, є традиційними. Нові технологічні уклади пов'язують з нано- і біотехнологіями, NBIC-конвергенцією. Така швидка зміна технологічних укладів формує для економічних суб'єктів складне і нестабільне середовище. Це потребує від економічних агентів впровадження інновацій і креативного підходу до господарювання. Виникають нові форми і способи організації господарської діяльності та взаємодії між економічними агентами. З'являються нові моделі економічної поведінки, нові інноваційні потреби, якісно нові економічні інтереси, нові інститути (інститут інтелектуальної власності, інститут знаннємісткої економіки тощо), нові сектори економіки (інтелектуальний, інноваційний і т. ін.), нові форми організації бізнесу (віртуальна фірма, ТНК тощо).

⁹⁷ Тофлер Е. Третья хвиля / Елвін Тоффлер ; пер. Андрій Євса ; за ред. Віктора Шовкуна. – К. : Вид. дім «Всесвіт», 2000. – 480 с.

Особливий тип економічних відносин зумовлює появу корпорацій нового типу, діяльність яких базується на розумінні залежності від обміну інформацією та знаннями, впровадженні гнучких виробництв, трактуванні інформації як предмета своєї діяльності та основного ресурсу виробництва, високій мобільності капіталу (в тому числі людського), використанні електронних послуг та електронних розрахунків, криптовалюти та зростанні джерел формування капіталу. Бюрократичне управління змінюється на управління «адхократичними» групами, ієрархія структур спрощується для швидкої реакції на зміни та прийняття рішень. В економічній системі кількість транзакцій зростає в рази, масиви інформації для опрацювання та передачі також збільшуються в геометричній прогресії.

Робоча сила перетворюється в «інтелектуальний капітал», відповідно працівники стають малозамінними, адже кожен з них володіє певним унікальним набором знань (інформації у вигляді символів та способу мислення), є новатором, який поєднує знання і дії.

Постають безвідходні виробництва, де відходи стають сировиною для інших виробничих процесів або переробки. Суспільство потребує спостереження за природним середовищем, і в цьому процесі об'єднуються виробники і споживачі, здійснюючи взаємовплив один на одного, що поєднується поняттям «prosumer» («виробник і споживач в одному»).

«Людина знань» («knowledge workers», «knowledge executives», «knowledge professionals», «knowledge entrepreneurs») стає панівним класом у постіндустріальному суспільстві, знаючи, як використати знання для виробництва⁹⁸.

І в цих умовах розвитку та прогресу суспільства спостерігається методологічна криза в обліковій науці, в теорії якої немає цілісного осмислення феномена постіндустріальної цивілізації, яке, на нашу думку, набуває вигляду чітко визначеного повороту в парадигмі соціального до-

⁹⁸ Drucker P. F. The Post-Capitalist World / P. F. Drucker // The Public Interest. – 1992. – №109. – P. 94.

слідження, пов'язаного із загальною тенденцією еволюції від класичного імперативу необмеженого технічного зростання, що базувався на науково-технічній раціональності, до сучасного розуміння суспільства на нових засадах постнекласичної раціональності, а саме системності й нелінійності економічного буття.

1.4. Взаємозв'язок розвитку економічних формацій та облікової науки

Основними факторами розвитку обліку вчені вважають досягнення людства та формаційний суспільний розвиток (Я. Соколов, В. Палій, Р. Матгесіч, М. Медведєв, Б. Коллас, М. Пушкар, С. Легенчук) або індустріальну революцію та розвиток капіталізму і соціалізму (К. Родбертус-Ягцов, Н. Стеки, Н. Стасей, Дж. Едвардс, Л. Сей, Ф. Єзерський, А. Хаар, Ж. Шарара-Руссо, Дж. Чербоні, О. Галаган).

Відповідно до технологічного і технічного розвитку людства, змінювалися економічні структури і відносини та система обліку. Дослідження облікової науки та практики в періоди різних суспільних станів і технологічних укладів людства дає змогу виокремити три формаційних періоди розвитку обліку як науки:

- доіндустріальний (X тис. до н. е. – середина XVIII ст. н. е. – низький рівень економічного розвитку, переважне застосування живої (фізичної) праці передусім у сільському господарстві, де зайнято близько 85 % працездатного населення);
- індустріальний (остання третина XVIII – остання чверть XX ст. – технологічна революція та швидке зростання промисловості);
- постіндустріальний (остання чверть XX – початок XXI ст. – високий рівень економічного розвитку, широке застосування електроніки, робототехніки, біотехнологій, що дає змогу замінити живу фізичну працю в промисловості машинною, а основною

сферою діяльності стає так званий «третинний» сектор – сфера побутових, соціальних, фінансових послуг і обробка інформації, де зайнято більше 65% працездатного населення.

Основним критерієм визначення таких періодів розвитку обліку, які відповідають технологічним укладам суспільно-економічного життя людства, є уточнення ролі та значення обліку на кожному з етапів розвитку цивілізації чи суспільства (рис. 1.3).

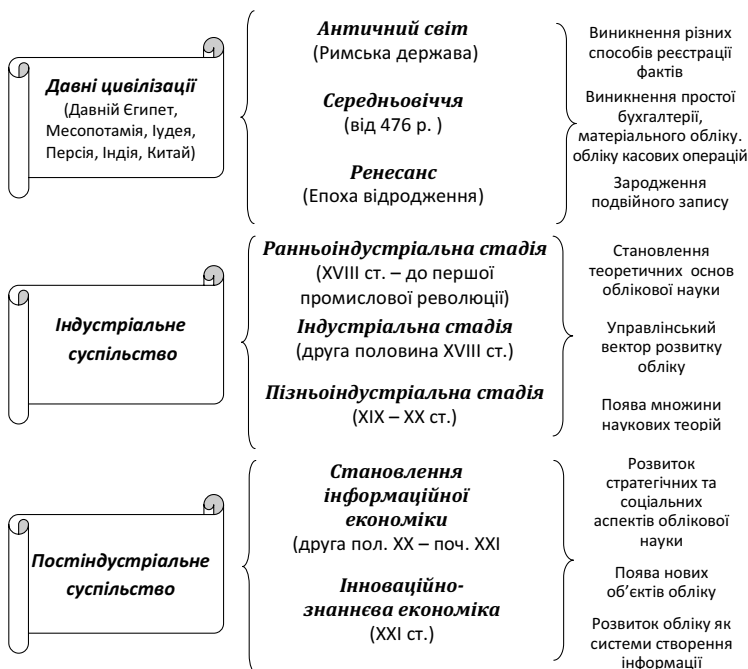


Рис. 1.3. Етапи розвитку облікової науки відповідно до розвитку суспільних формацій

Поява обліку як ознаки економічної діяльності всіх цивілізацій датується 4 тисячоліттям до нашої ери. Розвиток обліку як практичної діяльності зумовлений потребами життя: на основі накопиченої інформації перші рахівники робили прогнози щодо заготівлі запасів та їх наявності,

використання цих запасів у періоди міграцій на специфічних носіях інформації.

Як наука облік реалізувався в періоди розвитку своєї методології (рис. 1.4) та формування первинного теоретичного базису.

Кожне суспільство будувало необхідну і достатню систему обліку. Іноді це було не системою, а способом записів і обчислень. З розвитком суспільного ладу та економіки ставилися нові вимоги до обліку, що змушувало його розвиватися. Проте цей розвиток не завжди відповідав економічній реальності. Найбільше відставання від реальності спостерігаємо на початку ХХІ ст. М. Пушкар зазначає, що «...розвиток системи передбачає перебудову структури, а відповідно якісні та кількісні зміни»⁹⁹. Чи спостерігаємо такі зміни в сучасній обліковій системі?

Відповідь однозначна – ні. Проте теорія обліку нового типу, а відповідно і нові об'єкти обліку, нові категорії та поняття, проходять свій шлях від повного заперечення до повільного визнання. Відбувається формування єдиного обліково-інформаційного простору. Теорія обліку має відзеркалювати різноманіття облікового відображення економічних подій крізь призму соціальних, політичних та інших змін суспільстві.

Коли суспільні та економічні відносини мали примітивний характер (наприклад, у доісторичний давній період), то й облікова практика реалізувалася в примітивних або спрощених формах. У міру ускладнення господарської діяльності та суспільних відносин ускладнювалася, структурувалася і змістовно збагачувалася облікова методологія. Можна порівняти облікову науку та її розвиток з розвитком засобів праці – від палиці та кам'яної сокири до гнучких автоматизованих підприємств і суперсучасних електронної техніки та штучного інтелекту.

⁹⁹ Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М. С. Пушкар ; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – С. 17.

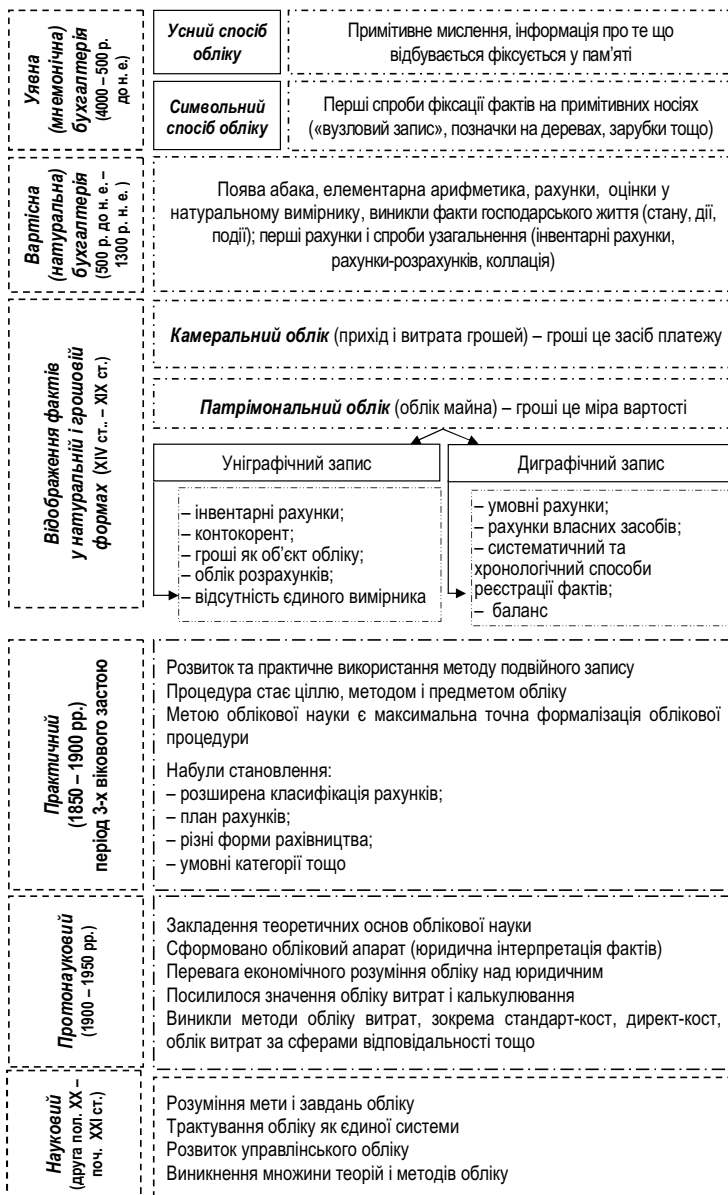


Рис. 1.4. Етапи розвитку методології обліку

На окремих етапах розвитку облікова система переживала радикальні зміни, тому можна стверджувати про революції в її розвитку. Інформаційний напрямок розвитку обліку та його генезис можна простежити за виникненням і розширенням користувачів облікової інформації.

Традиційно облік розвивався за еволюційним сценарієм, що зумовило виникнення суперечностей між інформаційними потребами менеджменту та інформаційними можливостями обліку. Необхідність обліку в усі часи була і є обов'язковою потребою, адже облік формує уяву про потрібні речі та процеси.

Каста жреців, які були основними користувачами інформації, перетворювалася в релігійних функціонерів та свого роду «управлінців». Принесення жертв у вигляді дорогоцінностей, продуктів праці тощо – вимагало системного обліку. При будівництві споруд у Давньому Єгипті використовувалися значні ресурси, що потребувало обліку та отримання інформації. Таким чином, під впливом зовнішнього оточення і суспільно-економічного розвитку виникла потреба, яка зумовила стрибок у розвитку обліку від його існування в «уявній» формі до примітивних записів (таблички, папірус) та перших спроб систематизації даних. Цей період вважаємо першою обліковою революцією, яка пов'язана з виникнення писемності й арифметики. Відповідно це стало основою зародження обліку (доісторичний період і Шумерська, Єгипетська цивілізації – 3000 р. до н. е.). Особливим імпульсом до першої революції в обліку став перехід від присвійного типу життя (полювання, збір плодів) до принципово нового способу забезпечення – виробництва продуктів (землеробство, тваринництво).

В аграрному суспільстві користувачами інформації обліку були власники, які здебільшого самостійно виконували функції бухгалтера. Розвиток масштабів господарської діяльності, зростання кількості господарських операцій і ускладнення технологічних процесів привели до розширення кола користувачів інформації. Відбувся пере-

хід від ручного одиничного виробництва до масового фабричного. З розвитком господарств і появою економічних партнерів, постачальників, покупців, позичальників тощо в обліку виникли процедури звірки взаємних зобов'язань (XVI ст.). У кінці XVI на поч. XVIII ст. почали формуватися перші податкові системи, відбувався розвиток банківської справи. В результаті цього основними користувачами інформації стали держава, банки, контрагенти, кредитори.

В XVII ст. із появою акціонерних товариств користувачами інформації стають інвестори. Розширення кола користувачів інформації, зміна технології виробництва та інші фактори зумовили другу революцію в розвитку обліку, яка в часі збігається з промисловою революцією XVII–XIX ст. і опосередковано є її результатом. Облікова практика почала перетворюватися в специфічну галузь знань і вмінь, які необхідно накопичувати і розвивати, та набувала певних рис системи, основою якої є подвійний запис, що до наших днів має становище «mainstream». Саме за цих умов у межах італійської бухгалтерії було сформульовано основні облікові категорії: рахунок, баланс, подвійний запис, сальдо тощо.

Масштабний вплив на облікову систему мало розповсюдження акціонерних товариств, створення транснаціональних корпорацій і вимога акціонерів та стейкхолдерів щодо оприлюднення звітності (кін. XIX – поч. XX ст.), на що облікова система зреагувала жорсткою регламентацією правил складання звітності. Цінності індустріального суспільства зводилися до економічного зростання (як капіталізму, так і соціалізму) і домінування матеріальних потреб та їхнього задоволення. Інші соціальні структури та їхні інформаційні потреби до уваги не бралися. Індустріальне суспільство виражало себе через поєднання інженерного (технічного) та економічного знання, що відображалося в реалізації концепцій ефективності без обмежень наслідків, тобто за будь-яку ціну.

Як наука, тобто систематизоване знання про суть, цілі та завдання облікової системи, облікова теорія виникла в ХХ ст. Епоха індустріалізму посприяла впевненості, що людей треба контролювати й управляти ними. Вона створила уявлення про облік, в якому люди розглядаються як витрати, а машини – як активи. Людей у звіті про прибутки і збитки фінансують за статтею витрат, а обладнання – інвестицій. В епоху індустріалізму існували такі поняття, як мотивація та методи «батога і пряника», а в обліковій системі розвинулася функціональна сліпота щодо виявлення своїх недоліків. Облікова наука займає позиції обслуговуючої, другорядної щодо до менеджменту не тому, що обліковці не можуть вирішувати свої проблеми, а тому, що не простежують їх.

В багатьох випадках розвиток обліку відбувався через осмислення практики його ведення. Проте як наука, як струнка система знань і вмінь, облік почав предметно формуватися в кінці ХХ – на поч. ХХІ ст.

Відбувається ІІІ революція в обліку, датована кінцем ХХ – поч. ХХІ ст., яка збігається з п'ятою управлінською революцією. Суть якісних змін в обліку полягає в тому, що менеджери посіли базові позиції в управлінні підприємствами, а з ускладненням технологічних, економічних і соціальних процесів їхні інформаційні запити значно ускладнилися і вийшли за межі можливостей подвійного запису.

Таким чином, революції в обліку в часі збіглися з революціями в науці та промисловими революціями (рис. 1.5). Сучасний стан обліку теж можна назвати «передреволюційним», оскільки нині перебуваємо на порозі наукової революції в обліку, адже суспільство ввійшло в 4 промислову і 4 наукову революції. Чи може облік залишатися незмінним? Однак в історії розвитку облікової науки спостерігаємо певні вікові періоди застою.

Водночас поява менеджменту як науки, а також розвиток науки і техніки, визначають основними користу-

вачами менеджерів та відповідно в обліку формується управлінський вектор розвитку, який реалізований у побудові підсистеми управлінського обліку, що задовольняє запити основних користувачів (XX ст.).

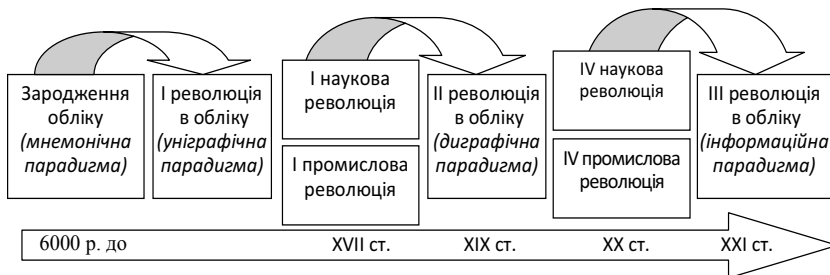


Рис. 1.5. Взаємозалежність наукових революцій, промислових та облікових революцій

З розвитком економіки та соціального укладу людства користувачами стають співробітники і суспільство (стейкхолдери), які потребують інформації про вплив підприємства на навколишнє середовище та виконання соціального договору (соціальні аспекти обліку, облік соціальних витрат).

Чи потрібна інформація співробітникам і яка? В ході Хоторнського експерименту, проведеного в XX ст., виявлено, що соціально-психологічні фактори мають сильніший вплив на продуктивність праці, ніж фізичні, за умови, що організація робіт доволі ефективна (значну роль відіграють орієнтація соціального характеру (наприклад, на групові норми), – інтерес до діяльності з боку працівників, отримання інформації про норми роботи та їхнє виконання).

Отже, можна стверджувати, що процес обліку існував завжди, а фіксація об'єктів, основні закони його існування, виявлення необхідних зв'язків у процесах і явищах відбувалися поступово протягом століть.

Таким чином, історично визначилися основні фактори, які впливали на формування і розвиток обліку загалом:

- перетворення індивіда в суб'єкт господарювання;
- поява мови, писемності, математики;
- формування підприємницького духу;
- розвиток матеріалістичної теорії суспільного життя.

Відповідно кожен етап певним чином відображався на методології обліку.

Формування національних облікових систем здійснювалося під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів, таких як пануючі концепції обліку, економічні напрями розвитку, організаційні форми підприємництва, системи регулювання обліку, інтереси різних груп користувачів, культурна і політична організація суспільства, міжнародна економічна ситуація, розвиток організацій бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів обліку.

Отже, у дослідженні доведено, що розвиток обліку як діяльності залежить від соціально-економічних умов (рис. 1.6). Оскільки соціум завжди характеризується певними змінами в історичному розвитку, це приводить до зміни систем, які пов'язані з цим соціумом. Ці зміни можуть бути як еволюційними, так і революційними.

Вирішення проблем в обліковій теорії чи їхнє виявлення потребують дослідження історичних фактів. Реконструкція розвитку обліку як явища і його теорії дасть змогу проаналізувати зростання наукового знання в обліку, генезис облікових теорій, природу наукових революцій обліку. Нова реальність, нова економіка, нові виклики вимагають нового мислення, нових умінь, навичок, нових інструментів.

Тракувати облік слід не лише як сукупність принципів, методів, законів та гіпотез функціонування системи, яка генерує інформацію для прийняття рішень, а як науку, що вивчає відносини, які виникають серед членів суспільства щодо використання та впливу на них інформації, яка генерується в системі бухгалтерського обліку.

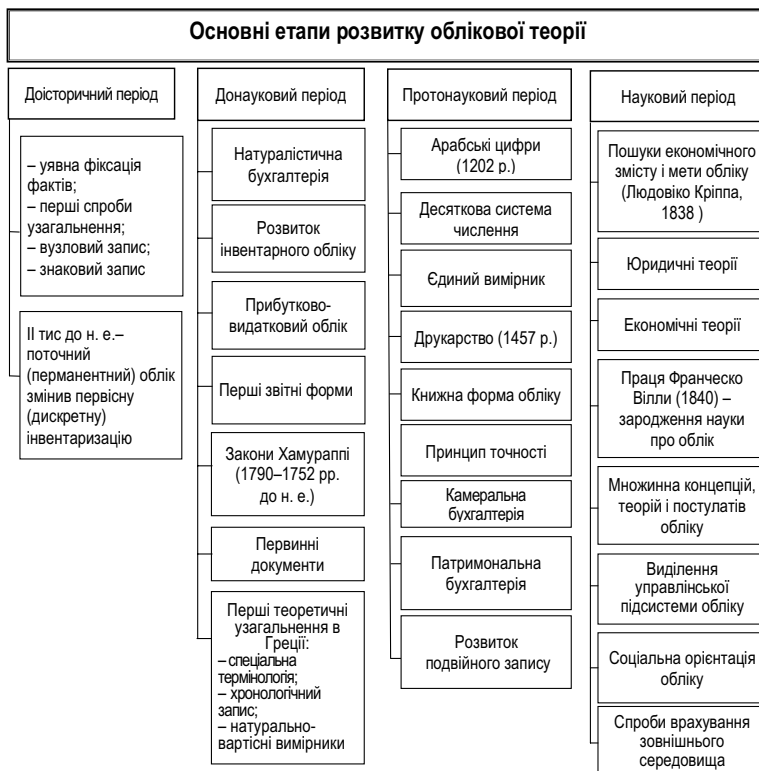


Рис. 1.6. Характеристики основних етапів розвитку облікової теорії

Мета обліку – достовірне оцінювання змінюється на створення інформації (облік не оцінна система, а інформаційна), оцінювання це лише одна з функцій обліку.

Матеріалістичний підхід у теорії обліку не втрачає свого значення (виробництво матеріальних благ є значимим для суспільства). Однак трансформується його форма при збереженні змісту (перехід від масового виробництва до індивідуального чи з специфічними якісними показниками – суспільство консумента). Саме тому потрібна концепція, яка об'єднуватиме теоретичне та практичне знання в обліку.

РОЗДІЛ II.

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ НА ПОЧАТКУ ХХІ СТ.

2.1. Загальнофілософські, соціологічні та психологічні проблеми обліку

Суспільне життя на зламі ХХ–ХХІ ст. ознаменувалося появою постіндустріальних економічних систем. Незважаючи на різноманіття властивих їм ризиків, які демонструють неспроможності ринку через світові фінансові кризи, ці системи стали уособленням високого рівня організації господарства та праці, розвитку передових інформаційних технологій, масштабного використання на практиці досягнень науково-технічного прогресу. Вони заклали підвалини виникнення якісно нових потреб, відносин та умов для соціальної, економічної, ділової активності населення, його самовдосконалення і творчості. На рівні національних держав цивілізаційні трансформації дали поштовх для розвитку не лише ефективних моделей інноваційної економіки чи економіки знань в умовах постіндустріального суспільства, а й відповідних стратегій державної політики людського розвитку¹.

Проблеми обліку становлять значний інтерес не лише для облікових працівників, а й представників інших професій: економістів, фінансистів, юристів, істориків, соціологів і навіть філософів. Інтерес до облікової тематики не випадковий, а пов'язаний із проблемою інформатизації

¹ Безтелесна Л. І. Управління людським розвитком та його фінансове забезпечення в умовах постіндустріального суспільства : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня до-ра екон. наук / Л. І. Безтелесна. – Львів, 2011. – 44 с.

суспільства й бізнесу. Суспільство в поєднанні з ринковими механізмами та державним регулюванням, виконує одну з важливих функцій – підтримання пропорцій у розвитку економіки, що потребує спеціального інституту генерування інформації за назвою «облікова система».

Бізнес і економіка не можуть існувати без системи створення інформації, оскільки в «агресивному» зовнішньому середовищі відбуваються динамічні процеси, від яких залежить життєдіяльність та існування економічних систем різного рівня. Особливу роль у становленні системи обліку відіграють питання філософсько-соціологічного дискурсу, що пов'язано із зародженням та розвитком «альтернативних» поглядів на економіку, дослідженням та функціонування обліку як суспільного інституту, трактуванням економічних систем як цілісних утворень, які можна порівняти з живими організмами, здатними еволюціонувати.

Незважаючи на терабайти інформації та множини досліджень, економіка не повністю пізнана наука, вона складна і незрозуміла до сьогодні. П. Кругман (нобелівський лауреат) у статті «How Did Economists Get It So Wrong?»² критикує економічні дослідження останніх 30 років, називаючи їх безкорисливими та навіть шкідливими, віддаленими від реального життя. Модель економічного життя підприємства, яка є надто детальною, не має сенсу. Потрібні абстрактні моделі, які забезпечують цілісне розуміння ситуації. Замість того, щоб досліджувати «досконалі», математично прораховані ринки і «досконалих економічних агентів», яких не існує, треба вивчати можливі відхилення від раціональної поведінки та поведінки в умовах обмеженої інформації, а також інформацію яка впливає на поведінку індивіда. Доцільно прогнозувати нерациональну поведінку, отримувати інформацію про тих, хто не є контрагентами, а не лише про тих, з ким вже

² Crugman P. «How Did Economists Get It So Wrong?» [Електронний ресурс] / Poll Crugman // The NT Times – Режим доступу : <https://www.nytimes.com/2009/09/06/magazine/06Economic-t.html>.

працюємо, для розширення меж своєї діяльності та підвищення її ефективності.

Чому так відбувається? Складно відповісти на це запитання. Можливо, тому що економічна наука не є точною як фізика чи математика, а основну роль в економіці відіграють рішення людини, здебільшого ірраціональні, а не раціональні. Основна помилка неокласичної теорії, яка базується на аксіомі про раціональний вибір людини (співвідношення вигід і витрат), – нарощування виробництва і зниження ціни для зростання обсягу продажів підприємства.

«Суспільство мрій», «економіка щастя» – це терміни, які з'являються в дослідженнях науковців, кардинально змінюючи вектор розвитку світу через врахування нематеріальних потреб і прагнень людини. Так, важливу роль в економіці та економічних відносинах відіграє психологія (на цьому базується теорія трансакційних витрат Коуза : якщо контрагенти вважають угоду сумнівною, то ставка на фінанси для неї буде вищою, а сама угода – дорожчою, якщо ж репутація партнерів не піддається сумніву – угода буде дешевшою в своїй реалізації). Раціональність, яка закладена в основу економічних теорій, не є аксіомою, тому що не завжди людина веде себе раціонально, не завжди адекватно вона розуміє і застосовує поняття «корисність» чи «гранична корисність», на що звертають увагу теоретики.

Ідеї про важливість психологічних установок та їхній вплив на досягнення економічних результатів високо оцінені Нобелівським комітетом: К. Ерроу та Дж. Хікс (нобелівські лауреати 1972 р.) отримали премію за новаторський внесок у загальну теорію рівноваги (general economic equilibrium theory) і теорію добробуту (welfare theory), Г. Саймон у 1978 р. – за дослідження процесу прийняття рішень у межах економічних організацій, А. Сен у 1998 р. – за внесок в економіку добробуту, А. Дітон у 2015 р. – за дослідження споживання, бідності та добробуту. В 2017 р. за

внесок у поведінкову економіку (Behavioral Economics) був нагороджений Р. Талер³.

Наведені факти свідчать про те, що розвиток суспільства певною мірою залежить від досягнень поведінкових наук і відходить від абсолютизації «теорії раціонального вибору», оскільки людська природа не завжди є раціональною. Значною мірою раціональний вибір унеможливає асиметрія інформації, що зумовлює відмінності у мотиваційних стимулах і психолого-соціологічних особливостях людини, яка приймає рішення.

У цьому напрямку наукові дослідження теж винагороджені Нобелівським комітетом: у 1996 р. Дж. Міррліс та В. Вікрі – за фундаментальний внесок в економічну теорію стимулів в умовах асиметричної інформації, в 2001 р. Дж. Акерлоф, М. Спенс, Дж. Стігліц – за аналіз ринків з асиметричною інформацією, а в 2002 р. Д. Канеман – за розуміння комплексного підходу до психологічних досліджень в економіці, особливо відносно людських суджень та прийняття рішень в умовах невизначеності. Ф. фон Хайєк відзначений у 1974 р. за теорію неповноти інформації, яка неминуха, коли описуєш складну систему без урахування антропологічних, культурологічних та інформаційно-теоретичних аспектів⁴.

Усі ці дослідження мають безпосередній вплив на економіку та доводять, що змінюється розуміння основних базових постулатів, робиться акцент на психолого-соціальних аспектах та відході від панування вульгарного матеріалізму. Більшість послуг, питома вага яких в економіці зростає, не має матеріального виразу, проте коштує реальних грошей, існуючи лише як інтернет-ресурс. Використовуючи ресурси нематеріального характеру, людство формує епоху інтелекту. Одна і та сама послуга може набувати

³ Lists of Nobel Prizes and Laureates [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/.

⁴ Хайек Ф. А. Использование знания в обществе / Ф. А. Хайек // American Economic Review. – 1945. – XXV, no. 4. – P. 519–30.

як матеріальної, так і нематеріальної форми, для задоволення потреб (потреба у спілкуванні може бути вирішена щонайменше двома шляхами: транспортне вирішення (матеріальна форма) і спілкування за допомогою засобів зв'язку (нематеріальне вираження). Корпорації можуть досягти лідерських позицій у сучасних економічних реаліях лише за умови розвитку та використання інтелектуально-го потенціалу своїх співробітників.

Більшість фабрик і заводів будується в країнах з дешевою робочою силою. Відповідно виникає запитання: «Що виробляють країни Великої сімки (G7) і що дозволяє їм утримувати панівні позиції у світі?» Відповідь на це запитання однозначна – інформаційні інтелектуальні ресурси. Ці країни виробляють інтелектуальний продукт, ідеї та інновації, де людський капітал, знання, креативність стають основними виробничими ресурсами, заміщуючи матеріальні та трудові. Їхнє ВВП формується переважно за рахунок інтелекту, а не основних засобів. Аналогічна ситуація і з бізнесом. Найбагатші компанії, бюджети яких переважають бюджети окремих країн, орієнтуються не стільки на виробництво матеріальних ресурсів, скільки на інтелектуальні розробки. Економіки, які володіють значними матеріальними ресурсами, не завжди є лідерами у світі. Для позначення цього феномена існує термін «ресурсне прокляття», що означає позбавлення країни конкурентоздатності у високотехнологічних галузях через наявність багатих природних ресурсів, які можна легко реалізовувати.

Тренди економічного розвитку полягають у тотальній автоматизації всього, що піддається алгоритму, та оцифруванні того, що тільки можна оцифрувати (в системі обліку формувати всі документи та відображати факти господарської діяльності можна в онлайн-режимі). Якою буде перспектива традиційної професії бухгалтера, якщо всі облікові методи через їхню стандартизованість, можуть бути формалізовані, переведені на мову алгоритмів і виконуватися машиною? Людина не зможе конкурувати з

ЕОМ у швидкості та точності обробки інформації. Вона зможе бути лише адміністратором баз даних. У науковій літературі щораз частіше знаходимо тезу про те, що «... звичних бухгалтерів не стане, вони перетворяться в адміністраторів баз даних»⁵. Однак у ситуації, коли потрібне спілкування, критичний аналіз, розуміння емоцій та креативність – комп'ютер безсилий, професія обліковця вимагатиме глибокого знання інформаційних процесів, суті інформації та знань багатьох інших наук.

Перехід суспільства до нової формації вимагає від людини синтезу знань різних наук. Однією з форм синтезу знань є міждисциплінарний синтез, коли між дисциплінами посилюється зв'язок і формується реалістична модель обліку, який інтегрується в економічну систему. Наприклад, як у дослідженнях Д. Канемана і А. Тверські про «теорії перспектив», де використані ідеї соціальної психології, люди здійснюють вибір не шляхом максимізації вигоди, а на основі готових евристик через «психологіку». Інший відомий приклад співпраці економіки і психології – використання «ієрархічної моделі людських потреб» А. Маслоу⁶.

Я. Нісанов пропонує враховувати фактори неекономічного альтруїзму в моделях економічного вибору, доводячи альтернативну ірраціональну поведінку економічного суб'єкта.

Датський футуролог Р. Йенсен у праці «Суспільство мрії. Як прийдешній зсув від інформації до уяви змінить ваш бізнес» описує постінформаційне суспільство, де перевага надаватиметься емоційній складовій, яка приваблює та мотивує до дії. «За кожним новим продуктом стоїть мрія. Мрії створюють реальні речі за допомогою праці» – так описує економіку майбутнього вчений, стверджуючи при цьому, що бізнес творитиме добро, створюючи ринок турботи, любові, пригод, духовності, переконань тощо⁷.

⁵ Геращенко А. Экономика XXI / Алексей Геращенко. – К., Фоліо, 2015. – 286 с.

⁶ Maslow A. Motivation and Personality / A. Maslow. – N. Y., 1954.

⁷ Йенсен Р. Общество мечты : Как грядущий сдвиг от информации к воображению преобразит бизнес / Ролф Йенсен ; Стокгольмская школа экономики в Санкт-Петербурге. – Спб., 2004. – 272 с.

Споживачі, довіряючи бренду, який для них символізує надійність чи інші переваги, готові платити додаткові кошти за володіння таким продуктом. Якщо репутація втрачена, то вартість знижується. Споживачі самі наділяють продукт цінністю. При цьому ірраціональне начало переважає аналітичний підхід. Торгові марки самі себе продають, доводячи, що економіка чутлива до наших думок, сприйняття, бажань, суб'єктивності та відповідальності. Здійснюємо вибір під впливом зовнішніх обставин чи настрою. Поведінська економіка стає сучасним трендом, робить несподівані висновки, хоча часто базується на старому інструментарію і не має вибудованої стрункої теорії.

Ч. Джейкобс у книзі «Нейроменеджмент. Чому методи батога і пряника більше не працюють»⁸ доводить факт того, що спочатку приймається рішення, а згодом його обґрунтовують.

Як стверджує А. Геращенко, «...Сучасні економісти переконані – ідеальної системи просто немає. Неідеальною є сама природа людини. Економіка як похідна від цієї природи також не може бути ідеальною»⁹. Звучить утопічно для читачів початку XXI ст., однак не треба і такий підхід чи то прогноз оминати увагою. Світ, який нас оточує, буде іншим. Його знищить еволюція і прогрес, а люди рятуючи його і перешкоджаючи прогресу, лише завдають шкоду розвитку економіки та суспільства.

Вчені вбачають причини криз у змінах технологічних укладів і неготовності окремих індивідів, підприємств, галузей чи країн до кардинальних перетворень. Успішні підприємства є відкритими до суспільства та інформаційно прозорими, оприлюднюють свої фінансові та нефінансові звіти, плани та стратегії, викликаючи цим довіру до себе. На зміну матеріальним активам у кількісному вираженні приходять якісні оцінки, мотивованість, самодисципліна,

⁸ Джейкобс Ч. Нейроменеджмент. Почему кнут и пряник больше не работают / Чарльз Джейкобс. – М. : Companion Group, 2011. – 208 с.

⁹ Геращенко А. Экономика XXI / Алексей Геращенко. – К. : Фолио, 2015. – 286 с.

вміння адаптуватися до змінного середовища, а це виходить за формат доктрин ХХ ст. Якщо облік не пристосується до цієї реальності, його замінить інша, більш інтелектуальна наука про інформацію.

Інституційний підхід до облікової науки полягає в тому, що існує потреба подолання обмеженості окремих припущень традиційної теорії обліку, які ґрунтуються на аксіомах економічної теорії, таких як повна раціональність, абсолютна інформованість, досконала конкуренція, рівновага попиту і пропозиції тощо.

Прихильники інституційної теорії (Т. Веблен, Дж. Коммонз, У. Мітчелл, Р. Коуз, Ф. Хайєк, Д. Норт, О. Харт, Б. Хольмстрьом) критикують ортодоксальну економіку, підтримують еволюційний підхід до розвитку економіки й акцентують увагу на колективних діях та інститутах, а також віддають перевагу емпіричним дослідженням над дедуктивними.

Іституціоналісти вказують на важливість неформальних законів. Д. Норт стверджує, що «...формальні закони становлять малу частину тих факторів, які визначають наш вибір, структури управління винятково залежать від правил поведінки, соціальних норм і традицій»¹⁰. Саме тому інститути, в тому числі і економіка, розвиваються у відповідь на еволюцію, а успішність / ефективність господарської діяльності залежить від можливості контролювати ризики та небезпеки, що неможливо без використання інформації.

А. Дензо і Д. Норт вивчали відносини між інститутами та процесом прийняття рішень в умовах невизначеності¹¹. Багато вчених-економістів є прихильниками нової інституційної економіки, серед них В. Жук, який представив обліковій спільноті працю «Основи інституційної теорії

¹⁰ North D. C. Institutions, institutional change and economic performance / D. C. North. – Cambridge : Cambridge University Press, 1990.

¹¹ Denzau A. T. Shared mental models: Ideologies and institutions / A. T. Denzau, D. S. North // Kyklos. – 1994. – Vol. 47, no. 1. – P. 3–31.

бухгалтерського обліку»¹². В ній науковець зазначає, що інституційна економіка є міждисциплінарною наукою на стику економіки, теорії організації, політології, соціології й антропології, генетики та психології.

З точки зору обліку, фірма – це функція виробництва, що трансформує витрати в прибуток, так званий «чорний ящик», який має відповідно вхід і вихід. Новий інституційний підхід до розуміння фірми знаходимо в праці Р. Коуза «Природа фірми» 1937 р., де пояснюється залежність підприємства не лише від технології, а й від витрат на ведення бізнесу (трансакційних витрат).

О. Вільямсон, Б. Клейн, О. Харт та інші науковці, розвиваючи теорію Р. Коуза, показали, що менеджери можуть зменшити «трансакційні витрати», проте при цьому виникнуть проблеми з наявністю інформації, оцінюванням прийнятих рішень, мотивацією тощо. Для вирішення цих проблем через створення релевантного інформаційного ресурсу для користувачів має працювати облікова система. При цьому з точки зору обліку підприємство не треба розглядати лише як сукупність основних та оборотних засобів, майна, працівників і капіталу, а певну систему, керовану менеджментом та власниками, діяльність якої обмежують певні інституційні правила. Такий підхід дає змогу простежити проблеми у фінансах, обліку, управлінні та зрозуміти їхню роль у діяльності підприємства і підвищенні компетентності фірми на ринку.

Терміни «компетентності фірм» або «здібності фірм» ввели в науковий обіг А. Маршалл і Дж. Шумпетер (Alfred Marshall, Joseph Schumpeter) та розвинули в своїх працях Е. Пенроуз у «Теорії зростання фірми» та Р. Нельсон і С. Вінтер (Nelson R., Winter S.) в «Еволюційній теорії економічних змін» (1982 р.)¹³. В цих працях компетентність

¹² Жук В. М. Основы институциональной теории учета : моногр. / В. М. Жук. – СПб. : АНО ИПЭВ, 2013. – 416 с.

¹³ Nelson R. R. An Evolutionary Theory of Economic Change / Richard R. Nelson, Sidney G. Winter. Cambridge, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press, 1982.

чи здібність розуміють не як сукупність контрактів чи прав і взаємний контроль (за інституційною теорією), а як осередок знань, які залежать від неявного знання фірми та якості її інформаційного оточення. Термін «інформаційне оточення» дає змогу акцентувати увагу на необхідності формування в системі обліку підсистеми стратегічного обліку, завдання якого полягає в отриманні даних про оточення бізнесу та отримання інформації стратегічного характеру. У стратегічному менеджменті організаційні здібності теж розглядаються як важливий ресурс фірми, який в поєднанні з інформаційними ресурсами є головною умовою її еволюції.

Такий підхід до розуміння фірми в обліку є багатообіцяючим з точки зору важливих проривів у сфері розвитку самої облікової науки, проте ці дослідження доволі абстрактні та потребують перевірки на практиці.

Р. Коуз писав в 30-х рр. ХХ ст., що «...те, чому фірми існують, що визначає їхню чисельність, те, чим вони займаються, не цікавить більшість економістів», а Л. Роббінс (Lionel Robbins) у праці «Природа і значення економічної науки» (1932) зазначає, що «...економістів не цікавить внутрішня будова підприємства, а лише те, що відбувається на ринку»¹⁴. Ці твердження не втратили своєї актуальності в наш час, оскільки такої інформації традиційний облік не дає, що визнають вчені. Облікова наука має за обов'язок модернізуватися в напрямі створення інформації для економістів – про внутрішню будову підприємства, про його функціонування, зовнішнє оточення та зв'язки з ринком.

Дж. Стігліц (Joseph Eugene Stiglitz) досліджував ринки з асиметричною інформацією¹⁵, довівши, що інформація є найбільшою цінністю, і запропонував нові схеми побудови організаційних взаємовідносин в економіці.

¹⁴ Кузьменко В. П. Наукова редакція книги «Природа фірми. Походження, еволюція і розвиток» [Електронний ресурс] / В. П. Кузьменко. – Режим доступу : <http://iee.org.ua/ua/publication/16/>.

¹⁵ Стігліц Д. Информация и изменение парадигмы экономической науки / Д. Стігліц // Экономический вестник. – 2003. – Вып. 3, № 3. – С. 336–421.

Облікова спільнота свідомо не використовує філософські знання, можливо, з причин абсолютизації власного методу в обліку (мається на увазі подвійний запис). Разом з тим, філософський підхід та епістемологія можуть дати поштовх до оновлення облікового знання, до його методологічного збагачення і до зрушення парадигм і перегляду базових принципів. Окремі вчені звертаються до філософії, та це лише дотично стосується облікового знання. Вчені, які пропонують неортодоксальні ідеї, що суперечать основним положенням традиційної облікової доктрини, визнаються диваками та не знаходять розуміння у наукової спільноти, тому змушені ставати філософами і критикувати «мейнстрім».

Методологування в обліку, як правило, проводилося в руслі методологічних проблем економічної науки загалом, але з появою праць К. Поппера, Т. Куна, І. Лакатоса і П. Фейєрабенда та використанням концепцій фальсифікаціонізму, «парадигмального підходу» і «методології дослідницьких програм» в економіці інтерес до формування розвинутої теорії обліку значно посилювався, особливо на початку XXI ст. Серед економістів у цьому напрямку відомі Р. Ліпсі, Т. Хатчісон, Г. Шекл, Б. Колдуелл, А. Боуланд, М. Блауг, Ф. Махлуп, Дж. Фібі; облікова наука в у теоретичному аспекті збагатилася працями таких вчених: А. Літлетон, М. Чатфілд, Д. Скотт, Р. Маттессіч, Р. Чамберс, А. Дженінг, С. Зефф, М. Мунітц, Е. Хендріксен, М. ван Бреда, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, М. Метьюс, М. Перера, Р. Стерлінг, М. Уелс, Д. Мей, А. Ріахі-Белькаої, Я. Соколов, В. Палій, М. Медведєв, В. Жук, Н. Малюга, М. Пушкар, С. Голов, С. Легенчук та ін. З'явилися праці на стику економічної теорії, соціології, філософії науки тощо.

Огляд спеціалізованої літератури дає змогу зробити певні узагальнення щодо проблем в обліковій науці, які виявляються у складності сучасного розуміння змісту і форми економічної діяльності, у невідповідності теоретичних надбудов облікового знання реальним (емпіричним) фактам, у

неможливості сучасними методами обліку пояснити нову реальність господарювання, уявлення про облік як про інструмент вирішення прикладних завдань (не спосіб мислення, а інструмент стандартної обробки даних), у збереженні консерватизму облікової теорії та відсутності досліджень щодо її розвитку в умовах нової формації – постіндустріалізму.

Теорії вартості та оцінки бізнесу й результатів його діяльності в епоху «суспільства праці» не відповідають оцінці в «суспільстві споживання» і, тим більше «суспільстві знання». Корисність набуває кардинально інших форм. Основні позиції займають фактори престижу, моди, статусу, які не мають інформаційного відображення в системі обліку.

Облікова наука має вивчатися (формуватися) в соціальному контексті та вбудовуватися в міждисциплінарну парадигму економічних, соціальних, психологічних та інших наук про суспільство. Облік має в практичному втіленні використовувати дедуктивний, індуктивний, описовий, історичний та інші методи для відображення складних факторів впливу на результат діяльності виробництва та бізнес-процеси господарської діяльності.

Філософські аспекти обліку набувають значимості в періоди кризових ситуацій у науці, коли змінюються зовнішні умови функціонування економіки і формується нове розуміння ролі науки, що вимагає звертатися до філософського аналізу її розвитку. Без філософського осмислення епістемології, онтології, гносеології та генезису науки неможливо передбачити її розвиток на тривалу перспективу.

Динаміка розвитку, історичний та соціологічний аналіз дають змогу виявити закономірності функціонування системи обліку з філософських і ціннісних орієнтирів та уявити сутність системи обліку в різні періоди її існування.

Економіка залежить від соціуму і культури, нерозривно поєднується з багатьма соціальними та політичними інститутами, але економісти визнали це відносно недавно, оскільки для розуміння цього треба було змінити погляди

на онтологію економічної науки та відмовитися від принципів методологічного індивідуалізму.

Потребує обґрунтування нова філософсько-методологічна програма досліджень з обліку, яка базуватиметься на інтегрованому цілісному розумінні взаемозв'язку господарської діяльності з економічними теоріями, зв'язку з інституційним середовищем, суспільством, ціннісними орієнтаціями суспільного устрою тощо.

Ф. Бродель вважав, що «...економіку в конкретному суспільстві треба розглядати як цілісну ієрархічну структуру, кожен з прошарків якої «проростає» один в одного. Її нижній прошарок становить матеріальне життя – «неоекономіка», свого роду гумусний прошарок, де виростають корені ринку. Його формують домогосподарства, дрібні підприємства, приватні підприємці»¹⁶, для яких облікова інформація дає можливість орієнтуватися в конкурентному середовищі.

Проблеми розвитку обліку як надскладної динамічної системи можна розглядати в трьох аспектах:

1) кібернетичному (облік досліджується як система лише в аспекті створення інформації про внутрішнє середовище функціонування підприємства, а значні масиви необхідної інформації для прийняття управлінських рішень залишаються за межами його дослідження);

2) фінансово-економічному (облікова система оперує термінами і методами про об'єкти виробничо-господарської діяльності. Інформаційна економіка вимагає розширення складу об'єктів та створення інформації про них не лише у вартісному вираженні, а й натуральному, та різних математичних залежностях одних показників від інших);

3) психологічному (проблеми, пов'язані з оцінювання нематеріальних і ціннісних аспектів діяльності, наприклад, створення інформації про соціальні, екологічні, культурні, політичні та поведінські фактори впливу на діяльність підприємства).

¹⁶ Бродель Ф. Матеріальна цивілізація, економіка и капитализм, XV–XVIII вв / в 3-х т., Т. 2 / Ф. Бродель. – М., 2006. – С. 217.

Вирішення таких проблем потребує від облікової науки розробки нових способів, методів та механізмів створення і використання інформації як джерела нових знань. Принципово новий тип суспільної організації економічних відносин, динаміка та нові принципи соціальних комунікацій потребують від інформаційної системи доповнення традиційних індикаторів та шкал вимірювання статичної і динамічної економічних процесів якісними характеристиками, відсутність яких утруднює процес прийняття рішень.

Бізнес став заручником традиційних методів ведення справ, а тому треба критично глянути на існуючу ситуацію в обліку, ідентифікувати точки впливу, які відкривають шляхи до створення нової цінності, дають змогу скоротити або зробити більш прийнятним інформаційний ризик і ризик невідповідності мотивації.

У більшості випадків зміни моделі та організації облікової роботи є лише доповненням до існуючої моделі. Натомість наука про облік потребує кардинальних змін, здатності глянути на систему під новим кутом зору.

Проте навіть найменші зміни у поглядах на сутність, мету та завдання науки про облік можуть дати результат, але їхня поява зумовлює сильний опір з боку прихильників традиційного трактування її базових положень. Кожен прорив (зміна) – це загроза існуючому стану речей, а тому завжди знаходяться захисники, які не хочуть мати справу з невизначеністю та інноваційністю нової системи. Необхідна протидія закостенінню (до якого причетні адепти обліку), оскільки не можна шукати ключі до успіху у своєму минулому. Складно творити майбутнє, якщо ваше сприйняття застрягло в минулому.

Облікова система не повинна через свою відсталість від потреб практики заважати бізнесу використовувати нові можливості контролю середовища і зберігати конкурентоспроможність, тому усунення внутрішньої неефективної моделі обліку є пріоритетним завданням науковців. Можемо створити і наділити систему характеристиками

за допомогою різних інструментів. Однак як змусити обліковців її використовувати і працювати з найбільшою ефективністю за принципом економічності?

К. Гіротра і С. Нетесін (Girotra K., Netesin S.) в статті «Оптимальна бізнес-модель: чотири інструменти управління ризиками»¹⁷ визначають два основних види ризиків: інформаційний і невідповідності. Ці ризики переважно зумовлені недоліками облікової системи як такої, що створює інформаційне підґрунтя для прийняття рішень. Створена у системі обліку інформація має давати відповідь на запитання типу 4W (What? When? Who? Why? – Що? Коли? Хто? Чому?) і стати основним елементом зміни та удосконалення бізнес-моделі. Адекватний інформаційний супровід процесу управління дає змогу знизити загальний рівень невизначеності та робить результати роботи більш передбачуваними і прогнозованими, а відсутність інформації призводить до загибелі підприємства через втрату керованості.

З метою успішного функціонування на ринку та досягнення визначеної мети потрібно мати інформацію про виконання стратегічних завдань, а система менеджменту має орієнтуватися на новітні технології прогнозування, враховуючи те, що в управлінні щораз більшою мірою простежується домінанта стратегічного підходу до планування діяльності.

Відбувається постійне ускладнення інформаційного середовища діяльності бізнесу, що потребує збору даних, які не знаходять застосування в традиційному обліку, але потенційно необхідних для бізнесу. Лише в новій системі обліку вони можуть бути використані в процесі прийняття рішень, оскільки «нова економічна формація», яка формується в постіндустріальному суспільстві, є причиною ускладнення інформаційного середовища функціонування підприємств.

¹⁷ Гіротра К. Оптимальная бизнес-модель: Четыре инструмента управления рисками. – [2-е изд]. / К. Гіротра, С. Нетесін – М. : Альпина Паблишер, 2017. – 216 с.

Відповідно до теорії Е. Тоффлера, яка доводить «...загибель індустріалізму і зростання нової цивілізації»¹⁸, є підстава ставити питання, чи загибель індустріалізму та формування постіндустріального суспільства і нової економічної формації постіндустріального типу вплинуть на систему обліку, яка обслуговувала індустріальне суспільство. Очевидно, що так, оскільки сучасна система обліку характеризується обмеженістю інформаційного різноманіття, неефективністю використання інформаційних технологій, дисбалансом в отриманні кількості інформації без урахування її цінності, що ускладнює процес ефективного управління бізнесом.

М. Пушкар та М. Чумаченко наголошують, що «...осмислена мета обліку – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом у постіндустріальному суспільстві»¹⁹. Оскільки основна мета облікової системи – створення інформації, то природною є потреба вивчення інформації та інформаційних ресурсів теорією обліку. Перед обліковою системою стоять завдання адаптації до нових умов господарювання, які викликають зростання обсягів інформації, посилюють її важливість для управління, переосмислення її ролі та значення в сучасному суспільстві, що вимагає ускладнення системи за рахунок інтеграції в ній нових підприємств, невідомих для минулих епох – аграрної та індустріальної.

«Нова цивілізація, – як стверджує Е. Тоффлер, – така революційна, що кидає виклик всім нашим базовим постулатам. Старі способи мислення, старі формули, догми, ідеології вже не відповідають більше фактам»²⁰. Потрібно кинути виклик обліковій системі та її вихідним установкам і постулатам. Але така постановка питання наражає

¹⁸ Тоффлер Е. Третя хвиля / Е.Тоффлер ; пер. з англ А. Євса. – К. : Вид. дім «Всесвіт», 2000. – 480 с.

¹⁹ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [текст] : моногр. / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – С. 7.

²⁰ Тоффлер Е. Третя хвиля / Е. Тоффлер ; з пер. англ. А. Євса. – К. : Вид. дім «Всесвіт», 2000. – 480 с.

на ризик отримати помилкові відповіді і шквал критики. Проте не ставлячи перед собою таких філософських питань щодо обліку, не можливо зрозуміти його сутності та свідомо обмежується сфера його розуміння.

Зважаючи на те, що облік – це комплементарна система до управління, методи створення інформації, її якість та релевантність мають безпосередній вплив на прийняття управлінських рішень. Завданням облікової науки має бути розробка методів для отримання інформації з метою розширення інформаційних ресурсів на основі окремих фрагментів про факти господарської діяльності та інші явища, які відбуваються не тільки у внутрішньому, а й у зовнішньому середовищі підприємства.

Бізнес у сучасній економічній реальності постає перед невизначеністю внаслідок неконтрольованості різноманітних змінних економічних подій. В цій ситуації облік як дієва інформаційна система переживає період пошуку нових ідей та затребуваності, оскільки удосконалення процесу управління потребує якісно нового масиву інформації. Це висуває проблему оптимізації способів отримання, збереження й обробки даних та інноваційного підходу до створення інформаційних ресурсів. Сучасна облікова система, зокрема підсистема управлінського обліку, дає користувачам інформацію, яка потребує коригування з урахуванням фактора невизначеності.

Подальша трансформація облікової системи має відбуватися, з одного боку, з урахуванням викликів ринкового середовища та адаптації до них, а з іншого – максимально ефективного використання наявного потенціалу підприємства, що актуалізує необхідність наукового обґрунтування змісту обліку про внутрішнє і зовнішнє середовища та взаємоузгодження з системою менеджменту.

Основою інноваційного підходу до формування масиву інформації для менеджменту є визначення інформаційних потреб окремих працівників управління, що відстежують стратегію розвитку організації, тактику та операційну

діяльність. Цільову спрямованість облікової системи визначають цільовою спрямованістю системи управління.

Отже, теоретична конструкція системи обліку нового типу має базуватися на параметрах моделі управління, в якій облік розглядають як багатофункціональну, динамічну систему, спрямовану на створення для системи управління достатньої й якісної інформації, що дасть змогу ухвалювати ефективні рішення.

Функціональне призначення вхідних компонентів полягає в реєстрації та накопиченні економічної інформації, що формується в процесі фінансово-господарської діяльності. Вихідним результатом облікової системи є інформація, що стає вхідним ресурсом для менеджерів усіх рівнів управління в необхідних для них форматах. Використовувані інформаційні технології мають орієнтуватися на конкретних користувачів з урахуванням їхніх інформаційних потреб для ухвалення рішень.

Інноваційний підхід до інформаційного супроводу менеджменту стимулює пошуки такої системи обліку, яка дасть змогу визначати майбутнє розвитку організації, діагностувати її поточну діяльність, коригувати її у разі відхилень від певних параметрів функціонування; надасть керівникам і основним фахівцям інформацію оптимального обсягу, необхідного формату та змісту.

Отже, на основі аналізу тенденцій та закономірностей розвитку економічної науки можна зробити такі висновки: облік, з одного боку, є сервісною функцією управління, а з іншого – облікова інформація у традиційному форматі непридатна для управління через її стандартність та обмеженість винятково вартісним вимірюванням фінансової діяльності підприємства. Назріла необхідність розробки інноваційної концепції обліку як системи, що збагатить інформацію про діяльність підприємства, теорію і практику облікової науки.

Теоретики менеджменту ведуть мову про пошук нової парадигми управління, в основу якої покладено зміну

підходів до контролю діяльності підприємства з урахуванням системної залежності від динаміки середовища функціонування. У зв'язку з цим постає проблема кардинальної зміни підходів до формування та використання інформації. Вектор інформаційних запитів зміщується в напрямку стратегічної інформації та інформації про зовнішнє середовище.

Тенденції розвитку управління полягають у здатності бізнесу до оновлення та адаптації до мінливих умов існування, зростання значення інтелектуальних ресурсів і людського капіталу, збільшення частки інтелектуальної складової у продукції, формування нових технологій менеджменту, підвищення ролі стратегічного менеджменту в загальній системі управління, удосконалення інформаційної та комунікаційної бази і підвищення рівня культури виробництва з урахуванням нових вимог сучасного розвитку суспільно-економічних відносин.

У новій економічній формації проблему отримання інформаційних ресурсів розглядають як засіб, що визначає поступальний розвиток підприємства. Вирішення проблем формування інформаційних ресурсів, адекватних до реального стану речей і розвитку бізнесу, неможливе без оновлення облікової теорії, яка представить облік як систему створення та управління інформацією з метою її використання для тривалого й ефективного функціонування підприємства, успішної конкуренції на ринку і генератора інформації як продукту обліку з відповідними результатами. Формування нової теорії обліку є відповіддю на створення облікової системи, яка відповідає на виклики глобалізованого постіндустріального суспільства, що дає можливість адаптуватися до змін зовнішнього та внутрішнього середовищ.

2.2. Закономірності зміни парадигми обліку

Розвиток теорії обліку, як свідчить попередній історичний досвід людства у галузі вимірювання фактів господарської діяльності та отримання інформації, був неможливий через низьку методологічну освіченість носіїв облікового знання. Це стосується не лише допарадигмального періоду існування обліку без теорії, а й періоду формування парадигми «подвійного запису», яка зберігається до наших днів. Л. Пачолі не міг описати облікову справу на науковій основі, тому що в XIII–XV ст. знання ґрунтувалися винятково на емпіричних постулатах, це було ремесло або мистецтво запису у книги. Теорія могла з'явитися лише у XVII ст. у зв'язку з відкриттям І. Ньютоном законів природи, які сформовані на основі абстрактного мислення та математики. Облік як корисне для практики знання поширився у XVI ст. з одного міста-держави Венеції на держави Європи не випадково, а через необхідність упорядкувати взаємовідносини купців різних країн, які входили в Ганзейський союз²¹ (XIII–XVII ст.). У цей період торгівля набула небачених раніше обсягів, що зумовило інтерес до обліку торгових операцій, і була прийнята парадигма «подвійного запису», яка закріпилася в XVI–XVII ст. майже у всіх країнах Європи.

Значення парадигми полягає у важливості досягти наступності та неперервності наукової діяльності, оцінити внесок у розвиток науки на кожному з історичних етапів, порівняти, наскільки зріла наука серед інших наук, передбачити її подальший шлях з урахуванням потреб суспільства. Термін «зміна парадигми» розуміють як якісно новий етап розвитку наукового знання.

Парадигма пов'язана з теорією пізнання: якщо парадигма служить за взірць, який сповідує більшість на-

²¹ Stark W. Untersuchungen zum Profit beim hansischen Handelskapital in der ersten Hälfte des 15 Jahrhunderts / W. Stark. – Weimar, 1985. – S. 131–139.

укового співтовариства, то теорія змінюється частіше у зв'язку з реакцією науковців на зміни середовища, вносячи у канони парадигми елемент скептицизму.

Водночас кожна теорія вразлива для критики, інакше вона не може розглядатися як наукова (принцип фальсифікації К. Поппера). Якщо теорія суперечить фактам, вона має бути відкинута. Таким чином, зміна наукових теорій є суттєво необхідним фактором пошуку істини.

Т. Кун у праці «Структура наукових революцій» дає теоретичне обґрунтування «нормальної науки» і «наукових революцій» і трактує парадигму як «...сукупність найбільш загальних ідей і методологічних установок в науці, які признані певним науковим співтовариством. Розвиток «нормальної науки» в межах прийнятої парадигми триває до тих пір, доки існуюча парадигма не втрачає можливості вирішувати наукові проблеми. Коли за невідповідності реальності й теорії виникають аномалії, нормальний розвиток науки припиняється і настає стан кризи, яка вирішується науковою революцією»²².

Висуваючи тезу про монополію однієї парадигми на етапі нормального розвитку науки, Т. Кун стверджує, що парадигма не терпить конкуренції, а нормальний розвиток науки є однопарадигмальним. Це означає збігання понять «парадигма» і «наука» на кожному дискретному проміжку історичного часу, тобто сприйняття парадигми практично всією фаховою науковою спільнотою на певному історичному етапі розвитку науки²³.

Проте в подальших працях Т. Кун розвинув теорію парадигми і наукових революцій з урахуванням плюралізму суспільних наук на основі глибокого осмислення фундаментальних відмінностей природничих і суспільних наук, визнаючи, що періоди «нормальної науки» у природничих дисциплінах мають однопарадигмальний характер, натомість у суспільних науках може існувати ситуація по-

²² Кун Т. Структура наукових революцій / Т. Кун. – К. : Port-Royal, 2001. – 228 с.

²³ Там само. – С. 34–35.

ліпарадигмальності. В цьому контексті Кун не заперечує одночасного співіснування різних наукових парадигм як виявів конкуруючих підходів у науці; він стверджує, що не всі парадигми є несумісними і між різними парадигмами можливі різноманітні форми взаємодії: вони можуть перекривати одна одну та взаємопроникати.

Учений дійшов висновку, що під час наукової революції парадигми не змінюють одна одну миттєво, а існують перехідні форми парадигмальної трансформації (модернізації) наукового знання. Незважаючи на те, що облік є економічною, а отже, суспільною і поведінською наукою, облікова наука має монопарадигмальний характер. Цей факт у світлі поліпарадигмальної природи економіко-теоретичного знання призводить до відставання розвитку облікової науки від інших економічних наук, до неможливості синтезу наукових парадигм. Причиною такого стану речей можна вважати замкнутість облікової спільноти та небажання вийти за межі пануючої парадигми, а також відсутність конкуруючих наукових шкіл.

«Нормальна наука» Т. Куна піддавалася критиці з боку Дж. Уоткінса²⁴ та К. Поппера²⁵, які ставили питання про причини виникнення наукових революцій в умовах кумулятивного накопичення знань. С. Тулмін²⁶ теж згладжує межі між «нормальною наукою» і «революцією», а П. Фейєрабенд²⁷ зазначає, що «нормальні періоди» і «революція» накладаються один на одного.

На основі історичного аналізу розвитку облікової науки можна стверджувати, що він відбувався закономірно : від допарадигмальної моделі до інформаційної парадигми, яка відповідає періоду формування інформаційного суспільства.

²⁴ Watkins J. *Metaphysics and the Advancement of Science* / J. Watkins // *British Journal for the Philosophy of Science*. – Vol. 1975 – P. 25.

²⁵ Popper K. R. *Conjectures and Refutations: The Growth of Scientific Knowledge* / Karl R. Popper. – Harper & Row, 1968. – 417 p.

²⁶ Toulmin S. *Rationality and scientific discovery* / S. Toulmin // *Boston studies in the philosophy of science* Boston; Dordrecht. – 1974. – Vol. 20. – P. 401–414.

²⁷ Фейєрабенд П. *Избранные труды по методологии науки* / П. Фейєрабенд ; пер. с англ. и нем. А. Л. Никифорова ; общ. ред. и вступ. ст. И. С. Нарского. – М. : Прогресс, 1986. – 542 с.

Еволюційним чи революційним шляхом розвивається облікова наука?

Скоріше еволюційним через її стійкий консерватизм, але результати «нормальної» науки та поява у ній антиномій стають поштовхом до перегляду традиційної парадигми, особливо в період кардинальних суспільно-економічних трансформацій. Як тільки «нормальна наука» стає загальновизнаною, зразу знаходяться науковці, які вказують на її недоліки і пропонують теорії, спрямовані на критику існуючого знання. Оскільки сприйняття вченого перебуває під впливом парадигми, то її зміна приводить до зміни сприйняття досліджуваної реальності, тому що не існує об'єктивної мови наукового спостереження.

В обліковій науці «нормальний» учений – це дослідник оточуючої реальності в межах парадигми подвійного запису, який не звик до критичного мислення, він догматик.

Надалі ідея наукової та методологічної гетерогенності знайшла акцентованіший вираз в еволюційно-епістемологічних концепціях сучасної філософії науки, наприклад, у теорії конкуруючих дослідних програм І. Лакатоса та ін. Підхід І. Лакатоса щодо розвитку облікової науки використав професор С. Легенчук, який визначає значну кількість дослідницьких підходів, узагальнюючи їх у дві групи:

- філософські (дедуктивний (гіпотетико-дедуктивний, аксіоматико-дедуктивний, генетичний), індуктивний, ідеографічний, еkleктичний);
- бухгалтерські (соціологічний (етичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний, підходу управлінських моделей, підходу інформаційної економіки, еkleктичний)²⁸.

Послідовник К. Поппера І. Лакатос в основу досліджень ставить принцип критицизму, який у теорії пов'язують з науковою раціональністю. Він розробив методологію науково-дослідних програм, які однозначно і паралельно

²⁸ Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.

реалізуються різними авторами за різними методиками досліджень, що сприяє конкуренції між ними. І. Лакатос доводить, що в науці утворюються не просто ланцюги теорій, що змінюють одна іншу в певній послідовності, про які пише К. Поппер, а науково-дослідницькі програми різних науковців, тобто сукупність теоретичних побудов певної структури науки. Кожна з дослідницьких програм має «тверде ядро» і «захисний пояс»²⁹. «Тверде ядро» є основним принципом, на якому ґрунтується альтернативна до існуючої теорія, яка не змінюється в часі, а «захисний пояс» – це гіпотези, які запобігають критиці ядра іншими науковцями. Якщо є доведення, які «захищають» ядро, то опоненти мають аргументовано наводити інші факти про помилковість або недостатнє обґрунтування «ядра».

В розвитку облікової науки С. Легенчук виокремлює «тверде ядро» (подвійний запис, рахунки, баланс і т. ін.), яке залишається незмінним, і «захисний пояс» (фінансова звітність, системи калькулювання, методи оцінювання та ін.), який має вдосконалюватися та змінюватися відповідно до вимог сьогодення³⁰.

Застосування методу аналізу науково-дослідних програм можливе для розробки теорії обліку, для чого потрібно з масиву публікацій відібрати ті з них, які присвячені теоретичним проблемам, виявити в них запропоноване «тверде ядро», знайти аргументи «за» і «проти», сформулювати заперечення щодо змісту окремих методів дослідження теорії та запропонувати авторську програму створення розвинутої теорії, яка може бути основою формування нової парадигми. В науці немає періодів панування однієї програми, а існують і конкурують різні програми, теорії, ідеї, гіпотези, сукупність яких поступово приймається більшістю наукового товариства і які формують нову парадигму науки.

²⁹ Лакатос І. Избранные произведения по философии и методологии науки / Имре Лакатос ; [пер. с англ. И. Н. Веселовского, А. А. Никифорова, В. Н. Поруса]. – М. : Акад. проект, 2008. – 475 с.

³⁰ Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Ж. : ЖДТУ, 2010. – 652 с.

На Заході більшої популярності набула еволюційна модель розвитку науки С. Тулміна (постпозитивізм), в якій він вбачає її розвиток у поглибленні знань, неперервних інноваціях та критичному відборі теорій, вказуючи на свою прихильність до еволюційного шляху розвитку науки³¹.

Прихильником створення універсальної теорії на основі «переходу в нову фазу» розвитку знання, доводячи, що «...вибирається та теорія, яка краще функціонує, більше пояснює і точніше передбачає», є Е. Езер³². Теорія фазових переходів Е. Езера розкриває сутність змін і послідовність виникнення теорій, які впливають на формування нової парадигми, і охоплює такі етапи:

1) перехід від дотеоретичної стадії науки до первинної теорії, пов'язаний з еволюційним стрибком у розвитку наукового методу: від індукції та екстраполяції;

2) перехід від існуючої теорії до альтернативної теорії (так звана наукова революція або «зміна парадигми»). У порівнянні з першим типом фазового переходу зміна наукової парадигми стає подією менш значимою, оскільки відбувається вона на тому самому рівні розвитку наукової методології, зберігає структуру теорій, змінюючи їх зміст. Пришвидшена теоретична динаміка нашого часу перетворила подібну перебудову наукових теорій у буденну роботу;

3) перехід від двох часткових теорій, які виникли окремо і розвиваються паралельно до однієї універсальної (інтеграція теорій);

4) перехід від наочної теорії, яка ґрунтується на чуттєвому досвіді, до абстрактної теорії з тотальною зміною основних понять. Перехід такого типу найбільш значимий і є новим еволюційним етапом в методиці наук, який йде від індуктивно-конструктивної побудови теорій до їхнього саморозвитку, а спостереження перестає бути єдиним критерієм істинності пізнання³³.

³¹ Тулмин С. Человеческое понимание / С. Тулмин. – М. : Прогресс, 1984. – 327 с.

³² Езер Е. Динаміка теорій і фазові переходи / Е. Езер // Питання філософії. – 1995. – №10. – С. 37–44.

³³ Там само.

Багато напрямів розвитку наукового знання розвинуто у філософії науки, проте всі вони мають спільні положення. В науці присутній як людський фактор, так і фактор випадковості (хоча якщо людина багато думає про певну проблему, то врешті доходить до її вирішення). Крім того, жодної революції не буває на порожньому місці.

Незважаючи на випадковий чи особистісний фактор, мають бути об'єктивні передумови, свого роду потенціал причин, який дестабілізує існуючий стан речей у тому чи іншому науковому напрямі. Цим об'єктивним фактором виступають факти і спостереження, які суперечать домінуючій у певний момент теорії. Саме вони призводять до фальсифікації цієї теорії і кризи наукового напрямку, тому цей фактор є необхідним і основоположним для наукової революції.

Розвиток науки про облік – це розвиток ідей і теорій розвитку облікової системи як явища та формування знань про організацію цієї системи на практиці. Інформаційні потреби користувачів інформації стають основною рушійною силою розвитку теорії обліку, оскільки розробка методів та моделей обліку орієнтується на задоволення цих потреб і зі зміною потреб й умов функціонування економічних агентів унаслідок біфуркацій середовища мала б відбуватися зміна парадигми.

Таким чином, парадигма обліку взаємопов'язана з управлінською парадигмою. Відомі дві основні парадигми управління: традиційна парадигма (Ф. Тейлор, Р. Файоль, Е. Мейо) та нова парадигма (П. Друкер, І. Ансофф). Традиційна парадигма управління розглядала підприємство як закриту систему з визначеними цілями і завданнями, яка характеризується раціональним виробництвом та використанням ресурсів і контролем усіх видів діяльності на основі норм, стандартів та правил.

Нова управлінська парадигма трактує підприємство як відкриту систему, що функціонує в єдності факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ, орієнтована на

якість, індивідуальний підхід, швидкістю реакцій на зміни та високий ступінь адаптації до змін середовища. Нова парадигма управління трактує знання та інформацію основним джерелом доданої вартості, орієнтується на культуру, мотивацію і новий стиль керівництва. Соціальна співвідповідальність, яка за умов традиційної парадигми сприймалася як перешкода, стає складовою менеджменту, стилю і культури управління. Основним критерієм управління підприємствами за традиційною парадигмою є ефективність теперішніх дій, натомість нова парадигма бере до уваги майбутню ефективність того, що робиться сьогодні.

Адаптивність до змін середовища за нової парадигми ґрунтується на передбаченні трансформацій діяльності бізнесу та використанні методів, спроможних оцінити сучасні особливості розвитку системи (підприємства) та різноманіття зовнішніх факторів. Відповідно до цього визначають чотири парадигмальні революції в управлінні:

1) становлення людського суспільства (при переході від привласницького типу існування до формування перших цивілізацій);

2) управлінська революція доіндустріального суспільства (тривалий період від Єгипетської та Шумерської цивілізацій до XVII ст.);

3) управлінська революція епохи індустріального суспільства (період розвитку різних галузей економіки на основі науки, технології та ринку у XVIII–XIX ст.);

4) парадигмальна управлінська революція епохи інформаційного суспільства (початок формування в найбільш розвинутих країнах світу в останній чверті XX ст. до теперішнього часу).

Актуальність використання парадигмального підходу до вивчення теорії обліку зумовлено історичним розвитком облікової науки, її теоретичного підґрунтя та можливостями оцінювання стану теорії і визначення напрямів її розвитку в майбутньому.

Поняття «парадигма» не замінює собою теорію чи сукупності теорій, а є певним метатеоретичним утворенням, що позначає спільне розуміння науки про облік та її основних положень в науковому співтоваристві. Наукова парадигма в обліковій науці означає загальне бачення її розвитку, яке реалізується через методологію, категорійний апарат, наукову картину світу та ціннісні орієнтири. «Уявлення розвитку обліку через послідовну зміну і співіснування парадигм дозволяє краще зрозуміти минулі і теперішні тенденції розвитку теорії і практики обліку і побачити (передбачити) можливі шляхи подальшого їхнього розвитку», – як зазначав М. Уеллс³⁴, який першим увів поняття парадигми в облікову науку.

М. Уелс виокремив сім парадигм:

- 1) антропологічна – традиційний підхід до бухгалтерського обліку, де основою теоретичного базису є практична діяльність, яка не пов'язана з цілями управління;
- 2) кон'юнктурна – теорія обліку формується відповідно до потреб економіки, оцінюються факти господарської діяльності з позиції їхньої прибутковості;
- 3) ситуаційна (орієнтована на події) – метою обліку є розвиток прогностичної функції;
- 4) процесуальна – акцентує увагу на вивченні процесів господарської діяльності та прийнятті управлінських рішень (в теорії зароджується підсистема управлінського обліку);
- 5) ідеалізована – зводить теорію обліку до вимірювання фінансових результатів господарської діяльності;
- 6) інформаційна – підпорядкована оцінюванню інформації про факти господарського життя;
- 7) біхевіористична – вивчає поведінку осіб, що приймають управлінські рішення³⁵.

³⁴ Wells M. C. A Revolution in Accounting / M. C. Wells // The Accounting Review. – 1976. – № 3. – С. 471–482.

³⁵ Там само.

Оцінна парадигма обліку, яку запропонували Дж. Каннінг, Р. Стерлінг, та Р. Чемберс³⁶, полягає у використанні інвесторами та іншими зацікавленими користувачами інформації для оцінювання колективної вартості прав на майбутні послуги, що належать окремій обліковій одиниці. Проте автори застосовують термін «парадигма» неправомірно, оскільки йдеться лише про один з елементів методу обліку – оцінку.

В. Патон, Т. Сандерс, Р. Маттессіч і Ю. Ідзірі пропагували управлінську парадигму обліку, в якій бухгалтер формує інформацію про ринкові цінності, але не здатний передбачити їхню зміну в майбутньому. Зокрема, Р. Маттессіч³⁷ в межах управлінсько-агентської та оцінної парадигми вважає завданням обліку задоволення інформаційних потреб користувачів, що передбачає створення такої теорії, яка б впорядкувала структуру системи обліку для різних інформаційних цілей³⁸.

Я. Соколов і В. Палій³⁹ виділяли кілька парадигм обліку, проте парадигма подвійного запису була виокремлена як головна, оскільки їхні дослідження проводилися в умовах індустріального суспільства.

Західні дослідники Д. Гоувс і А. Ревінкель⁴⁰ за допомогою використання трансдисциплінарних досліджень визначили субпарадигму бухгалтерського обліку, сутність якої полягає у формуванні цілісних перспектив змін парадигми відносно часової та інформаційної місткості, від-

³⁶ Cushing B. E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B. E. Cushing // *The Accounting Historians Journal*. – 1989. – Vol. 16, no. 2. – P. 1–41.

³⁷ Mattessich R. V. *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science* / R. V. Mattessich. – London : Quorum Books, 1995. – 256 s.

³⁸ Riahi-Belkaoui A. *Accounting theory* / A. Riahi-Belkaoui. – [5th edition]. – № 4., 2004. – 598 p.

³⁹ Палій В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – С. 23.

⁴⁰ Gouws D. G. *Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm* / D. G. Gouws, A. Rehwinkel // *Meditari Accountancy Research*. – 2004. – Vol. 12, no. 1. – P. 77 – 99.

повідно до чого вдосконалення обліку має відбуватися в напрямі розширення свободи і творчості, що дасть змогу розкривати у бухгалтерській звітності приховані фактори, що впливають на діяльність підприємств⁴¹.

Комітет з концепцій та стандартів для зовнішньої фінансової звітності (Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports) розрізняє три основні теоретичні підходи:

- 1) класичний («справжнього доходу» та індуктивний);
- 2) корисності для прийняття рішень;
- 3) інформаційної економіки⁴².

A. Rіаі-Белькаоі в праці «Accounting Theory» (1992) запропонував виокремлювати такі парадигми:

- 1) антропологічну парадигму (індуктивну);
- 2) парадигму справжніх доходів (дедуктивну);
- 3) парадигму корисності для прийняття рішень;
- 4) парадигму корисності для прийняття рішень агрегованих ринків – біхевіористичну;
- 5) парадигму корисності для прийняття рішень окремого користувача;
- 6) парадигму інформаційної економіки⁴³.

Н. Малюга поряд з уніграфічною, диграфічною і камеральною парадигмами визначає четверту – подвійну статичну бухгалтерію та п'яту – подвійна динамічну бухгалтерію, або подвійну інформаційну динаміку, яка «...повинна враховувати нові технології та нові об'єкти та не втратити подвійний характер як найвищий прояв діалектичного методу в бухгалтерському обліку»⁴⁴.

⁴¹ Peta M. B. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку / М. В. Peta // Бізнес-інформ. – 2014. – № 10. – С. 287–293.

⁴² Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports (American Accounting Association), 1977. – 61 p.

⁴³ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / Amed Riahi-Belkaoui. – [5th edition]. – London : Thomson Learning, 2004. – P. 337.

⁴⁴ Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи [Текст] : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2006.

Парадигма нової інформаційної динаміки декларує переважання нематеріальних активів у складі майна, відображення нових об'єктів обліку, властивістю яких є нематеріальна природа і кількісна та якісна характеристики (інтелектуальний, людський, організаційний, клієнтський капітал, природно-ресурсний потенціал та вплив антропогенної діяльності, інформаційні ресурси тощо).

П. Хомин, Г. Журавель ведуть мову про потребу «...формаційного переходу до нової парадигми у зв'язку з соціальною, культурною, політичною та економічною модернізацією суспільства»⁴⁵, не акцентуючи уваги на особливостях цієї парадигми.

На невідповідності сучасної концептуальної основи обліку вимогам і потребам сучасного суспільства наголошує І. Яремко, який вказує на необхідність змін у теорії обліку, за основу яких пропонує взяти принцип управлінського обліку – «...різна інформація для різних цілей і користувачів»⁴⁶.

Парадигма глобального обліку, яку запропонував С. Голов, базується на методології традиційної парадигми та скоригована в напрямку паритетності потреб користувачів і використанні негрошових показників. Науковець також пропонує виокремити стратегічно орієнтовану систему обліку на рівні підприємства⁴⁷.

Як вважає В. Жук, пардигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку, що базується на ідеях фізичної економії, революційним, а не еволюційним шляхом змінює традиційну парадигму обліку⁴⁸.

⁴⁵ Хомин П. Я. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) [Текст] / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель ; Тернопільський національний економічний ун-т. – Т. : Економічна думка, 2007. – С. 13.

⁴⁶ Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії [Електронний ресурс] / І. Й. Яремко. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf>.

⁴⁷ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов / Міжн. ін-т менеджменту (МІМ- Київ). – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 с.

⁴⁸ Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В. М. Жук : зб. наук. праць. – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – Вип. 6(24). – С. 171 – 182.

Розвиваючи дослідження В. Жука, О. Сокіл стверджує, що «...потрібен спеціальний вид обліку, який завершує формування повної картини взаємодії підприємства з навколишнім середовищем не тільки в аспекті галузевого управління, а й менеджменту на мікрорівні. Таким новим видом обліку є бухгалтерський облік сталого розвитку»⁴⁹. Метою такого обліку автор визначає координацію екологічної, соціальної та економічної складових бізнесу, позначення можливих екологічних, соціальних ризиків і ускладнень, визначення шляхів їхнього подолання, виокремлюючи при цьому такі види обліку, як фінансовий, управлінський, податковий та бухгалтерський облік сталого розвитку. В цій частині простежуємо певні суперечності щодо мети існування таких видів обліку.

Парадигму інтернаціонального обліку, яка спрямована на задоволення інтересів інтернаціональних власників капіталу щодо інвестиційних процесів, оцінювання спроможності підприємства відповідати за своїми зобов'язаннями, визначення сум прибутку та дивідендів, пропонує М. Шигун⁵⁰, обмежуючи таким чином коло користувачів інформації та провокуючи зниження її якості. Метою обліку в інтернаціональній парадигмі є надання користувачам для прийняття економічних рішень повної, правдивої та неупередженої інформації щодо фінансового стану і результатів господарської діяльності, досягнення якої базується на методі подвійного відображення фактів господарського життя.

Синергетичний підхід для обґрунтування нової парадигми обліку (С. Кузнєцова⁵¹, А. Кузьмінський⁵²) відповідає мето-

⁴⁹ Сокіл О. Г. Методологія обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства / О. Г. Сокіл // Економіка розвитку (Economics of Development). – 2017. – № 2 (82). – С. 67–76.

⁵⁰ Шигун М. М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 3 (11). – С. 134 – 139.

⁵¹ Кузнєцова С. А. Теоретические предпосылки формы равновесия парадигмы бухгалтерского учета в экономике знаний: синергетический эффект / С. А. Кузнєцова // Основы экономики, управления и права. – 2013. – № 6 (12). – С. 42 – 46.

⁵² Кузьмінський А. Н. Учетная и аналитическая информация в объединении / А. Н. Кузьминский. – К. : Изд. объединение «Вища школа» 1979. – 96 с.

дології постнекласичного типу науки і дає змогу трактувати облікову систему як систему створення якісної та ефективної інформації з метою досягнення синергетичного ефекту.

Б. Кашінг, розглянувши існуючі підходи до визначення парадигм, вказавши на їхню хибність та обмеженість, виокремив парадигму бухгалтерського обліку як дисциплінарну матрицю – подвійну систему бухгалтерського обліку⁵³.

Зміну парадигми на основі розвитку прогнозного обліку (або проблемного, як його ще називає автор) пропонує К. Редченко, визначаючи метою такого обліку інформаційно-експертну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень⁵⁴. М. Лучко вбачає перспективу розвитку обліку в еконофізиці⁵⁵. З позиції обслуговуючої ролі обліку відносно системи управління вплив концепцій менеджменту на дослідження обліку вивчає М. Рета⁵⁶.

А. Пилипенко розглядає розвиток облікової парадигми в контексті її можливостей задоволення інформаційних потреб менеджменту та можливостей інтеграції в систему стратегічного управління підприємством⁵⁷. О. Лаговська у дослідженнях виокремлює інформаційно-комунікативну роль бухгалтерського обліку⁵⁸.

На стратегічній орієнтації наголошує А. Шайкан : «... на сучасному підприємстві, яке бажає досягти успіхів у бізнесі, загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію. ... для процесу розробки та реалізації ділової

⁵³ Cushing B. E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / V. E. Cushing // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, no. 2. – P. 1–41.

⁵⁴ Редченко К. Проблемний управлінський облік та його прогностична функція [Електронний ресурс] / К. Редченко. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/finance/fin023.html>.

⁵⁵ Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015. – Вип. 1 (45), т. 2. – С. 33–38.

⁵⁶ Рета М. В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку / М. В. Рета // Бізнес-інформ. – 2014. – № 10. – С. 287–293.

⁵⁷ Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань [Електронний ресурс] / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1396/1/48.pdf>.

⁵⁸ Лаговська О. А. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікативна система: конструктивний підхід / О. А. Лаговська // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3(57). – С. 76 – 78.

стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку, як класичні, так і запозичені з менеджменту, будуть органічно вписані в процес стратегічного управління⁵⁹.

Стратегічний підхід до обліку підтримує Р. Бруханський⁶⁰, який, досліджуючи проблеми розвитку управлінської стратегічної парадигми обліку, зазначає, що «... система бухгалтерського обліку не може повністю охопити загалом зовнішнє середовище конкретного підприємства (мікро- та макросередовище), тому слід визначити ті його складові, які можуть бути введені до складу предмета бухгалтерського обліку та інформація про них може оброблятися обліковою системою за допомогою існуючого методологічного інструментарію (документування, оцінка, система рахунків, звітність).

С. Бутинець доволі критично ставиться до сучасних спроб визначення напрямів розвитку бухгалтерського обліку та стверджує, що застосовувати термін «парадигма» в обліку необхідно з обережністю. Він впевнений, що необхідне поєднання нових та вже існуючих парадигм обліку, а теорію наукових революцій Т. Куна вважає «теорією катастроф» і пропонує обирати стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку на базі радянської школи шляхом поєднання традиційного обліку із застосуванням міжнародних стандартів⁶¹. Погляди Ф. Бутинця на проблему створення нової парадигми обліку відображають позицію більшості науковців, які прагнуть законсервувати існуючу теорію і методологію обліку, підтримуючи її своїм науковим авторитетом.

⁵⁹ Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі [Електронний ресурс] / А. В. Шайкан. – Режим доступу : <http://npv.n-auditor.com.ua/ua/zmist-zhurnalu-npv-1/item/253-1-shajkan-a-v-rozvitok-bukhgalterskogo-obliku-yakinstrumentariyu-strategichnogo-upravlinnya-pidpriemstvom-u-kurentnomu-seredovishchi>.

⁶⁰ Бруханський Р. Ф. Еволюція бухгалтерського обліку в світлі трансформації управлінських парадигм / Р. Ф. Бруханський [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/sekcija_section_1_2015_11_25/evoljucija_bukhgalterskogo_obliku_v_svitli_transformaciji_upravlinskikh_paradigm/107-1-0-1652.

⁶¹ Бутинець С. Ф. Ревізія теорії бухгалтерського обліку або парадигма ТХОМ / С. Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1 (43). – С. 6 – 17.

М. Пушкар відстоює прогресивні позиції в науковому співтоваристві обліковців і пропагує розширення парадигми обліку з метою побудови інтелектуальної системи створення інформації. Разом із М. Чумаченком дослідник заявив про перетворення «бухгалтерського» обліку в інформологію⁶².

Аналіз наукової літератури засвідчує різні погляди науковців на поняття парадигми обліку та різні підходи до виокремлення парадигм:

- соціологічний підхід до способу ведення обліку (А. Ріахі-Белкаої, Н. Бедфорд, А. Літтон, В. Циммерман);
- біхевіорестичний підхід (А. Літлатон, Дж. Уотсон);
- психологічний підхід (Р. Антоні);
- економічний підхід (Г. Міллер, С. Зефф, М. Мунітц);
- інформаційний підхід (Дж. Сортер).

Парадигма подвійного запису не задовольняє інформаційних потреб користувачів усіх груп через конфлікт запитів, які вимагають кардинально різної інформації та використання для її створення принципово нових методик.

Досліджуючи поняття «парадигма» загалом, та в обліковій науці зокрема, розуміємо її як особливості структури, методології та способів побудови моделей інформаційних процесів для відображення економічної реальності, які в той чи інший момент визнаються науковим співтовариством. Парадигма обліку це всеохоплююче знання про структуру та образ облікової науки як системного утворення в певний історичний період. У цьому контексті зважаючи на історичний розвиток соціально-економічних укладів суспільства можна виокремити:

- допарадигмальний період розвитку облікової науки;
- уніграфічну парадигму;
- парадигму подвійного запису;
- інформаційну парадигму.

Перша парадигма характерна для облікового знання періоду «темних» віків, коли його сфера не виходила за межі ве-

⁶² Пушкар М. С. Ідеальна система обліку : концепція, архітектура, інформація / М. С. Пушкар М. Г. Чумаченко – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

ликих господарств вельмож, храмів та купців. Облік у X–XII ст. здійснювався уніграфічним записом у формі списків майна – інвентарних відомостей із зазначенням залишків, які визначалися управителями для ознайомлення з ними власників.

Третя парадигма виникла, за свідченням авторитетних учених, у XIII–XV ст., в основу якої було покладено принцип подвійного запису. Цей принцип застосовували у період завершення феодального устрою суспільства та першої половини індустріального. Сім віків подвійний запис використовували люди як незаперечний метод, який формально виконував функцію правильності відображення фактів на рахунках обліку. Облікове знання виникло як об'єктивна необхідність та мало обмежений характер через примітивний характер виробництва (як правило, індивідуальне селянське господарство).

При цьому парадигма подвійного запису пройшла кілька етапів розвитку. На першому етапі розвитку парадигми подвійного запису ґрунтувалася на знаннях купців, облікове знання мало суто емпіричний характер, що засвідчувало арифметичну правильність у разі, коли дебетові та кредитові сальдо на початок періоду і дебетові й кредитові обороти на рахунках обліку були ідентичними.

На другому етапі парадигма подвійного запису збагатилася знаннями про організацію і технологію збору даних та їхню обробку методом подвійного запису з метою отримання економічних показників для визначення фінансового стану купця. Це узагальнення в обліку окремих корисних нововведень, що не ґрунтуються на теорії, але цінні для бухгалтерії капіталістичного суспільства

Зростання масштабів виробництва, наукові досягнення в техніці, технології, організації праці та управлінні, посилення запитів на інформацію з боку менеджерів зумовили появу третього етапу розвитку диграфічної парадигми – розвиток знань про структуру інформаційного поля та методи отримання інформації для системи управління підприємством.

Відсутність нових ідей у «нормальній» науці щодо генерування інформації для управління призвела до критики «єдиного обліку» та виникнення дискусії щодо удосконалення системи обліку на основі її диференціації.

На четвертому етапі розвитку парадигми подвійного запису облік трактується як наука про методологію економічної діяльності та ґрунтується на комп'ютерній основі з отримання інформаційних ресурсів у реальному часі. Виникають нові вимоги до створення інформаційних ресурсів та виявляється неспроможність диграфічної парадигми адекватно задовольняти потреби бізнесу та суспільства.

Численні спроби теоретичного обґрунтування облікової науки не були успішними. Єдиної теорії обліку, адекватної до умов розвитку інформаційного суспільства, не існує. Не логічно метод подвійного запису застосовувати як основу теорії обліку, оскільки він не стає предметом науки лише через те, що дослідники називають його «ядром» парадигми обліку.

Відсутність теорії обліку, яка ґрунтується на тому, що інформація про господарську діяльність є таким «ядром» для обліку, стає вагомим аргументом і стимулюючим фактом пошуку теорії, яка базується на економічних засадах.

Інформаційна парадигма зароджується не на спекуляціях окремих авторів праць облікового характеру, а на об'єктивних законах розвитку науки. Такими об'єктивними законами є діалектика, філософські категорії руху і розвитку, поняття науки, теорії пізнання тощо. Визначальним фактором зміни парадигми в теорії обліку є мета обліку та запити користувачів (табл. 2.1).

Розширення облікової парадигми неминуче через масштабні зміни в науці на межі XX – XXI ст., які мають революційний характер розвитку, характеризуються зростанням абстрактності теорій, взаємозв'язком теоретичних і експериментальних досліджень, зміною стилю науково-дослідних робіт.

Таблиця 2.1

Залежність зміни парадигм обліку від суспільного устрою та управлінських парадигмальних революцій

Період суспільного розвитку	Управлінська революція	Парадигма обліку	Способи і методи ведення обліку
Допарадигмальний період	Управлінська революція епохи становлення людського суспільства	Мнемонічна парадигма обліку	Усний (запам'ятовування) Символічний (дописемний)
Аграрне суспільство до XIII ст.	Парадигмальна управлінська революція епохи доіндустріального суспільства	Уніграфічна парадигма	Достовірне відображення розрахунків і засобів господарювання
		Камеральна парадигма	Відображають надходження і видатки з каси у двох регістрах: прихід, витрати
Індустріальне суспільство	Парадигмальна управлінська революція епохи індустріального суспільства	Диграфічна парадигма	Пануючою методологією є подвійний запис
Постіндустріальне суспільство	Парадигмальна управлінська революція епохи інформаційного суспільства	Інформаційна парадигма	Розширення методології, облік нетрадиційних об'єктів, формування інформації стратегічного характеру

Основою науки є фундаментальний принцип скептицизму, відповідно до якого ніяку теорію не можна назвати завершеною за постійних змін, руху матерії від простих до складних форм, що впливає на докорінну трансформацію знання, викликає «революції» як норму розвитку науки. Результатом зміни наукового знання є не досягнення об'єктивності, а отримання кращого розуміння проблеми, виявлення цікавих і оригінальних рішень і т. ін.

У гносеологічному аспекті підсумком революцій у науці може бути зміна домінуючої в науковому напрямі теорії на більш досконалу, яка враховує всі відомі на той момент факти і дає змогу передбачити появу тих чи інших фактів у майбутньому. Однак основним є те, що відбувається уточнення знань про навколишнє середовище і відповідно наближення до істинної картини світу.

Сучасна методологія не обмежується логічними аспектами дослідження наукового знання і потребує від науков-

ців енциклопедичних знань. Інтерес становлять питання історії, психології, соціології науки з метою більш глибокого аналізу і перспектив її подальшого розвитку. Філософія науки ґрунтується на ідеях постпозитивізму, оскільки позитивізм втратив своє пануюче становище.

М. Полані доводив зумовленість результатів наукового пізнання і одним з перших ввів у науковий обіг таке поняття, як «наукове співтовариство», зазначаючи, що «...будь-який науковий факт може бути інтерпретований в рамках теоретичного контексту, який зумовлений, серед іншого, особистою позицією дослідника»⁶³.

Дослідження М. Полані вказують, що загальних критеріїв для порівняння альтернативних теорій не існує, а для «...зміни якої-небудь теорії вимагається не просто звернення до фактів, але повна зміна самих рамок інтерпретації. В цьому випадку на перший план виступає критерій «інтелектуальної краси» теорії як запорука її можливості виявити непізнану реальність»⁶⁴.

Розвиток облікової теорії на межі ХХ–ХХІ ст., в умовах постмодерну, потребує модифікації характеру наукової раціональності, структури економіко-теоретичного знання і характеру взаємодії наукових парадигм. Ідеться про утвердження постмодерністської інтерпретації науки з такими її рисами, як системність, нелінійність, контекстуальність у поєднанні з посиленням концептуально-методологічного плюралізму, який часом набуває характеру «методологічного анархізму».

Кризу в розвитку теорії обліку досліджували західні вчені, серед яких М. Уелс, Дж. Баттеруорт, А. Ріаї-Белкаої, В. Бжезін, М. Глаутьє, Д. Гоувс, М. Добія, Т. Жанжан, М. Кабір, В. Кам, Б. Кашінг, А. Коєненберг, Р. Маттессіч, Ф. Мітчелл, В. Новак, Г. Норрекліт, Й. Норрекліт, С. Рамі-

⁶³ Полани М. Личностное знание. На пути к посткритической философии / М. Полани ; под ред. В. А. Лекторского, В. А. Аршинова ; пер. с англ. М. Б. Гнедовского, Н. М. Смирновой, Б. А. Старостина. – М., 1995. – 334 с.

⁶⁴ Там само.

рес, А. Ревінкель, А. Шіхта, Р. Елліот та ін. К. Зуга поділяє їх на тих, хто пропагує послідовну зміну парадигм обліку, та тих, хто наголошує на тому, що відбувається співіснування парадигм у процесі історичного розвитку теорії обліку⁶⁵.

Аналіз запропонованих напрямів формування нової парадигми обліку важко назвати парадигмами, адже основна методологія обліку залишалася незмінною з XV до XIX ст. (подвійний запис), а початок зміни парадигми відбувся, коли облік поділився на фінансовий та управлінський. Якщо фінансовий облік базується на старій парадигмі подвійного запису, то управлінський потребує принципово іншої методології збору й обробки даних, отримання і використання інформації.

Головне в парадигмі подвійного запису було те, що протягом довготривалого проміжку часу вона задовольняла потреби в інформації, яка була координатором і навігатором розвитку бізнесу навіть у період потрясінь. Проте стабільність обліку для сучасного світу є міфом, світ швидко змінюється, в ньому наростає невизначеність, еволюційні процеси змінюються революційними, потреби в інформації зростають, в економіці важливо аналізувати сучасні події, а не давно минулі, як це відбувається зараз. Все це потребує перегляду «твердого ядра» (за І. Лакатосом) з його віковою історією, яке потрібно замінити новим, основою якого є інформація.

Облікова наука намагається «вписати» нові феномени в стару парадигму, як це їй вдавалося до цього часу з її базисом «подвійного запису», який був єдиною основою функціонування парадигми.

Теорія не удосконалювалася, не змінювалася віками в межах тієї самої парадигми подвійного запису. До початку індустріальної епохи такий підхід був прийнятним, проте

⁶⁵ Зуга Е. И. Парадигмы бухгалтерского учета и развитие его теории : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». – СПб. : Санкт-Петербургский государственный университет. – СПб., 2000. – С. 10.

з часом положення традиційної теорії обліку не дали змоги отримати необхідну інформацію для бізнесу. Так, у разі формування підсистем управлінського та стратегічного обліку методика збору даних та їхня обробка виходять за межі парадигми подвійного запису. Це змушує вчених визнати, що облікова парадигма подвійного запису втрачає універсальність і не може бути пануючою, з'являються дослідження з критикою теорії обліку. Криза теорії вимагає нових підходів до науки про облік та формування нової теорії.

Намагання адаптувати стару систему до нових викликів на основі традиційних підходів до обліку з традиційним мисленням учених не дає можливості перейти до активних пошуків нових методів отримання даних та їхньої обробки за допомогою сучасних інформаційних технологій.

Обліковці відірвані від об'єкта свого дослідження (предмета науки), який пов'язаний з «інформаційним об'єктом» господарської діяльності.

Зусилля науковців завжди були спрямовані на удосконалення процесу обробки стандартних даних стандартними методами та отримання формалізованої звітності, що мало цікавило менеджерів. Облік не міг забезпечити з огляду на методологію, необхідної інформації для контролю господарських процесів. Нові умови господарської діяльності потребують великих обсягів інформації про внутрішнє і зовнішнє середовища в реальному часі, а фінансовий облік не може виконати це завдання, що і є кризою облікової науки або революційним періодом в обліковій науці.

К. Гездар стверджує, що практика обліку в багатьох випадках повністю вступає в суперечність із сучасними економічними реаліями, а Р. Хауелл в одній зі статей в журналі «Fortune» зазначає, що «...три основних звіти – звіт про доходи, баланс та звіт про грошові потоки – є такими корисними, як карта Лос-Анджелесу 80 річної давнини»⁶⁶.

⁶⁶ Корягін М. Парадигмальне бачення розвитку бухгалтерської звітності [Текст] / М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 12. – С. 38–43.

Революція відбувається не лише в обліку, а й у суспільстві, коли зароджуються нові соціальна, культурна та економічна парадигми. Вчені-економісти десятиліття дискутують із питань кризи в економічній теорії, що зумовлено також революцією у сфері інформаційного менеджменту, яка зумовлює радикальні зміни в інтелектуальному середовищі людства.

Настає момент, коли дві облікові парадигми (стара «подвійного запису» і нова «інформаційна») конкурують одна з одною. Перша ґрунтується на статичній (незмінній), формальній, емпіричній методології, а друга – динамічній, інтелектуальній теоретичній основі, змістом якої є отримання інформаційних ресурсів. Перехід до нової парадигми має відбутись за короткотривалій проміжок часу, якщо йдеться про якісний стрибок від старої до нової парадигми, а не кількісний. Зміна парадигми полягає не в тому, щоб додати нові факти чи гіпотези до існуючих, а в тому, щоб нові факти повністю змінили сприйняття та уявлення про інформаційну модель підприємства.

Як тільки зрозуміємо, що попередні погляди на облік застаріли, тому що облік не може пояснити ті чи інші явища, які неможливо ігнорувати, мусимо позбавитися від величезного багажу непотрібних знань. Зрозуміло, що важко заперечувати настільки добре створену і вибудовану систему обліку, яка в минулому довела свою успішність, тому й змінювати її складно.

Разом з тим, наголошуємо на необхідності зміни диграфічної парадигми на інформаційну, що приведе до зміни системоутворюючого фактора з «подвійності відображення фактів господарського життя» на «інформацію» як результат діяльності такої системи, оскільки необхідність створення інформаційних ресурсів є фактором створення систем обліку. Розвиток інформаційної парадигми і відповідної їй теорії обліку пов'язаний із застосуванням інформаційних методологій, що потребує нових підходів до розуміння економічної інформації, спонукає до використання дієвих механізмів формування, обробки і створення інформації.

Облікова спільнота далека від можливості реалізації ідеї зміни диграфічної парадигми та відмови від панування подвійного запису як єдиного способу отримання інформації для бізнесу. Через такий підхід представники менеджменту та інших економічних наук ставлять під сумнів існування обліку як науки, що свідчить про відсталість методології створення інформації, яка є набагато складнішою, ніж її інтерпретують бухгалтери. Горизонт сучасного предметного поля обліку – від суцільного моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства до прогнозування його діяльності, визначення ступеня адекватного відображення інформації та її впливу на всі рівні суспільної свідомості.

Зміни парадигми обліку неминучі. Проте облікове співтовариство виявилось не готовим до таких кардинальних змін. Складно відмовитися від того, що метод, який існував більше 500 років, відійде на задній план, та й більшість постулатів науки виявилися не єдиноможливими.

Чи може революційний період оминати облікову науку? Зрозуміло, що ідеї, які порушують звичайні (традиційні) життєві уклади, заперечують таку можливість. Однак коли зміни у середовищі бізнесу стануть очевидними, то заперечити необхідність революції в обліку стане неможливо, а реакція науковців виявиться або в уникненні дійсності (що зараз можемо простежити в працях багатьох учених у сфері обліку), або в агресивному запереченні змін. Революція потребує не нових форм, видів чи моделей обліку, пристосованих до діючої парадигми, а кардинальної зміни уявлень про облік як про систему, що створює інформаційні ресурси на запит користувачів.

У цьому разі виникає «когнітивний дисонанс», який означає, що люди схильні дотримуватися старих переконань, навіть якщо вони суперечать дійсності. Старі уявлення про світ дають відчуття психологічного комфорту. Науковці воліють зберегти «status quo» і не змінювати своїх знань і переконань.

Постіндустріальне суспільство, яке приходить на зміну індустріальному, потребує зміни економічної парадигми загалом та парадигми облікової науки зокрема. Зміна парадигми – це тривалий процес: домінуючі переконання певний проміжок часу є основою парадигми, відповідно до якої вже сумніваються вчені. Постіндустріальна культура формується на основі нових знань і умінь, нового світогляду та способу мислення, нових підходів до економічної діяльності та нових інструментів впливу на поведінку людини і прийняття рішень. Від суб'єктів економічної діяльності вимагається вміння пристосовуватися до змінного середовища й уникнення ризиків. Жоден запас міцності не може гарантувати успіху у змінному середовищі без інтелектуальної роботи з інформацією.

Пристосування до змін економічних реалій не може відбутися без того, щоб вийти за межі існуючої парадигми, розширити наукове поле теорії обліку й адаптуватися до постнекласичної парадигми розвитку науки. Поява антиентропійних підходів до мислення при побудові економічних моделей змінює спосіб управління і загалом визначає фундамент формування нової парадигми обліку. Не лише економічне та соціальне середовища і способи функціонування економіки сприяють зміні парадигми, а й нові вимоги з боку користувачів визначають розвиток обліку як однієї з основних функцій управління. Основою зміни парадигми є зміна умов діяльності та вимог до управління на всіх рівнях.

Вивчаючи різні пропозиції учених, зазначимо, що жоден із них не заперечує соціальної орієнтації розвитку облікової науки. І. Макаренко пропонує парадигму «обліку, звітності, аудиту сталого розвитку (ОЗАСР)», яка, ґрунтуючись на концепції сталого розвитку, дасть поштовх до розвитку таких нових облікових концепцій, як концепція капіталів та доданої вартості, мультистейкхолдерський підхід, концепція інтегрованої звітності⁶⁷. Поділяючи загалом ідею

⁶⁷ Макаренко І. О. Наукові підходи та теорії, що формують парадигму обліку сталого розвитку [Електронний ресурс] / І. О. Макаренко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – Вип. 16. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/174.pdf>.

соціальної орієнтації розвитку облікової науки, не можемо погодитися із твердженням про розвиток окремої парадигми обліку, яка до того ж ґрунтується на традиційній методології подвійного запису. Як стверджує автор, «...парадигма ОЗАСР, маючи у своїй основі традиційне (онтологічне) облікове «ядро» (подвійний запис, рахунки, баланс, мета, предмет, об'єкт, інші елементи методу обліку) та «захисний пояс» (звітність, методи оцінки та калькуляції), не відкидає їх, а трансформує усі зазначені складові з урахуванням соціального, екологічного вимірів сталого розвитку»⁶⁸.

Не заперечуючи важливості ідей про соціальну орієнтацію обліку, розуміємо, що процеси загострення трансформаційних суперечностей актуалізували необхідність формування нової парадигми суспільного розвитку, в якій завдання досягнення кількісного зростання поступається місцем забезпеченню сталого еколого-соціально-економічного розвитку в межах світового господарства. Однак не можемо погодитися, що така парадигма в обліку ґрунтується на єдиному методі обробки інформації – подвійному записі.

Цілі та завдання парадигми сталого розвитку можуть бути реалізовані в межах інформаційної парадигми обліку, яка має соціально-екологічну орієнтацію. Подолавши принцип панування подвійного запису як традиційної (обов'язкової) методології, облікова система формуватиме інформацію про всі види діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі природоохоронної (екологічної) та соціальної.

Інформаційна парадигма обліку проходить певні етапи становлення (рис. 2.1)

Активізація зусиль світового наукового співтовариства відбувається в напрямі вивчення та вирішення проблем зі списку «глобальної проблематики», яка виступає як «...новітня світоглядна концепція – теорія сталого розвитку, згід-

⁶⁸ Макаренко І. О. Наукові підходи та теорії, що формують парадигму обліку сталого розвитку [Електронний ресурс] / І. О. Макаренко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – Режим доступу : Вип. 16. 2017 - <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/174.pdf>.

но з якою світ розглядається як єдина система, для існування та розвитку якої необхідні спільні зусилля людства щодо розв'язання низки проблем, які не можуть бути вирішені відокремленими ресурсами на локальному рівні»⁶⁹.

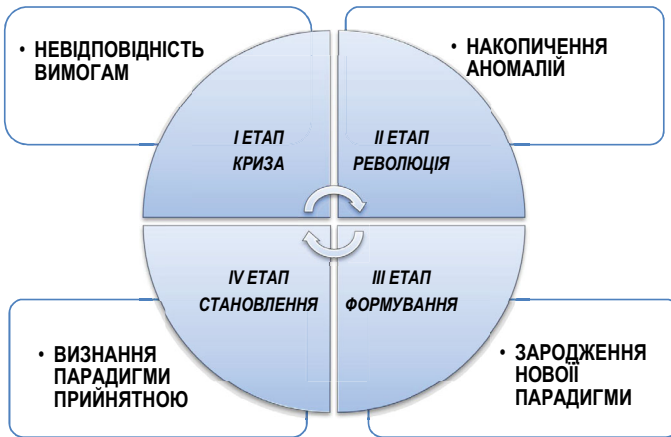


Рис. 2.1. Етапи розвитку інформаційної парадигми облікової науки

Такий підхід, отримавши назву «нове глобальне мислення», актуалізував нові завдання для системи суспільних наук: дослідження стану розвитку людської цивілізації та моделювання світової динаміки, яке враховує взаємозв'язки різних аспектів людського життя – соціального, політичного, морального, культурного та економічного.

Розвиток людства на основі винятково індустріальної моделі обмежений вичерпними ресурсами, насамперед викопними (паливно-енергетичними, металорудними, хімічними тощо), у глобальному та особливо регіональному масштабах. У черговій доповіді Римського клубу «Фактор чотири. Витрат – половина, віддача – подвійна» (Е. Вайцзеккер, Е. Ловінс, Л. Ловінс, 1997 р.) зроблено висновок,

⁶⁹ World Commission on Environment and Development. «Our Common Future, Chapter 2: Towards Sustainable Development» [Electronic resource]. – Access mode : <http://ecpd.si/index.php?page=about-sustainabledevelopment>

що сучасна цивілізація досягла рівня розвитку, на якому зростання виробництва фактично у всіх галузях господарства здатне здійснюватися в умовах прогресуючої економіки без залучення додаткових ресурсів та енергії⁷⁰. Це змушує до зміни парадигми суспільного (і насамперед економічного) розвитку, до зміни розуміння його сутності та критеріїв ефективності.

Б. Гаврилишин у доповіді Римського клубу «До ефективних суспільств. Дороговкази в майбутнє» зазначає, що «... економічна наука часто нехтує аналізом неекономічних чинників, що визначають ефективність економічного та суспільного розвитку, таких як: соціальні та політичні детермінанти. А саме такий підхід дає уявлення про прогрес людства та його реальні надбання»⁷¹. Відповідь на цю проблему може дати розвиток облікової методології, що дасть змогу моніторити і враховувати нефінансову інформацію та неекономічні фактори у світлі розвитку облікової парадигми на основі соціально-екологічної орієнтації. Така орієнтація є вимогою часу.

Корпоративна соціальна відповідальність, яка є добровільною ініціативою організацій щодо дотримання етичних норм у сфері соціальної взаємодії та прийняття на себе відповідальності за вплив на навколишнє середовище, партнерів, споживачів, працівників, громади тощо включає природоохоронну діяльність, адже стратегія соціальної відповідальності організації базується на врахуванні економічних, правових, етичних очікувань різних зацікавлених груп з метою підвищення власної конкурентоспроможності на основі мінімізації можливих конфліктів інтересів та ризиків. У такому контексті соціальна відповідальність виступає як місія розвитку організації, що може бути реалізована як комплекс стратегічних підходів, процедур та програм, які інтегровані у процеси прийнят-

⁷⁰ Вайцзеккер Э. Фактор четыре. Затрат – половина, отдача – двойная / Э.Вайцзеккер, Э.Ловинс, А.Ловинс – М.: Academia, 2000. – 238 с.

⁷¹ Гаврилишин Б. До ефективних суспільств. Дороговкази в майбутнє. Наукове видання. Доповідь Римському Клубові. – К.: Унів. вид-во ПУЛЬСАРИ, 2009. – 248 с.

тя управлінських рішень на всіх рівнях управління та відображають відповідальність організації за результати і майбутні наслідки її діяльності.

Репутація бізнесу дедалі більше залежить не тільки від їхньої прибутковості, вартості акцій, якості продукції, а й від його активності у сфері корпоративної соціальної відповідальності. Відповідно вітчизняні компанії дедалі більше уваги приділяють питанням сталого розвитку та інтеграції корпоративної соціальної відповідальності у загальну стратегію розвитку.

Основою реалізації стратегії соціальної відповідальності є взаємодія між урядовими, діловими та громадськими структурами, ефективність якої визначається рівнем розвитку інституційного поля та формуванням соціальної відповідальності як особистісної якості фахівців, котрі приймають рішення.

Розвиток економіки призваний стимулювати розвиток суспільства загалом та сприяти підвищенню рівня соціальної захищеності населення. У зв'язку з цим обліковці (вчені та практики) визнають необхідність проведення змін з метою наближення мети функціонування облікової системи до суспільних інтересів. Сучасна облікова система має бути адекватним інститутом постіндустріальної економіки, який формується під впливом усіх явищ, властивих економіці та суспільству загалом.

Розвиток і становлення постіндустріального суспільства передбачає необхідність перегляду системи відносин між суспільством, бізнесом і державою. Роль бізнесу в цих відносинах посилюється через складність, масштабність і проблемність господарських систем, які виникають в умовах постіндустріального розвитку, через швидкий розвиток транснаціональних корпорацій, які іноді конкурують за масштабами і силою впливу з державними інститутами. Проблеми охорони навколишнього середовища, охорони здоров'я населення, боротьби з безробіттям, корупцією тощо не можуть бути вирішені без участі бізнес-структур,

тому державні інституції співпрацюють з ними у сфері вирішення глобальних соціальних проблем.

Соціально відповідальні корпорації, які етично досягають своєї основної мети – отримання прибутку – шляхом інвестування частини отриманих коштів у реалізацію соціальних проектів, орієнтуються на створення суспільної цінності, використовують це як фактор (доволі впливовий у сучасних економічних умовах) зростання конкурентоспроможності.

Зарубіжні та вітчизняні корпорації впроваджують у практику своєї діяльності сучасні механізми соціально відповідального функціонування на ринку, які ґрунтуються на ідентифікації підприємств (а частіше об'єднань і корпорацій) як економічних і соціальних інститутів. У світовій науці й практиці активізується дискусія щодо розвитку концепції з корпоративної соціальної відповідальності, яка передбачає відповідальність підприємств на макрорівні у сфері навчання і підготовки персоналу, соціальному захисті, медичному страхуванні, відповідному рівні заробітної плати, а також відповідальності перед агентами зовнішнього середовища. Це і є політикою довгострокового стійкого розвитку.

Метою наукових досліджень у сфері обліку щодо соціальної відповідальності має бути дослідження сутності соціальної ролі обліку в суспільстві на основі теоретичного обґрунтування, закономірностей його становлення і функціонування, визначення тенденцій і перспектив розвитку соціальної відповідальності та соціального інвестування як основної форми її вияву в інноваційній економіці та реакції на ці процеси облікової системи. З позиції обліку необхідно зазначити, що соціальна відповідальність диктується потребами суспільства, які часто вступають у суперечність з економічною ефективністю господарської діяльності окремих підприємств.

У зв'язку з цим перед системою обліку постають завдання щодо створення інформації для ефективного

управління одночасно матеріальними і нематеріальними активами, що потребує управління одночасно внутрішнім і зовнішнім середовищами бізнесу; сприяє зростанню фінансових показників і зниженню операційних витрат; формує позитивне сприйняття брендів і торгових марок споживачами; забезпечує значні конкурентні переваги.

Я. Соколов вказував на необхідність «...врахування не лише економічних показників, а й наслідків впливу діяльності компанії на суспільство і навколишнє середовище»⁷², випереджаючи цим процеси розвитку облікової науки чи то задаючи тон її розвитку. Такі твердження доводять значимість облікової інформації у розвитку стабільності національних і світової економік, а також змушують переосмислювати його функції.

Визначення соціальної проблематики в системі обліку зумовлює необхідність конструювання такого обліку, засоби якого дали б змогу досягти соціальних цілей.

У науковій літературі^{73, 74} існує велике різноманіття визначення поняття «соціальний (суспільний) облік». При цьому автори сходяться в тому, що йдеться про інформаційну систему, яка має відображати результат впливу діяльності підприємства на суспільство (негативний або позитивний).

Вчені пропонують такий формат соціальної звітності, який передбачає отримання відповідей на питання:

- 1) як змінилась продуктивність підприємства;
- 2) як розподілявся прибуток;
- 3) який розмір витрат за елементами.

До змісту звітів має увійти інформація про:

- 1) організаційну місію і завдання;
- 2) плани продажів;

⁷² Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 495с.

⁷³ Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація : автореф. дис ... д-ра екон. наук : 08.00.03 / І. В. Жиглей; Житомир. держ. технол. ун-т.– Житомир, 2011.– 37 с.

⁷⁴ Capron M. Comptabilité sociale et sociétale / Michel Capron // Encyclopedie de Comptabilité, Controle de Gestion et Audit. – Paris : Economica, 2000.

- 3) бюджети і фінансові прогнози;
- 4) статистичні дані щодо етнічних груп, віку працівників;
- 5) послуги, які доступні працівникам (наприклад, на оздоровлення)⁷⁵.

Для подальшого ефективного розвитку облікової науки необхідно обґрунтувати стратегію соціальної орієнтації обліку в умовах глобальної економіки через розробку методології обліку з урахуванням інтересів суспільства. Л. Чижевська в своїх дослідженнях доводить певні наукові положення з виявлення соціальних відносин та їхнього відображення у системі обліку, що сприяє його удосконаленню на локальному рівні – через виконання соціальної функції бухгалтерів та на національному рівні – через узгодження облікової політики підприємства з державною соціальною політикою⁷⁶.

Таким чином, у контексті соціальної орієнтації облік має надавати інформацію для прийняття рішень щодо стратегічного розвитку та запобігання негативним тенденціям у бізнесі. У зв'язку з цим Л. Чижевська пропонує функції бухгалтера класифікувати за значенням в економіці – на макроекономічні та мікроекономічні, за значенням у системі управління підприємством – на організаційну, виконавчу, управлінську, стратегічну і соціальну⁷⁷.

Економічна теорія як фундаментальна наука приділяє увагу науковим дослідженням у сфері відповідальності бізнесу перед суспільством, але вихідні теоретичні положення економіки щодо інтеграції соціальної відповідальності в систему управління не знайшли втілення у розробках і дослідженнях теорії чи практики обліку як сервісної функції управління.

⁷⁵ Van Peursem K. A. Public Dialogue toward Social Policy: A Methodology for Accounting Research / K. A. Van Peursem // Accounting and the Public Interest. –2005. – Vol. 5. – P. 56–87.

⁷⁶ Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : моногр. / Л. В. Чижевська – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 528 с.

⁷⁷ Там само.

Так, відсутність аналізу причинно-наслідкових зв'язків соціальної відповідальності бізнесу з ефективністю економіки дає змогу стверджувати про необхідність введення в облікову систему такого економічного явища, як соціальна відповідальність.

Проте вважаємо, що ідеї соціально орієнтованого обліку будуть визнані в постіндустріальному суспільстві. За тотального розповсюдження електронної мережі, яка об'єднає взаємопов'язану і уніфіковану інформацію всіх суб'єктів обліку, проблемою стане коректна вибірка даних та їхня інтерпретація, що неможливо без відповідних облікових знань. В обліку необхідно провести корективи в методиці та організації з огляду на швидкі зміни у структурі, формах і виявах господарської діяльності, що зумовлює зміну інформаційних запитів користувачів і необхідність їхнього вчасного задоволення.

2.3. Передумови формування інформаційної теорії обліку

2.3.1. Недоліки традиційної облікової теорії як причина її трансформації

Розвиток інформаційного суспільства впливає на систему управління підприємством, що потребує достатнього обсягу інформаційних ресурсів. Завдяки використанню інформаційних ресурсів можливо визначити конкурентні переваги та зміцнити позиції на ринку, розробити і реалізувати успішну стратегію розвитку тощо. Такі вимоги щодо отримання інформації для бізнесу не може задовольнити сучасний облік, оскільки він орієнтований на контроль фінансів підприємства і його методологія не пристосована для контролю господарських процесів і тому не відповідає потребам менеджменту та інших користувачів інформації.

У переломні моменти історії, коли відбуваються якісні трансформації епох чи соціально-економічних укладів і

змінюються системотворчі фактори, важливо зрозуміти і простежити тенденції розвитку систем, щоб завчасно підготуватися до майбутніх змін у суспільних відносинах та економіці. Зміни в суспільстві й економіці – це виклик обліковій системі, її вихідним установкам і постулатам.

Розвиток технологій не лише змінює передумови для тих чи інших дій персоналу, а й способи обміну і розподілу інформації всередині та за межами підприємства, зумовлює появу нової інформаційної парадигми. Обліковий персонал та економісти у загальній масі не розуміють поки нової економіки і не можуть усвідомити масштабність впливу «нових» факторів на економічні системи різного рівня. Користуючись логікою старої парадигми обліку, неможливо визначити межі та образ нової, тому економісти і бухгалтери нездатні подолати стереотип мислення. Як у ніякій іншій науці, подолання стереотипів мислення є найбільшою проблемою подальшого розвитку облікової парадигми.

Становлення нового суспільного устрою впливає на економіку загалом та систему обліку зокрема. Саме тому актуальним для автора є питання, якою має бути теорія обліку для постіндустріального суспільства. Ця проблема стосується не далекого майбутнього, а сучасного, оскільки інформаційні суспільства формуються в економічно розвинутих країнах.

Що ми знаємо про облік? Здавалося б, недоречно запитання до професіоналів. Проте більша частина наших знань є уявленням про те, що ми насправді знаємо, і наші знання не завжди відповідають реальному стану речей, спричинюючи нерозуміння, або ентропію в обліковій системі.

Облікова система підприємства відображає лише фінансову складову діяльності (фінансовий зріз), що становить незначну частину інформації про бізнес-процеси і стратегію розвитку.

Підприємства отримують від системи обліку певні сигнали, які складні для розуміння менеджерами. І вони лише частково простежують наслідки своїх рішень через те, що

їхні рішення базуються на ретроспективній обліковій інформації. Тактичні та календарні плани розробки стратегій часто ґрунтуються на «умовно релевантній» інформації, яка не дає можливості пристосуватися до середовища та досягти довгострокового успішного існування на ринку. «Весь діловий світ, – як стверджують А. Бард і Я. Зодерквіст, – постійно займається тим, що змінює прогнози і коригує рішення минулою датою, ретельно приховуючи, що попередні прогнози і рішення були побудовані на основі скоріше надуманих, аніж реальних концепцій, що є результатом хронічної недостачі достовірної інформації»⁷⁸. Така постановка питання спричинює ризик отримання помилкових відповідей і виникнення критики.

Не ставлячи філософських питань щодо обліку, не можливо зрозуміти його суті, що обмежує сферу його розуміння.

Управління не може існувати без інформаційних ресурсів, створених обліковою системою. Бізнесмени пливуть проти постійно змінюваних економічних течій зазнаючи втрат і поразок, адже їхній спосіб прийняття рішень лише частково базується на застосуванні достовірної інформації, використовуючи інтуїтивні та фрагментарні знання про об'єкт впливу. І скептики, і оптимісти (ентузіасти) помиляються через те, що зміни в середовищі існування бізнесу постійно пришвидшуються. Нові технології приводять до зміни життя і, як підсумок – економіки. В цих умовах облік перетворюється з другорядної системи, яка має задовольняти потреби користувачів в інформації, в головну.

Адаптація обліку до змін потребує широкомасштабної та швидкої зміни вектора досліджень у сфері теорії обліку, готовності науковців до сприйняття нових ідей.

Уявлення про облік як систему збору, обробки й узагальнення інформації мають бути переглянуті, зокрема не треба сприймати подвійний запис, баланс і звітність як

⁷⁸ Бард А. Нетократия. Новая правящая элита и жизнь после капитализма / Александр Бард, Ян Зодерквист. Стокгольмская школа экономики в Санкт-Петербурге. – Спб., 2004. – 252 с.

щось непорушне і сакральне. Натомість обліковій спільноті властиве небажання мислити критично і нездатність розуміти ті процеси, які відбуваються в економіці та суспільстві.

Проблема нової теорії обліку – це проблема передусім, психологічна, яка пов'язана зі зміною світоглядних установок працівників облікового апарату. Об'єктом обліку, з одного боку, є знання про інформацію, а з іншого – «матеріальний субстрат» – дані про факти, які треба організувати та «обробити». «Хаос по управлінськи» або управлінський хаос – це коли свідомо діємо за планами і цільовими програмами, а результати маємо протилежні визначенням. Пануючою в економіці є концепція нелінійної динаміки, яка найбільш повно характеризує організацію бізнесу. У синергетиці (І. Пригожин) показано, як хаос перетворюється у порядок. Порядок з хаосу – це симетричне відношення. Порядок на одному рівні перетворюється в хаос на іншому (інформаційний шум для нижчого рівня управління – це порядок, а для вищого – надлишок інформації).

Глобалізація економічних процесів, багатоваріативні ризики, зумовлені невірністю відносин «принципал-агент», конфліктами, асиметричним розподілом інформації, нестабільністю на фінансових ринках, зловживанням та непрофесійними діями менеджменту, розвитком комунікаційних технологій, загостренням конкуренції на основних ринках товарів і послуг – все це є причиною стійкої тенденції до збільшення кількості фінансово неспроможних підприємств⁷⁹.

У світі відбувається не просто поступовий еволюційний перехід до нового економічного укладу, а глобальна неоекономічна революція, зумовлена технологічними, фінансовими та екологічними змінами, переходом на новітні ринкові місткі, високопродуктивні та гнучкі види виробництва⁸⁰. Глобальні зміни відбуваються в технологічному, інформацій-

⁷⁹ Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст] : моногр. / М. С. Пушкар [та ін.] ; за ред. М. С. Пушкаря ; ТНЕУ, Центр дослідж. контролю. – Тернопіль : Екон. думка, 2010. – С. 46.

⁸⁰ Інноваційна стратегія українських реформ [Текст] / А. С. Гальчинський, В. М. Гець, А. К. Кінах. – К. : Знання України, 2002. – С. 297.

ному та економічному середовищах, формується глобальний економічний простір, соціально-економічний розвиток суспільства, що має виражене спрямування на зростання інноваційності, ефективності та конкурентоздатності.

Виробництво (господарська чи підприємницька діяльність) – це сукупність нелінійних (!) взаємодій, які складаються з багатоланкових зворотних зв'язків. Прагнучи до тотальної раціональності, управлінці створюють так званий «капкан раціональності», коли рішення раціональні кожне само собою, а в умовах складних взаємодій перетворюється в ірраціональне. І в цьому разі вийти з цього стану за допомогою логічної послідовності міркувань неможливо. Конкретне рішення для покращення надскладної системи дає ефект загального її погіршення (беззмистовна трата коштів, зусиль, ресурсів).

На певному етапі система управління стає складнішою від системи, якою треба управляти. Змінилося саме поняття цінності, яке раніше визначалося лише кількісним значенням⁸¹. Спостерігається взаємозв'язок «раціональності» та цінності в розумінні «раціональність як цінність». Вихід з такої ситуації вимагає креативності, в тому числі креативності у створенні інформації.

Аналіз стану облікової науки свідчить про те, що можливі два сценарії розвитку системи обліку в постіндустріальному суспільстві:

- 1) фактичне витіснення людини технікою (відбудеться, коли облік обмежиться лише створенням інформації фінансового характеру);
- 2) взаємодія людини і техніки (коли облікова система здатна створювати прогностичну інформацію про діяльність підприємства на основі аналізу зовнішнього і внутрішнього середовищ та використання креативного підходу до створення інформації).

У період наукової революції ніхто не має дієвого впливу на неї. Революції в науці не можливо контролювати. Ре-

⁸¹ Геффрой Э. К. Единственное, что все еще мешает, это покупатель [Текст] / Э. К. Геффрой ; – М. : Интерэксперт, 2005. – 396 с.

волюція в обліковій науці вже відбувається, і в цей період науковій спільноті залишається два варіанти вибору: суперечити розвитку облікового знання або створювати його.

На невідповідність облікової системи сучасним економічним реаліям звертають увагу вчені у галузі економіки, менеджменту, маркетингу, а також зарубіжні та вітчизняні вчені у сфері обліку. Як вважає М. С. Пушкар, «...традиційна бухгалтерія ґрунтувалась на використанні лише методологічного підходу до вивчення об'єктів дослідження, а тому виявилась невідповідною до тих змін, які відбулися у суспільстві»⁸². Я. В. Соколов стверджує, що структура обліку дуже динамічна і тому з нього виділяються багато видів обліку⁸³. Такої думки притримуються також С. Голов⁸⁴, І. Яремко⁸⁵, З. Гуцайлюк⁸⁶ та ін.

Наукові дослідження у сфері обліку переважно спрямовані на реформування практики його ведення і прогнозування тенденцій розвитку. Разом з тим, недостатньо вивченими залишаються питання розвитку облікової теорії, яка, як не однократно стверджував М. С. Пушкар, є «...примітивним тривіальним набором окремих фрагментарних, малопов'язаних між собою і не аргументованих процедур ведення обліку, відомих ще за часів середньовіччя, який видають за теорію»⁸⁷. Теорія обліку не удосконалюється відповідно до розвитку економічної науки, не формує нового підходу до традиційних категорій, не ви-

⁸² Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : моногр. / М. С. Пушкар – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – С. 25.

⁸³ Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : учеб. / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 227.

⁸⁴ Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №2. – С. 3–13.

⁸⁵ Яремко І. Й. Інтелектуально-інформаційний потенціал як фактор виробництва і капітал: проблематика облікової системи в постіндустріальній економіці / І. Й. Яремко // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 12(42). – С. 165–174.

⁸⁶ Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №2. – С. 14–19.

⁸⁷ Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : моногр. / М. С. Пушкар [Текст]. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – С. 5.

користовує досягнень класичних облікових теорій, кожна з яких є унікальною і містить можливості для розвитку нових наукових напрямів.

Через відсталість від сучасних умов розвитку суспільства та економіки від інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів облік перестає бути основним інструментом в управлінні підприємством.

Протягом останніх десятиріч відомі науковці у своїх працях наголошують на наявності значних недоліків існуючої моделі обліку, визначають проблеми теоретичного і практичного характеру. Серед них Я. Соколов, В. Палій, М. Чумаченко, З. Гуцайлюк, М. Пушкар, В. Жук, С. Голов, М. Медведєв, З. Задорожний, М. Лучко, С. Легенчук, Н. Малуга, О. Петрук, Я. Крупка, І. Яремко, В. Шевчук та ін. Не можна вважати, що дослідження облікових проблем абсолютно відсутні, проте вони мають фрагментарний характер, не приводять до зміни концептуальних основ обліку, не впроваджуються в практику діяльності підприємств.

Сучасний процес реформування облікової системи зводиться до гармонізації з міжнародними стандартами обліку. Однак не враховується той факт, що системи обліку розвинутих країн світу також динамічно трансформуються і адаптуються до змін зовнішнього середовища.

Прагнення створити теорію обліку привело до виникнення чотирьох теоретичних концепцій (statements of standard accounting practice):

- 1) концепція діючого підприємства (on-going concern concept), яка передбачає, що підприємство є діючим, допоки не доведено іншого, а тому актив його оцінюються як сума акцій і резервів;
- 2) концепція нарощування (accruals concept), яка передбачає ведення обліку доходів і витрат у момент їхнього виникнення, а не тоді, коли вони отримані або виплачені;

- 3) концепція незмінності (consistency concept), коли звітність за послідовні часові проміжки велася на основі незмінних методів обліку;
- 4) концепція обережності (prudence concept), що потребує вимагає ведення обліку на консервативній основі: записи доходів робляться тоді, коли відбувається реальне надходження коштів, а записи збитків – у момент їхнього прогнозування⁸⁸.

Відомі також концепції амортизаційного оподаткування (depreciation) і відтермінованого оподаткування (deferred taxation), які рідко обговорюються в питаннях розвитку теорії обліку. Проте ці концепції стосуються фінансового обліку, що є традиційним підходом, який не впливає на проблему формування сучасної теорії обліку для постіндустріального суспільства.

Облікова спільнота дискутує з приводу нових концепцій, розвиток яких зумовлений динамічними змінами в середовищі існування підприємств і необхідністю оперативного реагування та адаптації до цих змін (контролінг⁸⁹, стратегічний еккаунтинг⁹⁰, стратегічний облік^{91,92,93}, динамічний облік, глобальний облік, інтернаціональний облік тощо).

Сучасна економічна наука під впливом суспільного розвитку прогресує і вимагає від обліку враховувати надбання інших наук, запозичувати нові методи створення інформації. Назріла потреба визначення нового змісту об-

⁸⁸ Accounting principles, concepts and policies [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.1934&rep=rep1&ure=pdf>

⁸⁹ Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар ; Тернопільська академія народного господарства. – Т. : Карт-бланш, 2004. – 371 с.

⁹⁰ Верига Ю. А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу [Текст] : моногр. / Ю. А. Верига, С. М. Деньга. – Полтава, 2002. – 352 с.

⁹¹ Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет / Николаева Ольга Евгеньевна, Ольга Вячеславовна Алексеева. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.

⁹² Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Боб Райан ; М. Х. Розовский (пер. с англ.). – М. : Аудит, 1998. – 616 с.

⁹³ Бруханський Р. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільському господарстві : теоретико-методологічні основи [Текст] : автореф. дис. ... д-ра. екон. наук / Р. Ф. Бруханський. – К. : ННЦ ІАЕ, 2015. – 37 с.

лікової теорії, розвитку методології та інструментарію, існує необхідність у виокремленні нових об'єктів обліку та представлення інформації про них у системі звітності.

Інтеграція наукових розробок обліку, економічного аналізу й аудиту визначає нові можливості формування інформаційних ресурсів, розширення кола проблем, які є новими для облікової науки.

Теоретичні та методологічні проблеми обліку в сучасному інформаційному світі стали основною передумовою формування нової теорії, серед них:

- потреба у теоретичній концептуалізації обліку як науки;
- розвиток методологічної основи і принципів побудови облікової системи відповідно до вимог інформаційного суспільства;
- розвиток концептуальних моделей фінансового, управлінського, стратегічного обліку тощо.

Сучасні теоретичні основи функціонування системи обліку не враховують змін в інформаційних потребах менеджменту в умовах «нової економіки», не розроблено інструментів щодо забезпечення цих вимог, не використовують досягнень системології, інформатики та інших наук, унаслідок чого на практиці виявляється нездатність системи обліку до нововведень та реформування.

Менеджери шукають нових шляхів отримання інформації, впроваджують альтернативні щодо обліку інформаційні системи і методики, які здатні вирішити актуальні завдання стратегічного управління підприємством. Такі системи призначені надавати, крім інформації про фактори і явища, які є об'єктами традиційного обліку, інформацію про грошові потоки, нефінансову інформацію, яка ґрунтується на методах підрахунку балів (Scorecard methods): «Topplinjen/Business IQ» (2004 p.); «Danish guidelines» (2003 p.); «IC Rating™» (2002 p.); «Value Chain Scoreboard™» (2002 p.); «Meritum guidelines» (2002 p.); «Knowledge Audit Cycle» (2001 p.).

Серед таких систем можна виокремити ті, на яких ґрунтується стратегічне управління підприємством через збалансування фінансових і нефінансових параметрів, що дає змогу нефінансові показники пов'язати з фінансовими оцінками: «Піраміда ефективності» К. МакНейра, Г. Ланча, К. Кросса (1990 р.); «Balanced Scorecard» Р. Каплана і Д. Нортон (1992 р.); «BSC-модель» Л. Мейзела (1992 р.); «Модель EP2M» («Effective Progress and Performance Measurement») К. Адамса, П. Роберта (1993 р.) та інші.

Облікова система підприємств виявилася непідготовленою до нових викликів економіки і суспільства щодо запитів на інформацію через відсутність розробок із вирішення теоретичних проблем, пов'язаних з невідповідністю методик обліку діяльності бізнесу сучасному рівню організації управління економікою. Поза увагою вчених залишаються питання формування принципово нової теорії обліку у напрямку розвитку гнучких, креативних систем створення інформації, які дадуть змогу своєчасно реагувати на актуальні зміни в ендегенному та екзогенному щодо підприємства середовищах. Запити користувачів на якісну, своєчасну, надійну та достовірну інформацію посилюють роль облікової системи в управлінні, проте серед економістів до цього часу не сформовано обґрунтованого погляду на процес еволюції та структуру облікової системи, взаємодії окремих підсистем, елементів, зв'язків, методів і процедур обробки даних тощо.

Результативність реалізації ідеї щодо трансформації облікової системи та розвитку її теорії залежить від розуміння й усвідомлення всіма економічними агентами та державними інституціями сутності системи та етапів переходу від існуючої до нової парадигми. Без вирішення загального бачення обліку як парадигми неможливо перейти до концептуалізації й теоретизації облікового знання. Розвиток теоретичних досліджень, моделювання та теоретична концептуалізація обліку як бажаної економіко-інформаційної моделі або інформаційної системи для обслу-

говування потреб менеджменту мають стати поштовхом і джерелом вирішення питань організації інформаційних процесів на підприємстві.

Оскільки економічні системи розвиваються через механізми вдосконалення, тобто переходу від існуючої до нової якості шляхом трансформацій, то теоретичні розробки в галузі обліку мають давати відповідь на формування і функціонування інформаційної системи на більш високому абстрактному рівні та визначати її системоутворюючі складові.

Розвиток та удосконалення облікової практики має ґрунтуватися на теоретичних розробках і рекомендаціях фахівців галузевої та фундаментальної економічної науки, а також інших суспільних наук. Успіхи у системній трансформації облікової системи, яка має відбутися в умовах становлення постіндустріального суспільства, багато в чому залежать від розуміння й усвідомлення пов'язаних з цим суспільством проблем, і насамперед з об'єктами трансформацій, їхньою метою, засобами і механізмами. Теоретичне обґрунтування облікової системи підпорядковується вимогам нового суспільства, основною з яких є інформаційна достатність. Ці вимоги й визначають сутність, структуру, внутрішній зміст, методи збору й обробки даних, закони функціонування і розвитку облікової системи.

Облікова система існує в певному інституційному полі, а тому її становлення передбачає наявність відповідних соціальних та економічних інститутів, через які система конкретизується і пристосовується до умов зовнішнього та внутрішнього середовищ свого існування.

Метою розвитку теорії обліку є обґрунтування основних положень змісту та структури облікової системи, з'ясування відповідності теоретичної бази завданням трансформації економічної системи і визначення інформаційних потреб користувачів, які вона задовольняє. Мета передбачає розробку концептуальної схеми і структури

облікової системи, визначення її підсистем та зв'язків з іншими економічними і соціальними інститутами, які мають вплив на її формування та розвиток.

Облікова система є складною, динамічною, нелінійною, а отже, відкритою еволюціонізуючою системою, здатною до вдосконалення і розвитку. На сучасному етапі розвитку людства облікова система персоніфікується відповідно до конкретних умов функціонування бізнесу, тому набуває власної форми буття. На її структуру впливають різні фактори виробничого й управлінського характеру, але вирішальне значення має масштаб виробництва, залежно від якого система обліку має різну складність.

Традиційна система обліку, яка залишається лише засобом обробки і групування економічної інформації, що міститься в первинних документах, має трансформуватися і перетворитися в «учасника» і «виконавця» управлінської політики підприємства з додатковими функціями зі збору і узагальнення інформації для груп осіб, які приймають рішення, формування і збереження довідкової інформації різного призначення – з метою планування, прогнозу, прийняття рішення, контролю.

Проте ці властивості традиційного обліку не мають системного характеру і не забезпечують вдосконалення методів та інструментів обробки даних, за допомогою яких можна отримувати релевантну інформацію для управління підприємствами та їхньої адаптації до внутрішніх і зовнішніх змін середовища.

Система обліку стає системою в тому разі, коли в ній визначено підсистеми, кожна з яких має свою особливу місію, але всі вони підпорядковуються загальній меті. Система створюється тоді, коли її можна вичленити із середовища, яке закономірно формує каркас (закони функціонування).

Основою інформаційного суспільства стають «інформація» і «знання», які є базовими елементами та базою поступального розвитку управління підприємством. Інформація

та знання є основним результатом функціонування облікової системи, а традиційний підхід до обліку полягає у тому, що ця система спрямована на задоволення фіскальних інтересів держави, інвесторів та окремих користувачів.

На Заході в 70-х рр. ХХ ст. з'явилися критичні дослідження в обліку, які і зараз є динамічною сферою наукових знань, що використовує філософські та теоретичні підходи до обліку. Основні дослідники критичного підходу до обліку (П. Армстронг, 1994 р.⁹⁴; К. Хоскін, 1994 р.⁹⁵; М. Неймарк, 1990, 1994 р.⁹⁶, Т. Тінкер, 1999⁹⁷, 2005 р.⁹⁸) ведуть дискусію про ефективність конкретних підходів для розвитку цього напрямку досліджень. Разом з тим, розвиток критичних досліджень дав обліковій науці поштовх для розвитку, яка збагатилася працями відомих учених (К. Аррінгтон і А. Уоткінс, 2002 р.⁹⁹; Д. Купер і Т. Хопер, 2007 р.¹⁰⁰; Б. Меріно, 1998 р.¹⁰¹; Р. Рослендер і Дж. Діллард, 2003 р.¹⁰²). Критичні дослідження в обліковій науці продовжують розвиватися, охоплюють нові проблеми.

⁹⁴ Armstrong P. The influence of Michel Foucault on accounting research / P. Armstrong // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1994. – № 5(1). – P. 25–55.

⁹⁵ Hoskin K. Boxing clever: for, against and beyond Foucault in the battle for accounting theory / K. Hoskin // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1994. – № 5(1). – P. 57–85.

⁹⁶ Neimark M. K. Regicide revisited: Marx, Foucault and accounting / M. K. Neimark // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1994. – № 5(1). P. 87–108.

⁹⁷ Tinker T. Mickey Marxism rides again! / T. Tinker // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1999. – № 10(5). – P. 643–670.

⁹⁸ Tinker T. The withering of criticism. A review of professional, Foucauldian, ethnographic, and epistemic studies in accounting / T. Tinker // *Auditing and Accountability Journal*. – 2005. – № 18(1). – P. 100–135.

⁹⁹ Arrington C. E. Maintaining critical intent within a postmodern theoretical perspective on accounting research / C. E. Arrington, A. L. Watkins // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2002. – № 13(2). – P. 139–157.

¹⁰⁰ Cooper D. J. Critical theorising in management accounting research. / D. J. Cooper, T. Hopper // *Handbook of management accounting research* C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (Eds.). – Oxford : Elsevier, 2007. – P. 207–245.

¹⁰¹ Merino B. D. Critical theory and accounting history: challenges and opportunities / B. D. Merino // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1998. – № 9(6). – P. 603–616.

¹⁰² Roslender R. Reflections on the interdisciplinary perspectives on accounting project / R. Roslender, J. F. Dillard // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2003. – № 14(3). – P. 325–351.

Основним методологічним підходом у цих дослідженнях став критичний реалізм (П. Армстронг, 2004¹⁰³, 2006 р.¹⁰⁴), який використовується вченими для вивчення парадигмальних та методологічних аспектів розвитку облікової науки (М. Ашраф і С. Уддін, 2015 р.¹⁰⁵; Р. Браун і С. Брігнал, 2007 р.¹⁰⁶; С. Левеллін, 2007 р.¹⁰⁷, С. Моделл, 2013¹⁰⁸, 2015¹⁰⁹, 2015р.¹¹⁰), вивчення змін в обліку (М. Ашраф і С. Уддін, 2013¹¹¹, 2015¹¹², 2016 р.¹¹³) тощо.

Критичний реалізм вважаємо важливим перспективним для досліджень в обліковій науці, проте він не пояснює шляхи реалізації змін (Д. Эверетт, Д. Ной, А. Раха-

¹⁰³ Armstrong P. Idealism and ideology: the caterpillar controversy in critical accounting research / P. Armstrong // *Critical realist applications in organisation and management studies* / S. Fleetwood, S. Ackroyd (Eds.). – London : Routledge, 2004. – P. 67–63.

¹⁰⁴ Armstrong P. Ideology and the grammar of idealism: the Caterpillar controversy revisited / P. Armstrong // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2006. № 17(5). – P. 529–548.

¹⁰⁵ Ashraf M. J. Management accounting research and structuration theory: a critical realist critique / M. J. Ashraf, і S. Uddin // *Journal of Critical Realism*. – 2015. – № 14(5). – P. 485– 507.

¹⁰⁶ Brown R. Reflections on the use of a dual-methodology research design to evaluate accounting and management practice in UK university central administrative services / R. Brown, S. Brignall // *Management Accounting Research*. – 2007. – № 18(1). – P. 32–48.

¹⁰⁷ Llewellyn S. Case studies and differentiated realities / S. Llewellyn // *Qualitative Research in Accounting and Management*. – 2007. № 4(1). – P. 53–68.

¹⁰⁸ Modell S. Making sense of social practice: theoretical pluralism in public sector accounting research: a comment / S. Modell // *Financial Accountability and Management*. – 2013. – № 29(2). – P. 99–110.

¹⁰⁹ Modell S. Making institutional accounting research critical: dead end or new beginning? / S. Modell // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. – 2015. – № 28(5). – P. 773– 808.

¹¹⁰ Modell S. Theoretical triangulation and pluralism in accounting research: a critical realist critique. / S. Modell // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. – 2015. – № 28(7). – P. 1138–1150.

¹¹¹ Ashraf M. J. A consulting giant; a disgruntled customer: a 'failed' attempt to change management controls in a public sector organisation / M. J. Ashraf, S. Uddin // *Financial Accountability and Management*. – № 29(2). – P. 186–203.

¹¹² Ashraf M. J. Military: «managers» and hegemonies of management accounting controls: a critical realist interpretation / M. J. Ashraf, S. Uddin // *Management Accounting Research*. – 2015. –№ 29. – P. 13–26.

¹¹³ Ashraf M. J. New Public Management, cost savings and regressive effects: a case from a less developed country / M. J. Ashraf, S. Uddin // *Critical Perspectives on Accounting in press*. – 2016. – № 1.

ман і Д. Махарай, 2015 р.¹¹⁴; Д. Килфойл, А. Річардсон, 2011 р.¹¹⁵; Р. Рослендер, 2013 р.¹¹⁶). Аналіз зарубіжної наукової літератури з проблем розвитку облікової теорії підтверджує, що зближення поглядів прихильників критичного реалізму з поглядами відомих соціальних теоретиків серед яких Е. Гідденс (Р. Стонес, 2005 р.¹¹⁷), П. Бурдьє (Д. Елдер-Васс, 2007¹¹⁸, 2010р.¹¹⁹) і М. Фуко (І. Ал-Амоуді, 2007 р.¹²⁰; Дж. Джозеф, 2004 р.¹²¹), не відбулося.

Натомість в емпіричних дослідженнях обліку спостерігаємо появу емансипаційного підходу (звільнення від хибних поглядів / забобон) щодо змін в обліку (М. Ашраф, С. Удін, 2015¹²², 2016 р.¹²³) за допомогою концепції онтологічних, епістимологічних та методологічних досліджень. Світова наукова спільнота у сфері облікових досліджень веде активний пошук нових підходів до розуміння і трактування облікової теорії та основних принципів її трансформації.

Перехід до постіндустріального суспільства зумовлює необхідність створення якісно нової системи управління та

¹¹⁴ Everett, J. Praxis, Doxa and research methods: reconsidering critical accounting / J. Everett, D. Neu, A. S. Rahaman, G. Maharaj // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2015. – № 32. – P. 37–44.

¹¹⁵ Kilfoyle E. Agency and structure in budgeting: thesisantithesis and synthesis / E. Kilfoyle, A. J. Richardson // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2011. – № 22(2). – P. 183–199.

¹¹⁶ Roslender R. Stuck in the middle with whom? (Belatedly) engaging with Laughlin while becoming (re-) acquainted with Merton and middle range theorising. / R. Roslender // *Critical Perspectives on Accounting*. – № 24(3). – P. 228–241.

¹¹⁷ Stones R. Structuration theory / R. Stones. – London : Palgrave, 2005.

¹¹⁸ Elder-Vass D. Reconciling Archer and Bourdieu in an emergent theory of action / D. Elder-Vass // *Sociological Theory*. – 2007. – № 25(4). – P. 325–346.

¹¹⁹ Elder-Vass D. The causal power of social structures / D. Elder-Vass // Cambridge : Cambridge University Press, 2010.

¹²⁰ Al-Amoudi I. Redrawing Foucault's ontology / I. Al-Amoudi // *Organization*. – 2007. – № 14(4). – P. 543–563.

¹²¹ Joseph J. Foucault and reality? / J. Joseph // *Capital and Class*. – 2004. – № 28(1). – P. 143–165.

¹²² Ashraf M. J. Military: «managers» and hegemonies of management accounting controls: a critical realist interpretation / M. J. Ashraf, S. Uddin // *Management Accounting Research*. – 2015. – № 29. – P. 13–26.

¹²³ Ashraf M. J. New Public Management, cost savings and regressive effects: a case from a less developed country / M. J. Ashraf, S. Uddin // *Critical Perspectives on Accounting in press*. – 2016. – № 1.

адекватної до неї системи обліку. Діюча система обліку не може повністю задовольнити інформаційні потреби власників, інвесторів, кредиторів, менеджерів та інших користувачів через свою обмеженість, тому актуальною проблемою сьогодні стає переорієнтація обліку на потреби управління.

Спостерігається активний пошук нової парадигми управління для вирішення проблем, які постають перед підприємствами, що виводить менеджмент на рівень головного користувача і замовника інформації. За сучасної структури обліку система управління практично не впливає на методологію збору даних та процеси отримання інформації, внаслідок чого виникає проблема ефективного використання інформаційних ресурсів. Менеджмент зобов'язаний розробляти облікову політику щодо отримання інформаційних ресурсів, визначаючи завдання для системи обліку відповідно до інтересів вищого, середнього і нижчого рівнів управління та бажану структуру інформаційних ресурсів. В інших розділах облікової політики доцільно описати інформаційні потреби користувачів і зазначити, що метою створення і функціонування облікової системи є генерування інформації для їхніх потреб.

Загальна фундаментальна проблема, яка потребує вирішення, полягає у консервативності облікової теорії та її невідповідності розвитку економічної науки і суспільних формацій; конкретне фундаментальне завдання в межах загальної проблеми – удосконалення (побудова) альтернативної теорії обліку з урахуванням всіх факторів постіндустріального суспільства.

В сучасних умовах розвитку економіки традиційні системи обліку змінюються набагато повільніше, ніж структури, для обслуговування яких вони створені. Сучасна система обліку була створена в той час, коли переважало трудомістке виробництво, а тому зараз вона не пристосована до фондомістких, інтелектуальних, гнучких виробничих систем, нових економічних інструментів і важелів впливу на економіку.

У сучасних системах фінансів і обліку існує два основних види проблем. Перші пов'язані із системою обліку, другі – з тим, як вона використовується. Вважаємо, що більшість керівників і фінансових директорів розуміє недоліки системи, однак не знає, як їх можна подолати.

Облікова інформація не завжди доступна через те, що системи дуже складні й не враховують тих факторів, які вважаються важливими в умовах інформаційної економіки. Більшість учасників економічних процесів не цікавиться тим, як діє система обліку, як вона впливає на прийняття рішень і відповідно на людей, адже обліковці й керівники намагаються тримати всі дані під своїм контролем, хоча доведено, що інформація про зовнішнє середовище бізнесу, отримана каналами зворотного зв'язку, сприяє поліпшенню його діяльності.

Ще одна причина, через яку інформація має бути більш доступною, полягає в тому, що необхідно поліпшити контакт між керівництвом і рядовими працівниками, а для цього слід зробити облікову інформацію зрозумілою, що дасть змогу персоналу усвідомити загальні цілі та місію бізнесу, закладе основу партнерства між усіма учасниками економічних відносин.

Деякі керівники не хочуть ділитися інформацією зі своїми підлеглими через побоювання, що вона буде використана з метою отримання більшої винагороди за працю (якщо інформація позитивна) або навіть деморалізує людей (якщо вона негативна). Однак працівники, не маючи інформації, не можуть адекватно реагувати на нові вимоги керівництва, яке має підтвердити своїм співробітникам, що вона означає для них.

Для цього потрібна зміна базової методології обліку і його гармонізація в межах нової інформаційної системи управління, а також формування спеціальних методик, які дадуть змогу забезпечувати надання необхідної інформації про зовнішнє середовище підприємства.

Проте облікова система розвивається на методологічній основі у відриві від реальних запитів економіки, потреб управління та інших користувачів, коли науковці зосередилися винятково на другорядних питаннях і схоластиці: предмет і метод; класифікація рахунків і типів змін у балансі за господарськими операціями; форми рахівництва, що використовуються, протиставлення їх одна одній; окремі питання організації облікової служби; методи оцінювання майна у відриві від економічної теорії тощо.

Такий вузькоспрямований підхід до вивчення системи обліку негативно відобразився на іміджі науки про облік як такої, що не має власної теорії, відстає від практики і запитів користувачів, не генерує актуальної інформації про діяльність господарства, не має зв'язку з іншими економічними, природничими, гуманітарними і технічними науками, користується застарілим методологічним апаратом досліджень та ін.

Цей підхід до пізнання не відповідає навіть назві методологічного, який за засадами набагато складніший від того, що поширений у середовищі науковців з обліку.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства потрібні розробка системи створення інформації для управління, розширення предмета обліку та розробка новітніх методів обробки інформації. Це забезпечить відповідність можливостей системи обліку потребам користувачів в умовах постіндустріальної економіки.

З позиції теорій постіндустріального суспільства теорія обліку потребує нової редакції з урахуванням досягнень економічної та інших наук. Сучасна теорія обліку має вивчати облік як систему і досліджувати його з точки зору макроекономіки, мікроекономіки, права, податків, соціальної та корпоративної відповідальності, етики, біхевіоризму, психології тощо.

Потрібне переосмислення принципів і правил обліку, а розвиток його теорії має відбуватися у напрямку створення універсальної системи моделей, за допомогою яких

можна здійснювати економічний аналіз і прогнозування бізнес-процесів у системі рахунків відповідних інституційних одиниць¹²⁴.

Будь-які створені людиною теорії потрібні в підсумку для однієї мети: щоб відповісти на запитання, як їй влаштувати власне життя. «Теорія хаосу» доводить, що навіть найменші зміни можуть привести до радикальних трансформацій системи/підприємства, а тому завдання керівника – виявляти такі зміни, а сигналами до їхнього виявлення якраз є інформація, яка формується в трьох підсистемах обліку.

Поза межами уваги обліку залишаються фактори, без урахування яких не можливий розвиток. Традиційні наукові підходи не дають змоги навіть виявити ці фактори і дати адекватну картину того, що відбувається. Взаємозалежність і складність – це виклик нашого часу. Облікова наука не відповідає на ці виклики. Спостерігаємо відсутність будь-яких прогресивних досліджень. Облікова система певний час пригнічує вияв факторів, що дестабілізують її, або «співіснує» з ними, проте це рано чи пізно приводить до колапсу. Потрібна модернізація системи, яка пов'язана зі зміною характеру її існування та встановленням нових внутрішніх системних зв'язків. Проте невміле втручання може тільки погіршити ситуацію, пришвидшуючи колапс системи.

Потрібна нова методологія, яка змінить основні принципи побудови облікової системи, основоположні підходи до вирішення дослідницьких завдань, сприятиме формуванню нової парадигми облікової науки.

Відбувається переоцінювання цінностей та формування принципово нових поглядів на проблеми та методи їхнього вирішення. В економічній науці переважає суб'єктивно-психологічний підхід до аналізу економічних

¹²⁴ Калмыкова О. Я. Развитие теории и совершенствование практики бухгалтерского учета на основе ситуационно-матричного моделирования : автореф. дис. на соискание науч. степени к. э. н. / О. Я. Калмыкова. – Ростов-на-Дону, 2009. – 20 с.

процесів і явищ, дослідження та тлумачення перебігу подій на основі їхньої суб'єктивної оцінки господарюючими індивідами.

Економіка трактується як наука про поведінку, яка вивчає схильності, бажання, інтереси та очікування суб'єктів господарювання. В цьому контексті облік як складову економічної науки можна вважати точною гуманітарною наукою. І в цьому разі спостерігаємо певний парадокс, або поєднання непоєднуваного. Проте облікова наука є тією ланкою в системі економічних наук, яка використовує концепції та апарат точних наук, методи математичного моделювання й інформатики в процесах оцінювання поведінки і вибору або результатів вибору та його наслідків. Оскільки на структуру і функції господарської діяльності впливає поведінка суб'єктів економіки, облік як частину циклу економічних наук можемо вважати поведінковою наукою. Облік стає цілісною економічною дисципліною, що пов'язує між собою такі науки, як економічна теорія, менеджмент, теорія управління і теорія інформації, теорія прийняття рішень і кібернетика, психологія і соціологія тощо.

На діяльність підприємства впливають певні фактори, які є основою аналізу в процесі прийняття управлінських рішень, для виявлення сприятливих і загрозливих умов діяльності, оцінювання ризиків та виявлення кризових станів. Управлінський процес реалізується через можливість адекватного оцінювання стану та прогнозування поведінки споживачів, контрагентів, конкурентів, суспільства тощо, адаптації до змін середовища.

Передумовами формування теорії обліку постіндустріального суспільства є такі фактори:

- перехід до гуманістичних і природоорієнтованих концепцій в усіх галузях науки, кризовий стан економічної науки, втрата позицій витратної концепції господарювання та концепції безмежних можливостей виробництва;

- ускладнення ринкових відносин і глобалізація світової економіки, вільний доступ до світових ринків, зміна характеру та структури виробництва, використання у виробничому й управлінському процесах досягнень наукового прогресу, формування нових парадигм управління;
- перехід економіки, що базується на капіталі, до економіки знань, зміна ринку виробника на ринок споживача, формування нового типу економічної поведінки (консюмерат);
- постійні зміни зовнішнього середовища, виникнення важкопрогнозованих, але важливих для бізнесу економічних ситуацій;
- множинність комунікацій і контрагентів, зростання інформаційних потреб та запитів з боку користувачів;
- динамічність зовнішнього і внутрішнього середовищ бізнесу, що потребує постійних змін у структурі управління і, як підсумок, у сфері інформаційного супроводу;
- ускладнення інформаційного поля підприємства, виокремлення інформації як основного ресурсу управління організацією;
- наявність причинно-наслідкового зв'язку між якістю інформації та зростанням продуктивності;
- необхідність модернізації «входів» і «виходів» системи та оргструктури облікової діяльності, невизначеність, накопичення суперечностей розвитку та швидка динаміка змін ринку;
- неспроможність оцінити зовнішнє середовище функціонування підприємства, передбачити майбутнє та виявляти можливі реакції учасників бізнесу;
- потреба в інформації, яка дасть змогу діагностувати не лише поточну діяльність підприємства, а й передбачати його майбутній розвиток;

- неспроможність подолання ентропії, коли динаміка змін зростає, проте не виявлені підстави для сумнівів щодо зміни майбутніх тенденцій на ринку;
- невідповідність інформації, що формується в системі обліку, якісним характеристикам та її недостатня ефективність, яку слід визначати в контексті результативності та ефективності діяльності організації.

Кардинальна трансформація теорії обліку потребує формування критичного теоретичного мислення у дослідників. На гербі обліковців містяться такі слова: наука, добропорядність, незалежність. Першим є слово «наука». Чи задумуються обліковці, що таке наука і якою наукою має бути наука про облік в постіндустріальному суспільстві? Крива Бернуллі вказує на розвиток. Чи не так? Але ні наука, ні розвиток неможливі без теорії.

Існує достатньо досліджень теоретичних основ функціонування облікової науки. Деякі з них не позбавлені раціональності. Проте ці дослідження мають фрагментарний характер, а матеріали підручників переважно повторюються. Цілісного та фундаментального дослідження, що висвітлювало б теоретичні поняття про облік у сучасному суспільстві, про його завдання, методи та інструменти в Україні не існує, спостерігається повна невідповідність між поняттями.

Теорія має розкривати філософські категорії процесу пізнання на найвищому рівні, пояснити відображення дійсності та відтворення в логіці понять об'єктивної реальності. Сучасні облікові теоретичні конструкції визначають облік як набір інструментів для опрацювання певних масивів економічної інформації. Натомість альтернативний підхід має представити теорію обліку як теоретичну основу науки про облік із філософським підходом та концептуальним викладенням.

Таким чином, маємо два варіанти: або суперечити розвитку облікової системи і зберігати традиційну парадиг-

му обліку (за Т. Куном), або створювати і розвивати нову парадигму обліку, не заперечуючи традиційних основ, а розвиваючи і доповнюючи їх. Основою такої парадигми може бути інформаційна теорія обліку постіндустріального суспільства.

2.3.2. Нові об'єкти облікового спостереження як фактор зміни теорії

За багатотисячну історію розвитку сформувалася певна система облікових теорій. У цій системі одні науки розвиваються на власному теоретичному рівні, а інші – на емпіричному. Філософія обліку, теорія аналізу, контролінг займають вищі щаблі в системі теоретичних узагальнень, фінансовий та управлінський облік, теорія обліку, фінансовий аналіз, контроль – середній рівень, а прикладні чи пограничні науки – нижчий рівень, що ґрунтується на емпіричних даних. Для того, щоб перейти від емпіричного до теоретичного рівня досліджень, необхідно використати рефлексію, яка означає акт самоусвідомлення, самопізнання способів у системі науково-пізнавальної діяльності. Йдеться про акт мислення, спрямований на виявлення і свідомий контроль основ, умов та засобів діяльності, які формують і розвивають наукові знання. Ступінь рефлексивності пропорційний до ступеня усвідомлення методів і способів, з допомогою яких вона здійснюється, ступеня свідомого контролю над ними і володіння ними. Рефлексія є обов'язковою умовою для науково-технічного знання. Особливого значення рефлексія набуває в найбільш драматичні стадії розвитку науки, в умовах переінтерпретації основ науки, формування нових парадигм.

Дослідження традиційної моделі обліку в Україні підтверджують, що вона неспроможна повністю задовольнити запити користувачів на необхідну для них інформацію. Б. Філіп і С. Мітчел в одній зі своїх праць зазначають: «Модель традиційного бухгалтерського обліку не пристосована

для нової економіки, тому потрібно або змінювати модель обліку, або ж компанії мають ввести в свої щорічні звіти додаткові розділи»¹²⁵. Розвиток економічних і виробничих відносин потребує нової інформації про об'єкт управління. Традиційна модель обліку (стара мова бізнесу) стає перешкодою для розвитку нових методів мислення¹²⁶. В цьому контексті перед сучасною обліковою наукою постає завдання удосконалення теорії обліку та приведення її у відповідність до сучасних запитів користувачів інформації.

В результаті розвитку облікової думки та постійно зростаючих вимог до інформації з боку користувачів у системі обліку виокремилися три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік, стратегічний облік (контролінг), які сукупно формують єдину обліково-інформаційну систему підприємства. Це пояснюється тим, що згідно з правилом Р. Ентоні в умовах ринкової економіки з'явилося багато нових ринкових інструментів господарювання та користувачів облікової інформації, а для різних груп і категорій цих користувачів інформації необхідні різні її аспекти і зміст.

В обліку з'являються нові об'єкти спостереження:

- логістичні витрати;
- маркетингові витрати;
- природоохоронні витрати;
- трансакційні витрати;
- витрати на якість продукції;
- витрати на сегментацію ринку;
- інтелектуальний капітал;
- соціальні витрати та витрати на соціальну відповідальність бізнесу тощо.

Інформація про такі об'єкти необхідна користувачам, а отримати її з реєстрів традиційного фінансового чи

¹²⁵ Beaulleu Philip, Williams S. Mitchell, Wright Michael. Intellectual capital disclosure practices in Scandinavia (Цитовано за: Едвинссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основаной на знаниях / Лейф Эдвинссон. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 248 с.

¹²⁶ Эдвинссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основаной на знаниях / Лейф Эдвинссон. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 248 с. – С. 131.

управлінського обліку складно: дані щодо природоохоронних, маркетингових, логістичних витрат, витрат на якість продукції та інших облікова служба може отримати лише за допомогою трудомістких вибірок. Проте, така інформація матиме ретроспективний характер. Вона не використовується менеджментом через відсутність методології збору і подання на постійній основі.

Разом з тим, за сучасного рівня розвитку комп'ютерних та інформаційних технологій створення інформаційних звітів, реєстрів і форм різного типу не є надскладним завданням, саме тому роль облікового працівника, який має бути творцем необхідної інформації, а не фіксатором фактів, які відбулися, полягає у створенні інформації на запит користувачів. Для ефективного функціонування підприємства в складних ринкових умовах за жорсткої конкуренції та науково-технічного прогресу інформація розглядається як ресурс, що має цінність і вартість. В цьому аспекті зростає роль обліковця як працівника з винятково креативними функціями щодо створення інформації.

За останніх 20–30 років в обліковій науці спостерігаються спроби виокремлення різних видів обліку, які тією чи іншою мірою вирішують основний недолік традиційного бухгалтерського обліку, що зводиться до переважання бухгалтерських оцінок, які віддалені від реальності¹²⁷. Розуміючи важливість інформації для менеджменту, обліковці роблять спроби моделювання облікової системи на запит користувачів і ведуть мову про виникнення таких видів обліку: податкового, креативного, соціального, екологічного, стратегічного, інноваційного, людських ресурсів, актуарного, ситуаційного, адаптивного, хедж-обліку, мережевого обліку управлінського спрямування¹²⁸ тощо.

¹²⁷ Максименко А. Н. Идентификация и отражение в учете экономических ситуаций / А. Н. Максименко. – М., 2007. – С. 75–78.

¹²⁸ Семанюк В. З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку / В. З. Семанюк // Вісник ТНЕУ. – 2009. – Випуск 3. – С. 112–116.

Наскільки це правомірно і чи відповідає це загальній логіці побудови облікових систем? Чи маємо право говорити зараз про таку кількість нових видів обліку і чи є вони видами обліку взагалі? Як їх класифікувати, зводячи в одну систему?

Інформація про нові об'єкти обліку є важливою для менеджменту. Саме тому в наукових дослідженнях багато уваги приділяється теоретичному обґрунтуванню і методиці збору та обробки інформації про них. Натомість отримуємо фрагментарні відомості, термінологія щодо нових об'єктів спостереження, що використовується, не має відображення в теорії, методика опрацювання даних не охоплює всього різноманіття економічних явищ.

Виникає ситуація, коли доводиться існування багатьох видів обліку, і якщо слідувати такій логіці, то можна сформулювати стільки видів обліку, скільки є об'єктів обліку (за аналогією: зарплатний, кредитний, інвестиційний, розрахунковий, борговий, матеріальний). Відповідно не маємо права стверджувати про створення інформаційних ресурсів щодо нових об'єктів спостереження як про види обліку.

Що таке нові види обліку? Що називають видами обліку в науковій та спеціальній літературі? Новий тлумачний словник сучасної української мови трактує етимологію слова «вид» як «...різновид у ряді предметів, явищ за спільними ознаками, що входить до вищого розділу»¹²⁹. Якщо видом вважати інституціоналістський аналог поняття множини, то види обліку можна визначати за різними ознаками. Однак не доцільно визначати вид, якщо у нього немає підвидів. Всі об'єкти облікового спостереження є рівноцінними в системі збору та опрацювання інформації, а тому не доцільно виділяти види обліку за критерієм об'єкту спостереження.

Коли йдеться про «екологічний облік», то цей термін слід розуміти як облік витрат на природоохоронну діяль-

¹²⁹ Новий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова. – К. : ПП Голяка В. М., 2007. – С. 99.

ність підприємств, який доцільно вести відповідно до всіх трьох підсистем облікової системи для отримання різнобічної інформації як тактичного, так і стратегічного характеру, про стан і розвиток природоохоронної діяльності підприємства. Вживати термін «екологічний облік» щодо обліку природоохоронної діяльності чи природоохоронних витрат окремих підприємств не доцільно, оскільки це поняття розуміють як облік екологічних витрат і результатів природоохоронної діяльності на рівні держави. Такий облік взаємопов'язаний та переключається у формуванні своєї мети з соціальним обліком, що, проте, не дає права ставити його в ряд із загальноприйнятими видами обліку: фінансовим, управлінським, стратегічним¹³⁰.

Аналогічно можемо говорити про «інноваційний облік» як про облік інвестиційно-інноваційної діяльності; про «податковий облік» як про облік податкових розрахунків в обліковій системі підприємства; «облік людських ресурсів», який полягає в усвідомленні того, що вкладення в людей потрібно розглядати як «вкладення капіталу»; «актуарний облік» як про систему, що використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства; «ситуаційний облік», що переключається зі стратегічним (прогностичним) обліком чи є його частиною; «хедж-облік» як консервативну стратегію, що дає змогу обмежити збитки за інвестиціями здійсненням операції, яка компенсує наявну позицію тощо.

Інноваційним підходом до обліку є поняття креативного обліку, яке часто трактують, з одного боку, як творчий облік¹³¹, а з іншого – як спосіб спотворення чи вуалювання інформації¹³². Однак межа між творчим підходом і фальшуванням дуже хитка і розмита. Креативний облік – яви-

¹³⁰ Семанюк В. З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку / В. З. Семанюк // Вісник ТНЕУ. – 2009. – Випуск 3. – С. 112–116

¹³¹ Пушкар, М. С. Креативний облік : створення інформації для менеджерів [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

¹³² Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42

ще негативне, коли використовується недобросовісними керівниками для фальшування інформації, і має позитивний результат, коли застосовується, прогресивно для відображення основних тенденцій ведення бізнесу і представлення достовірної інформації про компанію¹³³. Підсистема фінансового обліку обмежена щодо креативності чіткими вимогами нормативів і стандартів обліку, а використання прийомів креативності щодо ведення управлінського та стратегічного обліку дає змогу створювати релевантну інформацію для менеджменту.

Ведучи мову про креативний облік, не маємо права назвати його окремим видом обліку, а лише творчим підходом до формування інформаційних ресурсів, методами, що не відповідають загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та нормам.

Аналогічна ситуація щодо визначення такого виду обліку, як соціальний. Це відносно новий напрям в обліку, точне визначення якому дати доволі складно. Проте це не окремий самостійний вид обліку, а розширення парадигми обліку в бік його соціальної спрямованості. Він представлений двома напрямками: перший і найважливіший пов'язаний із необхідністю збільшення складу показників звітності в інтересах користувачів¹³⁴; другий концентрується на обліку соціальних витрат. Інколи термін «соціальний облік» трактується як облік, метою якого є визначення витрат, які несе суспільство у зв'язку з діяльністю організацій¹³⁵. З огляду на такі визначення немає підстав називати соціальний облік окремим видом обліку, який формує інформаційну підсистему підприємства, а варто лише вказувати на отримання необхідної інформації у підсистемах традиційного обліку з використанням спеціальних методик та інструментарію.

¹³³ Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – С. 457.

¹³⁴ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета : учеб. / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 197-230

¹³⁵ Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – С. 614.

Не обмежуючись обліком фактичних величин, відкидаючи уявлення про облік як про історичний опис господарства, А. Рудановський (1863–1934 рр.) вважав, що в балансі мають знайти відображення і ті події, які тільки будуть відбуватися¹³⁶. В цьому разі науковці говорять про стратегічний облік як одну із підсистем облікової системи підприємства. В науковій літературі такий вид обліку називають прогностичним, контролінгом тощо. Стратегічний облік лише розвивається, але необхідність його розвитку і використання не підлягають сумніву, адже він дає змогу максимально наблизити облік до потреб управління, забезпечуючи готові варіанти ефективних управлінських рішень.

Таким чином, можемо стверджувати про наявну проблему щодо визнання і визначення видів обліку з точки зору як теорії, так і практики. Однак вважаємо, що система обліку – це єдина і неподільна інформаційна система, яка має умовну градацію на три підсистеми (фінансового, управлінського і стратегічного обліку), використовує одні інформаційні джерела та широкий інструментарій обробки інформації, здійснюючи виконання своїх функцій з метою повного інформаційного забезпечення менеджменту. Нові види облік зароджуються через недостатність і невідповідність інформації запитам керівництва і мають право на існування та розвиток у межах зазначених підсистем обліку, що сприятиме підвищенню його інформаційності.

2.4. Структура теорії обліку постіндустріального суспільства

2.4.1. Формування наукового знання та виявлення ортономій в обліку

Облікове знання, яке було сформоване А. Пачолі в 1494 р. і описане у «Трактаті про рахунки і записи», хоча

¹³⁶ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета : учеб. / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 197–230

й базувалось на постулатах математичної науки, але в нашому розумінні воно в своїй основі було емпіричним. Наукове знання потребує підтвердження практики певними узагальненнями на основі її філософського осмислення. «Наука – це динамічна система знань, які розкривають нові явища в суспільстві і природі з метою використання їх у практичній діяльності. Теорія обліку, перш за все, опирається на філософію, яка вивчає найбільш загальні закони розвитку і пізнання. Ці закони визначають розвиток теорії і практики обліку»¹³⁷.

Облікову науку формує об'єктивне та неупереджене дослідження економічної дійсності, її інформаційне відображення з метою розкриття закономірностей функціонування і розвитку економічних відносин підприємства у складному середовищі та система об'єктивного знання про взаємозв'язки між об'єктами господарської та фінансової діяльності.

Науці про облік потрібна інтеграція різних видів інформації, а не їхній редукціонізм, тому важливою є структура теорії обліку як цілісного наукового знання, а не сукупності розрізнених концепцій і теоретичних конструкцій, які зводяться до подвійного запису.

Теорія може базуватися на досвіді практичної діяльності, але теоретичні узагальнення облікового знання мають завжди розкривати сутність явищ і процесів, висвітлюючи закономірності їхнього розвитку. На підставі теоретичних узагальнень формується структура абстрагованих знань про систему обліку як суспільно-економічний феномен та практичну організацію вимірювального процесу господарської діяльності.

Критерії науковості облікової теорії змінювалися залежно від суспільно-економічного розвитку суспільства. Якщо в XV ст. критерієм правильності відображення фактів господарської діяльності був принцип подвійності запи-

¹³⁷ Палий В. Ф. Развитие методологии управленческого учета [Текст] / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 52–55.

сів на рахунках, то в найближчий час, коли формується постіндустріальне суспільство, теорія набуває нового змісту.

Основними критеріями теорії обліку постіндустріального суспільства є такі:

- теоретичність як пошук істини та творчий характер наукових досліджень, спрямованих на розширення інформаційного продукту для бізнесу;
- практичне застосування нових методів обробки інформації у відповідь на соціальний запит подальшого розвитку облікового знання;
- інституціоналізація форм, видів і засобів створення наукових результатів;
- системність як метод організації наукового знання;
- об'єктивність, яка досягається через використання емпіричних методів та теоретико-логічних узагальнень;
- раціональність, що виражається через критерії доказовості, обґрунтованості та критичності мислення;
- вербальність як словесне вираження знання і його здатність передаватися іншим.

У системі наукових знань людства виокремлюють класичний, неklasичний та постнеklasичний підходи до наукового знання.

За класичного підходу суб'єкт пізнання використовує епістемологічні судження і шукає єдину істину, абстрагуючись від аксіологічних пріоритетів.

За неklasичного підходу можливий плюралізм істини, дослідження провадяться з урахуванням випадковості та невизначеності, беручи до уваги цінності результатів науки, коли превалує критично-аналітичний і узагальнюючий спосіб мислення.

За постнеklasичного підходу до пізнання, властивого постіндустріальному суспільству, визнаються плюралізм методологій й аксіологічна оцінка істини, коли превалюють соціальні цінності та враховується роль невизначеності у процесах самоорганізації.

Постнекласична наука розширює поле рефлексії над діяльністю, враховує співвідношення отриманих знань про об'єкт дослідження з ціннісно-цільовими структурами¹³⁸.

За сучасними тенденціями становлення науки майбутнього – постнекласичної або постмодерністської інформаційної науки – стають важливими такі концепти, як віртуальність у природі, фрактальний підхід і антропний принцип у науці, яким властиві діалогізм пізнання, що змінює монологізм класичної та модерністської науки, ідея глобального еволюціонізму, комплексності й інтеграції сфер наукового знання.

Саме такі підходи застосовуємо до пошуку теоретичних концепцій обліку для постіндустріального суспільства. Незважаючи на революційні тенденції постнекласичної науки, більшість учених продовжує дотримуватися методологічних принципів класичного і некласичного періодів, що гальмує подальший розвиток теорії обліку.

Одночасно з критикою неокласичної економічної теорії розвиваються нові дослідження про процеси економічного розвитку, що потребують від наукової спільноти розробки не просто нової економічної парадигми (строго наукової теорії, втіленої в системі понять, які виражають істотні риси дійсності), а наукової синтагми (щось з'єднане) як системи когнітивних знань, що формують єдиний дослідницький комплекс.

Економічна теорія вийшла за межі «нормальної науки», переосмислюється її методологія та змінюється система знань. З огляду на кардинальні зміни в економічній науці теорія обліку як складова наук економічного циклу потребує модернізації й нового погляду на структуру власних знань і методологію облікової науки.

Однією з визначальних особливостей науки є постійний її розвиток, в усі часи перебуваючи в певному конфлікті з тим, що вже усталене і стало звичним. В наш час на-

¹³⁸ Степин В. С. Теоретическое знание / В. С. Степин. – М., 2000. – С. 633–634.

ука стала безпосередньою продуктивною силою, а швидке зростання наукового знання поєднується з пришвидшеним впровадженням новітніх наукових досягнень у практику.

У цих умовах суперечності між науковими теоріями, між теоріями і досвідом загострюються, як тільки вони з'являються. Виявлення таких суперечностей та їхнє вирішення для сучасної облікової науки є звичною справою. Іноді ці суперечності досягають такої гостроти, що їх можна назвати парадоксами, а тема парадоксів стала популярною в дослідженнях, присвячених розвитку і зростанню наукового знання. Розширення облікового знання, яке спостерігається у фахових наукових публікаціях та дисертаційних роботах, часто не може бути узгодженим із традиційними положеннями.

Облікова наука постійно зумовлювала виникнення парадоксів, які в умовах відносно повільного її розвитку були нечисленними, тому їх не помічали.

Можна навести багато прикладів, які свідчать про необхідність «очищення» сучасної теорії обліку від застарілих «істин» і введення в науковий обіг нових понять і пов'язаних з ними проблем. Основою облікової системи є постулати – аксіоматичні положення облікової теорії, які не дають їй змоги розвиватися і вийти за межі диграфічної парадигми роблять облік схоластичною наукою, а її окремі, експериментально встановлені факти, які вступили в суперечність з ортодоксальними теоріями, виявляються парадоксальними. Парадокс у широкому сенсі є твердженням, яке різко розходиться із загальноприйнятими підходами, відображає заперечення того, що вважається «безумовно правильним». Парадокс у більш вузькому і сучасному значенні слова означає два протилежних твердження, для доведення яких є переконливі аргументи¹³⁹.

Парадоксальність у науці – це особливий критерій оцінювання наукових гіпотез, а ступінь глибини пропо-

¹³⁹ Словник української мови: в 11 томах. Академічний тлумачний словник (1970–1980) – Том 6. – Київ : Наукова думка, 1975. – С. 63.

нованих концепцій ставиться в залежність від того, наскільки радикально ці концепції суперечать поширеним уявленням про облік. Облікові парадокси стають основою виявлення і вирішення наукових проблем. Найбільш різкою формою парадоксу є «...антиномія – міркування, що доводять еквівалентність двох тверджень, одне з яких є запереченням іншого»¹⁴⁰.

Про парадокси та їхнє значення для розвитку облікової теорії писав В. Соколов, вказуючи на обмежене значення даних рахунковедення для прийняття дієвих управлінських рішень і антиномію між «...правильністю бухгалтерської процедури» та «...її адекватністю реальному стану речей»¹⁴¹. Розвиваючи ці теоретичні дослідження, спостерігаємо невідповідність теоретичних наукових висновків фактам практичної господарської діяльності, які називають «антиномії». Антиномії сприяють розвитку облікової науки, оскільки при спробі їх вирішити формуються нові концепції й теорії обліку. Так, в обліку не було прийнято відображати події, які мають відбутися в майбутньому, і на цій підставі заперечується інформація, яка важлива для стратегічного менеджменту.

В. Стьопін і Л. Кузнецова в книзі «Наукова картина світу в культурі техногенної цивілізації» посилаються на Л. Лаудана, який визначає особливу роль аномалій у раціональному оцінюванні теорії, не зводячи аномалії тільки до суперечностей між теоретичним знанням і його емпіричним підґрунтям. Розширюючи клас аномалій, Л. Лаудан вводить поняття «концептуальна аномалія» і «концептуальна проблем», що виявляється, з одного боку, між знанням і методологічними установками, а з іншого – між знанням і світоглядом, причому в останньому разі ця суперечність

¹⁴⁰ Новая философская энциклопедия : в 4 т. / Институт философии РАН ; Национальный общественно-научный фонд ; Председатель научно-редакционного совета В. С. Степин. – М. : Мысль, 2000.

¹⁴¹ Соколов В.Я. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – С. 65.

існує не стільки в «...рамках науки, скільки між наукою і позанауковими переконаннями»¹⁴².

Методологія науки «...антиномію відносить до контр-адикторної суперечності між двома судженнями, кожне з яких вважається в рівній мірі обґрунтованим або логічно виведеним в рамках деякої концептуальної системи (наукової теорії). Антиномія відрізняється від суперечності, що виникає в результаті помилкових суджень (доказів) або прийняття хибних передумов. Суперечності можуть бути розкриті й усунені логічними засобами самої теорії, тоді як для усунення антиномії потрібні значні зміни в цій теорії. Часто такі зміни ведуть до подальшого розвитку наукового знання і формально логічного апарату теорії. У цьому сенсі антиномії, їхнє виявлення та усунення є стимулами для розвитку науки»¹⁴³.

Традиційні постулати обліку потрібно використовувати з урахуванням конкретних обставин, оскільки за певних умов вони не можуть бути застосовані. Прикладом може бути неможливість використання подвійного запису в стратегічному обліку. Саме проблема розвитку стратегічного обліку виникає у теорії в гостро парадоксальній формі, хоча є наслідком процесу розвитку наукового знання.

В методології науки використовують термін «велика антиномія», який розуміють як діалектику загального й особливого. Онтологічна суть обліку загальна для всіх, але в кожній країні є особливості ведення обліку та формування облікових систем.

В постіндустріальному суспільстві розвиток обліку має свою специфіку, оскільки ця система створює інформацію, яка одночасно є її предметом і продуктом. Велика антиномія в традиційному обліку полягає у невідповідності інформації, яку надає фінансова звітність на запити і

¹⁴² Степин В. С. Научная картина мира в культуре техногенной цивилизации / В. С. Степин, Л. Ф. Кузнецова ; Рос. АН, Ин-т философии. – М. : ИФРАН, 1994. – 272 с.

¹⁴³ Антиномия / Новая философская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа : URL – <https://iphlib.ru/greenstone3/library/collection/newphilenc/document/HASH018ddaf876549bae276a3b8d>.

потреби бізнесу, що приймає рішення в реальному часі за відсутності необхідних даних.

Аналіз теоретичних основ обліку та їхня відповідність сучасному стану соціально-економічного розвитку дає змогу виокремити три облікові антиномії.

Перша антиномія обліку зумовлюється проблемою інформаційної асиметрії, що призводить до конкурентних деформацій, оскільки інформація є основною умовою успішної діяльності підприємства.

Друга антиномія виражена у практичному використанні технічних інформаційних систем, які дублюють функції обліку і формують фрагментарну інформацію про господарську діяльність.

Третя антиномія полягає у необхідності задоволення потреб у стратегічній інформації для користувачів та намаганні розвивати стратегічний облік у традиційній парадигмі подвійного запису.

Подолання «великої антиномії» можливе за умови розширення облікової парадигми, розробки інформаційної теорії обліку та виведення інформації у ранг системоутворюючого фактора системи й отримання інформації на основі інших методів, ніж метод «подвійного запису», що є мейнстрімом у традиційній теорії обліку. Антиномія є звичним явищем на ранніх стадіях розвитку наукових теорій, але в нових умовах вона може бути подолана.

У теоретичних дослідженнях з обліку простежується певна антиномічність. Формуються дві протилежних позиції, які мають однакове право на існування. Переконливу аргументацію для свого існування і відповідно на реалізацію має як традиційна теорія обліку так і альтернативні концепції, які виникли в результаті осмислення нових економічних, соціальних і політичних реалій.

До причин появи антиномій у сучасній обліковій науці можна зарахувати розрив між інформаційними потребами користувачів та рівнем задоволення цих потреб у традиційному бухгалтерському обліку.

Вирішення цієї невідповідності призвело до появи взаємовиключних наукових позицій: одна з них спрямована на виправдання «офіційних» концепцій і позицій, але не відображає господарського життя в усьому його суперечливому розвитку, а інша, базуючись на повсякденній практиці та реальних наукових результатах, ставить під сумнів існуючі постулати, доводить своє бачення перспектив розвитку обліку.

Антиномії багато в чому формуються за сприяння груп впливу, які, маючи політичну й економічну владу, прагнуть нав'язати свої ідеї та розуміння того, що відбувається. Облікова наука перебуває під впливом професійних організацій, які розробляють і пропонують до застосування різного роду стандарти, нормативи та законодавчі норми (МСБО, МСФЗ та ін.). Їм протистоять реальні запити менеджменту на інформацію перспективного характеру, що зумовлює «велику антиномію в обліку».

Крім антиномій, в обліку виявлено усталені твердження, які підлягають критиці. Про них як про міфи писав В. Жук. Ці твердження можна назвати міфологемами обліку, адже вони мають всі ознаки групових ілюзій.

Однією з міфологем облікової науки є твердження про те, що облікова система надає «повну і достовірну інформацію» для системи управління, що і в економічному, і в соціальному аспектах не відповідає дійсності. Про неадекватність інформаційного супроводу управлінської системи і недостатність інформації для прийняття управлінських рішень свідчать багаточисельні праці вчених і практиків.

Сучасний варіант облікової системи, сформованої на принципах подвійного запису, відображає лише фінансову інформацію для обмеженого кола користувачів, тоді як менеджери вищого і нижчого рівнів позбавлені інформації для вирішення проблем господарської діяльності.

Другою міфологемою вважаємо твердження про те, що подвійний запис це єдиний метод створення інформації; традиційні методи, принципи і стандарти є обов'язковими для побудови інших підсистем обліку (управлінської та

стратегічної). Доказом цього вважаємо успішне впровадження управлінського обліку в практику і зародження стратегічного обліку, які ґрунтуються на принципово інших засадах створення інформації, ніж фінансовий облік, та вони не знаходять свого відображення в теорії.

Міркування про те, що в господарській діяльності існує ідеальна «рівновага» (статика), яку маємо зберігати, теж не відповідає дійсності, адже діяльність підприємства реалізується в динаміці й облікова реальність має відповідати цій динаміці.

Ознакою зрілості будь-якої науки є подолання антиномій та спростування міфологем, формування теоретичних постулатів, які дають змогу впорядкувати знання, надати їм певної структури, знайти механізми вирішення окреслених перед наукою завдань.

У процесі подолання антиномій формується нова теорія обліку як певна система тверджень і способів вирішення проблем отримання релевантної інформації для користувачів. «Якщо не існує проблемної ситуації, яка породила теорію, то теорія позбавлена сенсу» – зазначав К. Поппер¹⁴⁴.

У будь-якій галузі науки логічна послідовність дій з отримання нового знання має такий вигляд:

- виявлення і накопичення фактів та їхнє узагальнення;
- постановка і формулювання наукової проблеми;
- формування та обґрунтування наукової гіпотези;
- експериментальна перевірка гіпотези;
- побудова наукової теорії¹⁴⁵.

Наукове знання загалом охоплює такі види:

- чуттєве наукове знання – дані наукових спостережень і експериментів;
- емпіричне знання – протоколи спостережень, факти, емпіричні закони, класифікації, графіки, феноменологічні теорії;

¹⁴⁴ Поппер К. Объективное знание : Эволюц. подход / К. Р. Поппер; Пер. с англ. Д. Г. Лахути; Отв. ред. В. Н. Садовский. – М. : УРСС, 2002. – 381 с.

¹⁴⁵ Степин В. С. Философия науки и техники : Учеб. пособие для вузов / В. С. Степин, В. Г. Горохов, М. А. Розов. - М. : ПИФ «Контакт-альфа», 1995. – 377 с.

- теоретичне знання – опис ідеальних об'єктів та їхніх властивостей.

До основ теоретичного знання належать:

- теоретичні закони і принципи (аксіоми);
- теоретичні логічні наслідки (приватні закони, теореми і поодинокі теоретичні твердження);
- математичні моделі; інтерпретативні пропозиції (редукційні визначення);
- метатеоретичне знання (МТЗ);
- загальнонаукові методи і категорії, філософські підстави науки¹⁴⁶.

Структура теорії може формуватися гіпотетико-дедуктивним або генетично-конструктивним методом. Спільним для всіх авторів є виокремлення в структурі наукової теорії:

- 1) фундаментальної основи, фундаментальних принципів чи понять, ядра, базису теорії як певного стержня наукової теорії;
- 2) емпіричної основи, яка певним чином взаємодіє з фундаментальною основою теорії: може бути засобом тестування цієї теорії; основою для формування теорії; множиною фактів, що потребують теоретичного обґрунтування.

Підхід до структури наукової теорії, розроблений В. С. Стьопіним, полягає в обґрунтуванні того факту, що абстрактні об'єкти наукової теорії не утворюють лінійних ланцюжків об'єктів і послідовно конструюються один з одного, а навпаки, є складною системою з багатьма ієрархічно побудованими підсистемами¹⁴⁷. Аналогічної точки зору дотримуються В. Кам¹⁴⁸ та професор Р. Стерлінг¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Економічні теорії в системі наукових економічних знань

¹⁴⁷ Стьопін В. С. Философская антропология и философия науки / В. С. Стьопин. – М., 1992. – С. 49–54.

¹⁴⁸ Kam V. Accounting theory. – [2nd edition] / V. Kam 1990. – 581 p, с. 487.

¹⁴⁹ Sterling R.R. The Nature and Verification of Theories / Robert R. Sterling // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.accountingreform.com/Articles/05_The%20Nature%20and%20Verification%20of%20Theories.htm

За В. Стюпіним¹⁵⁰, розвинена наукова теорія має таку внутрішню структуру:

- 1) рівняння (математичні вираження для законів);
- 2) теоретичні схеми (окремі та фундаментальні), для об'єктів яких справедливі рівняння;
- 3) відображення абстрактних об'єктів, що формують теоретичну схему, на емпіричний матеріал;
- 4) відображення абстрактних об'єктів на картину реальності.

Т. Лешкевич у складі теорії виокремлює вихідні фундаментальні принципи, основні системоутворюючі поняття, мовний тезаурус, тобто норми побудови правильних мовних виразів, характерних для певної теорії, а також інтерпретаційну базу, що дає змогу перейти від фундаментальних тверджень до широкого поля фактів і спостережень¹⁵¹.

Терміни – це специфічні компоненти теорії науки, які відображають явище і сутність пізнавальної діяльності¹⁵². Інформаційна теорія обліку прагне до формулювання термінів обліку та їхнього узгодження з іншими економічними науками, щоб не було розбіжностей у трактуванні понять, як наприклад, «основні фонди» в економіці чи «основні засоби» в обліковій науці.

Інакше матимемо помилкову логіку, нечітку методологічну базу та «безсистемність» понять. Побудова термінологічної системи та формулювання базових термінів мають відбуватися на основі цілісності й елементності, оскільки термінологічна система є цілісним елементом надсистеми – теорії обліку як системного знання.

Про необхідність існування у складі теорії обліку ідеалізованих об'єктів наголошують М. Метьюс та М. Перера,

¹⁵⁰ Степин В. С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции / В. С. Степин // Методологические проблемы историко-научных исследований / отв. ред. д. филос. наук И. С. Тимофеев. – М. : Изд. Наука, 1982. – С. 145.

¹⁵¹ Лешкевич Т. Г. Философия науки : уч. пособ. / Т. Г. Лешкевич. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 272 с.

¹⁵² Новиков А. М. Методология / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. – М. : СИНТЕГ. – 668 с.

які зазначають, що «...в бухгалтерському обліку неможливо зрозуміти повністю природу обліку, просто спостерігаючи за обліковою практикою – за операціональними визначеннями теоретичних термінів. Для суворої побудови теорії бухгалтерського обліку необхідне спостереження зовнішнього середовища в цілому»¹⁵³.

Р. Маттессіч, вказуючи на роль математики в розвитку обліку, зазначає, що в наш час відбувся значний прогрес у бухгалтерському обліку лише завдяки адаптації економічних ідей і математичних методів до облікових технік. До таких математичних методів автор зараховує:

- 1) матриці, вектори, мережі;
- 2) лінійне програмування, комп'ютерне моделювання;
- 3) статистичні дослідження та вимірювання інформації¹⁵⁴.

Р. Маттессіч розробив значну кількість математичних моделей у бухгалтерському обліку¹⁵⁵. Доволі неоднозначними щодо необхідності математизації обліку є погляди Р. Чемберса¹⁵⁶, який, з одного боку, зазначає, що введення до складу тіла бухгалтерського обліку математичних елементів дасть змогу значно підвищити логічний рівень дисципліни, однак з іншого – математика є єдиною наукою, яка не вимагає перевірки актуальності фактів, цим встановлюючи межі застосування математики в обліку.

Дослідження у сфері математики здійснюються за умов повної абстракції від специфічних конкретних випадків. Відповідно цінність математики з позиції обліку є важливою при дедуктивному мисленні. Наприклад, якщо введено символи, то можна описати відношення між

¹⁵³ Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера.; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – С. 104.

¹⁵⁴ Mattessich R. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting / R. Mattessich // Accounting Review. – 1972. – July. – P. 469–487.

¹⁵⁵ Mattessich R. Mathematical models in business accounting / R. Mattessich // The Accounting Review. – 1958. – July. – P. 472–481.

¹⁵⁶ Chambers R. J. The mathematics of accounting and estimating / R. J. Chambers // Abacus. – 1967. – № 3(2). – P. 163–180.

ними. Але це є значним недоліком, який можна простежити при встановленні облікових постулатів, що відірвані від перевірених досвідом фактів і можуть бути неадекватними; або коли створена модель дійсності, на якій ґрунтуються постулати, є настільки недосконалою, що може вводити в оману¹⁵⁷.

Інформаційна теорія обліку базується на внутрішніх уявленнях про економічну реальність. Вона власними методами дослідження формує вихідні поняття і положення: аксіоми, постулати, принципи. Крім цього, вона використовує логічну систему знань економічної теорії та інших суспільних наук, застосовує для пізнання об'єкта дослідження методологічні вчення та методи, вироблені на стику різних сфер знання, користується досягненнями фундаментальних теорій, таких як теорія інформації, системологія, кібернетика, теорія систем, організаційна теорія, а також категорії, принципи і концепції філософії, які використовують для побудови, обґрунтування теорії та вирішення її проблем.

Логічні основи облікової науки реалізуються в практичній діяльності й втілюються в техніці, технології, організації тощо. Важливе не відтворення цілого із частин, а виявлення загального між всіма існуючими явищами, які полягають у тому, що всі вони піддаються дії одним і тим самим законам. У цьому разі думка рухається не від часткового до цілого як при холізації, а від одного рівня загального до іншого, більш детального. Так, якщо «холія» як складові частини містить факти, які вона поєднує, то теорія жодних фактів не вміщає, вона є винятково системою ідей.

Ессенціалізація (теоретизація) є більш високою формою унітаризації, ніж холізація. Вона виникла доволі пізно, на відміну від холізації, яка в різних формах існувала завжди. Теорію розуміють часто як суму або систему ви-

¹⁵⁷ Chambers R. J. The mathematics of accounting and estimating / R. J. Chambers // Abacus. – 1967. – № 3(2). – P. 163–180.

словлювань, суджень, а насправді вона ніколи не складається з суджень, вона є системою ідей і понять, що набуває вираження в тексті.

Метатеорією для інформаційної системи обліку є інформологія, яка формується на основі досягнень теорії інформації (розділ кібернетики, що вивчає математичні описи та оцінює методи передачі, зберігання, отримання та класифікації інформації), теорії кодування (розділ теорії інформації, де вивчаються способи ототожнення повідомлень із сигналами, що їх відображають), теорії систем (теорія, яка пов'язана з вивченням систем із метою виявлення їхніх загальних характеристик і класифікацій) та ін.

Існує диференціація теорії за можливістю розкриття сутності досліджуваних об'єктів. Такий підхід дає змогу виокремити феноменологічні, нефеноменологічні та дескриптивні теорії.

Феноменологічні теорії відображають поняття тієї сфери явищ, які вони досліджують, емпіричними методами описують об'єкт і не передбачають введення в систему знань нових об'єктів, не володіють достатнім рівнем абстрагування.

Нефеноменологічні теорії пояснюють об'єкт дослідження через дослідження неспостережуваних досі об'єктів і факторів, інтерпретуючи таким чином реальність.

Традиційні теорії обліку, сформовані в межах парадигми подвійного запису, – це дескриптивні феноменологічні теорії, адже описують і систематизують накопичений емпіричний матеріал, а також встановлюють найпростіші логічні зв'язки між окремими фактами і узагальненнями.

У другій половині XX ст. інтерес до феноменологічних теорій зріс завдяки широкому використанню в кібернетичі, а потім в інших науках моделі чорного ящика, внутрішній устрій якого досліднику невідомий. Він може лише маніпулювати сигналами, які надходять на вхід ящика і спостерігати сигнали на виході. Фактично будь-яку теорію, що описує взаємодію системи з навколишнім серед-

овищем, можна уподібнити «чорному ящику» і вивчати вплив середовища на різного роду системи.

Як зазначає Г. Рузавін, «...методологічно правильний підхід до проблеми детерміністичних і стохастичних законів і теорій, необхідності та випадковості взагалі полягає в тому, що їх не можна протиставляти один одному. Оскільки світ не є ні повністю детермінованим, ні цілком невизначеним і випадковим, оскільки і детерміністичні, і стохастичні теорії не виключають, а взаємно доповнюють одна одну»¹⁵⁸.

Формальні теорії досліджують загальну структуру (форму) об'єктів дослідження, змістовні – зміст предметів і процесів. До таких теорій зараховують теорію математики і логіки, які досліджують абстрактні структури.

Позитивні та нормативні теорії розрізняються за підходом до явищ. Позитивні теорії розкривають фактичний стан справ і можуть виявитися як істинними, так і помилковими. У такого роду теоріях по-різному пояснюється дійсність, але в них відсутні оцінки в термінах відповідних норм. Нормативні висловлювання вміщують певну оцінку, що враховує ціннісні орієнтації вченого, його погляди і світогляд. Нормативні судження, на відміну від позитивних, не можуть розглядатися ні як істинні, ні як помилкові.

Зокрема, прихильники позитивного підходу вважають, що облікові теорії мають бути позитивними за своїм характером, тобто базуватися на строго об'єктивних методах наукового дослідження і бути вільними від будь-яких суб'єктивних оцінок і норм. Позитивні теорії відрізняються від дескриптивних (описують явища і процеси) тим, що вони розкривають механізм цих процесів.

Основною функцією науки є розробка і теоретична систематизація об'єктивних знань про дійсність, а метою – опис, пояснення і передбачення процесів та явищ дійсності, які становлять предмет її вивчення на основі відкритих нею законів.

¹⁵⁸ Рузавин Г. И. Методология научного исследования : Учеб. пособие для студентов вузов / Г. И. Рузавин. – М. : ЮНИТИ, 1999. – 316 с.

2.4.2. Структура інформаційної теорії обліку

Особливістю всіх економічних наук є їхня залежність від типу суспільства, в якому вони функціонують, а критеріями їхньої істинності – практика господарювання. Термін «теорія» походить від грец. слова «theoria» (грец. «θεωρία» – «розгляд, дослідження»), яке означає «уважне» («horaō») «спостереження» («thea»). Таким чином, основу теорії становить певна сукупність тверджень, висновків, положень, які відображають суть, відносини та зв'язки між певними явищами і процесами. В Кембриджському словнику філософії зазначається, що теорія – це набір гіпотез, що встановлюють певну сутність та властивості¹⁵⁹.

З огляду на визначення теорії сформуємо поняття «інформаційна теорія обліку», як сукупності знань, які розкривають сутність обліку як феномена і динамічної системи, що ґрунтується на зборі та обробці емпіричних фактів та перетворенні їх на інформацію на основі фундаментальних ідей, принципів, законів, зводячи їх в єдину систему.

Структуру теорії формують логічні зв'язки між її категоріями, хоча відомі випадки незалежності тверджень теорії від емпіричного базису. Економічна наука оперує основними положеннями та твердженнями, які в обліку приймаються як первинні. Разом з тим, існують суто облікові аксіоми та положення математичної логіки, яку використовують для розробки гіпотез і теоретичних конструкцій.

Структура теорії, відповідно до сучасних положень методології науки, охоплює:

- основні підстави її існування, фундаментальні поняття, принципи, закони, аксіоми тощо;
- ідеалізований об'єкт – абстрактна модель істотних ознак (властивостей і зв'язків) досліджуваних об'єктів дійсності;

¹⁵⁹ The cambridge dictionary of philosophy. Second Edition. General Editor Robert Audi. – New York : Cambridge University Press, 1999. – 1001 p.

- логіку теорії – сукупність правил і способів доказу, спрямованих на прояснення структури знання, на опис його формальних зв'язків і елементів, що передбачає дослідження і розвиток знань;
- сукупність законів і тверджень, виведених як підсумок з основоположної теорії.

Формування структурної схеми теоретичного знання зумовлено передусім потребою розширення знань про об'єкт спостереження, пояснення явищ і прогнозування їхньої динаміки. Інформаційна теорія має визначену структуру, яка містить принципи, основні поняття, судження, закони, ідеалізований об'єкт та відповідну наукову картину світу (рис. 2.2).

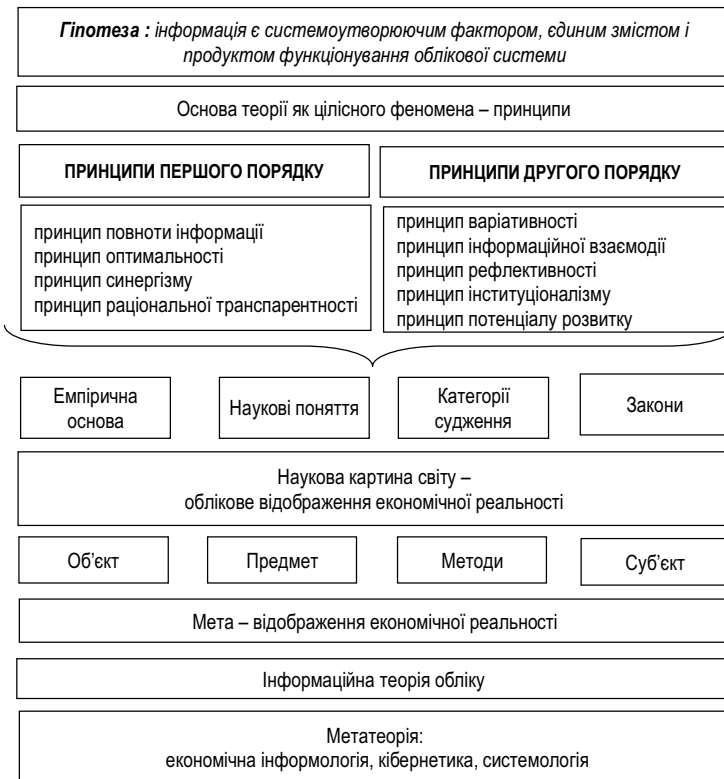


Рис. 2.2. Структура інформаційної теорії обліку

Логіка інформаційної теорії обліку формується на основі гіпотетико-дедуктивної структури, яка вміщає вихідні принципи, наукові поняття, ідеалізований об'єкт, на основі яких за допомогою логічних умовиводів та математичного апарату виводяться закони. Щоб таке ідеалізоване знання мало практичне використання, до теорії застосовують метод редукції (зведення складного процесу до простішого) та пов'язують теоретичні конструкції з емпіричними дослідженнями інформаційних потреб користувачів.

Теорія обліку є інформаційною моделлю науки, основа якої – гіпотеза про значення інформаційного ресурсу для функціонування бізнесу. Основу інформаційної теорії обліку становить гіпотеза про те, що *інформація є системоутворюючим фактором, єдиним змістом і продуктом функціонування облікової системи.*

Основними положеннями, на яких ґрунтується теорія, є принципи (*лат. «principium» – «основа»*) та постулати. Саме принципи є вихідними поняттями, які обґрунтовуються всіма іншими елементами теорії й становлять певну структуру цієї теорії. Від обґрунтованості принципів облікової науки та відповідності їх науковим критеріям залежить стрункість і структура облікової теорії.

Цінність теорії залежить від закладених в її основу принципів як вихідних базових положень науки.

Отже, основним елементом у структурі теорії, що визначає її зміст, є «принцип», який утворює верхній рівень теорії разом з основними поняттями, судженнями і законами.

В наукових, навчальних і методичних публікаціях описано дев'ять принципів обліку в тій чи іншій редакції. Серед них такі основні принципи: періодичності, автономності, неперервності, історичної (фактичної) собівартості, обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат, послідовності, повного висвітлення, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника.

Ці принципи не відображають концептуальних засад загальної теорії обліку, тому їх можна застосовувати лише до підсистеми фінансового обліку. Крім того, віднесення окремих з них до рангу принципів є спірним питанням: як наприклад, єдиний грошовий вимірник, що є основою ведення подвійного запису.

Для системи, що складається з трьох підсистем, принципи мають містити те, що характерне для цілого, не повторюючи принципів підсистем.

Л. Чайковська, доводячи пріоритет інтересів користувачів обліку, пропонує до принципів обліку віднести принципи прозорості та нейтральності¹⁶⁰, які суперечать один одному.

Т. Тереньтьєва поділяє принципи обліку на три групи:

- 1) принципи структури (майнової відокремленості, часового визначення фактів господарської діяльності);
- 2) принципи оцінювання (неперервності діяльності, обачності);
- 3) принципи бухгалтерської звітності (повноти, своєчасності, переваги змісту над формою, несуперечності, раціональності)¹⁶¹.

Основними базовими принципами інформаційної теорії обліку є:

- принцип повноти інформації, трактування якого полягає в тому, що інформація завжди недостатня для апріорного судження про всі можливі результати діяльності, особливо в перспективі, а тому постійно потрібно вивчати інформаційні запити;
- принцип оптимальності (ефективності) – вся інформація має формуватися з огляду на отримання

¹⁶⁰ Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета : теория и методология : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Л. А. Чайковская; Рос. эконом. акад. им. Г.В. Плеханова. – Москва, 2007. – С. 29.

¹⁶¹ Тереньтьева Т. О. Современные тенденции бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм : дис. на соискание науч. степени к. э. н. : 08.00.12 / Т. О. Тереньтьева. – СПб. – 2002. – 199 с.

оптимуму з точки зору корпоративних і соціальних інтересів;

- принцип синергізму, за якого основними характеристиками економічної діяльності є не статика, а динаміка, а інформація в системі обліку створюється за мінімального впливу суб'єктивного фактора.

Принцип синергізму виявляється через взаємодію інформаційних ресурсів з традиційними факторами економічного зростання і полягає у якісних змінах в економічній системі через їхній взаємозв'язок. Між факторами виробництва відбувається матеріальний, енергетичний та інформаційний обмін. Відповідно до синергетичного принципу облік стає інститутом з формальними (регулятивні акти) та неформальними (доступ до інформаційних ресурсів) правилами і сприяє зниженню трансакційних витрат в економіці;

- принцип раціональної прозорості (прозорості), який передбачає врахування інформаційних запитів користувачів (держави, суспільства, контрагентів, стейкхолдерів тощо) та відкритість інформації в тій мірі, в якій вона не впливає на стан економічної безпеки бізнесу.

Принципи другого порядку пов'язані з основними принципами теорії і не можуть суперечити їм. До таких принципів інформаційної теорії обліку належать:

- 1) принцип варіативності – створення інформації для розрахунку різних варіантів вирішення проблем, вміння здійснювати систематичний відбір варіантів, порівнювати їх;
- 2) принцип інформаційної взаємодії – формування єдиного інформаційного поля;
- 3) принцип рефлексивності – формування інформації з врахуванням аперцепції користувачів та можливого управлінського впливу на зміни, чим суттєво знижує невизначеність і ризик прийнятих рішень;

- 4) принцип інституціоналізму – всі методи створення інформації мають в підсумку проходити перевірку на достовірність з урахуванням інституційного фактора, тобто обов'язково враховувати дію системи норм і інститутів: як формальних (договірні відносини, законодавство), так і неформальних (традиції, корпоративна культура, управлінські запити, вплив суспільства);
- 5) принцип потенціалу розвитку – допускає методологічний плюралізм в обліковій науці та її розвиток відповідно до соціально-економічного розвитку суспільства.

Ідея облікової теорії постіндустріального суспільства полягає в тому, що облікова система є основним джерелом інформації про економічну реальність: внутрішню та зовнішню середовища підприємства.

Зрілість наукової теорії, глибина її висновків, спроможність відобразити глибинні процеси і закономірності значною мірою залежать від зрілості, виваженості й досконалості наукових понять, якими вона оперує. Поняттям вважається форма мислення, що підпорядкована процесу пізнання сутності явищ, процесів та узагальнення їхніх ознак.

Систему теорії утворюють необхідні та найбільш істотні елементи, стійкі, повторювані зв'язки й відношення між сутностями. Відповідно основним науковим поняттям в інформаційній теорії обліку є сутність інформаційного продукту, що визначає предмет науки. Онтологічну сутність обліку, яка зумовлена глибинними внутрішніми зв'язками і пізнається на рівні теоретичного мислення, розглянуто в наступних параграфах.

Ідеалізованим об'єктом інформаційної теорії обліку є згруповані у відповідності до мети створення інформації факти, що дає інформаційне відображення явищ і процесів господарської діяльності підприємства з його внутрішніми та зовнішніми зв'язками. До сукупності ідеалізованих об'єктів інформаційної теорії зараховуємо також

теоретичні узагальнення про окремі об'єкти матеріального і нематеріального світу економічної реальності, сформовані мисленнєвими процесами.

Важливою особливістю наукової теорії є внутрішня замкнутість її як системи, що відображає конкретну сферу дійсності. До того ж будь-яка теорія має бути «...логічно стрункою, тобто внутрішньо несуперечливою. За цієї умови у ній не можна істотно змінити жодного її елемента, не порушуючи при цьому загальної системи»¹⁶². Її логічної стрункості досягають за дотримання вимоги мінімізації теорії («бритва Оккама»).

Мінімізація теорії – добір мінімальної кількості понять, що утворюють основу нової теорії. Відомо, що кожна наукова теорія формується на основі однієї або кількох ідей чи фундаментальних понять. Прагнучи логічної стрункості, замкнутості теорії, дослідник намагається, щоб в її підґрунті було якнайменше вихідних понять, ідей і співвідношень між ними. Вони не мають бути похідними від інших ідей. Нерідко мінімізація теорії досягається не відразу, а тільки після її формування, і відрізняється такою рисою, як раціональність.

Наукові поняття інформаційної теорії охоплюють значну кількість конкретних термінів: «інформаційна одиниця», «факт економічної діяльності», «інформація», «інформаційна система», «інформаційне поле», «ентропія», «рефлексія» тощо. Як основне наукове поняття інформаційної теорії обліку «інформація» розглянута в 4 розділі монографії.

Теоретичне обґрунтування поняття «інформація» та його введення в систему наукових знань про облік потребують виявлення аксіом як основних вихідних положень чи тверджень будь-якої теорії, що приймаються без доведень.

Аксіоми інформаційної теорії обліку ґрунтуються на аксіомах теорії інформації, оскільки вона є основним базисом формування облікової системи.

¹⁶² Наука як система уявлень про світ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://allref.com.ua/uk/skachaty/nauka_yak_sistema_uyavlen_pro_svit?page=7.

Аксиома 1: Ідеальний характер інформації. Відповідно до цієї аксиоми інформацію можна повідомити нескінченній кількості користувачів і використовувати її багатократно.

Аксиома 2: Фіксування, зберігання і передача інформації потребують наявності матеріальних носіїв.

Аксиома 3: Економічна інформація існує тільки в керованих системах. За відсутності системи маємо лише сукупність одиничних фактів, а не інформацію.

Аксиома 4: Існує обернено пропорційний зв'язок між імовірністю настання події та інформацією, яку вона несе.

Традиційна теорія об'єктом обліку вважає засоби підприємства, джерела їхнього утворення та господарські процеси, які забезпечують рух капіталу з метою отримання прибутку.

Об'єктом дослідження інформаційної теорії обліку є фрагмент реальності, на який спрямовано пізнавальні зусилля науки, оскільки неможливо дослідити картину світу в усій множині виявів, зв'язків і якостей, а потреби практики вимагають певного зрізу знань про світ. Фізика як наука об'єктом дослідження вважає природу, соціологія – суспільство, економіка – відносини між людьми з приводу створення благ та їхнього розподілу.

Інформаційна теорія об'єктом обліку визначає економічну реальність суб'єкта господарювання на різних її рівнях:

- світове господарство (інформація про світове господарство, переважно статистичного характеру);
- держава (макрорівень обліку);
- суб'єкти господарювання (великі, малі, середні – мікрорівень обліку);
- одиничні та домашні господарства (квазіоблік).

Таким чином, інформаційна теорія обліку виражає через сукупність абстрактних понять економічну реальність, яка є об'єктом дослідження і на яку спрямовано процес мислення дослідника.

Аналогічна ситуація і з предметом обліку, який потребує трансформації в умовах інформаційного суспільства.

М. Лучко предмет бухгалтерського обліку визначає як «...знання людини про стан і поведінку активів, капіталу та зобов'язань під впливом господарських подій на всіх рівнях ієрархії підприємства», виокремлюючи при цьому «... господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку, а саме: процес створення суб'єкта господарювання, процес його діяльності (постачання, виробництво та збут) і процес припинення його діяльності як суб'єкта господарювання. Саме під час цих процесів й відбуваються господарські події, які впливають на стан та поведінку активів, капіталу та зобов'язань»¹⁶³. Тракткування «знання» як предмета обліку є позитивним моментом. Проте таке визначення предмета зроблено в межах традиційної парадигми подвійного запису і поза його межами залишаються зовнішні фактори впливу на підприємство.

В. Жук наводить таке визначення: «Предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами господарські процеси та явища, які в обліку відображаються й контролюються запитами інституцій»¹⁶⁴. В основу такого визначення покладено запити інституцій, що справедливо, проте немає розуміння, якого характеру інформація формується: ретроспективного, перспективного чи в реальному часі.

Такий підхід до предмета зумовлений інформаційними запитами з боку користувачів, які стверджують про недостатність ретроспективної інформації про внутрішнє середовище підприємства. П. Друкер зазначає, що «...для успішного виконання функцій у майбутньому керівникам необхідна цілісна інформаційна система, яка відповідає стратегії, а не окремі інструменти, які досі використовувалися переважно для опису минулих подій»¹⁶⁵.

¹⁶³ Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015. – Вип. 1 (45), т. 2. – С. 33–38.

¹⁶⁴ Жук В. М. Основы институциональной теории учета : моногр. / В. М. Жук. – СПб. : АНО ИПЭВ, 2013. – 416 с.

¹⁶⁵ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моногр. / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

Економічна реальність в системі обліку досліджується на предмет її інформаційного відображення і створення інформаційних моделей бізнесу. Відповідно предметом обліку в інформаційній теорії пропонуємо визначати інформаційне відображення економічної реальності з метою створення моделей такої діяльності та прогнозування її розвитку.

Я. Соколов предметом обліку визначає факт господарської діяльності, зазначаючи, що «...систему бухгалтерського обліку формують факти господарського життя, які реконструюються і узагальнюються на рахунках»¹⁶⁶. Таке твердження має право на існування щодо підсистеми фінансового обліку, оскільки підсистеми управлінського й особливо стратегічного обліку, по-перше, формують інформацію не лише про господарську діяльність, а й про зовнішнє середовище підприємства, по-друге, не завжди таку інформацію можна відобразити на рахунках з використанням подвійного запису.

Загалом погоджуючись з тим, що факт господарського життя становить основу предмета обліку, вважаємо, що трактування факту Я. Соколовим теж перебуває в межах парадигми подвійного запису.

Інформаційна теорія, розвиваючи поняття факту, надає йому ширшого значення, не обмежує єдиним документальним вираженням, виводить за межі господарського життя одного підприємства, оскільки в зовнішньому середовищі теж відбуваються факти і процеси, і не лише економічні (можуть бути політичні, соціальні, психологічні тощо), які мають значний вплив на діяльність підприємства.

Акцентуючи, що «...наука починається з якогось елементарного факта: математика з числа, фізика з атома, хімія з молекули, біологія з клітини, пітітекономія з ціни і т. ін»¹⁶⁷, вважаємо «...факт господарського життя еле-

¹⁶⁶ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учебное пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2010. – 220 с.

¹⁶⁷ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 495с.

ментарним моментом господарського процесу»¹⁶⁸. Разом з тим, описуючи структуру факту, представляємо його як «...ядро, покрите декількома шарами, кожен з яких є певним змістовим аспектом факту»¹⁶⁹. Це означає, що факт не є неподільною структурою і, з точки зору інформаційного підходу, складається з інформаційних одиниць, які дають його інформаційне відображення у різноманітних можливих ракурсах.

Фіксування факту як сукупності інформаційних одиниць є основою формування облікового процесу. Інформаційна одиниця – це найменший елемент (рівень) інформації, який у прагматичному аспекті вимірювання має зміст (корисність для досягнення мети) і може бути представлений різними символічними позначеннями – цифрами, буквами, знаками тощо. Я. Соколов, описуючи інформаційний шар, передбачає його вимірювання в інформаційних одиницях (бітах). Однак для досягнення мети обліку – створення інформації змістовного характеру – синтаксична міра інформації (кількість символів, бітів) не подає змістовної характеристики об'єкта.

Філософія трактує «факт» як стан речей, що не залежить від свідомості людини. Ю. Баджелл стверджував, що «...факт – надзвичайно вперта річ»¹⁷⁰. Разом з тим, факт господарської діяльності залежить від самої діяльності людини і завданням облікової науки є оцінити об'єктивність цього факту. Вартісний вимірник привносить елемент суб'єктивності, що має бути доповнений всіма іншими можливими вимірниками.

В економіці є факти, які залежать від дій людини, і факти, вплив на існування яких, з точки зору суб'єкта господарювання, неможливий. «Голі факти є тільки сирим матеріалом, з якого без розумного зіставлення і філософ-

¹⁶⁸ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 495с.

¹⁶⁹ Там само. – С. 92.

¹⁷⁰ Душенко К. Цитаты из всемирной истории: от древности до наших дней / К. Душенко. – М., 2006. – С. 35.

ського поєднання не може бути побудована ніяка наука» писав Е. Геккель¹⁷¹.

В обліковій системі факти фіксуються, накопичуються, групуються, трактуються. Економічний факт – це фрагмент економічної реальності, зафіксований у свідомості людини і введений в інформаційну систему за визначеними правилами. Одиничний факт не відображає загальної картини дійсності, а тому потребує інтерпретації лише в контексті всіх обставин його виникнення. Факт – це об'єктивна реальність господарської діяльності.

Перед обліковою системою постає проблема отримання фактів внутрішнього та зовнішнього середовищ бізнесу для їхнього опрацювання і створення інформаційних ресурсів на їхній основі. Факти фіксуються методом суспільного або вибіркового моніторингу за визначеними правилами.

Спостереження як спосіб фіксації фактів господарської діяльності є систематичною діяльністю, мета якої – отримання даних про об'єкт дослідження. Система спостереження не має впливу на перебіг подій і явищ, а лише фіксує їхнє виникнення.

Для одержання фактів зовнішнього середовища поряд із спостереженням можна використати експеримент та анкетування як метод отримання інформації.

Процес спостереження облікова практика веде за допомогою способу документування фактів, тому документ є основним джерелом даних про події, які відбулися. Проте в умовах розвитку інформаційних технологій документ у звичній паперовій формі перетворюється на електронне повідомлення про ту чи іншу подію, яка відбулась.

Таким чином, джерелом отримання фактів у системі обліку можуть бути документи, електронні повідомлення, аналітичні звіти та інші доступні дані, необхідні для системи.

¹⁷¹ Геккель, Э. История племенного развития организмов / Э. Геккель. – СПб., 1879. – С. 661.

Перед обліковцями в цих умовах постає проблема тлумачення фактів, про які повідомляється, та перевірка їхньої істинності, виявлення подвійного змісту та достовірності.

Коли йдеться про оригінальні письмові чи електронні документи, то вони є певною гарантією достовірності, але коли потрібна інформація про зовнішнє середовище підприємства, то виникає потреба підтвердження достатності й достовірності даних.

Для створення механізму такої перевірки чи ідентифікації даних у теорії потрібні такі базові поняття:

- критика достовірності джерела фактів, яка проводиться на основі принципу методичної недовіри (а priori ставитися з недовірою) і дає можливість визначити буквальний контекст даних;
- критика достовірності даних, перевірка їх арифметичним методом щодо наявності помилок.

Факт того, що дані завжди обмежені певними часовими та просторовими параметрами, незаперечний. Розумне пізнання світу спочатку завжди передбачало його дроблення на множину фрагментів. В цій ізоляції фактів одного від іншого полягає їхня суб'єктивність. В об'єктивній реальності всі елементи пов'язані в одне ціле, а в свідомості людини вони відокремлені, відірвані один від одного.

Факти – це фрагменти реальності, лише їхнє об'єднання дає уяву про цю реальність. Якщо розібрати автомобіль, то він не існуватиме. Існуватимуть лише його фрагменти. Учений має систематизувати; наука базується із фактів, як дім із цеглин; але просте зібрання фактів на стільки ж мало є науковою, як купа каміння – будинком»¹⁷².

Вважаючи факти важливим фундаментом наукового пізнання, говоримо передусім про те, що факти, відокремлені один від одного, нічого не варті.

Наступним етапом облікової процедури є опрацювання отриманих фактів і перетворення їх логічними та

¹⁷² Пуанкаре А. Наука и гипотеза. О науке / А. Пуанкаре. – М., 1990. – С. 116–117.

методичними прийомами узагальнення і класифікації. Сукупність окремих фактів не дає можливості змодельовати ситуацію та отримати знання про об'єкт спостереження.

Ще одним важливим аспектом є трактування суті факту, надання йому певного змісту та пояснення. Знання фактів не достатньо. Їх треба розуміти, оскільки одиничних і загальних фактів про об'єкт може бути дуже багато. Потрібне цілісне знання про об'єкт, його розуміння, пояснення¹⁷³.

Логічні процеси обробки фактів базуються на таких концептах:

- розуміння і трактування факту (одиничний факт, загальний/узагальнений факт);
- перетворення одиничних фактів в інформацію (перехід від одиничного до загального).

Подолавши суб'єктивність фактів, можна вивчати зв'язки між ними, що існують в реальності. Пізнаючи реальні зв'язки між фактами, можна пізнати світ таким, яким він є в реальності. Факти треба упорядкувати (класифікувати, групувати, розгашувати в часі та просторі).

Об'єднання фактів потребує їхнього розкриття на глибшому рівні, ніж просторово часові зв'язки, відношення між фрагментами дійсності, відображаючи їхнє трактування (інтерпретацію), результатом чого є розуміння та пояснення фактів.

Об'єднання фактів називають унітаризацією. Унітаризація починається з ідеї – одиниці трактування, мисленнєва форма в якій виявляється через розуміння. Вихідний пункт унітаризації – ідея виникає з осмислення фактів.

Об'єднання фактів з неминучістю пов'язано з виявленням існуючої структури, каркасу реального цілісного утворення. Ідея для об'єднання фактів – це відображення структури реального цілого, структури зв'язків, які поєд-

¹⁷³ Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [текст]: монографія / М.С.Пушкар, М.Г.Чумаченко – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

нують елементи реальної системи. Із фрагментів формують єдине ціле за допомогою мисленнєвих конструкцій, в яких отримані одиничні факти поєднуються за допомогою ідеї і є її складовими.

Холя – це розумовий процес створення цілісної картини, в яку входять одиничні факти як елементи. Думка при цьому рухається до загальних фактів: одиничні факти минулого та одиничні факти майбутнього об'єднані в загальну систему.

Загальні факти звести в єдине ціле неможливо без пізнання суті явищ, виявлення законів, визначення динаміки від минулого до майбутнього. Вид унітаризації, який базується на есенціальній ідеї (лае. «Essentia» – «сутність»), називається есенціалізацією.

Есенціалізація в інформаційній теорії обліку полягає у визначенні мети фіксування та об'єднання фактів, їхнього оцінювання і трактування. Такою метою є створення системи інформації для задоволення інформаційних потреб.

Системні принципи використовуються в обліку тому, що середовище, яке досліджує суб'єкт, є неоднорідним і динамічним.

Кібернетичний підхід до створення системи облікової інформації дає змогу сформуванню різних рівнів інформаційного поля підприємства. З огляду на мету створення інформації в середовищі виявляють потрібні об'єкти і досліджують їх. Таке середовище є середовищем нульового рівня, а інформаційні одиниці про об'єкти нульового рівня, за кібернетичним принципом, можна назвати інформацією нульового рівня.

Об'єкти першого рівня щодо об'єктів нульового рівня є елементами першого рівня з певним ступенем узагальнення. В середовищах першого рівня формують вищого ступеня узагальнення – об'єкти другого рівня і т. ін. Можна визначати n ярусів в інформаційній системі.

За цим підходом в інформаційній системі обліку ви-значаємо:

- 0 рівень – інформаційні одиниці про внутрішнє чи зовнішнє середовище;
- 1 рівень – цілісні інтерпретовані факти про середовище;
- 2 рівень – формальні інформаційні моделі (ідеальні об'єкти), наприклад, запаси, основні засоби, інвестиції тощо;
- 3 рівень – об'єктні моделі внутрішнього та зовнішнього середовищ;
- 4 рівень – семантичні моделі (вихідна інформація системи у формі звітності).

Між будь-якою парою об'єктів можуть виникати зв'язки різних типів. У цілісній системі можуть виникати декілька структур залежно від типів зв'язків¹⁷⁴. Цим доводиться існування фінансової, управлінської та стратегічної підсистем обліку.

Доки в об'єкті (облік як об'єкт дослідження) невиділені частини і відповідно невиявлена мережа зв'язків між ними, доти до його властивостей, які характеризують цілісність, входить тільки наявність зовнішньої межі, визначеної на основі виявлення однозначних властивостей.

Якщо ж частини виділені, то, крім такої граничної властивості, як зовнішня межа, в об'єкта з'являються внутрішні межі і похідна гранична властивість – структура. Це можливо за умови, що існує середовище більш високого ярусу, в оточенні якого об'єкт більш високого ярусу має свою цілісність. В обліку це підсистема. Однак такий об'єкт не може бути зведений до об'єкта нульового ярусу.

Об'єкт більш високого ярусу має вмщати в себе об'єкт першого рівня. Треба розглядати явище не «взагалі», а на визначеній кількості ярусів. Кількість ярусів щодо нульо-

¹⁷⁴ Мельников Г. П. Системология и языковые аспекты кибернетики / Г. П. Мельников. – М., 1978. – 368 с.

вого називають «альтитуда» (відстань у вертикальному положенні від одної точки до іншої (висота або глибина)):

$$Y_0 \rightarrow Y_1 \rightarrow Y_2 \rightarrow Y_3.$$

Нульовий об'єкт має свою функцію в мережі зв'язків між частинами надоб'єкта, а кожен ярус має свої функції. У загальної системи обліку є загальна функція, а в кожному ярусі – свої часткові функції.

Чим сильніше виявляє себе об'єкт у різноманітних видах зв'язку об'єктів між собою або зовнішнім світом, тим з більшою кількістю рецепторів суб'єкта він пов'язується, тим більше властивостей виявляє суб'єкт в цьому об'єкті.

Лише оптимально адаптовані (досконалі) об'єкти мають чітко виражену структуру і демонструють закон переходу кількості в якість, що можна назвати системами.

Здатність загальної системи виконувати свої функції є її утилітарною ознакою. Така система обліку адаптується в надсистему. Поки відбувається формування і наближення її до досконалого стану, суттєві властивості, які є функціональними, все менше відрізняються від утилітарних.

При зміні вимог до її існування, як правило, при їхньому розширенні, відбувається процес адаптації системи, за якого ця система перебудовується таким чином, щоб її суттєві властивості стали функціональними й утилітарними.

2.4.3. Закони функціонування облікової системи

Теорія набуває певної форми лише тоді, коли послугоується принципами, які слід розуміти як основні засади і правила проектування системи обліку, що є імперативами або бажаними властивостями системи.

Теорія пізнання потребує також формулювання законів як необхідних, суттєвих, стійких і повторюваних у часі відношень між явищами, доведених тверджень у межах теорії, яка пояснює об'єктивні факти та зв'язки між вихідними поняттями теорії та процесами реальності.

Традиційна теорія обліку не дає розуміння, за якими законами функціонує облікова система. В праці М. Пушкаря «Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія»¹⁷⁵ висвітлюється проблема законів обліку, де сформульовано такі закони:

- закон відображення фактів в інформаційній системі;
- закон відображення змін в об'єктах обліку;
- закон подвійного запису;
- закон вартісного відображення об'єктів обліку;
- закон згортання і розгортання інформації¹⁷⁶.

Погоджуючись з ідеєю формулювання законів обліку М. Пушкаря, зазначимо, що сформульовані ним закони є законами функціонування підсистеми фінансового обліку, крім закону згортання і розгортання інформації, який може бути загальним законом функціонування інформаційної системи обліку.

Об'єктивним є факт того, що облікова наука розвивається за загальними та специфічними науковими законами і вони формують ієрархічну структуру законів обліку (рис. 2.3). Основою цієї структури є філософські закони розвитку системи. За філософськими йдуть загальнонаукові закони пізнання, без урахування яких облік не може вважатися повноцінною наукою.

Закони інформології, кібернетики, теорії систем та теорії організації як необхідні елементи пізнання, які впливають на осучаснення змісту теорії обліку, дають можливість використовувати їх для побудови інформаційної теорії обліку. Без врахування дії законів інших наук в обліковій науці неможлива нова парадигма.

Залежність управлінських впливів від інформації про систему та її зовнішнє оточення і цілей управління не потребує доведення, а тому використання загальноекономіч-

¹⁷⁵ Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.

¹⁷⁶ Там само.– С. 245–261.

них законів та законів теорії управління є основою формування системи обліку.

До кібернетичних законів, які виявляються в обліковій системі, належать такі:

- 1) закон цілеспрямованості – система повинна мати мету. Мета системи обліку – створення інформації на запити користувачів;
- 2) закон зворотного зв'язку – для ефективного управління потрібна інформація про стан системи та її можливий розвиток;
- 3) закон необхідного різноманіття (принцип адекватності) – за У. Ешбі, різноманіття регулятора має бути адекватним до різноманіття об'єкта управління;
- 4) закон емерджентності (синергії) – основний закон теорії систем: частина більша за ціле, властивості системи не дорівнюють сумі властивостей її елементів, а значно її перевищують. Цей закон разом із законом необхідного різноманіття виявляється у процесі створення підсистем обліку залежно від складності об'єкта дослідження та системи управління ним;
- 5) закон адаптації доводить залежність змін системи обліку від зміни середовища, в якому вона функціонує. Темп адаптації системи має дорівнювати або перевищувати середній темп зміни навколишнього середовища.

Серед законів і принципів управління виокремимо такі основні:

- принцип довіри, за яким рішення приймаються з припущенням, що отримана інформація відповідає дійсності;
- закон достатньої рефлексії, за яким рефлексія на ситуацію залежить від інформованості персоналу і його компетентності в інформаційній сфері;

- принцип оперативності, який вимагає отримання інформації в режимі реального часу;
- принцип прогнозованого відображення, за якого передбачається прогнозування суттєвих змін параметрів середовища.



Рис. 2.3. Система законів облікової науки

Наведені вище закони і принципи тією чи іншою мірою використовує облікова наука, проте не зараховує їх до традиційної парадигми, що дає підстави сумніватися у її відповідності критеріям науки.

На основі дослідження ієрархії законів метанаук, які впливають на систему обліку, виокремлено такі специфічні закони, характерні для облікової теорії постіндустріального суспільства.

Закон 1: **Закон економічної оптимальності** – на отримання достатнього обсягу інформації облікова систе-

ма витрачає певну кількість ресурсів. Цей закон, ґрунтуючись на законах необхідного різноманіття та емерджентності, доводить зв'язок інформаційної системи та системи управління і зумовлює їхнє взаємодоповнення з урахуванням економічного фактора, що виражається у позитивних змінах фінансових, матеріальних, трудових ресурсів і характеризує ефективність функціонування системи.

Закон 2: **Закон рефлексії** – будь-яка інформація впливає на її отримувача. Закон передбачає розуміння важливості феномена рефлексії на інформацію та її врахування при розробці інформаційної системи обліку. Якщо інформація не впливає в певний момент на отримувача, то вона обов'язково вплине тоді, коли виникне в ній потреба. Цей закон потребує врахування рівня інформаційного навантаження на систему та усунення інформаційного шуму.

Закон 3: **Закон параметризації** полягає у необхідності визначення і вимірювання мінливості суттєвих факторів (параметрів) впливу на бізнес та можливостей «згортання», «стиснення» інформації про систему та її середовище відповідно до зростання ієрархії системи.

Закон 4: **Закон типологізації** передбачає формування системою різних типів інформації і відображає зв'язок між структурою системи обліку та інформаційними запитами користувачів.

Закон 5: **Закон інформаційного пошуку** – відображення інформаційної реальності через створення структурованої інформаційної конструкції (моделі), яка є цілісним формуванням для задоволення певних інформаційних потреб.

Цей закон показує зв'язок з інформаційними потребами, для задоволення яких формуються інформаційні моделі, що відображають певний фрагмент економічної реальності (бізнес-процеси, нові явища і процеси в господарській діяльності підприємства).

Закон 6: **Закон інформаційної невизначеності (закон ентропії)** – семантична інформація, створена в

системі обліку, знижує ентропію системи, усуваючи відмінності між наявною інформацією й економічною реальністю. Фактор невизначеності полягає у рівні інформованості користувачів інформації про суттєві внутрішні та зовнішні параметри функціонування бізнесу.

Семантична інформація має якісну і кількісну характеристики, а невизначеність характеризують відсутністю, неповнотою, неточністю інформації. На основі сукупності фактів за певними прийнятими формалізованими правилами створюють формальні моделі. Для усунення помилок здійснюється статистичний (арифметичний аналіз), семантичний аналіз та узгодження достатності інформації.

Узгодження достатності обсягу інформації для менеджменту дає змогу виявити ступінь інформаційної невизначеності, яка вміщає: нерелевантність набору даних або помилки при його формуванні, невизначеність щодо узгодження вирішуваної проблеми в системі управління (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Формування інформації в системі обліку для усунення ентропії

Інформаційна модель описується множиною параметрів даних і щодо кожного з множини параметрів існує невизначеність. До таких параметрів належать:

- кількісні параметри (d) – маса, кількість, вартість, обсяг тощо;
- семантичні параметри (s) – якість, релевантність, зрозумілість;
- часові та просторові параметри (t).

Процес узагальнення інформації в системі обліку описується послідовним створенням інформаційних моделей, кожна з яких набуває нової якості та змінює характер і ступінь невизначеності.

За правилами формалізації, емпіричні дані перетворюються у формальні (первинні) інформаційні моделі, які засобами семантичного аналізу формують об'єктні моделі, а ті відповідно засобами моделювання та аналізу – семантичні моделі.

РОЗДІЛ III.

ФІЛОСОФСЬКІ ОСНОВИ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОГО СУСПІЛЬСТВА

3.1. Філософія науки про облік як необхідна умова розвитку теорії

3.1.1. Облікова філософія у системі теоретичного знання

Для адекватного відображення економічної реальності та розуміння ролі обліку в суспільному розвитку доцільно використовувати філософський аналіз як методологію теоретичних узагальнень. Логіка філософського дослідження дає змогу сформулювати загальне бачення системи обліку та його цінності для суспільства. Це відповідно дає можливість розробити теоретичний базис обліку з урахуванням міждисциплінарних знань, гносеологічних та онтологічних досліджень. Філософські дослідження в науці є евристикою наукового знання щодо наукової картини світу та реальності, що досліджується, адаптуючи їх до світоглядних установок сучасного суспільства.

Філософський підхід до обліку як науки змушує досліджувати першопричину існування обліку, шукати універсальні принципи і закони формування науки, визначити її місце серед інших наук і суспільної свідомості та світоглядні переконання й особливості мислення у процесі облікової діяльності.

Особливо актуальними філософські дослідження стають в умовах зміни парадигми і формування нової теорії, пов'язаної зі складними трансформаціями завдань та принципів обліку. Формування нової теорії супроводжується розробкою ідей, гіпотез і фундаментальних принципів, які визначають мету та форми існування обліку.

Зміна суспільних цінностей та орієнтирів економіки має значний вплив на облікову науку, оскільки її прикладне значення полягає у формуванні інформаційних ресурсів для моніторингу стану і процесів господарської діяльності та в об'єктивному відображенні тенденцій розвитку економічної реальності. Філософія дає змогу нам розуміти сутність обліку як складової інформаційної системи господарської діяльності, його зв'язків з економічними явищами і процесами та осмислити тенденції й закономірності його історичного та соціального розвитку.

Філософія економіки розглядає систему господарювання як багатовимірний, суперечливий, об'ємний світ (світ суспільства і природи), який перебуває у постійному русі й розвитку. Специфіка філософського знання допомагає піднятися над зовнішнім, буденним аналізом економічних явищ та їхніх властивостей, проникнути у сутність глибинних економічних процесів, які неможливо збагнути ні досвідом, ні практикою, оскільки вони виходять за межі раціонального осягнення, але є буттєвими і за певних обставин достатньо відчутними¹.

Філософія стає необхідною передумовою розвитку теорії обліку, сприяє розумінню його сутності та розвитку відносно часу, простору, руху й інших онтологічних категорій, розкриває можливості розширення предметного поля, об'єктів, методології, дає відповіді на питання про призначення, структуру, зміст, функції завдання тощо і сприяє дослідженню концептуальних основ науки.

¹ Базилевич В. Д. Філософія економіки. Історія : Монографія / Базилевич В. Д., Ільїн В. В. – К., 2011. – 928 с.

Отже, сутність, сенс і цінності – основні філософські категорії обліку, які змінюються залежно від зміни суспільно-історичних формацій, форм та способів ведення економічної діяльності.

Історичний аналіз розвитку науки про облік підтверджує, що переважно вона розвивалася в позитивному руслі, що означає пізнання економічних явищ і процесів, відображення фактичного стану капіталу та зобов'язань підприємства.

Нормативні дослідження процесу організації та методи облікової системи дають змогу з'ясувати об'єктивні процеси вимірювальної діяльності та робити висновки і рекомендації щодо економічної поведінки менеджерів. Нормативний спосіб дослідження облікової науки дає можливість, визначити якою вона має бути за певних соціально-економічних умов розвитку суспільства та економіки.

За товарної форми господарювання метою обліку була інформація для задоволення внутрішніх потреб управлінців. Товарні форми виробництва та поява контрагентів, клієнтів, кредиторів потребували від системи лише інформації про загальний фінансовий стан бізнесу. Планова економіка поставила облікову систему в залежність від державного регулювання і задоволення фіскальних потреб держави. Ринкова економіка з її динамічністю та відкритістю вимагає інформації про внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства для оперативного управління ним та побудови ефективної стратегії розвитку.

Облік функціонує у певних просторово-часових межах відносно господарської діяльності та представлений кварталом «людина – природа - господарська діяльність – інформація», який має вплив на формування базових цінностей облікової науки. Облік формується як похідна від наявної економічно-соціальної ситуації та підпорядкований обслуговуванню певної економіко-соціальної формації.

Облікова наука як частина циклу економічних наук є сферою розумової діяльності людини, філософія та осно-

вна мета якої – моделювання облікової картини світу (відображення об'єктивної економічної реальності).

Аналіз наукової літератури засвідчує незначну кількість досліджень із філософії обліку (О. Петрук, М. Пушкар, І. Ткачук, А. Шайкан, С. Легенчук, Ф. Бутинець, Н. Петренко, М. Миронюк та ін.), а вітчизняні вчені, як правило, обмежуються формальними посиланнями на праці зарубіжних авторів. Праці М. Пушкаря та С. Легенчука акцентують на проблемі імплементації філософського знання в теорію обліку, що дає змогу зрозуміти важливість подальших пошуків істини в цьому контексті.

С. Легенчук розглядає філософські основи обліку за аналогією з фізикою, розвиваючи енерго-ентропійний підхід у теорії обліку².

М. Пушкар основними концепціями наукового пізнання в обліку вважає аксіологію та гносеологію, а сутність обліку виражає через епістемологію та онтологію³.

М. Мунітц виокремлює два основних постулати обліку: квантифікацію та обмін. Поняття «квантифікація» він трактує з позицій раціональності як здатність кількісних даних, створених обліковою системою, стати основою прийняття рішень за наявності певних альтернатив, де вироблені товари та послуги не використовуються для власного споживання, а готуються для обміну (реалізації)⁴.

Кардинальні зміни в суспільно-економічній формації людства змушують облікову науку до перегляду своїх цінностей, факторів впливу, категорій та фундаментальних принципів, істинності наукових положень.

У центрі облікової системи перебуває господарська діяльність як потік подій і фактів, які утворюють певну по-

² Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 487.

³ Пушкар, М. С. Філософія обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

⁴ Легенчук С. Ф. Основи науки про бухгалтерський облік: структурний аналіз / С. Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – 2011. – № 3(21), Ч. 2. – С. 179–193.

слідовність, відбуваючись в інформаційному полі підприємства. Завдання обліку та його основна концептуальна функція – відображати ці події шляхом узагальнення і трансформації даних та їхнього перетворення в інформацію і знання. Економічна діяльність характеризується співпрацею множини суб'єктів та індивідів з навколишнім середовищем і один з одним. Основою цієї співпраці є інформація, а результатом – сукупність економічних та соціальних зв'язків.

Філософські закони і категорії – основа пізнання облікових принципів та сутності причинно-наслідкових зв'язків у господарській діяльності під впливом соціальних й економічних явищ суб'єкт-об'єктних відносин персоналу у цій діяльності.

Керуючись формальною та неформальною логікою можна виявити властивості обліку, розглядаючи його як економічне і соціальне явище в діалектичних та метафізичних категоріях. Діалектика як метод наведення аргументів та теоретичне рефлексивне мислення дає змогу виявити можливі суперечності та суперечності в розвитку облікової науки.

Основою діалектичного підходу до обліку мають стати також поняття етики та істини. Етика формує концептуальну основу професійного судження з метою ідентифікації та оцінювання значущості загроз невиявлення фактів або помилкового їх трактування, а істина дає змогу формувати адекватне відображення реальності незалежно від свідомості суб'єкта пізнання. Діалектика розкриває динаміку змін у теорії обліку: перехід кількісних змін в якісні, боротьбу старого і нового, заперечення заперечення.

На протигагу діалектичній методології, метафізика прагне дослідити певне «начало». Облік у світі метафізики має раціональну епістемну природу, а його дослідження можуть проводитися лише методами формальної логіки. Епістемна природа облікового знання означає рівень розуміння природи об'єкта дослідження та його відповідність реальній природі, але не може обґрунтувати істинність наукових знань, оскільки акцентує увагу на статиці,

незмінній природі та вічних істинах, яких, як відомо, не існує, особливо в економічних науках.

Категорії істини іноді змінюють категоріями достовірності, правдивості, змісту тощо. Проте істина як основне поняття гносеології завжди відносна. Основним критерієм істини не можуть бути емпіричні доведення, які ґрунтуються на вибіркових спостереженнях. До того ж у традиційному обліку спостереження здійснюються одним способом – вартісним виміром, що не завжди забезпечує об'єктивну істину щодо об'єктів спостереження.

Гострі проблеми постіндустріального характеру ведуть до необхідності зміни визначення процесу управління економікою держави та підприємств. Наука спонукає до розвитку сфер виробництва, обміну та розподілу благ, що потребує інформації для їхнього регулювання та перебудови засобів і предметів праці відповідно до змін середовища. Які ціннісні орієнтації науки про облік в цих умовах? Відповідь потрібно знайти на основі досліджень не лише властивостей системи обліку, а й інших наук, пов'язаних з обліковим процесом.

Наука як форма людської діяльності завжди спрямована на пізнання і перетворення об'єктивної дійсності та постійне поновлення знань. В. Стьопін і М. Розов в книзі «Філософія науки і техніки»⁵ вводять поняття «куматоїда», яке розуміють як оновлення об'єкта дослідження, замінюючи старі елементи на нові та зберігаючи його цілісну форму. Хоча оболонка об'єкта залишається незмінною, але в середині форми відбуваються постійні процеси оновлення. Звідси випливає, що наука є куматоїдом, динамічною відкритою системою, а знання – продуктом науки. Властивостями куматоїда наділяє облікову систему С. Легенчук, трактуючи її як «соціальний куматоїд», на основі якого розвиток бухгалтерського обліку як науки передбачає

⁵ Степин В. С. Философия науки и техники : Учеб. пособие для вузов / В. С. Степин, В. Г. Горохов, М. А. Розов. - М. : ПИФ «Контакт-альфа», 1995. – 377 с.

здійснення двох видів новацій – використання нових методів і засобів дослідження та нових об’єктів дослідження⁶.

Дослідження облікової науки з точки зору основних аспектів філософії – епістемології, гносеології, онтології, аксіології, праксіології та антропології дають змогу зробити висновок, що трактування її як куматоїда не забезпечує повного філософського осмислення суті обліку. Серед аспектів філософії найважливіше значення для осмислення процесу становлення і розвитку обліку мають епістемологія та гносеологія, які дають змогу визначити статус науки про облік, загальнонаукові категорії, конкретноюнаукові та філософські категорії й осмислити її структуру (рис. 3.1).

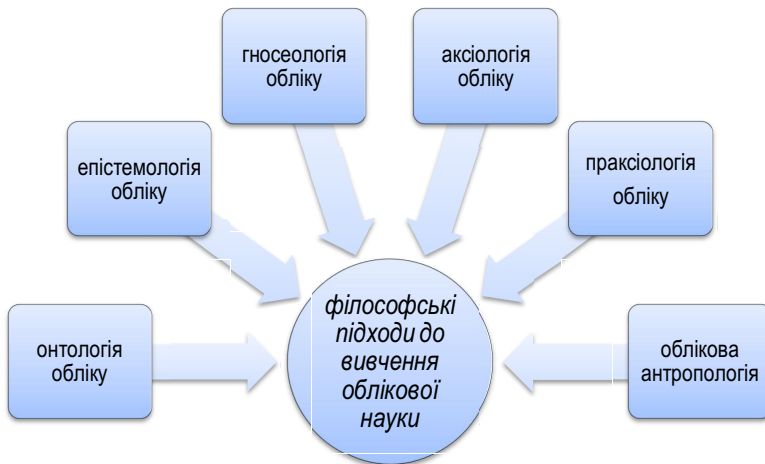


Рис. 3.1. Філософські аспекти формування облікової теорії

Онтологія обліку пояснює, в якій реальності – фізичній, метафізичній, психологічній, соціальній, віртуальній та економічній – функціонує система обліку, її методологія, описує філософські проблеми і перспективи розвитку.

⁶ Легенчук С. Ф. Quo vadis? (або як надалі розвивати бухгалтерську науку в Україні за умов зростаючого соціокультурного динамізму) / С. Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. – 2011. – Ч. 1, Вип. 3(21). – С. 233–239.

Онтологію пов'язують з розумінням об'єктивної природи обліку та його сутності, що належить до найбільш складних і важливих питань науки. Без вирішення цих питань неможливо зрозуміти процеси функціонування та предмет обліку як універсальної категорії буття, його відношення до основних субстанцій Всесвіту – речовини, енергії (грец. «ἐνέργεια» – «дія, діяльність, сила») та інформації (лат. «Informātiō» – «сприяю створенню уявлення про щось, зображую»). Облік вказує на міру усунення невизначеності, міру організації і є інформаційною системою, мета якої – відображення інформації про речовину (матеріальні об'єкти) та енергію (нематеріальні об'єкти і процеси).

Бізнес, як джерело створення благ та отримання доходу володіє різними видами капіталу, здійснює численні трансакції, прагне до отримання цілісної картини своєї діяльності в багатьох вимірах і розрізах. За допомогою подвійного запису практично неможливо отримати розгорнуту картину господарської діяльності, оскільки за межами спостереження залишаються факти і події, що відбуваються в реальному часі, що потребує миттєвої реакції на них з боку працівників управління, а також події, які передбачаються у майбутньому.

Господарські процеси залежать від комплексу наук технічного, економічного, соціального, гуманітарного, психологічного, правового та інших напрямів фундаментальної науки. Знання про господарську діяльність, які отримує бухгалтер, узагальнюються через категорії філософії, яка вивчає загальні закони розвитку природи, суспільства і пізнання.

При вивченні структури системи обліку і його зв'язків з іншими науками, особливу роль відіграє такий розділ філософії, як онтологія – розділ філософії, щовивчає буття. Онтологія у класичному розумінні є знанням про гранично загальне, надаючи цілісності предмету науки.

Синергетична парадигма внесла в науку новий стиль мислення, нове бачення світу як нестабільного середови-

ща, невизначеність і альтернативи розвитку виникнення порядку з хаосу, а зв'язок системи обліку з іншими науками сприяє отриманню синергетичного ефекту.

Досліджуючи онтологію обліку, не можна не звернути увагу на те, що економічна діяльність у світі синергетичної парадигми характеризується не подвійним записом (дебет одного рахунка і кредит іншого), а філософією отримання достатнього обсягу інформації для аналізу закономірностей розвитку бізнесу. Обліковий спосіб чи форма мислення потребує специфічно організованого процесу збору й обробки даних з метою отримання нової інформації та нових знань про об'єкт дослідження. Систему подвійного запису догматично відстоюють протягом століть, а нове сприймають доволі вороже, чим гальмується розвиток системи обліку в напрямі створення інформаційної парадигми.

С. Легенчук на основі вчення І. Лакатоса, пропонує гіпотетичну модель структури подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку, де жорстким ядром програми визнає рахунки, подвійний запис і баланс⁷. У межах традиційного підходу до розуміння обліку «жорстке ядро» є теоретичною основою. Названий автором склад його елементів, серед яких рахунки, подвійний запис і баланс, є лише інваріантами однієї з підсистем загальної системи обліку, яка має на змінити «бухгалтерський» облік.

І. Лакатос трактував історію розвитку науки як виникнення і формування конкуруючих науково-дослідних програм, але до цього часу альтернативних програм не було запропоновано, крім системи з трьох підсистем фінансового, управлінського і контролінгу у монографії М. Пушкаря «Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні»⁸. Разом з тим, сучасна теорія обліку не подає трактування згаданих підсистем обліку, їхніх завдань,

⁷ Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 169.

⁸ Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – 423 с.

методів, результатів. Якщо конкуруючі програми не пропонуються і не обговорюються науковою спільнотою, то не може бути й мови про розвиток науки. Однак, здійснений у попередніх розділах дослідження, огляд літератури вказує на незадоволення існуючою теорією обліку з боку вчених і практиків, що потребує від наукової спільноти створення конкуруючої науково-дослідницької програми.

В конкуруючій науково-дослідній програмі пропонуємо «жорстке ядро» розуміти не як подвійний запис, оскільки це лише техніка обробки фінансових даних, а як інформацію. Якщо взяти до уваги факт, який реалізований на практиці, про існування трьох підсистем обліку – фінансового, управлінського і стратегічного, то в системі обліку знаходять відображення не лише фінансові показники, а й нефінансова інформація та події, які неможливо відобразити подвійним записом. Не всі факти господарської діяльності відображені в балансі (наприклад, показники контролінгу, позабалансовий облік тощо) і не всі можна узагальнити методом подвійного запису (наприклад, інформація стратегічного характеру). І, що найголовніше, «жорстке ядро» дослідницької програми не може бути прагматичним методом обробки даних. Окрім того, воно не може бути одним з методів однієї з підсистем обліку – фінансового. Ядром може бути результат системи – інформація, а використання методів обробки даних залежить від необхідного результату.

Важко в сучасній літературі знайти ґрунтовне дослідження дефініції поняття «облік». Чому облік в економічному розумінні пов'язують винятково з прикметником «бухгалтерський» і чи задумувалися колись бухгалтери що таке облік?

Новий тлумачний словник сучасної української мови подає нам такі визначення поняття «облік»:

- 1) засвідчення, встановлення наявності, з'ясування кількості чого-небудь;
- 2) реєстрація осіб із занесенням даних про них у відповідні списки;

3) система реєстрації показників процесів якої-небудь діяльності в їхньому кількісному та якісному виявах з метою контролю, спрямування тощо⁹.

У третьому визначенні, яке вважаємо найбільш наближеним до теми дослідження, варто вказати на словосполучення «якої-небудь діяльності», тобто не лише економічної, а й астрономічної (ведеться ж реєстрація та облік зірок, комет, затемнень тощо), біологічної (облік популяцій тварин та ареалів рослин), соціальної (демографічний облік). Чому ці види обліку не називають бухгалтерським? Очевидно тому, що «облік» – це загальне поняття вищого порядку, ніж конкретний його вияв, як один з можливих інваріантів – «бухгалтерський», назва яка акцентує на веденні записів у книгах.

Поняття «облік» є дефініцією, яка позначає специфічний вид діяльності, пов'язаний з інформаційним відображенням процесів, подій, явищ тощо. Облік у сфері економічної діяльності обмежується інформаційним відображенням економічної дійсності та пов'язаних з нею процесів і явищ. Аналогічну ситуацію можемо спостерігати в інших науках, як наприклад, арифметика і математика: арифметика є частиною математики, але ж не окремою наукою. Аналогічно економічний облік є частиною онтологічного поняття «облік».

Вітчизняні науковці називають весь процес інформаційного відображення економічної дійсності обліком, як і науку про облік «бухгалтерським», використовуючи при цьому застарілі терміни «оперативний», «статистичний» та й нові, запозичені у зарубіжних дослідників, – «фінансовий», «управлінський», «стратегічний», створюючи цим джерело безкінечного хаосу в термінології, що ускладнює пізнання сутності самого обліку як явища.

Поширені навіть такі назви, як «бухгалтерський фінансовий облік» або «бухгалтерський управлінський облік», які викликають когнітивний дисонанс і повністю нівелю-

⁹ Новий таумачний словник сучасної української мови / уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова. – К. : ПП Голяка В.М., 2007. – С. 431.

ють розуміння понять. Якщо ж автори цих термінів вважають, що дефініцію «бухгалтерський» треба зберегти як таку, що має історичну цінність, то таку позицію можна зрозуміти. Однак не вважаємо себе прихильниками історичних назв, які були адекватними для облікових систем відповідних історичних періодів, та їхнього використання у сучасних реаліях економічної діяльності. В умовах розвитку суспільства поняття «облік» змінювалося залежно від зміни рівня економічного, суспільного життя чи розвитку певних цивілізаційних формацій. Сучасна економічна система і облікова наука потребують кардинально нових підходів, про що зазначено у попередніх розділах.

«Порівнюючи наведені визначення слова «облік» з традиційно вживаною назвою науки, яку назвали «бухгалтерський облік», – як зауважує М. Пушкар, – неупереджена людина розуміє, що тут є щось нелогічне, а саме, як зазначають філософи, маємо підміну понять»¹⁰.

Вивчення походження назв чи термінів у науці, дослідження етимології слів дають змогу виявити прості форми контексту, які є підґрунтям для більш складних наукових контекстів. Саме тому облікова термінологія загалом і назва науки зокрема потребують перегляду та доповнення на основі історично-логічного дискурсу, що забезпечить глибше розуміння співвідношень між різними визначеннями і змістами.

Дж. Остін стверджує, що слову ніколи не позбутися своєї етимології, а всі зміни чи доповнення до значення слова базуються на першоїдеї. Повертаючись до історії слова, часто в латинському вираженні, приходимо до картин чи моделей, які описують зрозумілі явища¹¹.

Так, слово «бухгалтерський» дає нам уяву про книгу, а отже, книжний облік, який ведеться в книгах. Замість того, щоб розкрити речі, об'єкти, явища, процеси тощо,

¹⁰ Пушкар, М. С. Ідеальна система обліку : концепція, архітектура, інформація [Текст] : моногр. / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

¹¹ Austin J. L. *Philosophical Papers*. Oxford: Clarendon Press. 1961. – P. 149.

які відображає зміст науки, акцент зроблено на іншому – на якому матеріальному носіїві здійснюються облік, тобто у книгах, що дослівно «бухгалтерський» означає «книжний облік». У такій назві науки втрачається об'єкт дослідження, сфера людської діяльності, сутність, зміст, категорії та ін.¹² Якщо назву «бухгалтерський облік» у минулому (середні віки) до певної міри можна було зрозуміти, оскільки книги і записи в них були юридичним доказом здійснених фактів, а книги реєстрували нотаріуси і засвідчували підписом і печаткою, то в наші дні цього не виконують.

В останні десятиріччя склалася ситуація, коли невідповідність назви науки потребам розвитку змісту облікового процесу гальмує не лише наукові дослідження, а й практичне використання інформації, яку генерує облік. Як компромісний варіант назви облікової науки пропонується словосполучення «господарський облік», що вказує на обмеження інформаційного поля господарською діяльністю підприємства. Однак і в цьому разі не зрозуміло, що підлягає обліку.

Така специфічна діяльність має свої рівні, які виконують відповідні функції. Описуючи облікову діяльність, Чижевська Л. стверджує, що онтологічний аспект теорії обліку дає змогу розглядати бухгалтерський облік як вид трудової діяльності. З точки зору гносеології виникнення і розвиток бухгалтерського обліку зумовили існування трьох його форм: як науки, практичної діяльності та навчальної дисципліни. За першими двома формами закріпились окремі назви бухгалтерського обліку: як науки – рахункознавство, як практичної діяльності – рахунковедення¹³.

Не можна заперечувати, що облік – це наука, оскільки містить систематизоване знання, базується на визначених

¹² Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст] : моногр. / М. С. Пушкар, А. В. Нападковська, Я. Д. Крупка [та ін.] ; за ред. М. С. Пушкаря. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 268 с.

¹³ Чижевська А. В. Теоретичні проблеми бухгалтерського обліку як професійної діяльності / Людмила Чижевська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2007. – N 1(7). – С. 32-42. – Режим доступу : DOI : 10.26642/pbo-2007-1(7)-32-42.

принципах. Проте для цілісного розуміння сутності обліку і його адекватної інтерпретації зазначимо, що практика ведення записів (record keeping) існувала задовго до виникнення методології подвійного запису.

Р. Картер у книзі «Advanced accounting»¹⁴ визначає облік як науку і мистецтво записів, виокремлюючи мистецтво записів (bookkeeping) та інтерпретацію фактів (accounting). У словнику для бухгалтерів Е. Кохлер «bookkeeping» трактує як «...процес аналізу, класифікації і запису трансакцій відповідно до визначеного порядку»¹⁵.

Отже, в зарубіжній обліковій науці є два терміни:

- «bookkeeping» (англ.), «bochhaltung» (нім.), «knigovodstvo» (серб.), «ksengowost» (пол.) – реєстрація фактів або мистецтво записів, дія;
- «accounting» (англ.), «rechnungswesen» (нім.), «rachunkowosc» (пол.) – система створення інформації, думка, процес мислення.

«Економічна енциклопедія» подає таке визначення: «Облік – складова управління економічними процесами й об'єктами обліку – фіксація їхнього стану та основних параметрів, збору й накопичення даних про економічні об'єкти і процеси, їхнє відображення в облікових відомостях. Розрізняють облік аналітичний, бухгалтерський, підприємств і установ, бюджетний, синтетичний, фінансовий, управлінський та ін.»¹⁶. В цьому виданні змістяться також такі дефініції, як «облік боргових вимог», «облік доходів і витрат», «облік майна», «облік оперативний», «облік первинний», «облік податковий», «облік синтетичний», «облік табельний», «облік фінансовий», «облік управлінський»¹⁷. Як

¹⁴ Carter R. N. *Advanced Accounts: A manual of advanced bookkeeping and accountancy for accountants, book-keepers and business men.* / R. N. Carter. 4th ed. Edited by R.N. Carter. London: Pitman & Sons. 1950.

¹⁵ Kohler, Eric Louis. *Kohler's Dictionary for accountants.* Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1983

¹⁶ Економічна енциклопедія: У 3-х т. – Т. 2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр "Академія", 2002. – С.607-608

¹⁷ Там само.

трактувати ці види обліку, чи правомірно їх визначати? Які зв'язки між ними і чи вони існують? Багато виникає запитань. Основне: чи можна ці всі види обліку назвати бухгалтерським?

Відповіді на запитання, які ставить життя, пов'язують із сукупністю принципів, підходів, концептуальних поглядів на те, як вирішувати оперативні, тактичні та стратегічні завдання. При цьому моделі обліку постійно вдосконалюють, трансформують і перетворюють відповідно до змін, які відбуваються в економіці та суспільстві.

В умовах швидкого суспільного розвитку недостатньо таких трактувань і визначень обліку, які містяться в сучасних підручниках з теорії: «Облік – це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою управління нею» (визначення взято вибірково, але всі вони практично мають один і той самий зміст).

Д. Панков, С. Верега визначають бухгалтерський облік як «...особливу сферу людської діяльності і ... унікальний, єдиний в своєму роді і суспільно визнаний методичний інструмент економіко-правового узгодження економічних інтересів всіх учасників бізнесу з приводу справедливого розподілу зароблених доходів на рівні окремо взятого суб'єкта господарювання»¹⁸. З цього простежується гіпертрофована і необґрунтована роль, яку не може відігравати парадигма обліку «подвійного запису».

Множинність завдань обліку зумовлює множину його визначень, наявних у науковій і навчальній літературі, які можна оцінити як науково обмежені через дотримання вікових традицій і нехтування логікою наукового пізнання.

Л. Пачолі подав визначення обліку як «...ведення справ у належному порядку і як потрібно»¹⁹. Ф. Г. Фора ви-

¹⁸ Панков Д.А. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата / Д. А. Панков, С. Г. Верега // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №14. – С. 2-15

¹⁹ Пачолі Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. – М. : Финансы и статистика, 1983. – С. 8.

значав його як «...науку про методи реєстрації фактів господарської діяльності»²⁰.

Американський інститут присяжних бухгалтерів подає таке визначення: «...облік – це мистецтво записів, класифікації і узагальнення рахунків шляхом реєстрації в грошових одиницях угод та подій, які, в крайньому випадку в якійсь частині, мають фінансовий характер, а також інтерпретації отриманих результатів»²¹.

В. Макаров визначає облік як «...систему неперервною і взаємопов'язаного спостереження і контролю за господарською діяльністю окремих підприємств, організацій, закладів з метою отримання про неї поточних, підсумкових даних»²². Зауважимо, що контроль за господарською діяльністю здійснює не облік, а менеджмент підприємства.

Як підсумок функціонування економіки в період соціалізму контрольну функцію обліку визначають як основну: «Бухгалтерський облік – це засіб спостереження і контролю за господарською діяльністю, упорядкування інформації відповідно до потреб системи управління»²³.

Є. Козлова, Н. Парашутін, Т. Бабченко та Є. Галаніна трактують облік як суцільне, неперервне, взаємопов'язане відображення господарської діяльності підприємства на основі документів у різних вимірниках. Це – «...обов'язковий облік всього майна, всіх видів виробництва, всіх видів виробничих запасів, витрат, продукції, грошових засобів, заборгованості»²⁴.

С. Щаділова визначає облік як «...детальний економічний облік всіх подій і операцій на підприємстві, який

²⁰ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – С. 12.

²¹ Нидз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидз, Х. Андерсон, Д. Кодуэл ; под ред. Я. В. Соколова. – [2-е изд.]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – С. 12

²² Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета / В. Г. Макаров. – М. : Финансы, 1975. – С. 20.

²³ Тишков И. Е. Бухгалтерский учет : учеб. пособ. / И. Е. Тишков, С. И. Шульман, Е. И. Завидова. – Мн. : Высш. шк., 1991. – С. 5.

²⁴ Козлова Е. П. Бухгалтерский учет / Е. П. Козлова, Н. В. Парашутин, Т. Н. Бабченко [и др.]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – С. 4.

проводиться неперервно і за визначеною державними органами методикою, використовуючи різні вимірники і форми документів»²⁵.

3. Кірьянова «...бухгалтерський облік визначає як кількісну сторону господарських явищ у нерозривному зв'язку з їхньою якісною стороною шляхом суцільної, неперервної, документально обґрунтованої і взаємопов'язаної реєстрації господарських фактів як у натуральних показниках, так і в грошовому вимірі»²⁶.

В контексті інституційної теорії обліку В. Жук розглядає бухгалтерський облік як «...інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі»; «...інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя»; інститут, який в сукупності формує «складові (інституту) його інституційного забезпечення»²⁷.

Н. Семенишена, погоджуючись з трактуванням дефініції обліку як інституту, зазначає, що «...обліку в сучасних реаліях мінливості інституційного середовища притаманні також всі властивості інституційного ділового дискурсу: як ознаки різних його типів, так і структурні компоненти»²⁸.

Проте детальний аналіз усіх визначень підтверджує, що жодне з них не відображає сутності обліку та його онтологічного змісту через нехтування авторами філософського культурного мислення.

²⁵ Щадилова С. Н. Основы бухгалтерского учета : уч. пособ. / С. Н. Щадилова. – М. : ДИС, 1997. – С. 11.

²⁶ Кирьянова З. В. Теория бухгалтерского учета : учеб. / З. В. Кирьянова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – С. 5.

²⁷ Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту [Текст] / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14–22.

²⁸ Семенишена Н. Дефініція поняття «бухгалтерський облік» в сучасних дослідженнях / Наталія Семенишена // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2013. Випуск 1. – С. 123–127.

Я. Соколов і В. Палій у 1984 р. визначали сутність обліку як системи спостереження і реєстрації, групування, зведення, аналізу й передачі інформації про факти господарського життя, що створена для управління господарськими процесами²⁹. Б. Нідз характеризує бухгалтерський облік як систему виміру, обробки і передачі інформації про певний господарюючий суб'єкт.

Трактування обліку як системи містить визначення Ф. Бутинця: «Бухгалтерський облік – динамічна система, яка постійно відображає зміни господарської діяльності для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської звітності»³⁰.

Л. Ловінська, Я. Олійник, А. Галат використовують термін «господарський облік» як «...облік господарської діяльності підприємства, суспільства, що охоплює виробництво, обмін, розподіл і споживання матеріальних благ, необхідних для задоволення потреб населення у продуктах харчування, одязі, житлі тощо. А також кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою управління нею»³¹.

Д. Пильменштейн визначає облік як «...сукупність прийомів, методів і засобів відображення господарської діяльності з метою впливу на неї для досягнення найкращих результатів»³².

М. Акатъєва характеризує сучасний бухгалтерський облік як «...систему, що здійснює формування документованої і систематизованої інформації про визначені об'єкти

²⁹ Палій В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

³⁰ Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.

³¹ Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях : навч. посіб. / Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, А. О. Галат. – К. : КНЕУ, 2005. – С. 9.

³² Пильменштейн Д. И. Основы бухгалтерского учета / Д. И. Пильменштейн. – М. : Статистика, 1974. – С. 5.

і забезпечує складання на її основі бухгалтерської (фінансової) звітності»³³.

У визначенні П. Василенко «...облік – це обчислення і відображення в кількісно-якісних показниках господарської діяльності підприємств і розвитку народного господарства з метою планування, управління і контролю»³⁴. Акцентується увага в цьому визначенні на відсутності прикметника «бухгалтерський», хоча трактування обліку зроблено в межах традиційної диграфічної парадигми.

М. Лучко, даючи визначення обліку і називаючи його традиційно бухгалтерським, слушно зауважує, що це «...складна, створена знаннями, інтелектом та свідомістю людини, система виміру, реєстрації, збору, обробки, аналізу і представлення даних про активи, капітал та зобов'язання підприємства під впливом господарських подій»³⁵.

Наукове знання передбачає фіксацію об'єкта, основних законів його існування, виявлення необхідних, достовірних зв'язків у процесах і явищах, тому визначення обліку має розкривати всі його аспекти як системи, показувати облік не лише як функцію управління, а й як науку, як об'єкт права, як елемент соціального, економічного та суспільного устрою, адже через відсутність теоретичного обґрунтування облікової системи та її підсистем існують різні розуміння одних і тих самих понять, категорій і навіть об'єктів обліку.

М. Медведєв використовує термін «екаунтологія» (англ. «account» – «рахунок», гр. «logos» – «слово, поняття, вчення»), розуміючи його як науку, яка вивчає універсальні можливості обліку, незалежно від бухгалтерського обліку, передусім відносно комп'ютерних баз даних³⁶. За-

³³ Акатъева М. Д. Современное уточнение классификации объектов бухгалтерского учета / Марина Дмитриевна Акатъева // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 8. – 15–26.

³⁴ Василенко П. Н. Основы бухгалтерского учета / П. Н. Василенко. – [Изд. 4-е.] – М. : Экономика, 1971. – С. 7–8.

³⁵ Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015 – Вип. 1 (45), т. 2. – С. 21.

³⁶ Медведєв М.Ю. Екаунтологія: комп'ютерний учет вместо бухгалтерского. / М. Ю. Медведєв – М. : ДМК Пресс, 2012.

вдання екаунтології автор вбачає у заміні застарілої методології, яка ґрунтується на використанні облікових книг, на новітню методологію, яка базується на застосуванні комп'ютерних баз даних³⁷.

Проте науковець стверджує, що екаунтологія – це синтетична дисципліна, яка міститься на стику бухгалтерського обліку, філософії, інформатики й економіки і складається з трьох частин: філософської, методологічної, економічної. Незважаючи на раціональні моменти представленого розуміння дефініцій, варто зазначити, що такий підхід не може претендувати на цілісну теорію обліку.

М. Пушкар і М. Чумаченко, відомі своїми новаторськими і нестандартними підходами до облікової науки, неодноразово вказували на невідповідність назви науки про облік її змісту в умовах розвитку суспільства. В монографії «Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація» М. Пушкар пропонує до використання термін «інформологія»³⁸, розуміючи його як науку про створення уяви про діяльність підприємства за допомогою отриманої інформації.

З огляду на подане авторами визначення, поділяємо ідею про те, що облікова наука потребує модернізації не лише свого змісту, а й назви, оскільки назва «бухгалтерський» спонукає до розуміння обліку як книжної системи узагальнення інформації.

Разом з тим, у загальному циклі наук про інформацію науку інформологію розуміють як узагальнену назву наук про інформацію в сучасному світі, до яких належать теорія інформації, кібернетика, логіка, семіотика, багато лінгвістичних, гуманітарних і суспільних наук (рис. 3.2).

Інформатика – це наука про інформацію та інформаційні процеси в природі та суспільстві, методи та засоби пошуку, збирання, одержання, опрацювання, зберігання,

³⁷ Медведєв М.Ю. Екаунтология: компьютерный учет вместо бухгалтерского. / М. Ю. Медведєв – М. : ДМК Пресс, 2012. – С. 15.

³⁸ Пушкар, М. С. Ідеальна система обліку : концепція, архітектура, інформація [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – С. 9

подання, передавання інформації та управління інформаційними процесами. Інформологія є фундаментальним знанням щодо інформатики і трактується як наука про інформацію та вивчення закономірностей, загальних для всіх типів інформації, які існують у соціумі, техносфері, в живій і неживій природі.



Рис. 3.2. Складові інформології як метатеоретичного утворення

Загалом інформологія – це метатеорія, виникнення якої відносять до кінця 50-х рр. ХХ ст. Об'єктом дослідження інформології є інформація як відображення заміни дискретного значення енергетичного процесу в контурі керування пристрою керування іншим дискретним значенням, зокрема тим самим (В. Камша)³⁹. В англomовній «Вікіпедії» стверджується, що поняття інформології введено в науковий обіг професором Тегеранського університету А. Хоррі (А. Норрі) в 1993 р., яке він застосував до

³⁹ Камша В. П. Про кібернегетику другого етапу НТР / В. П. Камша, А. С. Камша, Ю. В. Камша // Складні системи і процеси. – 2010. – № 1 (17). – С. 25-41.

інформаційної бібліографії, натомість нам відома праця В. Сіфорова де згадується це поняття ще в 1976 р.

В. Мокій, А. Жамборова і О. Шегай подають таке визначення інформології: «...Наука, об'єктом вивчення якої є простір, просторова організація інформації, а також закономірності просторової побудови інформаційних систем»⁴⁰. Концепцію цієї науки вони розуміють як можливий варіант загального системного підходу в дослідженні навколишнього середовища з метою об'єднання і класифікації знань, отриманих у межах наукових напрямів, які мають різні принципи досліджень. Метою інформології є надання цим знанням єдиного змістового наповнення⁴¹.

Розвиток наук про інформацію привів до виникнення її сателітів, які розвиваються паралельно: «інформаційні знання» («informationscience»), «інформологія» («informology») (поняття ввели в обігу 1977 р. В. Сифоров і А. Суханов)⁴², «інфодинаміка» («infodynamics») (А. Ульянович, Р.Пормансора)⁴³ та «інформаціологія» («informatiogy») (І. Юзвішин)⁴⁴.

Отже, світові наукові джерела трактують інформологію як сучасну парадигму інформаційних знань («the modern paradigm of information science»)⁴⁵.

⁴⁰ Гиляревский Р. С. Информатика как наука об информации : информационный, документальный, технологический, экономический, социальный и организационный аспекты / Р. С. Гиляревский. – М., 2006. – С. 592.

⁴¹ Живой англо-русский словарь по вычислительной технике, информационным технологиям и связи [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rol.ru/files/dict/internet/#1>.

⁴² Сифоров В. И. Информология и научно-технический прогресс / В. И. Сифоров // Кибернетика и современное научное познание. – М. : Наука, 1976. – С. 150–164.

⁴³ Salthe, S. N. (2003). Infodynamics, a developmental framework for ecology/economics. *Conservation Ecology* 7(3): 3. [online] URL: <http://www.consecol.org/vol7/iss3/art3/>.

⁴⁴ Юзвішин І. І. Основи інформаціології : уч. посіб. [для вузів] / І. І. Юзвішин. – М. : Вышш. шк., 2001. – 596 с.

⁴⁵ Partyko Z. V. The modern paradigm of information science: Informology / Z. V. Partyko // Automatic documentation and mathematical linguistics. – 2009. – Vol. 43, № 6. – P. 311–320.

Так, поняття обліку підпадає під це визначення, проте облік є лише частиною наук, які досліджує інформологія, а тому не може називатися інформологією, адже інформація, що створюється в системі обліку, висвічує лише частину проблем певної широкої системи знань, яку називають загальною теорією інформації або інформологією (наука про процеси і завдання передачі, розподілу, обробки і перетворення інформації).

М. Пушкар аналогічно зазначає, що інформологія (мається на увазі облікова наука. – В. С.) є частиною науки, яку відносять до прикладної інформатики, пов'язаної з теорією і практикою створення та використання інформаційних технологій для постійного моніторингу фактичного стану об'єктів господарської діяльності підприємства у просторовому і часовому вимірах⁴⁶. Щоб зняти деякі суперечності між поняттями інформології як загальної метатеоретичної науки і прикладною інформологією щодо обліку, можна запропонувати уточнену назву облікового знання «економічна інформологія» (рис. 3.3), яке формується на стику економіки та інформології.

Досліджуючи облік як об'єктивне економічне поняття, маємо справу з постійно функціонуючим процесом моніторингу зовнішнього і внутрішнього середовищ діяльності економічних агентів і створення інформації про ці середовища на основі спеціальних методів, основою розробки яких є особливий економічний спосіб мислення.

Разом з тим, зазначимо, що облік є унікальним поняттям, оскільки його можна, з одного боку, розглядати як теоретичну абстракцію, об'єктивне економічне явище, а з іншого – як матеріальну субстанцію (практичну діяльність) і процес, продуктом якого є інформаційні ресурси.

⁴⁶ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку : концепція, архітектура, інформація [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – С. 91-92.

Використання облікових методів приводить до відображення економічної реальності, пояснення і прогнозування економічних явищ. Це твердження співзвучне визначенню обліку Я. Соколова: «Бухгалтерський облік – це мова знаків і правил їхнього вживання, створений для заміни реальних об'єктів їхніми символами, що дозволяють описати господарську діяльність та її результати»⁴⁷.

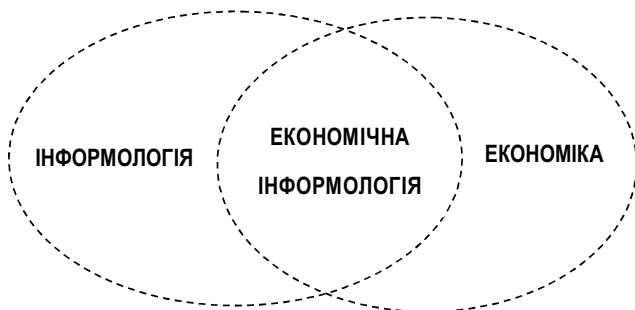


Рис. 3.3. Облік на стику інформології та економіки

Цікаве визначення міститься в праці Д. Панкова та С. Вегери, де облік подається «...у вигляді засобу, за допомогою якого здійснюється об'єктивна, узгоджена з усіма учасниками господарського життя метрологія економічних процесів і явищ»⁴⁸.

На наш погляд, це визначення точно відображає сутність явища. Проте критичне зауваження викликає той момент, що в подальшому визначенні функцій метрології автор як об'єкт бухгалтерського обліку розуміє сукупність процесів, які формуються в ході господарської діяльності.

Таке визначення, сформоване в межах парадигми подвійного запису, хоча є доволі прогресивним і новаторським, але не враховує того, що більшість управлінських рішень приймаються в умовах ризику і невизначеності, зу-

⁴⁷ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 495 с.

⁴⁸ Панков Д. А. Методология бухгалтерского учета : диалектика научного познания и проблема научного результата / Д. А. Панков, С. Г. Вегера // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №14. – С. 2-15.

мовлені як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами, ендогенними і екзогенними впливами на підприємство. Ця обставина формує думку, що для прийняття управлінських рішень потрібна інформація не тільки про внутрішнє середовище функціонування бізнесу, а й про зовнішнє.

Трактуючи певний термін або словосполучення, треба заздалегідь прогнозувати наслідки і враховувати його різні контексти соціальний, економічний, технічний тощо.

Облік – це особливий спосіб мислення, економічна метрологія, визначена мова з її недоліками та досягненнями, а його завданням є надання змісту всім процесам діяльності. Коли говоримо про спотворення звітності, то це може бути не лише спотворення чисел у звітних формах, а й помилкова, невідповідна реальності мова звітності⁴⁹.

Інформаційний процес управління підприємством – це складний механізм узгодження інформаційних ресурсів і способів їхньої організації з потребами менеджерів різних ієрархічних рівнів управління. За допомогою інформації керівництво підприємства отримує необхідні дані для прийняття відповідних рішень⁵⁰. За допомогою різних типів комунікацій відбувається обмін інформацією між складними економічними системами, їхніми складовими та різними ланками управління в системах.

Облікова система методом постійного (неперервного) моніторингу відстежує зміни в системі та навколишньому середовищі, створюючи інформацію на запити користувачів, здатна перетворювати і накопичувати інформацію. Таким чином, відбувається організація інформаційних потоків і формування інформаційного поля підприємства для ефективного використання інформації та прийняття управлінських рішень на її основі.

⁴⁹ Compin F. The role of accounting in money laundering and money dirtying. / Frédéric Compin // *Critical Perspectives on Accounting*. Volume 19, Issue 5, July 2008, p. 591-602

⁵⁰ Шляга О. В. Інформаційне забезпечення системи управління машинобудівних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня ...к. е. н. / О. В. Шляга ; Приазовський держ. тех. ун-т. – Маріуполь, 2007. – 20 с.

Ефективність використання інформації залежить від багатьох факторів, проте вона є складовою створеного капіталу підприємства і через прийняття в системі менеджменту релевантних рішень підвищує конкурентоздатність та стійкість бізнесу.

Сучасна система обліку генерує інформацію переважно фінансового характеру, а інформація стратегічного та оперативного характеру створюється періодично і безсистемно, що призводить до ситуації неефективного її використання. В аспекті створення інформаційного поля підприємства, побудови інформаційних потоків і комунікаційних каналів облікова професія має двоєдину природу: це система створення інформації та система управління нею. Ця двоєдина природа обліку як системи створення інформації та системи управління нею наділяє облікових працівників управлінськими функціями у сфері управління інформаційними потоками, створенні організаційних структур та розробки методів отримання необхідної інформації.

В цьому контексті можна запропонувати обліковим працівникам та відділам на підприємстві, а також обліковій науці, назву «інформаційний менеджмент». Формування інформаційного менеджменту відбувається в наукових дослідженнях⁵¹. Проте, незважаючи на двоїсту природу облікової діяльності, не можемо погодитися з тим, що облік трансформується в інформаційний менеджмент. В цьому разі облік буде не самостійною наукою, а частиною теорії управління, що не відповідає суті облікової науки, яка, незважаючи на складність формування її теоретичного базису, об'єктивні та суб'єктивні фактори розвитку, володіє всіма ознаками науки та методами формування інформації.

Створюючи інформаційний ресурс, який використовується у всіх процесах життєдіяльності бізнесу, будуючи

⁵¹ Шляга О. В. Інформаційне забезпечення системи управління машинобудівних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к. е. н. / О. В. Шляга ; Приазовський держ.тех.ун-т. – Маріуполь, 2007. – 20 с.

комунікаційні канали та відповідні їм інформаційні потоки, облікова інформація сприяє прийняттю інноваційних рішень, ефективному використанню ресурсів та активів.

Враховуючи те, що облік як онтологічна дефініція є широким поняттям, яке не обмежується відображенням економічної реальності, можна облік, орієнтований на управління бізнесом та фіксування економічної реальності, підприємством називати «економічним».

Економічний облік у широкому сенсі – це система організації, збору й агрегації облікових даних, спрямована на вирішення конкретного управлінського завдання та задоволення інформаційних потреб користувачів інформації. У разі побудови такої «економічної» системи обліку управління підприємством розглядається як кібернетична система, яка піддається впливу багатьох зовнішніх і внутрішніх факторів (рис. 3.4).

Визначивши проблеми управління і менеджменту, необхідно з'ясувати, які облікові показники мають формуватися в системі економічного обліку. Відповідь на це питання дає поняття «Економічно вагомі дані», до складу яких зараховують передусім такі, що фіксують факти господарської діяльності, що звично для будь-яких форм обліку. Відмінність тільки в тому, що рівні деталізації таких даних, наприклад, для фінансового обліку і для управлінського, кардинально відрізнятимуться. Наприклад, у багатьох невеликих магазинах для фінансового обліку звітів застосовують видані фіскальні чеками, а для управлінського ведеться докладний реєстр продажів.

Наступні показники – це планові/прогнозні дані, важливість яких обґрунтовується тим, що сучасна бізнес-діяльність орієнтується на стратегічний розвиток, саме тому її характер, а відповідно планові дані, також необхідно враховувати.

В управлінні підприємством також застосовують «зовнішні» дані, що використовуються в комерційній діяльності: курси валют, біржові котирування, маркетингові дані щодо цін пропозиції конкуруючих товарів або закупівельних списків⁵².

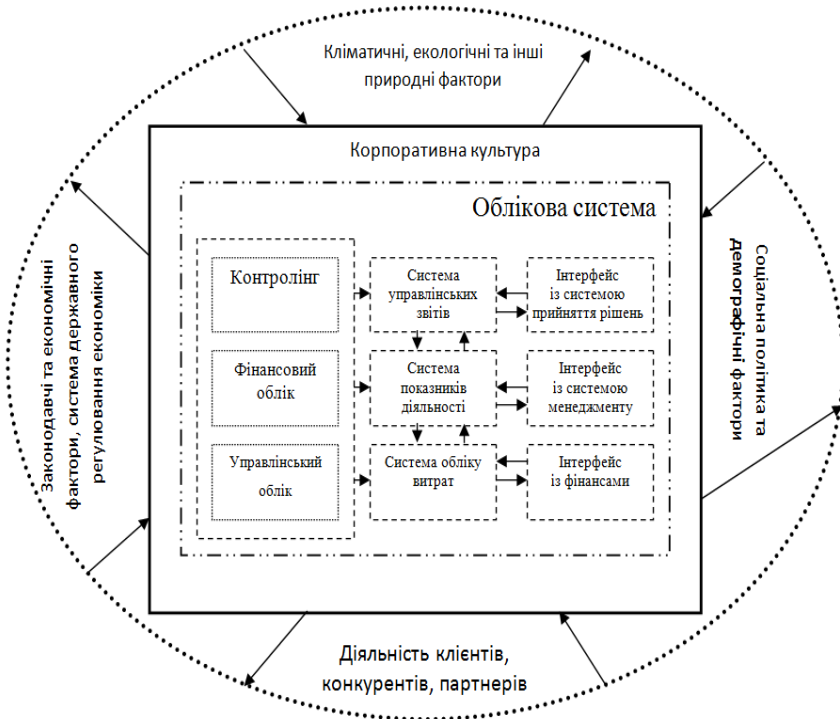


Рис. 3.4. Облік у кібернетичній системі управління підприємством

Отже, компоненти економічного обліку можна окреслити таким чином: система організації даних – це та інформація, яку потрібно зібрати, щоб вирішити управлін-

⁵² Колесников С. «Экономический учет», или Что такое «управленческий учет» в современном понимании / С. Колесников // Управление компанией.– 2002.– №8.– С. 40–43.

ське завдання; система збору даних визначає, як і коли потрібно отримати необхідну інформацію для використання в обліку, тобто регламенти збору даних; система агрегації даних – це звіти й уявлення, які потрібно сформулювати на підставі зібраних даних і які використовуватимуться співробітниками підприємства.

Економічний облік передбачає підвищення ролі стратегічних завдань в управлінні компанією, а отже, нефінансових факторів в управлінні підприємством і відповідно в управлінні та контролі діяльності.

Із збільшенням потреби в інтеграції різнорідних і таких, що забезпечують різні вимірювання даних (фінансових, нефінансових, кількісних і якісних, фактичних і планових і навіть прогнозних), зросла роль інформаційних технологій в обліку.

Виникла також необхідність розширеного тлумачення поняття «підприємство», що виходить за межі однієї юридичної особи, що розглядає обліковий процес у концепції логістичного ланцюжка, тобто охоплює всіх учасників процесу доставки товару кінцевому споживачеві або навіть ширше. За такого підходу до компетенції обліку належить система організації управління бізнесом загалом, у тому числі система оцінювання діяльності підрозділів й функціональних блоків, стратегічне управління і управління людськими ресурсами, тобто більшою мірою управлінські технології.

3.1.2. Діалектичний метод мислення для пізнання онтологічної суті обліку

Діалектика як теорія пізнання враховує складність і суперечливість поняття, його зв'язки, які пронизують об'єктивний світ, поєднує в собі різнобічність, суперечливість та рухливість понять науки. Це логічне вчення про закони і форми відображення у мисленні розвитку і змін об'єктивного світу, процесу пізнання істини.

Діалектика означає розуміння світу і такий спосіб мислення, завдяки якому різні явища, предмети, речі потрібно розглядати через різноманітність їхніх зв'язків, взаємодій протилежних властивостей і тенденцій, у процесах змін і розвитку⁵³.

Саме тому для пізнання онтологічної категорії «облік» використовуємо діалектичний метод мислення, який характеризується гнучкістю, компромісністю, оскільки діалектика – це логічна теорія, яка дає точне уявлення про рух, зміну, розкриває взаємозв'язок речей в об'єктивній дійсності. Діалектичний підхід дає змогу виразити сутність обліку через такі категорії діалектики, як буття, матерія, рух, розвиток, простір, час, суперечність, антагонізм, кількість, якість, міра, стрибок, заперечення, становлення, одиничне і загальне, причина і наслідок, форма і зміст, необхідність і випадковість, можливість і дійсність, частина і ціле, система, структура, елемент тощо.

Візьмемо для цього висхідні категорії діалектики – універсальні логічні форми мислення, в яких відображаються загальні зв'язки, властивості та відношення в об'єктивній дійсності. Без застосування понять і категорій, у котрих знаходять своє відображення і матеріалізацію результати пізнання, саме пізнання було б неможливим. Категорії діалектики можна використати в новій теорії обліку, зокрема об'єктивність, всезагальність, зв'язок із практикою, історичність, рухливість.

Для розуміння сутності обліку потрібна нестандартність, гнучкість мислення, рухливість понять, що здатні відобразити у мисленні таку рухливість в об'єктивній дійсності. Консерватизм думки, схильність до застарілих понять є значним гальмом на шляху пізнання світу, який постійно змінюється. Діалектика як логіка мислення відповідає цим вимогам сучасності. Вона є логікою узагальнення світу, переходу від незнання до знання, від явища до сутності, від сутності одного порядку до сутності більш

⁵³ Сидоренко О. П. Філософія [Електронний ресурс] / О. П. Сидоренко. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/15660212/filosofiya/dialektika_alternativi.

високого і т. ін. Діалектика як логіка відтворює у мисленні процес пізнання в усій його складності та суперечливості, взаємопереходах протилежностей. Відповідно сама логіка не може не бути діалектикою.

Автор досліджує у монографії сутність обліку з позиції законів діалектики, яка як наука про найбільш загальні закони розвитку природи, суспільства і мислення / або вчення про розвиток усього виражає себе в трьох законах:

- 1) закон єдності та боротьби протилежностей (принаймні боротьба старих ідей щодо системи обліку та формування нових, які адекватні до змін економіки);
- 2) закон взаємного переходу кількісних змін якісні (зміст управління полягає в тому, щоб передбачати, в якому напрямі рухається керована система, і запобігати можливим змінам. Цей закон дає відповідь на запитання, яким чином відбувається рух і розвиток облікової системи);
- 3) закон заперечення заперечення (дає змогу з'ясувати, куди? яким шляхом все рухається і розвивається. Нова система не відкидає традиційний (фінансовий) облік, а в удосконаленому вигляді застосовує його в загальній системі обліку).

Ф. Бутинець, Н. Петренко і М. Миронюк вияв діалектичного закону єдності та боротьби протилежностей в обліку вбачають у дії принципу подвійного запису, який характеризується суперечливою природою і виявляється в протилежності дебету і кредиту як відображення в обліку фактів господарського життя, що здійснюються суб'єктом господарювання⁵⁴. Проте важко погодитися з таким розумінням діалектики: існування боротьби між відображеннями фактів господарської діяльності за дебетом і кредитом рахунків призведе до дезінформації.

⁵⁴ Бутинець Ф. Діалектичні закони філософії в обліку / Франц Бутинець, Наталія Петренко, Марина Миронюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 3(24). – С. 19–25. – Режим доступу : DOI : 10.26642/rbo-2012-3(24)-19-25.

1. *Закон єдності та боротьби протилежностей* характеризує внутрішнє джерело руху і розвитку обліку, облікової свідомості людини. «Першопричиною будь-якого руху та розвитку є внутрішні суперечності, що притаманні всім предметам та явищам об'єктивної дійсності. Нерозривна та постійна взаємодія протилежностей призводить до взаємного переходу однієї сторони суперечності в іншу, а тим самим до постійної боротьби між ними та формування відносної єдності»⁵⁵.

Дію закону єдності та боротьби протилежностей в обліку можна розглядати через якість облікової інформації, що має відношення до процесу прийняття управлінських рішень. Одним з критеріїв якості є своєчасність, проте «... своєчасність не гарантує корисності, але корисність не можлива без своєчасності»⁵⁶.

Таким чином, дотримання принципів якості інформації, її корисності та вартості створення в поєднанні формують релевантну інформацію, перебуваючи у постійній боротьбі. Так, облік має надавати якомога точнішу інформацію своїм користувачам, проте досягти абсолютної точності неможливо з причин ефективності створення такої інформації (витрат на її отримання), а також через те, що «...господарська діяльність є одним з аспектів світобудови, яка не може бути пізнана, описана та виражена з абсолютною точністю за визначенням, бо тоді заперечується безмежність світу та окремих його складових»⁵⁷:

Закон єдності та боротьби протилежностей, на думку О. Петрука, шляхом зміни цільових орієнтирів і установок користувачів облікової інформації поступово, але наполе-

⁵⁵ Базилевич В. Д. Філософія економіки. Історія : Монографія / Базилевич В.Д., Ільїн В.В. – К., 2011. – 928 с.

⁵⁶ Терентьева Т. О. Принципы бухгалтерского учета в работах профессора Я. В. Соколова / Т. О. Терентьева // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее»: доклады Междунар. Науч. конф. (10–11 февраля 2011 г.). Т. 2. – СПб. : Нестор-История, 2011. – С. 361.

⁵⁷ Петрук О. М. Філософські основи бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 1(23). – С. 170–179.

гливо, впливав на мету бухгалтерського обліку та розвиток методології останнього⁵⁸.

Протилежності в обліку взаємно зумовлюють виникнення одна одної, а їхня боротьба має абсолютний характер, оскільки протилежності взаємно виключають одна одну, а їхня постійна взаємодія призводить до сутичок між собою у вигляді різноманітних форм взаємної боротьби. Протилежностями, які є основою зародження обліку, стало існування множини об'єктів економічної дійсності та нездатність людської пам'яті досягнути їхню кількість і рух.

У сучасному світі закон єдності та боротьби протилежностей реалізує себе через множину видів бізнесу і його масштаби. Кожен вид діяльності вимагає від облікової системи якісно різної інформації, тому система мусить розвиватися, трансформуватися й удосконалювати методи отримання інформації для задоволення потреб користувачів. Масштаби бізнесу (існування малих, середніх, великих підприємств) теж містять суперечності щодо облікової системи, оскільки малому бізнесу не треба такої кількості інформації та її деталізації, як великому. В підсумку боротьба протилежностей веде до вирішення суперечностей в обліковій системі та сприяє переходу до якісно нової суперечності, а відповідно до розвитку методів та правил обліку.

2. Закон переходу кількісних змін в якісні. Якщо «...закон єдності і боротьби протилежностей характеризує внутрішнє джерело процесу розвитку, то закон взаємного переходу кількісних змін у якісні вказує на сам механізм руху та розвитку»⁵⁹. Зокрема, цей закон дає уяву про те, яким чином відбувається зміна форм і видів обліку та яких властивостей набуває система при переході від старого до нового.

О. Петрук зазначає, що «...закон переходу кількісних характеристик у якісні зміни передбачає поступовий вплив

⁵⁸ Петрук О. М. Філософські основи бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 1(23). – С. 170–179.

⁵⁹ Базилевич В. Д. Філософія економіки. Історія : Монографія / Базилевич В.Д., Ільїн В.В. – К., 2011. – 928 с.

науки на практику ведення обліку. ...Чим більше якісних і актуальних наукових праць з бухгалтерського обліку, тим помітнішими будуть зміни в методології та організації ведення обліку»⁶⁰. Можна погодитися з таким трактуванням, але воно потребує доповнення в тому аспекті, що зростання кількості інформації, створеної інформаційною системою, дасть змогу говорити про її якість (системи).

«Якість» слід розуміти як сукупність властивостей обліку, що зумовляють відносну стійкість системи у часі та її відмінність від інших інформаційних систем, які формують відповідну визначеність речі або явища. Такі суттєві властивості визначаються опосередковано шляхом пізнання та теоретичного узагальнення за допомогою абстрагування. Категорія «кількість» відображає певні параметри облікової системи у вигляді обсягу інформації, пропускну здатності, темпів руху та інтенсивності формування інформаційних ресурсів.

Якість виражається через сукупність методів, принципів, елементів, підсистем і властивостей системи, а кількість – здатність генерувати необхідні інформаційні ресурси.

У загальному розумінні кількість як досягнення визначеності означає збереження, утримання і припинення речі або явища (за Гегелем) є запереченням існуючої якості. Це аналогічно «золотому правилу механіки» – виграєш в русі, програєш в переміщенні.

Кількість у взаємодії з якістю утворює діалектичну протилежність. До певного часу зміна кількості інформації та її вплив на якість обліку залишає систему незмінною, оскільки міра між ними не змінюється. Незмінність системи відбувається за певних параметрів кількості та якості, діалектичної єдності кількісно-якісної визначеності (традиційна система обліку існувала протягом століть, зберігаючи кількісно-якісну визначеність, і лише потреба в інформації іншого якісного виміру й більшої кількості через

⁶⁰ Петрук О. М. Філософські основи бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 1(23). – С. 170–179.

виникнення нових видів діяльності та бізнес-процесів, а отже, нових методів обліку, привела до певних зрушень у системі та до її розвитку).

Якісна визначеність стандартної звітності як продукту обліку завжди відповідала тільки мінімально необхідній кількості інформації, що обов'язково перебували в єдності та взаємодії, причому кількість могла коливатися в певному діапазоні залежно від масштабу підприємства, не маючи значного впливу на якість. Критична зміна одного з параметрів інформації є конкретною межею існування системи у відповідній якості, а при виході за її межі відбувається якісна зміна обліку з новим співвідношенням кількості та якості.

При цьому необхідно врахувати, що в об'єктивній дійсності постійно відбувається взаємний перехід кількості у якість, і навпаки. Однак кількісні зміни, не завжди бувають одноманітними та стабільними. Кількісні зміни можуть відбуватися шляхом поступового нагромадження, раптово зумовити появу нової якості або перехід якості у нову кількість. За будь-яких умов кількість і якість будуть взаємодіяти як діалектична суперечність і визначати механізм розвитку предмета або явища⁶¹.

Знання законів діалектики та врахування їхнього впливу на облікову систему, як правило, мало цікавить обліковий персонал, тому й облікова система залишається незмінною за назвою і за змістом.

У сучасних умовах розвитку економіки закони діалектики виявляють себе у трансформації облікової системи відносно малих економічних систем і систем глобальної економіки, що змушує економічну систему світу по-новому оцінювати якість реалізації виробничої функції та суспільних зобов'язань. Специфіка побудови транснаціональних корпорацій потребує якісної трансформації облікових систем. П. Друкер стверджував, що в економіці треба пере-

⁶¹ Базилевич В. Д. Філософія економіки. Історія : Монографія / Базилевич В.Д., Ільїн В.В. – К., 2011. – 928 с.

глянути все: структуру, постачання, виробництво, схеми функціонування бізнесу, оскільки всі вони застарілі⁶².

Нові форми організації та способів реалізації виробничої функції потребують креативності у визначенні якості й складу інформації, необхідної для прийняття рішень. В обліковій спільноті спостерігаємо різні точки зору на креативність та різні реакції на її трактування в обліковому аспекті. Однак чи є в дискусії про креативний облік креативність?

3. *Закон заперечення заперечення* вказує на напрямок і форми розвитку в результаті єдності сталості та змінності, виникнення нового на основі старого, закономірного зв'язку між тим, що заперечується, і тим, що заперечує⁶³. Така спадкоємність відбувається об'єктивно, як діалектичне заперечення властивостей старого і утвердження властивостей нового. Старе і нове становлять дві сторони діалектичного заперечення. Саме процес збереження позитивного і спроможного розвиватися іменують «зняттям» заперечення. Зняття заперечення полягає у подоланні старого шляхом збереження у ньому того позитивного, що досягнуто на попередній стадії.

Діалектичне заперечення розвивається не через втручання зовнішньої сили, а в результаті самозаперечення та переходу предмета або явища в свою протилежність.

В новій суперечності заперечуване і те, що заперечує, виступають сторонами єдиної суперечності. В цій суперечності внутрішньою причиною розвитку є не що інше, як боротьба протилежностей.

Таким чином, заперечення заперечення одночасно є абсолютним і відносним. Абсолютне тому, що розвиток будь-якого предмета або явища здійснюється тільки шляхом заперечення. Відносне тому, що в процесі розвитку відбувається не абсолютне знищення предмета або явища, а збереження його певних властивостей, які необхідні для

⁶² Друкер П.Ф. *Енциклопедія менеджмента* / П.Ф.Друкер; пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. – 432 с.

⁶³ Головач В. *Філософія аудиту та його сутність* / Володимир Головач // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. – 2012. – № 1(22). – С. 73-89. – Режим доступу : DOI : 10.26642/pbo-2012-1(22)-73-89.

подальшого розвитку. При цьому слід враховувати, що зміна одного предмета або явища іншим не завжди може бути прогресивним розвитком. У реальності буває також регресний розвиток, в якому зміна предмета або явища не тільки не містить виникнення життєздатних властивостей, а навпаки, призводить веде до їхньої втрати.

Разом з тим, облік є основою прийняття фінансових рішень, що суперечить реальності. Багато вчених-обліковців заявляють про те, що 80% інформації для прийняття рішень отримують з облікової системи, насправді все з точністю до навпаки – більшу частину інформації працівники підприємства отримують з інших джерел. У процесі розвитку прогрес і регрес виступають протилежностями. Для наглядності прогрес демонструють висхідною лінією, а регрес – спадною. Умовно стан єдності прогресу і регресу можна позначити однією висхідною лінією. Коли регрес стає підпорядкованим, то розвиток набуває форми спіралі, в якій розвиток повторює пройдені рівні, але по іншому, на вищій стадії.

Загалом заперечення заперечення проходить три основні стадії:

- 1) вихідний стан розвитку предмета або явища;
- 2) перетворення предмета або явища на протилежність шляхом заперечення;
- 3) перетворення цієї протилежності на свою протилежність.

На кожній з цих стадій відбувається роздвоєння єдиного і перехід протилежностей одна в одну, відповідно виявляється дія закону взаємного переходу кількості в якість, а також закону єдності та боротьби протилежностей. У результаті дії цих законів нове врешті-решт прокладає собі дорогу через безліч випадковостей і регресних тенденцій, набуваючи прогресивного змісту і на певний час стаючи нездоланим.

Закони діалектики ґрунтуються на філософському принципі пізнання об'єктивної дійсності – принципі су-

перечностей. Зазначений принцип орієнтує сприймати суперечності та зумовлені ним конфліктні явища як універсальну структуру, присутню в усіх сферах природного, соціального і духовного буття⁶⁴.

Теорія у своєму розвитку проходить так звану діалектичну тріаду: теза, антитеза, синтез (заперечення заперечення). Якщо теорія може бути відкинута, то в ній імовірно є дещо достойне збереження. Теорія (синтез тези й антитези) зберігає найбільш цінні елементи. Таким чином, теорія подвійного запису у знятому вигляді має бути збережена в новій інформаційній теорії обліку як така, що виконує свої функції щодо окремих об'єктів дослідження.

Якщо йдеться про стратегічний облік, то заперечуємо існування бухгалтерського (в розумінні книжного обліку), та не заперечуємо існування його методології в межах фінансового обліку як підсистеми загальної системи обліку, де її використання може бути ефективним.

Аналогічно, коли говоримо про постіндустріальне суспільство, то не заперечуємо аграрне та індустріальне суспільства, а лише переводимо їх в інший ранг (аграрне та промислове виробництво неможливо заперечити, змінюються цінності та їхні співвідношення).

А. Рудановський вказував на протилежність інтересів користувачів інформації, посилаючись на Ф. Беста⁶⁵: власники прагнуть зростання капіталу, кредитори – платоспроможності, працівники – соціального захисту, що потребує кардинально різної інформації для задоволення їхніх потреб. Інформація не є нейтральною, якщо засобами відбору і форми подання/представлення вона впливає на рішення і оцінку користувачів з метою досягнення певних результатів.

Отже, теорія пізнання облікового вимірювання господарської діяльності не може розвиватися на основі заста-

⁶⁴ Головач В. Філософія аудиту та його сутність / Володимир Головач // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1(22). – С. 73-89. – Режим доступу : DOI : 10.26642/pbo-2012-1(22)-73-89.

⁶⁵ Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения / А. П. Рудановский. – М. : МАКИЗ, 1925. – С. XXII.

рілої теорії бухгалтерського обліку без врахування законів діалектики. Дискусії про удосконалення цієї теорії позбавлені будь-якого сенсу і заводять облікову науку у безвихідь. Нова теорія має акумулювати знання з урахуванням науково-технічного та суспільного прогресу.

3.1.3. Епістемологія та гносеологія облікової науки як основа побудови теорії

Епістемологія обліку дає змогу нам дослідити сутність облікового знання, його роль, структуру, функціонування та розвиток у вимірі «суб'єкт-знання». У цьому аспекті треба оцінити функціонування облікових наукових шкіл, закладів освіти, ефективність розвитку облікового знання тощо.

Епістемологія обліку дає можливість зрозуміти, як влаштоване облікове знання, які є типи облікових знань.

Епістемологію інколи ототожнюють з гносеологією. Проте гносеологія облікової науки полягає у пізнанні сутності облікового знання, закономірностей його виникнення, існування, розвитку та трансформації, у виявленні функцій у «суб'єкт-об'єктному» розрізі, з'ясування, як влаштоване знання, які механізми його об'єктивізації. Епістемологія – це процес пізнання, основними принципами якого є об'єктивність (вивчення сутності предметів і явищ), адекватність (відтворення образів існуючих об'єктів відповідно до їхньої реальної форми і змісту), істина.

Гносеологія – це розділ філософії, що є основою розвитку будь-яких наук. Не є винятком й облікова наука, розвиток якої можливий лише за умови використання теорії пізнання та загальнонаукових методів дослідження. Гносеологія допомагає розширити межі облікового знання, знайти нові способи пізнання реальності та розвинути теоретичні положення обліку. Розвиток науки – це спіралеподібний шлях вирішення одних проблем і виникнення нових, що зумовлює виведення наукових знань на вищий рівень.

Методологія науки розвивалася протягом століть і виявляла свої знання в різних моделях. Одна з найпоширеніших – це кумулятивна модель, де наука є сукупністю знань накопичених упродовж історії людства (П. Дюрге́м).

Структурними компонентами теоретичного рівня знань є проблема, ідея, гіпотеза, концепція, теорія, закони. Облікове знання має складну систему для розуміння і формування інформації про відображення господарських процесів.

Результатом гносеологічних міркувань є теоретичні узагальнення та створення нових знань. Облікова гносеологія пов'язана з вивченням процесу вимірювання фактів господарської діяльності залежно від галузей і функцій економіки.

Основний об'єктивний, закономірний та генетико-спадкоємний процес облікової науки спрямований на відображення економічної реальності. Дослідження в обліку до 1960-х рр. переважно були нормативними (спрямовані на досягнення «правильного» обліку), а пізніше почали розвиватися позитивні дослідження, які враховують позитивну динаміку економіки підприємства і дають відповіді на запитання «Яким бути обліку?».

Основним питанням гносеології є проблема істини та її критеріїв, яка вирішується через достовірність знання. Достовірність або істинність знання досягається лише за умови поєднання чуттєвого та раціонального способів пізнання (формально-логічних та емпіричних методів).

Використання апарату логіки в облікових дослідженнях має бути в центрі уваги тих фахівців, які створюють підручники і навчальні посібники, а також авторів наукової літератури. Однією з форм пізнання є судження, в формі яких постають наукові проблеми і наявні знання. Поєднання суджень дає змогу зробити висновки й отримати нове знання.

Судження в широкому розумінні означає певне твердження про предмет дослідження, яке відображає зв'язок

двох понять – суб'єкта і предиката, що співвідносяться між собою як підмет і присудок. Отже, судження – це такий зв'язок понять, в якому одне поняття характеризується через інше за допомогою слів «є (суть)», «не є (не суть)».

Загальними судженнями в обліку є судження типу «основні засоби амортизуються», частковими – судження типу «деякі активи не використовуються» і одиничними – «дебіторська заборгованість Іванова – безнадійна».

Судження можуть бути ствердні та заперечні. Наприклад, ствердним є судження «облікова система створює інформацію на запити користувачів», а заперечним «облікової інформації недостатньо для прийняття управлінських рішень». Прості судження – це такі, які не можна розкласти на інші судження, а складні – складені з простих через «і», «або», «якщо».

При пізнанні економічної чи будь-якої іншої реальності неможливо позбутися суб'єктивності сприйняття. Саме тому філософські методи пізнання поділяють знання на «аргіогі» – незалежні від досвіду і відчуттів та «а posteriori» – отримані за допомогою досвіду та чуттєвого сприйняття. Поняття «судження апріорні та апостеріорні» ввів І. Кант, якого вважають засновником гносеології нового часу. У процесі пізнання людина користується певними поняттями, які не можна отримати з досвіду (І Кант наводить приклад часу й простору).

На основі апріорних та апостеріорних суджень знання поділяють на аналітичні й синтетичні, які відрізняються одне від одного способом встановлення їхньої істинності: істинність аналітичних суджень встановлюється за допомогою суто логічного аналізу термінів, які входять у судження, а синтетичних – шляхом звернення до позалогічних міркувань та емпіричного досвіду⁶⁶.

Аналітичні судження – це такі, які шляхом логічного аналізу визнаються істинними «аргіогі», а істинність син-

⁶⁶ Філософський енциклопедичний словник : енциклопедія / НАН України, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди ; голов. ред. В. І. Шинкарук. - Київ : Абрис, 2002. - 742 с.

тетичних суджень, які отримують, вивчаючи світ завдяки відчуттям, доводиться через використання зовнішньої інформації і вони можуть бути як «аргіогі», так і «а posteriori» істинними. І. Кант розрізняв синтетично-апріорні та синтетично-апостеріорні судження, позначаючи останні як такі, що ґрунтуються на досвіді, тоді як перші не можуть базуватися на досвіді⁶⁷.

Для облікової науки поділ суджень на аналітичні та синтетичні має значення, оскільки в ній поєднано емпіричні й теоретичні методи пізнання. Р. Чемберс виокремив в обліку синтетичні аргіогі судження та пропонував на таких судженнях ґрунтувати теорію обліку для створення нового знання⁶⁸.

В традиційній парадигмі обліку всі судження є синтетичними, оформленими у певну методологію, яку вважають апріорною, що не створює нового знання (відбувся факт господарської діяльності, інвентаризація відобразила наявність конкретних цінностей).

Якщо прагнемо отримати нове знання, то потрібно шукати поєднання аналітичних і синтетичних суджень.

Об'єктами обліку є ідеальні об'єкти, інформація про які засобами мислення приводиться до певного порядку через апріорні види пізнання, які формують чуттєве споглядання. Крізь «призму досвіду» людина сприймає зовнішні впливи, а через процеси мислення шляхом мисленевого моделювання формує уяву про них.

Такі процеси пізнання та наукового моделювання властиві обліковій науці, яка досліджує реальність трьома способами:

- моніторингом і збором даних про об'єкт дослідження;
- групуванням, класифікацією та створенням інформації про економічну реальність;

⁶⁷ Кант Иммануил. Критика чистого разума. / Иммануил Кант –М.: Эксмо., 2006. – 736 с.

⁶⁸ Colasse B. Raymond Chambers: pour une comptabiliffi actuelle / B. Colasse // Les grands auteres en Comptabiliffi. Diriffipar Bernard Colasse. – Paris : Ems, 2005. – P. 201.

- аналізом та інтерпретацією інформації, виявленям трендів, закономірностей і розробкою варіантів прийняття рішень.

Для побудови теорії обліку потрібне розмежування аналітичних і синтетичних суджень, адже «...хто не засвоїв того, чим відрізняються синтетичні судження від аналітичних, той ніколи не зрозуміє особливостей творчого мислення, (...), не зрозуміє відмінностей між формальною логікою і діалектичною»⁶⁹. І. Кант стверджував, що лише синтетичні апіорі судження несуть нове знання.

Об'єктом обліку може бути суспільне явище, економічна подія, факт господарської діяльності за умови можливості їхнього оцінювання або вартісного вираження, а також за впливу цієї події на діяльність суб'єкта ведення обліку.

Предмет поза економічним мисленням (невизначене) або ноумен формується в свідомості через суб'єктивну оцінку. Ноумен – це предмет, подія, явище, що не залежить від наших відчуттів. У свідомості може сформуватися як позитивний, так і негативний характер знання про предмет.

Для обліку важливим об'єктом дослідження є факти та їхня інтерпретація. Факти господарської діяльності – це об'єктивно існуючі дії чи процеси, а їхні узагальнені категорії – це об'єкти людського розуму. Основні засоби, запаси, амортизація – це об'єкти людського розуму, а «...економіка – це предмет мисленого моделювання».

Багатоманіття реальних та уявних об'єктів обліку і випадковість зумовляють те, що суб'єкт пізнає не самі факти, а їхній вияв – простір спостережень, істинні факти при цьому залишаються непізнаними. Обліковці визначають простір (інформаційне поле) як середовище спостережень, відповідно до інформаційних запитів користувачів.

Методи спостереження за об'єктами інформаційного поля можуть бути виокремлені за різними критеріями від суцільного моніторингу і реєстрації фактів господарської

⁶⁹ Вахтомин Н. К. Теория научного знания Иммануила Канта / Н. К. Вахтомин. – М. : Наука, 1986. – С. 155.

діяльності суб'єкта господарювання до точкового або періодичного заміру фактів зовнішнього середовища, що мають вплив на функціонування бізнесу.

Різні методи моніторингу та фіксації даних про об'єкти обліку можуть дати різні комбінації інформаційного поля та створити різні уявлення про реальну економічну дійсність і стан об'єктів та їхню майбутню вартість.

Саме тому слід впровадити в облікову теорію поняття «професійне судження бухгалтера», оскільки, вибираючи методи моніторингу та способи оцінювання, обліковець формує уяву користувачів про фінансовий і соціально-економічний стан бізнесу, його ефективність, соціальну значущість і відповідальність.

Елемент випадковості вводиться у процес моніторингу зовнішнього середовища і може спотворити істинне значення оцінки певного факту, який підлягає обліку. Облік має стохастичну природу спостереження та ймовірнісний характер оцінок, а тому забезпечує лише ймовірнісне відображення економічної реальності, яка може бути достатньою для управління. Як зазначав І. Кант, «... хоча чуттєво сприйнятим об'єктам відповідають умосяжні об'єкти, до яких наша здатність чуттєвого сприйняття не має відношення, тим не менше наші розумові поняття, будучи лише формами мислення для наших чуттєвих споглядань, жодним чином не розповсюджуються на ці речі»⁷⁰.

Обліковці упорядковують моніторинговий простір і обмежують його контрольними точками заміру (робочим планом отримання даних) відповідно до потреб, користувачів, що кардинально відрізняється від сучасного стану теорії обліку, де простір спостереження обмежено існуючим стандартним планом рахунків, а методологія є апріорною для облікового працівника.

Апріорні уявлення вносять обмеження на рішення, на спостереження, на судження про істинні об'єкти ви-

⁷⁰ Кант Иммануил. Критика чистого разума. / Иммануил Кант –М.: Эксмо., 2006. – С.309

вчення. Традиційна методологія обліку і подвійний запис є аналітичним судженням, але практичне використання такої методології не означає її адекватності до досліджуваних явищ. Обліковий моніторинг зараховують до синтетичних суджень, оскільки вони виводяться з досвіду і дають уявлення про предмет.

Оцінки базуються на синтетичних судженнях, несуть позитивне знання про предмет вивчення і є апіорним уявленням, перевіреном досвідом, а «...можливість досвіду дає апіорним знанням об'єктивну реальність», хоча «...наш розум і наші відчуття лише у взаємозв'язку можуть визначати предмети»^{71,72}, тобто давати нам істинні знання про об'єкти дослідження. Факти господарської діяльності, хоча самі собою відокремлено не відображають всієї картини економічної реальності й не описують усіх властивостей предметів, зараховують до синтетичних суджень. І саме тому поєднання двох видів суджень дає можливість отримання нового знання про об'єкт дослідження. «За знання приймають такий зміст, який передбачає розуміння, осмислення чуттєвих даних»^{73,74}.

Згруповані дані, оцінені певним методом, вважаються обліковими судженнями і створюють достовірне та неістинне знання про економічну реальність. Облікові судження, які є поєднанням теоретичних узагальнень й емпіричних даних, – є синтетичні апіорі судження.

Для облікової науки «...розвинуте знання, наприклад теорія, володіє більшою мірою об'єктивності порівняно з фактом як «емпіричним знанням», але осмислення господарського життя відбувається в бухгалтерії у ...вигляді двоєдиного процесу: пасивного сприйняття суб'єктом

⁷¹ Кант Иммануил. Критика чистого разума. / Иммануил Кант –М.: Эксмо., 2006. – С.233

⁷² Там само. – С. 312.

⁷³ Абрамян А. Интеллектуальная собственность: управление на всех этапах жизненного цикла : монография / А. А. Абрамян [и др.]. – Москва : Магистр-Пресс, 2007. – 353 с.

⁷⁴ Вахтомин Н.К.. Теория научного знания Иммануила Канта. – М: Наука, 1986, с.163.

руху від об'єкта до суб'єкта і активного руху від суб'єкта до об'єкта»⁷⁵.

Обліковець, спостерігаючи факти господарського життя, створює інформаційне поле підприємства, здійснюючи, таким чином, інформаційне відображення економічної реальності. Саме тому облікове інформаційне відображення економічної реальності можливе за наявності методів адекватного відображення всіх фактів господарської діяльності.

Господарська діяльність, зафіксована фактами, не має повного облікового відображення через апріорні уявлення обліковців, які не всі факти беруть до уваги (за межами облікового спостереження залишаються факти про події зовнішнього середовища). А з тих фактів, які беруться до відображення, фіксується лише частина інформації (кількісне і вартісне вираження).

При цьому традиційна теорія обліку стверджує, що в одній системі обліку неможливо охопити всієї облікової інформації, оскільки кожен факт містить недосліджену інформацію, яка має вплив на бізнес. Відповідно в традиційному обліку створюється певна уява про господарську діяльність, відображена в системі звітності, але це не абсолютна реальність, а лише мінімальна її частина, оскільки ця реальність пов'язана винятково з фінансовим станом підприємства.

В обліку існують апріорні домовленості, наприклад, домовленість про те, що актив має дорівнювати пасиву або підсумки записів за дебетом – підсумкам записів за кредитом, що певні об'єкти за визначеними критеріями відповідно до інструкцій формують групи (запасів, основних засобів, матеріалів) тощо. Однак факт того, що підприємство випустило n -ну кількість продукції не відображає реальної економічної дійсності, оскільки не дає розуміння менеджерам, чи можна цю продукцію реалізувати і який можна отримати при цьому ефект.

⁷⁵ Даугач Т. Б. Проблема бытия в немецкой философии и современность / Т.Б. Даугач; Рос. акад. наук. Ин-т философии. - М. : ИФ РАН, 2002. - 221 с.

Облікова інформація має стимулювати управлінські дії, а «...облік як мова господарських процесів, як бізнес-мова існує автономно від цих процесів, і в значній мірі не стільки їх відображає, скільки формує»⁷⁶. В. Я. Соколов щодо цього зазначав, що розуміння мови бізнесу пов'язане з апперцепцією (здатністю до сприйняття) користувачів⁷⁷. Базуючись на цих дослідженнях, можемо стверджувати, що облік як мова бізнесу не може бути однозначним носієм істини.

Облікові дослідження крізь призму методології позитивізму полягають у необхідності розкриття елементів реального світу і формулювання цих знань нейтральною теоретичною мовою, розуміння якої залежить від здатності людини розкрити ці знання.

Формування сучасної теорії обліку може відбутися лише за умови розробки його теоретичного базису. Вирішення проблем потребує відходу від одновимірних картин економічної реальності, дослідження виникнення і функціонування обліку в різних контекстах як складного явища, яке функціонує в результаті взаємодії багатьох факторів соціального, економічного, методологічного, наукового, технічного, психологічного та інших впливів на формування облікової теорії.

3.1.4. Облікова аксіологія як основа визначення цінностей, цілей та ідеалів обліку

Аксіологію відносять до наук про універсальні цінності, цілі та ідеали. Облікова аксіологія є основою розвитку таких категорій, як «професійна етика», «професійне судження», які надають обліковій науці не абстрактного, а конкретного характеру, обґрунтовують її соціальну значущість та господарську необхідність.

⁷⁶ Соколов В. Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Соколов Вячеслав Ярославович; [Место защиты: С.-Петерб. ун-т экономики и финансов]. – Санкт-Петербург, 2007. – 420 с.

⁷⁷ Там само.

Цінність обліку виражає певний концепт, який показує відношення науки до цінностей. Формуючи облікову аксіологію, неможливо уникнути суб'єктивізму. Однак наукова теорія має стати вище від особистісних переваг і сформулювати загальне ставлення до цінностей та визначити напрями їхнього розвитку. Цінності залежать від людей, але вони не повинні мати довільного характеру.

Існування обліку не може бути обґрунтоване без урахування облікових цінностей, які є основою формування мети і цілей інформаційної системи підприємства.

В економіці цінності визначаються людьми. Постіндустріальне суспільство є рушієм трансформації ціннісних і цільових переорієнтацій людства: зміна цінностей з матеріальних на нематеріальні – основа кардинальних змін в структурі та філософії господарювання. Інформація стає визначальною цінністю в усіх сферах діяльності людей, а облік є основою формування економічної інформації, будучи, таким чином, у фарватері економічних наук, адже без інформації всі спроби формування ефективних економічних систем приречені на невдачу.

Таким чином, основною цінністю облікової науки є її здатність до генерування інформації. Суб'єктивні вияви в цьому процесі приводять до поділу інформаційних потреб, а отже, цінностей на різні рівні створення та користування інформацією: від оперативної, отриманої в онлайн-режимі, до інформації стратегічного характеру, отриманої шляхом складних логічних узагальнень і прогнозних висновків.

В цьому разі цінності продукту обліку є основою економічної цілераціональності та змістом існування облікових систем.

Традиційна економічна теорія наділяє цінностями матеріальні блага. Інформація як продукт облікової системи має нематеріальне вираження. Її цінність можна виразити як результат взаємодії між об'єктом і суб'єктом виробничого процесу. Незважаючи на значний суб'єктивний вплив та ситуаційність на цінності, особливо в умовах змінного на-

вколишнього середовища, облікові цінності виражаються через цінність отриманої інформації на запит користувачів.

Існують загальноекономічні та соціальні цінності в економіці, сформовані в соціумі й економічній системі, які мають вплив на розвиток та удосконалення облікового знання. Такими цінностями вважаємо дотримання соціального договору та формування інформаційного поля підприємства.

«Цінність – це важливість кінцевих цілей. Тільки кінцевим цілям присвоюється первинна та істинна цінність. Відповідно все оцінюється відносно корисності його участі у досягненні кінцевої мети»⁷⁸. В такому аспекті облікові цінності є похідними від економічно-соціальних цінностей суб'єкта господарювання, його місії та мети функціонування.

Етизація обліку та економіки, набуття господарською діяльністю ціннісного змісту, співвідношення моральних норм і ефективності міркування щодо економічної доцільності потребують доповнення вимогами соціально-етичного порядку – соціального захисту, рівності можливостей тощо.

С. Петренко стверджує, що саме «...соціальний фактор формує цінність облікової науки. Споконвічна потреба будь-якого суспільства у вимірюванні та здійсненні ділових операцій і їхнього запису на матеріальних носіях була визначальною як засіб відображення тих чи інших подій, які цікавили окремі групи соціуму»⁷⁹.

Стан теорії обліку має певні обмеженості, зокрема теоретичні облікові знання поділені на окремі автономні сегменти – «основи бухгалтерського обліку», «теоретичні основи фінансового обліку», «теоретичні основи управлінського обліку», «теорія стратегічного обліку або контролінг», Цезумовляє різні суперечності процесу пізнання теорії, як цілісної системи знання. Захоплення поверхови-

⁷⁸ Мизес Людвиг. Человеческая деятельность : Трактат по экон. теории / Людвиг фон Мизес; [Кураев А.В., пер. на рус. яз.] - М. : Экономика, 2000. – 875 с.

⁷⁹ Петренко С. До питання про розвиток бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу / С. Петренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2015. – Вип. 4. – С. 97-105.

ми взаємозв'язками і відношеннями, недооцінка глибинних сутнісних сфер економічного буття унеможливають бачення реальної цілісної економічної системи, а надмірна глобально-математична інтерпретація об'єкта пізнання відвертає увагу від його економічної природи, зумовлюючи його сприйняття як віртуальної реальності, що пов'язано з ризиками отримання неправильних інтерпретацій. У такій ситуації формування аксіологічного змісту обліку, вираженого через взаємозв'язок облікових цілей, дасть змогу надати певної форми та характеру всім теоретичним знанням облікової науки та сформувати нову цілісну теорію обліку.

Переоцінка цінностей в аспекті постнекласичного етапу розвитку науки та постіндустріального розвитку суспільства може суттєво вплинути на систему оцінювання об'єктів обліку: методологія оцінювання має бути позбавлена тотальної стандартизації і єдиного грошового вимірника, а «...суб'єктивна оцінка факту» може бути присутня в системі формування облікової інформації як професійне судження. Професійне судження в обліку розглядаємо як:

- судження про факт (кількісна та вартісна оцінки);
- судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось).

Традиційна матеріалістична система оцінювання має бути доповнена з урахуванням «нових цінностей» та з необхідністю переосмислення ціннісних орієнтирів, з поправкою на сучасні соціально-економічні умови розвитку, які базуються на традиційних системах цінностей і здатні в сучасних умовах виконувати свої функції.

Таким чином, формуючи ціннісні виміри обліку, розуміємо, що цінність як категорія не дорівнює вартості, а є формою корисності. Облік як цілісна система теж становить певну цінність для бізнесу, яка формується тією формою корисності, яку вона приносить користувачам інформації. Саме тому залежно від окремих потреб користувачів в обліку формуються певні ціннісні орієнтири. Для

нижчого рівня управління корисність матиме тактична й оперативна інформація, натомість для середньої та вищої ланок менеджменту – інформація стратегічного характеру, інформація про «не клієнтів» більшою мірою, ніж «про клієнтів», що дає потенційні можливості для розширення ринку і здатність адаптуватися до його потреб.

В епоху масового виробництва і стандартизації цінність об'єкта умовно була однаковою для всіх суб'єктів господарювання. В постіндустріальну епоху, в епоху інформаційного суспільства цінність обліку полягає в його можливості адаптуватися до швидких змін середовища, даючи необхідний інформаційний продукт, який стане невід'ємним елементом функціонування бізнесу.

Не можна оминати також поняття соціальної цінності обліку і поставити філософське запитання: «Що важливіше – вартість чи цінність?». Який баланс допускається між цими поняттями, розуміючи що вони не тотожні?

3.1.5. Антропология і праксеология у практичному вимірі облікового знання

Економічна теорія вивчає умови та детермінанти впливу на економічну діяльність підприємства. Основою цієї діяльності є «людина економічна», яка через діяльність виражає повноту та зміст свого існування. Ці питання стосуються також облікової діяльності як сфери практичного виміру облікового знання.

Антропология сприяє формуванню цілісного облікового знання через розвиток специфічного мислення обліковців з урахуванням взаємодії обліку, економіки, психології. Антропологічний вимір облікової теорії враховує не лише економічні закони і теорії, а й соціальні та екологічні виміри людських потреб. Ці виміри реалізуються через збалансований розвиток суспільства загалом та окремої особистості, реалізацію людських потреб і цінностей людини в парадигмі гуманізації науки.

В цьому аспекті облік є соціально-економічним інститутом, завдання якого – формування інформаційної моделі економічних відносин на всіх рівнях господарювання: від глобальної економічної системи до малих підприємств і окремих господарств.

Формування такої інформації дає змогу зрозуміти існуючу економічну реальність з її системою переваг і цінностей. З огляду на якість отриманої економічної інформації приймаються рішення щодо поведінки економічних агентів та способів досягнення їхніх цілей. Інформація в системі обліку має формуватися з огляду на той факт, що економічна діяльність базується не лише на «раціональному виборі», а й залежить від впливу антропологічних факторів, до яких належать соціально-етичні, психологічні та культурні.

Антропология облікової науки досліджує інструментально-функціональну значущість інформаційних ресурсів в економічному житті, серед яких основним є інформаційний та мотиваційний компоненти. Саме тому облікова методологія має враховувати специфіку поведінки та культуру економічних відносин у процесах визначення і задоволення інформаційних потреб користувачів.

Постіндустріальне суспільство основою економічних відносин визначає людський або соціальний капітал, що змушує облікову методологію переорієнтувати на задоволення не лише інформаційних потреб агентів економічних відносин, а й інформаційних запитів суспільства та окремого індивіда. Облікова інформація стає основою економічних знань про економічні відносини та формування людського капіталу в системі цих відносин.

А. Сміт ввів в економічну науку поняття «людський капітал», трактуючи його як процес «...накопичення знань і вмінь членів суспільства, які дають право на отримання доходу»⁸⁰.

⁸⁰ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт; пер. з англ. – К.: Port-Royal, 2001. – 590 с.

Без належної інформаційної бази неможливе набуття нових знань, удосконалення навичок і мотивації в економічних відносинах у системі «людина-економіка».

В системі традиційного обліку можемо створити інформацію лише про речову складову людського капіталу, тобто про витрати на оплату праці. Поза системою перебувають така інформація, як інтелектуальний капітал, витрати на нього і його ефективність, витрати на підготовку інтелектуального капіталу, його утримання та втрати від його неефективного використання.

Інвестиції у формування людського капіталу в постіндустріальному суспільстві є значними, вміщують витрати на освіту, соціальний захист, професійне зростання, організацію і формування інформації про відповідні сегменти ринку праці та професійну мобільність персоналу.

Хоторнський ефект (англ. «Hawthorne effect»)⁸¹ відображає реактивності, коли люди змінюють свою поведінку завдяки усвідомленню того, що вони знають про спостереження за ними. Зміна поведінки в позитивному напрямку відбувається за самого факту спостереження. В теорії обліку цей факт стає доведенням важливості створення інформації про мотиваційні та поведінкові аспекти економічних відносин, ціннісні орієнтації працівників і суспільства, що має значення з огляду на соціокультурний та ментальний вплив й економічну культуру.

Формування соціально-економічного інституту обліку відбувається під впливом антропологічних передумов економіки, в основі якої – ціннісні орієнтації суспільства. Як приклад, спроби вмонтування в облікову систему соціальної та екологічної інформаційної матриці на запити суспільства.

Інформаційна теорія обліку синтезує соціально-екологічні теоретичні концепти наукового знання, адаптує методологію облікової науки до впливу світоглядних, со-

⁸¹ Adair G. The Hawthorne effect: A reconsideration of the methodological artifact / G. Adair Journal of Appl. Psychology. – 1984. – № 69 (2). – P. 334–345.

ціальних, філософських та психологічних факторів впливу на економічні системи.

Облікова антропологія формує відповідне економічне мислення індивідів через інформаційне відображення економічної реальності крізь призму гуманізму та принципів постнекласичної науки. Такий підхід до обліку дає йому змогу набути функцій задоволення інформаційних потреб суспільства та формування цілісного осмислення економічної реальності, пропагування моральності в економічних відносинах, розуміння метафізичної природи економіки.

Антропологічні аспекти формування теоретичного підґрунтя економічної науки зумовляють трансформацію методології обліку з урахуванням рефлексії на інформацію, розуміння феномена раціональної та ірраціональної поведінки економічних агентів.

Філософське осмислення обліку як сфери людської діяльності в аспекті її ефективності та важливості забезпечує праксеологія. Практиологія (грец. «πράξις» – «дія» та грец. «λογία» – «мова, вчення») ⁸² – це галузь досліджень, що вивчає людську діяльність, зокрема дає змогу розвивати теоретичні основи обліку в поєднанні з практичною діяльністю, оскільки «...практика без теорії мертва, а теорія без практики сліпа» ⁸³.

Практика раціональна, тому основою облікової практики є професійне судження та вибір методів створення інформації на запити користувачів. Теорія дає напрям діяльності, а практика враховує специфічні особливості функціонування роботи підприємства, яку потрібно описати в термінології облікового знання.

З початку зародження і в процесі еволюції розвиток обліку та його методології (покладеної в основу його теоретичної концепції та положень) відбувається увзаємозв'язку і взаємодії економіки з плануванням та менеджментом, причому цей зв'язок має багатовимірні (матричні) форми

⁸² Практиологія [Електронний ресурс] // Вікіпедія – вільна енциклопедія. Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org>.

⁸³ Кант І. Критика чистого розуму / Иммануил Кант. – М. : Ексмо, 2006. – 736 с.

та кореспондує з іншими науками. Розуміння суті обліку немислиме без пізнання такого зв'язку і врахування відповідних знань інших наук.

Облік слід вивчати і розуміти не сам собою, а лише у взаємозв'язку і взаємозалежності з іншими науками (рис. 3.5). Якщо облік є наукою, то в теорії має бути вказано місце обліку в системі економічних, технічних, правових, психологічних, управлінських та функціональних наук.

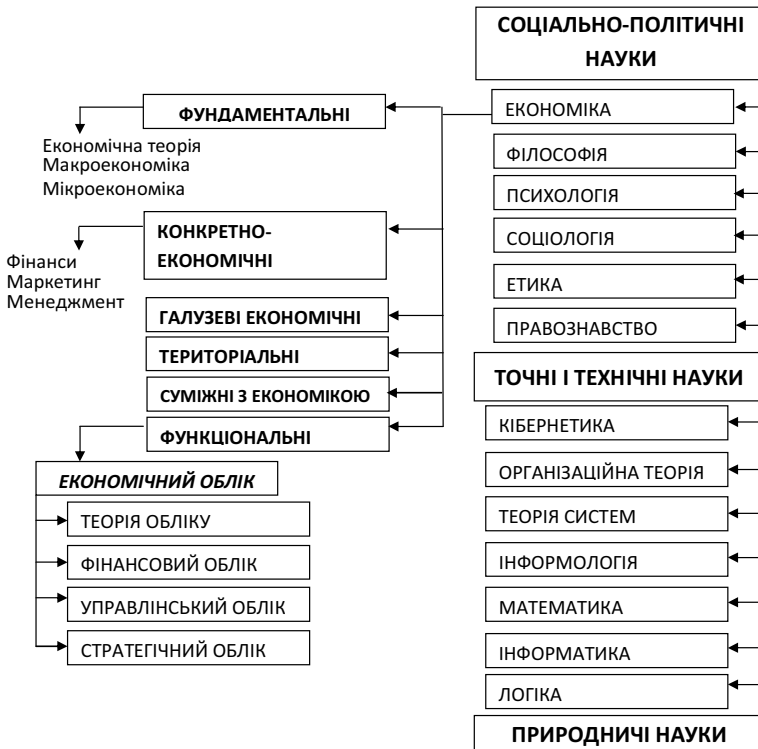


Рис. 3.5. Облік у системі наук

Економічні процеси господарської діяльності є об'єктом всіх економічних наук, кожна з яких має свій предмет дослідження, вивчаючи ту чи іншу сторону або форму вияву властивостей загального об'єкта, що не є чи-

мось надзвичайним. Аналогічно в усіх інших науках – медицині, біології, математиці тощо – предмет дослідження вивчає комплекс споріднених наук. Серед економічних наук можна виокремити такі групи:

- загальнотеоретичні, фундаментальні – економічна теорія, історія економічних учень, предметом їхнього дослідження є економічні, виробничі відносини і продуктивні сили в сукупності;
- конкретно-економічні науки, до яких належать ті, що вивчають певні аспекти економічної реальності, наприклад, фінанси, маркетинг, менеджмент тощо;
- галузеві – економіка, промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт, предметом дослідження яких є виробничі відносини і продуктивні сили окремих галузей;
- територіальні, які досліджують специфіку економічних відносин щодо глобальної економіки, економіки різних країн, економіки держави, міста тощо;
- управлінські, функціональні науки, до яких зараховують облік, статистику, економічний аналіз, планування, контроль;
- суміжні з економікою науки – історія народного господарства або економічна історія, економічна географія, економіка природокористування, економіка народонаселення і демографія, економічна кібернетика тощо, предмет дослідження яких частково охоплює економічні відносини.

Розвиток та удосконалення облікової системи має ґрунтуватись на теоретичних розробках і рекомендаціях фахівців галузевої та фундаментальної економічної науки, а також інших суспільних наук. Успіхи у системній трансформації облікової системи, яка має відбутися в умовах становлення постіндустріального суспільства, багато в чому залежать від розуміння й усвідомлення пов'язаних з цим проблем і насамперед об'єкта трансформації, а також її мети, засобів і механізмів.

Антропологічний підхід до осмислення облікової діяльності забезпечує розуміння необхідності вивчення в обліку специфіки економічних систем з урахуванням культурних, ментальних та інших людських вимірів.

3.2. Облікова теорія у світлі різних методологічних підходів

Створення інформаційної теорії обліку потребує розуміння відношень між «власне предметом дослідження» та «системою економічних і соціальних наук», зв'язків між обліковою наукою та її здатністю використовувати міждисциплінарні зв'язки і визначати сутнісно-змістовні їхні характеристики.

Системно-методологічний підхід до організації та функціонування обліку розглядає його як систему з виокремленням підсистем відповідно до потреб управлінської системи. Отже, облік є підсистемою і частиною системи більш високого рівня – системи управління підприємством.

Системний підхід набув розвитку в холістичних концепціях (лат. «Holos» – «цілий, увесь», «філософія цілісності»). Розглядаючи облік крізь призму холістичного підходу, дослідник надає йому властивостей цілісності, яка є результатом творчої еволюції.

Холістичний підхід охоплює також елементи процесного підходу, за яким облік розглядають як систему взаємопов'язаних процесів:

- моніторингу і реєстрації інформації;
- узагальнення та групування інформації;
- процес формування звітних показників;
- створення інформації на запити користувачів.

Холістичне розуміння обліку об'єднує загальні його функції (інформаційну, комунікаційну, аналітичну, організаційну, координаційну, контрольну, мотиваційну, прогнозу) в єдиний комплекс. Трагування облікової

системи з точки зору холізму дає змогу сформувати нову кон'юнктуру обліку, розглядати його одночасно як науку, практичну діяльність та економічний інститут, який концептуалізує облікову діяльність на стратегічному рівні, показуючи її зв'язки з інституційним середовищем.

З точки зору процесного підходу, бізнес – це сукупність активів і угод, а тому як одиницю економічної діяльності можна виокремити ділову угоду (Р. Коуз називав це «transaction» – «господарська операція, угода»). В обліку таку угоду називають «факт господарської діяльності»⁸⁴, що є основним елементом декомпозиції облікової системи і сукупність яких формує певну вихідну інформацію для конкретного інформаційного запиту.

За процесним підходом облік вважається внутрішнім, складним і наскрізним, що обслуговує систему управління процесом, який формує систему різнорідних зв'язків та елементів, комунікаційним, постійно діючим процесом або процесом зворотного зв'язку.

Тоталогічний підхід до обліку формується в межах постнекласики як нового «історичного типу раціональності» (В. Стьопін). Він також є перспективним щодо оптимального вирішення проблеми цілісності інформаційної системи, формування якої подолає обмеження класичної та не-класичної раціональності.

Переглядаючи сутність раціональності в обліку, змінюються уявлення про нього як про цілісну систему і його частини, що світоглядно і методологічно дає змогу принципово по-іншому осмислити обліковий процес щодо постнекласичної методології та на базі метафізики тотальності.

«На відміну від класичної та не-класичної методологій, які виходили з протиставлення суб'єкта об'єкту чи об'єкта суб'єкту, стверджуючи визначальну роль одного відносно іншого, метафізика тотальності визнає їхню єдність як цілісність, що трансформується. У центрі уваги тепер поста-

⁸⁴ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учебное пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2010. – 220 с.

ла ситуація, коли сторона, яка викликає дію, відчуває на собі її зворотний вплив, оскільки знаходиться в спільному субстанційному полі разом з об'єктом власного впливу. Тому тут суб'єкт стає водночас і об'єктом, а вся ситуація – єдиною самодетермінуючою цілісністю, що постійно змінюється і оновлюється, тобто тотальністю»⁸⁵.

Тоталогічний підхід ґрунтується на принципово новому уявленні про суб'єкт-об'єктні відношення в обліку як визначальній рисі постнекласичної методології. На думку В. Кизими, «...визнання тотальності як важливої і такої що піддається вивченню реальності є ключовим аспектом в постнекласичній методології»⁸⁶. Такий підхід дасть змогу вивести облік на новий рівень раціонального розуміння як цілісної інформаційної системи для відображення економічної реальності.

Важливим є розуміння впливу культури та соціальності на бізнес загалом. Облікову систему розглядаємо крізь призму соціокультурного підходу, де облік є джерелом інформації про культурні (ідеї, цінності, норми) та соціальні відносини бізнесу. Соціокультурний підхід має надпредметний характер і відображає культуру формування інформації та систему відносин підприємства із зовнішнім середовищем – соціумом.

Соціокультурний або соціологічний підхід до облікової методології потребує її розширення та орієнтації на задоволення інформаційних потреб суспільства. В межах цього підходу облік досліджується як культура формування інформації у процесі комунікацій; культура досягнення гармонії із зовнішнім середовищем.

Погоджуючись з М. Пушкарем та М. Чумаченко, можна виокремити два напрями соціологічного підходу:

- перший пов'язаний із тривіальними міркуваннями та знаннями, що ґрунтуються на здоровому глузді та щоденному досвіді людей;

⁸⁵ Теліженко Л. В. Постнекласична модель цілісної людини: тоталогічний вимір / Л.В. Теліженко // Наука. Релігія. Суспільство. – 2008. – № 2. – С. 185-191.

⁸⁶ Кизима В. В. Начала метафізики тотальності / Кизима В.В. // Totallogy – XXI. Постнекласичні дослідження. – 2007. – № 17/18. – С. 35-130.

– другий пов'язаний із науковою систематизацією та спеціалізованими знаннями⁸⁷.

За динамічного підходу облік досліджується у діалектичному розвитку, причинно-наслідкових зв'язках та співвідпорядкованості.

Таким чином, комплексний аналіз облікового теоретичного знання з позиції різних методологічних підходів дає змогу розглядати облік як частину господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою формування всіх видів комплексної інформації для управління. Разом з тим, процесний підхід дає можливість досліджувати облік як єдину інформаційну систему, яка дозволяє сконцентруватися на вирішенні конкретної ситуації.

Ситуаційний підхід до обліку дає змогу формувати уявлення про облікову систему залежно від реально за-требуваної інформації, де облікові технології реалізуються по-різному.

Поєднуючи ці підходи та аналізуючи облікове знання крізь призму майбутніх змін, розуміємо, що перспектива розвитку обліку полягає у розширенні предметного поля його досліджень (інтелектуальний облік, креативний облік, соціальний облік, облік людських ресурсів, інновативний облік тощо), а також здатності адекватного відображення нових об'єктів обліку та їхнього оцінювання, що потребує нової методології обліку та трансформації його теоретичних основ.

С. Голов вбачає перспективи розвитку обліку лише за умови перегляду його теоретичних основ, диференціації вимог до звітності та забезпечення її гнучкості⁸⁸.

Н. Малюга виокремила предметний напрям розвитку обліку, до якого зараховує визначення концепції бухгалтерського відображення людського капіталу, гармонізацію методології мікро- та макрообліку, обґрунтування обліку

⁸⁷ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку : концепція, архітектура, інформація [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

⁸⁸ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моногр. / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

як інструменту збереження соціальної сфери та природно-ресурсного потенціалу, розробку концепції збереження інтелектуального капіталу, формування сучасної парадигми обліку та звітності тощо, і методологічний напрям – обґрунтування та розробка нових методів бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації; окреслення можливостей розширення аналітичності бухгалтерського обліку (межі обліку); визначення оптимальної кількості збільшення показників бухгалтерської звітності; розробка раціональної методики використання бухгалтерських знань у процесі господарювання та проведення судово-бухгалтерської експертизи⁸⁹.

Специфіка і рівень ефективності облікової системи, на нашу думку, визначаються правильністю і достовірністю (адекватністю) оцінки, правильністю вибору сукупності даних для обробки, правильність вибору прийомів і методів обробки даних; професійним судженням бухгалтера з урахуванням усього спектру внутрішніх та зовнішніх факторів (практичне використання теорії систем).

3.3. Облікова картина економічної реальності в інформаційній теорії обліку

Історію розвитку обліку новітнього часу розглядають під кутом зору методологічних проблем науки. Методологію розуміють як шлях пізнання наукової картини світу, яка описує предмет дослідження на різних етапах розвитку науки і систематизує знання. Філософські основи теорії обліку взаємопов'язані з науковою картиною світу, але не замінюють теорію, оскільки формування наукової картини світу відбувається на метарівні пізнання шляхом узагальнення найважливіших наукових досягнень, осмислених на основі філософських підходів.

В. Стюпін визначає три основних значення поняття «наукова картина світу»:

⁸⁹ Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Моногр. / Н. М. Малюга – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

- як особливий горизонт систематизації знань, отриманий у різних науках, а загальна картина світу є цілісним образом, який дає уяву про природу і суспільство;
- як позначення системи уявлень про природу, які сформовані в результаті синтезу досягнень природничих дисциплін і сукупності знань, отриманих у гуманітарних та суспільних науках;
- як горизонт систематизації знань в окремій науці, який фіксує цілісне бачення предмета цієї науки⁹⁰.

Таким чином, філософія науки передбачає виокремлення «загальнонаукової», «природничої» та «соціально-наукової» картин світу. Отже, йдеться «світ фізики», «світ астрономії», «світ біології», «історичну картину світу» тощо. В економічній науці загалом та в обліку зокрема доцільно використовувати термін «картина досліджуваної реальності», що слід розуміти як фрагмент або аспект універсума, котрий досліджується за методами відповідної науки, який формує предмет її дослідження⁹¹.

Наукова картина світу відображає у мисленні людей систему структурованих знань, основою яких є відносно стійке теоретичне ядро, яке визнає більшість наукових теорій. У фізичній реальності картина світу базується на концептах простору, часу, речовини, енергії, інформації, динамічних змінах, законах, відношеннях елементів, існуванні полів тощо, в обліку це інформаційна одиниця, інформаційне поле, факти, поняття якості, вартості та корисності інформації тощо.

Система цінностей облікової науки та її світоглядні орієнтири формують «культурну матрицю науки», основою якої є людська діяльність. Тракткування людини та її діяльності виражають такими смислами, як «...процес креативного та інноваційного впливу на перетворення об'єктів реального світу» та створення благ, формування

⁹⁰ Степин В. Філософія науки [Електронний ресурс] / В. Степин. – Режим доступу : <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/5321/5329>.

⁹¹ Там само.

реальності як «...упорядкованого поля об'єктів, які є матеріалом і ресурсом господарської діяльності; цінність інновацій і прогресу, цінність наукової раціональності»⁹², подолання ентропії та усунення ефекту інформаційної асиметрії; формування певного типу економічного світогляду під впливом особливих рефлексій світоглядних категорій певного типу розвитку суспільства.

Облікова наука у процесі еволюції набуває світоглядних функцій і створює особливу картину світу, яка впливає на світорозуміння чи то світогляд та діяльність людства.

Розуміння обліку як соціального явища та його здатності впливати на діяльність людства потребує від науки про облік розкриття своєї функції як індикатора змін, учасника пошуку і формування світоглядних орієнтирів та стратегій цивілізованого розвитку в поєднанні з іншими соціальними і природничими науками.

Зміна наукової картини світу відбувається під впливом нових фундаментальних відкриттів. Ця картина формується у процесі соціально-економічної динаміки, коли старі знання модифікуються при виявленні нових фактів про світ, а нові у знятому вигляді перевіряють практикою на нових принципах і постулатах. Ускладнюється категорійний апарат науки за наявності таких важливих складових: флуктації, біфуркації, дисипації, апперцепції. Це ускладнює наукову картину світу. Постнекласична наука потребує посиленої уваги до соціальних проблем і процесів людської діяльності, які перебувають під впливом світогляду певного типу розвитку суспільства, філософії та загальної наукової картини світу.

Поняття «світ», яке використовують науковці в конкретних науках, означає не ту реальність, яка формує предмет дослідження конкретної наукової дисципліни, а таку, що визначає основи певної науки, яка створює узагальнені теоретичні моделі, відображаючи образи цього

⁹² Степин В. С. Философская антропология и философия науки / В. С. Степин. – М., 1992. – С. 49–54.

предмета дослідження. На цій основі створюються основні системні характеристики досліджуваної реальності.

Картина світу спрощує та схематизує дійсність, яка складніша, ніж сформована уява про неї. Проте формуючи певну картину світу, виділяємо багатоманіття реального світу (ті суттєві об'єкти і зв'язки, які є основною ціллю певної науки). Зв'язки між досліджуваними об'єктами фіксуються у системі наукових принципів, які стають основою теоретичної моделі, дають змогу пояснювати і передбачати емпіричні факти⁹³.

Спеціальні картини світу формуються у світоглядних позиціях учених як певні сфери дійсності, які вивчає конкретна наука. Облікова наука формує облікове бачення економічної реальності, що дає їй змогу називатися наукою. Потрібна якісна переоцінка облікових знань, які були б адекватні до принципів постнекласичної картини світу.

Облікове бачення реальності зумовлено певним стилем і способом мислення. При зміні способу мислення виникає потреба у заміні старих парадигм новими і формуванні облікової картини економічної реальності з урахуванням усіх аспектів суспільно-економічного устрою. За Т. Куном, це відбувається у процесі зміни теорій, моделей та гіпотез, які покликані змінювати облікове відображення реальності⁹⁴. Наукова революція дає змогу залучати до існуючої облікової картини реальності нові знання.

Теоретичне узагальнення предмета дослідження в обліковій реальності полягає у визначенні фундаментальних об'єктів, на яких базуються всі інші об'єкти. Для цілісного бачення картини світу потрібно визначити типологію досліджуваних об'єктів, закономірності їхньої взаємодії та просторово-часові структури економічної реальності. Всі ці уявлення

⁹³ Степин В. С. Философская антропология и философия науки / В. С. Степин. – М., 1992.

⁹⁴ Кун Томас. Структура научных революций : [Сб. : Пер. с англ.] / Томас Кун. – М. : АСТ : Ермак, 2003. – 365

описуються в системі принципів, через які формується досліджувана реальність і на яких базуються наукові теорії обліку.

Дж. Холтон пропонує виокремити тематичне ядро кожної конкретної наукової картини світу, яке становить її когнітивну структуру і систему категорій та припущень, що мають «...характер беззаперечно прийнятих квазі-аксіоматичних базисних положень, які сформувалися у практиці мислення як керівних», наводячи приклади («ієрархія – редукціонізм», «цілісність – холізм», «віталізм – матеріалізм», «еволюція – статика регрес»⁹⁵).

Наукову картину світу облікової науки формують наукові онтології, тобто певні уявлення про світ, що мають форму теоретичного знання і задають бачення предметного поля науки на відповідному етапі її розвитку.

Історичний аналіз теорій і концепцій обліку дає змогу визначити певні типи облікового бачення, яке змінюється залежно від зміни економічних формацій. Конкретно історичні типи реальності можуть мати певні модифікації, які можуть бути послідовними або конкуруючими.

Пізнання картини реальності дає можливість досліднику систематизувати знання науки та створювати різні теорії, формувати нові завдання та шукати їхні рішення.

Теорія науки передбачає вирішення проблем про її відношення до світу і формування певної світоглядної позиції та наукової картини світу. Здебільшого це стосується природничих наук, які сукупно відображають цілісну картину світу, натомість економічні науки є лише частиною цього світу як складові економічної діяльності людини.

Говорити про наукову картину світу можна тоді, коли маємо уяву про вимірювальну діяльність окремого підприємства чи корпорації. Облікова наука не формує загальної інформації про світ, а лише створює економічну картину світу, конкретну облікову картину діяльності економічних агентів на різних рівнях узагальнення.

⁹⁵ Холтон Дж. Тематический анализ науки / Дж. Холтон – М.: Прогресс, 1981. – 383 с.

Істинність облікового знання оцінюється з допомогою гносеології, яка дає змогу розкрити зміст облікової реальності. Облікову реальність пов'язують з інформаційним відображенням економічних відносин і того, як особи розуміють структуру і мету господарської діяльності. Отже, облік є цифровим зображенням господарської діяльності. Наскільки науковці розуміють та уявляють структуру діяльності підприємства, настільки стає адекватною система обліку як механізм вимірювання цієї діяльності.

С. Легенчук у своїх працях описував бухгалтерську наукову картину світу як один із компонентів науки про бухгалтерський облік: «Вона є певним узагальнюючим образом світу реальних об'єктів, який бере до уваги лише основні характеристики, відкриті бухгалтерською наукою в межах її предмета необхідні для задоволення інтересів розробників та користувачів інформації, що надається системою бухгалтерського обліку»⁹⁶.

С. Легенчук «бухгалтерську наукову картину світу» розуміє як узагальнену модель предметної сфери обліку. погоджуємося з ним лише щодо того, що предметом обліку є економічна реальність. Таким чином, облікова картина економічної реальності вибірково відображає об'єкти реального світу, тобто лише ті з них, які зумовляють господарську діяльність (ті засоби і предмети праці, які сукупно характеризують процеси економічної діяльності).

Облікова реальність відображає теоретизований світ, сукупність теоретичних понять, які описують матеріальні об'єкти і процеси господарської діяльності та репрезентують властивості реального світу в межах теорії обліку. Облікова реальність формується засобами спеціальної знакової мови. Різні теретичні підходи до обліку зумовляють те, що одна і та сама реальність може бути описана різними засобами і досліджена різними методами.

⁹⁶ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія / С. Ф. Легенчук. – Ж. : ЖДТУ, 2010. – 652 с.

Облікова картина світу або «облікове відображення економічної реальності» спрощує її й, одночасно дає можливість виявити певні закономірності та зв'язки. Це підтверджено дослідженнями фізичної картини світу, таких учених, як В. Стьопін, М. Бор, В. Гейзенберг і справедливості яких доведена в обліковій сфері.

Основою формування облікової картини економічної реальності на різних рівнях узагальнення (світ, держава, галузь, підприємство, домогосподарство) є фундаментальний принцип обліку – бути джерелом отримання інформації для бізнесу та виявлення закономірностей у сфері мікроекономіки підприємства. Феномен інформації виявляється у фізичній реальності, в структурі якої об'єктивно існують як фізичні, так і ідеальні процеси, у чому й полягає дуалізм як одна з властивостей обліку.

Вчені доводять, що інформація може впливати на об'єкти і процеси фізичної реальності через її осмислення та реакцію на неї з боку користувачів. Через особливий спосіб мислення обліковців у них формується специфічне відношення до об'єктів, не існуючих у реальності. Наприклад, «запаси» – це облікова категорія, яка в реальності не існує, а складається з різномірних предметів праці, оцінюється в обліку за певними правилами, «ВВП» чи «ВВП на душу населення», це об'єкти, створені мисленнєвими засобами та інформаційними узагальненнями на рівні держави. Отже, формуючи облікову економічну реальність, маємо справу не лише з природними або реально існуючими об'єктами, а й такими, які трансформуються обліковим мисленням у певні структури, що характеризують лише окремі сторони цієї реальності (рис. 3.6). Я. В. Соколов щодо цього зазначив, що «...категорії факту і моделювання дозволяють в світлі сучасної традиції розглядати бухгалтерський облік як «реальність, винесену за дужки»⁹⁷. Об'єкти обліку стають симулякрами – умовними позначеннями реальної дійсності.

⁹⁷ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 495 с.

Облікові симулякри є зображеннями з оригіналу об'єктів, яких іноді немає в природі, репрезентацією того, що має ідеальну природу (продукт мисленнєвої діяльності). До таких об'єктів обліку можна зарахувати резерв сумнівних боргів і витрати майбутніх періодів.

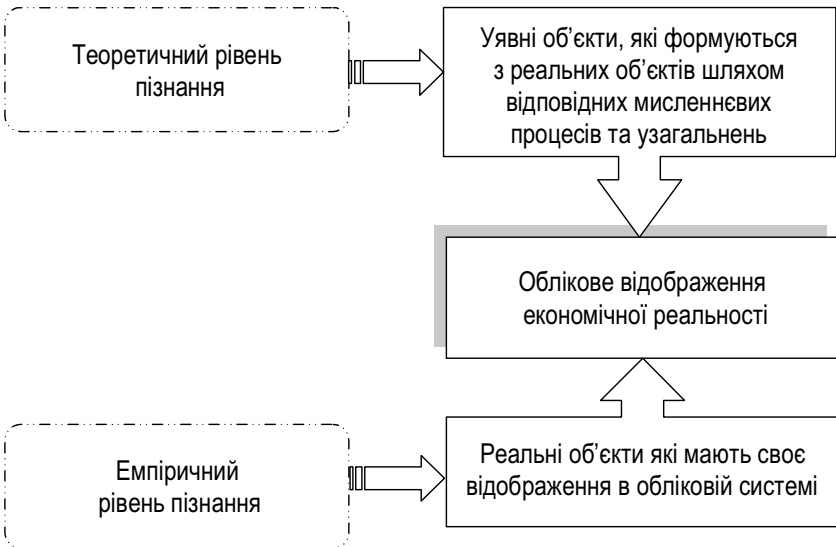


Рис. 3.6. Облікове відображення економічної реальності

С. Легенчук, використовуючи постмодерністську теорію симулякрів, пропонує використовувати термін «бухгалтерський симулякр», що, на його думку, дає змогу утворити новий бухгалтерський термін. У майбутньому симулякризація обліку відбуватиметься відповідно до потреб користувачів бухгалтерської інформації⁹⁸.

Облікова картина економічної реальності залежить від облікової методології та способу мислення науковців. Обмеженість мислення бухгалтерів через їхнє метафізичне світобачення приводить до того, що «...фундаментальні

⁹⁸ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія / С. Ф. Легенчук. – Ж. : ЖДТУ, 2010. – 652 с.

наукові абстракції уявляються кінцевими і незмінними»⁹⁹. Спосіб мислення суттєво впливає на адекватне відображення реальності. Тривале існування традиційного способу облікового відображення реальності, що базується на єдиному способі подвійного запису, має вплив на формування наукової картини світу та створює обмежене її відображення.

У суспільній свідомості змінюється розуміння економічних процесів, що впливає на зміну наукової картини світу. Людина може пристосовуватися до середовища існування і змінювати його, створювати світ навколо себе. Крізь призму постнекласичної науки економічні явища розглядаються як такі, що створені людською поведінкою, а економіка належить до групи поведінкових наук. Економічні суб'єкти реагують на інформацію і формують свої ринки, створюють свого споживача. Економіка – це наука про поведінку людини в процесі створення продукту та задоволення своїх потреб.

Постіндустріальне суспільство кардинально змінює спосіб мислення, а отже, наукова картина світу облікової науки потребує уточнення та розширення меж знань і відображення економічної реальності відповідно до нового типу мислення, потребує точності у вираженні взаємозв'язків між структурними елементами теорії.

Традиційна теорія обліку формує специфічний обліковий світ та структуру ідеальних об'єктів (основні засоби, товари, запаси, розрахунки тощо), зрозумілі лише обліковцям, у результаті чого реальний світ замінюється системою ідеальних категорій, сформованих обліковою методологією та категоріями науки.

Категорійний апарат є основою створення наукової картини світу, що потребує «...визначення точних умов, яким мають відповідати терміни теоретичної мови для ви-

⁹⁹ Степин В. С. Філософія науки и техники : Учеб. пособие для вузов / В. С. Степин, В. Г. Горохов, М. А. Розов. - М. : ПИФ «Контакт-альфа», 1995. - 377 с.

конання позитивної функції з метою пояснення та передбачення досліджуваних явищ»¹⁰⁰.

Традиційна теорія обліку подає викривлену картину діяльності підприємства, оскільки в її основу покладено постулат про те, що облікова інформація є повним, достовірним і адекватним відображенням діяльності економічного суб'єкта, а підприємство – це повністю пізнавана система, яка керується певним набором юридичних законів.

Проте це не відповідає істині. Сучасна теорія ґрунтується на правилах записів фактів у реєстри та форми звітності інформації винятково фінансового характеру. Цей облік не може запропонувати відображення фактів господарської діяльності в розрізі, необхідному для системи менеджменту. Сучасна методологічна доктрина науки доводить, що світ (а отже, і його економічний вияв) змінюється швидше, ніж відбувається процес його пізнання. В цьому разі традиційні підходи до обліку стали догмами, а нові об'єкти не знаходять осмислення в теорії, що гальмує виникнення розвинутої теорії для постіндустріального суспільства.

Формування зв'язку між теоретичними конструктами і науковою картиною світу є однією з головних умов побудови теорії. Теорія не може вважатися завершеною, коли не має зв'язку з відповідною картиною світу. Постнекласична картина світу докорінно відрізняється від картини світу класичної науки, тому облікова теорія має змінюватися у відповідь на зміни у наукових підходах до світу загалом та економіки зокрема.

Реальність формується з матеріальних і нематеріальних складових і це є основною проблемою у спробах облікового відображення світу. З огляду на це розуміємо, що реальність має подвійну природу, а всі її об'єкти одночасно володіють матеріальними і нематеріальними властивостями.

¹⁰⁰ Carnap K. The old and the new logic / K. Carnap // Logical Positivism / ed. by A. J. Ayer. – Glencol, 1959. – P. 45.

На сучасному етапі розвитку науки відомі дві парадигми відображення реальності:

- матеріально-енергетична парадигма реальності (у світі не існує нічого, крім матерії та енергії);
- матеріально-інформаційна парадигма реальності (інформація в ній трактується як особлива субстанція поряд з матерією та енергією).

Традиційна облікова теорія сформована в межах матеріально-енергетичної парадигми відображення реальності, яка передбачає взаємозв'язок матерії та енергії, які перебувають у неперервному русі, формуючи фізичну реальність (матеріальний світ), а іншого світу за цієї парадигми не існує. Методологія бухгалтерського обліку дає змогу нам відображати фізичну реальність, яка становить усі матеріальні об'єкти та процеси щодо їхніх змін. Зміни у фізичній реальності внутрішнього середовища функціонування підприємства відображаються динамічною обліковою інформацією.

Інформаційна теорія обліку формується в межах матеріально-інформаційної реальності, де інформація є предметом, продуктом і основним системоутворюючим фактором обліку. Саме тому облікову науку формують як емпіричні, так і теоретичні конструкти, які дають змогу максимально наблизитися до повного відображення економічної реальності. Такий підхід зумовлений твердженням філософів про те, що «...реальний світ формують три фундаментальних складових: матерія, енергія та інформація, які є різними проявами об'єктивної реальності та існують незалежно від нашої свідомості»¹⁰¹.

Інформаційний аспект існування матерії виявляється в діалектичній єдності та боротьбі протилежностей як феномен організації та дезорганізації. Підприємства як матеріальні об'єкти формують структури, створені людиною, і є носіями структурної інформації. В процесі взаємодії між собою та з зовнішнім середовищем вони змінюються,

¹⁰¹ Колин К. К. Философские проблемы информатики / К. К. Колин. – М.: БИНОМ, 2010. – с. 69.

формуючи нові зв'язки та стани. Інформація про взаємний вплив та взаємозміну матеріальних об'єктів є продуктом пізнавальної діяльності людини і певним відображенням реальності.

Рівень організації системи (її складність) характеризується кількістю інформації, якою володіє система. Для адаптації до умов зовнішнього середовища та внутрішніх змін підприємство як економічна система певним чином реагує на інформацію, що відображає всі можливі процеси та форми руху (динаміку) управлінсько-виробничої діяльності, формуючи певні економічні структури.

К. Поппер описує концепцію «трьох світів» реальності, через яку представляє генетику формування наукового знання та його розвиток¹⁰². У цій концепції реальність виражається через три основних компоненти: фізичний світ (об'єкт пізнання людини), ментальний світ (формує суб'єктивне, неявне знання), світ знання. К. Колін доповнив цю концепцію так званим «четвертим світом» – світом відображення, розуміючи його як вияви інформації в структурі реальності¹⁰³, без яких не існувало б інформаційних взаємодій у цій реальності. В економічній системі цей «четвертий світ» є відображенням економічної реальності, яке створюється в обліку. Облікове відображення тільки матеріальних об'єктів не відповідає реальному світу. Потрібно доповнити його нематеріальними компонентами реальності.

Основні характеристики реальності виявляються через її матеріальні (фізичні) та нематеріальні (інформаційні) властивості¹⁰⁴, що доводить матеріально-інформаційну форму економічної діяльності. Інформація є частиною нематеріальної реальності та має вплив на об'єкти і процеси матеріального світу через систему управління. Це твердження є осно-

¹⁰² Поппер К. Объективное знание : Эволюц. подход / К. Р. Поппер; Пер. с англ. Д. Г. Лахути; Отв. ред. В.Н. Садовский. – М. : УРСС, 2002. – 381 с.

¹⁰³ Колін К. К. Философия информации: структура реальности и феномен информации [Електронний ресурс]К. К. Колін. – Режим доступу :www.inion.ru/files/File/MPNI_10_Kolin_text.pdf.

¹⁰⁴ Там само.

вою інформаційної парадигми облікової науки, що потребує вивчення зв'язків між матеріальними та інформаційними властивостями облікової процедури, специфіки інформаційної діяльності як основи роботи обліковців.

Саме особливості інформаційного середовища визначають структуру діяльності облікової служби та є критерієм структуризації компонентів економічної діяльності як предмета цієї науки. В результаті функціонування облікової служби реалізується механізм передачі інформації від одних об'єктів та процесів до інших.

Таким чином, інформація як загальна фундаментальна властивість реальності існує в світі економічних відносин об'єктивно, поділяючись на первинну та вторинну інформацію. Стан інформації залежить від середовища, в якому вона функціонує. За цією ознакою інформація може бути статичною (незмінною в певний період) та динамічною (сукупність змін у середовищі за певний проміжок часу).

Обліковий підхід до вивчення економічної реальності полягає в тому, що її зміст залежить від розуміння людиною мети своєї діяльності та зумовлений характером такої діяльності. Інакше кажучи, людина формує економічну реальність, а облікова система є інформаційним відображенням цієї реальності і формує уявлення про неї.

Ознакою постіндустріального суспільства є віртуальна реальність, яка формується у взаємодії людина-комп'ютер. На основі віртуальної реальності розвиваються нові види економічної діяльності людини. Віртуальна реальність – це штучно створена реальність, яка не має відповідника у матеріальному чи фізичному світі. Людина в постіндустріальному суспільстві може жити як у реальному, так і у віртуальному середовищі, вести симулятивну діяльність у ньому, яка в майбутньому перетвориться в один з важливих факторів розвитку економіки, виробництва та суспільства. Є. Міщенко наводить приклад Діснейленду як «...сукупності симуляцій, пов'язаних з ілюзіями і

грою уяви, представлення Діснейленду як мікрокосмосу, Америки в мініатюрі, зі всіма притаманними їй плюсами і мінусами»¹⁰⁵.

Ж. Бодрийяр соціальну реальність суспільства споживання наділяє симулятивним характером, де реальність втрачає своє місце і присутність у повсякденному житті, оскільки формується під впливом симуляцій і симулякра, а людина втрачає здатність відрізнити реальне від штучного, адже виробники здійснюють на споживача психо-технологічний вплив, формуючи його соціокультурну реальність. «Об'єкт стає єдністю знаку і товару; віднині товар виступає в якості знака, а знак постає в якості товару. Знак зі своєї сторони провокує відчуження вартості, змісту, рефренту, а значить, реальності»¹⁰⁶.

Проте інформаційне відображення віртуальної реальності існує, і воно може бути змодельоване в інформаційній системі обліку. Важливо також зазначити, що економічна реальність має суб'єктивно-об'єктивний характер як і її відображення, саме тому в обліку життєво необхідним є формулювання категорії «професійне судження».

Інформаційна система обліку має не лише формувати економічні показники, а й забезпечувати розуміння їхнього впливу на розвиток бізнесу та відношення суспільства до цих показників. Для цього необхідно використовувати не лише кількісні, а й якісні характеристики досліджуваних процесів, та їхній вплив на економічну, соціальну, політичну та інші сфери життя людини. В цьому разі результати облікової діяльності матимуть прикладне використання для підвищення її ефективності та позбавлять облікову картину світу або облікове відображення економічної реальності односторонності фіксування дійсності.

¹⁰⁵ Мищенко Е. Ю. Социальная реальность общества потребления как симулятивная структура / [Электронный ресурс] / Е. Ю. Мищенко // Общество: философия, история, культура. – 2016. – № 8. – Режим доступа : URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sotsialnaya-realnost-obschestva-potrebleniya-kak-simulyativnaya-struktura>

¹⁰⁶ Бодрийяр Ж. Общество потребления. Его мифы и структуры / Ж. Бодрийяр. – М., 2006. – 269 с.

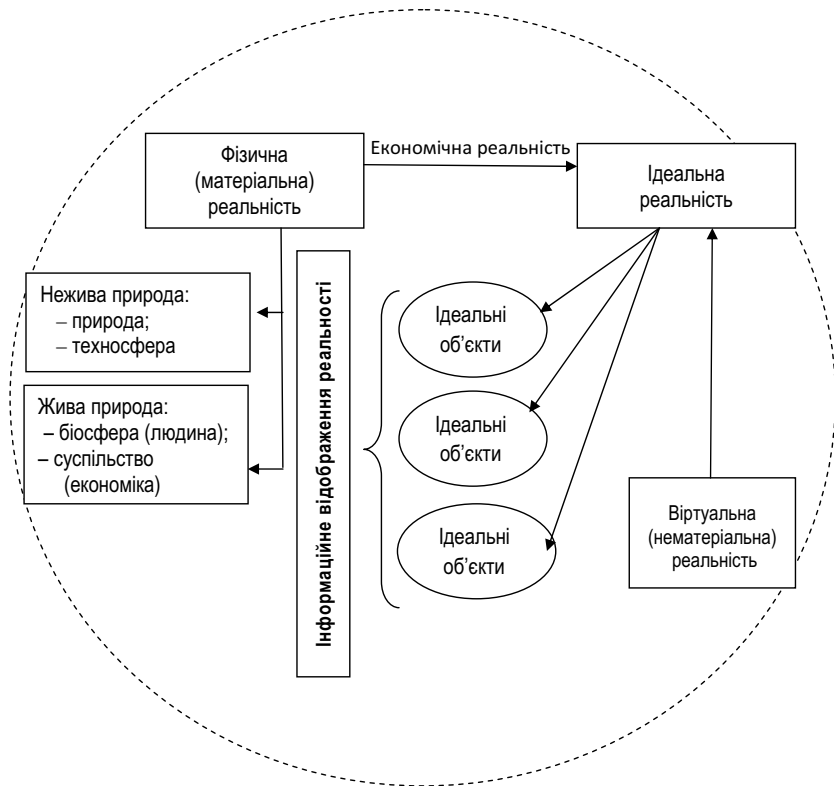


Рис. 3.7. Теоретичне конструювання в обліку

Інформаційна концепція структури реальності^{107,108} представляє «реальність» як загальну категорію до поняття «матерія», що відображає не лише матеріальні та енергетичні аспекти навколишнього світу, а й нематеріальні його вияви. Ця концепція базується на феномені інформації, адже нематеріальні процеси та явища є інформаційними за суттю.

¹⁰⁷ Колин К. К. Структура реальності и феномен информации / К. К. Колин // Открытое образование. – 2008. – № 5. – С. 56–61.

¹⁰⁸ Колин К. К. Философия информации и структура реальности: концепция «четырёх миров» /К. К. Колин //Знание.Понимание. Умение. – 2013. – № 2. – С. 136–147.

Облікова інформація є відображенням взаємодії матеріального і нематеріального світу у просторі і часі. Це дає змогу розширити розуміння структури економічної реальності.

Важливим завданням облікової науки є побудова економічної картини світу як динамічного теоретичного конструкту, який формує систему уявлень про економічну реальність суб'єкта господарювання та економіки загалом. Це дає можливість формувати об'єктивні знання про нього, його властивості та закономірності розвитку.

Облікова система формує інформаційне зображення економічної реальності підприємства або інформаційну конструкцію певних об'єктів у просторі та часі.

Теоретично-економічну картину світу розглядають усі економічні науки, і тому вона формується як сукупність теорій про економіку та загальні закономірності її функціонування. Це специфічна форма знання, яка в обліковій науці набуває інформаційного аспекту. Облікова наука може описувати економічну реальність із використанням системного або кібернетичного підходу що зумовлено функціонуванням відкритих систем.

РОЗДІЛ IV.

ІНФОРМАЦІЙНА ТЕОРІЯ ОБЛІКУ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНИЙ НАПРЯМ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ НАУКИ

*«Інформація – це не матерія і не енергія.
Це третє».*

Н. Вінер¹

4.1. Філософське розуміння природи економічної інформації як об'єктивного різноманіття оточуючої реальності

Сучасна інформаційна парадигма розвитку людства надає процесу пізнання певних суттєвих рис і тенденцій, одна з яких пов'язана з новими інформаційними процесами, які потребують осмислення на загальнотеоретичному та конкретно-науковому рівнях. За останнє десятиліття К. Шеннон і У. Ешбі в концепціях обмеження інформації лише кількісним аспектом визначили наявність проблем у розвитку її феномена та феномена інформаційного суспільства. Науково-технічна революція і розвиток нових технологій зумовлені еволюцією інформаційних технологій та їхнім впровадженням у всі сфери життя: відбулися зміни у сфері обробки, передачі та зберігання інформації, відбувається інформаційна революція завдяки швидкому розповсюдженню ПЕОМ. Такої точки зору дотримувався Д. Белл та всі прихильники теорії постіндустріалізму. Заперечити в цьому разі важко. Єдине зауваження стосу-

¹ Вінер Н. Кибернетика, или Управление и связь в животном и машине / Перевод с англ. И. В. Соловьева ; Под ред. Г. Н. Поварова. – Москва : Сов. радио, 1958. – 215 с.

ється наукової спільноти обліковців, які не усвідомлюють значимості цього поняття та його впливу на їхній безпосередній об'єкт дослідження – облікову систему.

Незважаючи на наявність значного масиву наукових праць з питань обліку, лише деякі з них присвячені отриманню інформації для системи менеджменту, тому питання інформаційної сфери залишаються відкритими. Наукова розробленість теоретичних і методологічних положень інформаційної концепції обліку для цілей управління організацією є недостатньою. Суспільство XXI ст. – це суспільство знань та інформації. Однак постають питання: чим знання відрізняються від інформації і чи готова система обліку прийняти такий виклик, оцінюючи нематеріальну складову бізнесу, чи існують методики такого оцінювання?

Слово «інформація» відоме здавна і рідко привертає до себе увагу. Однак з огляду на зростання значення інформації у житті людини, зокрема в економічному житті, мусимо детально дослідити її феномен. У багатьох випадках інформацію розуміємо інтуїтивно та надаємо їй різного змістовного наповнення. «Відомості», «дані», «сигнал», «знання», «зміст» – всі ці дефініції є синонімічними і мало пояснюють одна одну, але їх можна замінити словом «інформація» за критеріями К. Шеннона. Інформація стала тією чи іншою мірою об'єктом дослідження А. Берга, І. Бонгарта, Л. Бріллюєна, Н. Віннера, В. Глушкова, А. Колмогорова, В. Корогодина, А. Ляпунова, Дж. фон Неймана, Г. Паска, І. Пригожина, А. Тьюрінга, Х. фон Фюрстера, А. Харкевича, К. Шеннона, Ю. Шрейдера, М. Ейгена, А. Урсула, У. Ешбі, Д. Чернавського, К. Коліна та інших.

Проблеми філософського осмислення інформації досліджував професор з Великобританії Л. Флоріді (Luciano Floridi) в 1964 р., який розвинув концепцію інформації як фундаментального поняття філософії поряд з таки-

ми концептами, як буття, енергія, матерія, знання, життя тощо, виражаючи ці концепти в термінах інформації². Інакше кажучи, інформація стає в концепції Л. Флориді визначальним поняттям, лише за існування якого можуть бути виражені всі інші категорії філософії.

У перекладі з латинської слово «Informatio» має два значення: «зображення, позначення» або «пояснення, інтерпретація». Новий тлумачний словник сучасної української мови подає таке визначення: «Інформація – повідомлення про стан справ, становище чого-небудь...»³.

Стандарт ISO/IEC 2382-1:1993 трактує інформацію як «...знання відносно фактів, подій, речей, ідей і понять, які у визначеному контексті мають конкретний зміст»⁴.

Сучасні трактування інформації, поширені в науковій літературі, ґрунтуються на інтерпретаціях К. Шеннона і Н. Віннера. Н. Віннер визначає інформацію як «...зміст повідомлення отриманого із зовнішнього світу в процесі нашого пристосування до нього і пристосування до нього наших почуттів»⁵, а К. Шеннон ввів у науковий обіг класичне визначення інформації як «подолання ентропії»⁶. Такі трактування терміна «інформація» відображають вузьке його розуміння та технічну інтерпретацію. Чи достатньо технічної інтерпретації для розуміння інформації в економічному житті? Так, економіка як поведінкова наука охоплює більш глибокий зміст та інтерпретування інформації для розуміння її руху та можливостей опра-

² Флориди Л. Философия информации [Електронний ресурс] / Л. Флориди. – Режим доступу : <http://ukcatalogue.oup.com/product/9780199232383.do?keyword=floridi&sortBy=bestMatches>.

³ Новий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова – К. : ПП Голяка В.М., 2007. – С. 268.

⁴ Стандарт ISO/IEC 2382-1:1993. Термины и определения [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://elib.sbras.ru:8080/jspui/bitstream/SBRAS/9193/1/ISO-IEC_2382-1.pdf (дата обращения: 20.02.2016).

⁵ Винер Н. Кибернетика и общество / Н. Винер. – М. : Изд-во иностр. лит., 1958. – 200 с.

⁶ Шеннон К. Работы по теории информации и кибернетике / К. Шеннон. – М. : Изд-во иностр. лит., 1963. – 827 с.

цювання. Однак існуючі визначення описують скоріше «ефект від інформації» замість її природи⁷.

Кібернетична наука трактує інформацію як «...вибір одного варіанта з декількох можливих і рівноправних»⁸. Є. Маймінас⁹ інформацією вважає будь-яке повідомлення, тобто сигнал про певну подію, «...закодований еквівалент події». А. Урсул, оперуючи поняттями «різноманіття» і «відображення», стверджує, що «...інформація – це різноманіття, яке один об'єкт містить про інший об'єкт в процесі їхньої взаємодії», ставлячи інформацію в ранг головного ресурсу і визначального фактора в розвитку цивілізації в ХХІ ст.¹⁰ Як міру різноманіття визначає інформацію також У. Ешбі¹¹, як неоднорідність характеризує цю категорію В. Глушков¹². Д. Чернавський¹³ стверджує, що інформація – це результат вибору, який є непрямою причиною появи інформації.

Через порівняння властивостей об'єктів як причини появи інформації трактує суть останньої В. Саночкін¹⁴, обґрунтовуючи це тим, що порівняння зменшує невизначеність і збільшує кількість інформації. А. Соколов твердить, що «...семантична інформація – це амбівалентне поняття,

⁷ Серета С. Г. Анализ понятия «информация» – метафоры и трактовки / С. Г. Серета // Дистанционное и виртуальное обучение. – № 12. – С. 133.

⁸ Чернавский Д. С. Синергетика и информация. Динамическая теория информации / Д. С. Чернавский. – М.: Едиториал УРСС, 2004. – С. 13.

⁹ Майминас Е. З. Процессы планирования в экономике: информационный аспект [Текст]. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Экономика, 1971. – 390 с.

¹⁰ Урсул А. Д. Природа информации / А. Д. Урсул. – Челябинск: Челяб. гос. акад. культуры и искусств, 2010. – С. 228–229.

¹¹ Эшби У. Р. Введение в кибернетику / У. Р. Эшби. – М.: Иностранная литература, 1959. – 432 с.

¹² Глушков В. М. О кибернетике как науке / В. М. Глушков // Кибернетика, мышление, жизнь. – М., 1964. – С. 53.

¹³ Чернавский Д. С. Проблема происхождения жизни и мышления с точки зрения современной физики / Д. С. Чернавский // УФН. – 2000. – Т. 170 (№ 2). – С. 157–183.

¹⁴ Саночкин В. В. Что такое информация / В. В. Саночкин // Философские исследования. – 2001. – № 3. – С. 129–141; Саночкин В. В. Что такое информация. Ч. 1 / В. В. Саночкин // Эволюция. – 2005. – № 2. – С. 110–113; Саночкин В. В. Что такое информация. Ч. 2 / В. В. Саночкин // Эволюция. – 2006. – № 3. – С. 125–129.

яке визначає засіб для вираження змісту через комунікативні знаки»¹⁵.

Аксіоматичний характер інформації доводить Т. Стонієр, який наділяє її властивостями незалежної онтологічної категорії, проте субстанційність інформації ставиться під сумнів детермінованістю інформації як засобу зв'язку або обміну зі сторони матерії або свідомості. Такий підхід потребує визначення природи інформації і роботи її механізмів.

Синергетична парадигма, яка утверджується в постнекласичній науці, вивчає поведінку складних динамічних систем, розглядаючи інформацію як явище, а не лише як процес створення / генерації інформації та його етапи. Такий підхід до трактування інформації дає новий поштовх у розумінні її природи, розглядаючи інформацію як багатосторонній і багаторівневий процес. Відомий вислів Н. Віннера про те, що «...інформація – це не матерія і не енергія. Це щось третє»¹⁶, є недостатньо науковим, проте дає змогу зробити висновок про те, що інформацію не можна зводити до матеріального. Можна зробити висновок, що, крім матерії й енергії, існує ще одна субстанція – інформація. Поняття «матерія», «енергія», «інформація» є рівнозначними як загальнонаукові та філософські категорії, які взаємно доповнюються і характеризують різні аспекти досліджуваних наукою об'єктів, процесів і явищ фізичної реальності.

Принцип невизначеності, сформульований В. Гейзенбергом у 1927 р., став основою сучасного наукового світосприйняття, а базою цього принципу є поняття інформації.

Наслідуючи Н. Віннера, прихильник синергетичного підходу до розуміння інформації Г. Кастлер стверджує, що «...інформація – це не енергія і не матерія», а поняття, яке базується на теорії імовірності¹⁷. Інформація в розумінні Г. Каст-

¹⁵ Соколов А. В. Философия информации: уч. пособ. / А. В. Соколов ; Челябин. гос. акад. культуры и ис-кусств. – Челябинск, 2011. – 455 с.

¹⁶ Винер Н. Кибернетика, или управление и связь в животном и машине / Н. Винер. – М. : Наука : Главная редакция изданий для зарубежных стран, 1983. – 344 с.

¹⁷ Кастлер Г. Возникновение биологической организации / Г. Кастлер; [пер. с англ., под ред. и с предисл. А. А. Блюменфельда]. – М. : Мир, 1967. – 90 с.

лера пояснює механізм появи нового знання винятково можливостями самої системи, хоча складність поведінки системи у точці біфуркації складно відділити від випадковості.

К. Колін, досліджуючи філософські аспекти інформації, визначає її місце в структурі реальності¹⁸ і подає таке її визначення: «Інформація – це об'єктивна властивість реальності, яка проявляється в неоднорідності (асиметрії) розподілу матерії і енергії в просторі, в нерівномірності протікання всіх процесів, що відбуваються в світі живої і неживої природи, в суспільстві і людській свідомості¹⁹.

Сучасна постнекласична наука вказує на важливість вивчення не лише матеріальних (фізичних), а й нематеріальних, тобто інформаційних властивостей об'єктів реальності. Такі положення доводять формування нової наукової картини світу, яку називають не синергетичною, а інформаційною, де основою світобудови стають інформаційні взаємодії.

В розрізі облікового знання дефініція «інформація» досліджувалася мало, незважаючи на те, що саме інформація є предметом і продуктом обліку. Інформаційна теорія Шеннона придатна для вирішення технічних та організаційних аспектів обліку, та вона не враховує семантичних аспектів, рефлексії, вартості та ефективності використання інформації.

Інституційний феномен інформації вивчав Ф. Найт, ставлячи в залежність ефективність функціонування фірми та її інформаційне забезпечення. Р. Коуз, досліджуючи трансакційні витрати, навів структуру аргументів щодо закономірності їхнього функціонування через поняття інформації. О. Уільямсон описував інформацію в контексті досліджень специфічних активів, ставлячи їх у залежність від освіти, знань та інформації.

Для теоретичної концептуалізації поняття «інформація» розглянемо її як загальнонаукове явище з його власти-

¹⁸ Колін К. К. Философия информации и формирование современного научного мировоззрения / К. К. Колін // Вестник Международной академии наук. – 2003. – № 1. – С. 73–76.

¹⁹ Колін К. К. Философские проблемы информатики / К. К. Колін. – М. : БИНОМ. Лаборатория знания, 2010. – С. 82.

востями, виявами та закономірностями. Для інтерпретації інформації в онтологічному аспекті звернемося до таких філософських понять, як «середовище» та «об'єкт», які взаємодіють між собою у часі та просторі (обмін речовиною та енергією). Взаємодія може бути симетричною (кількість субстанції, яку віддає один об'єкт, дорівнює тій кількості, яку отримує інший) і несиметричною (коли від одного об'єкта до другого переходить певна субстанція і при цьому втрати одного не збігаються з набуттям іншого), що дає аргументи для визначення певних властивостей інформації. Інформаційна взаємодія – це будь-яка взаємодія між об'єктами, коли один набуває певної субстанції, а інший її не втрачає. Ця субстанція називається інформацією, яка не може існувати поза взаємодією об'єктів та не втрачається жодним з них у процесі взаємодії.

При дослідженні природи інформації використовуються такі основні підходи:

1. Атрибутивний визначає інформацію як властивість руху матерії, складову структури, упорядкованість і різноманітність її станів. Атрибутивний підхід до інформації сформувався наприкінці XIX ст. у фізиці. Одним із тих, хто започаткував його, був видатний фізик Дж. Максвелл, який на атомному рівні досліджував кількість енергії, що потрібна для отримання інформації (наприклад, обсягом один біт). У межах цього підходу наявність інформації приписують будь-якій матерії, а отже, не тільки живій, а й усій неживій природі. Ґрунтується цей підхід на тому, що матерія має певну будову, тобто певну структуру своїх елементів, яка й забезпечує існування інформації. В. Глушков подає таке визначення: «Інформація – це міра неоднорідності розподілу матерії й енергії в просторі та часі»²⁰. Прихильниками атрибутивної концепції інформації були А. Урсуд, І. Новік, Л. Петрушенко. Вона є прийнятною з точки зору синергетики.

²⁰ Глушков В. М. О кибернетике как науке / В. М. Глушков // Кибернетика, мышление, жизнь. – М. : Наука, 1964. – С. 53–62.

2. Функціонально-кібернетичний підхід розглядає інформацію як властивість визначеного класу інформаційної системи, яка виникає і збагачується у процесі становлення, розвитку цих систем, їхньої функціональної взаємодії між собою і зовнішнім світом²¹. *Кібернетичний підхід* до інформації виник у кінці 40-х рр. ХХ ст. Його авторами є Н. Вінер та К. Шеннон. Цей підхід передбачає, що інформація є лише там, де функціонують кібернетичні (самоорганізовані) системи, тобто там, де відбуваються процеси керування. Згідно з цим підходом у неживій природі інформація не передається, проте в ній наявні процеси відображення як передумова для виникнення інформації. Разом із цим, інформація може передаватися і в неживій природі за умови, якщо її фрагменти утворюють кібернетичну систему (наприклад, у створеному людиною пристрої керування літаком – автопілоті, в комп'ютері тощо). Як різновиди кібернетичних систем цей підхід розглядає клітини живих організмів, людину, суспільство тощо.

3. Антропоцентричний підхід базується на здатності отримувати, створювати, зберігати, передавати інформацію, якою володіє лише людина завдяки, зокрема, тому, що оперує мовою. За антропоцентричним підходом інформація – це відомості, отримані людиною, як відображення фактів матеріального або духовного світу, які в процесі комунікації трансформуються в знання.

Незважаючи на високий інтерес до поняття інформації та її важливість у всіх без винятку процесах функціонування суспільства, єдиного наукового підходу вченими не вироблено. К. Шеннон, незважаючи на математичну точність своєї теорії, попереджав, що вона не годиться для перенесення в інші науки: «Представникам різних наук треба розуміти, що основні положення теорії інформації стосуються дуже специфічного напрямку досліджень, на-

²¹ Завізна Н. С. Інформаційна ефективність функціонування регіональних економічних систем [Електронний ресурс] / Н. С. Завізна – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/8PDF.pdf.

пряму, який зовсім не обов'язково повинен стати плідним в психології, економіці та інших науках»²².

Існує множинність наук про інформацію, що зумовлено специфікою її існування в різних типах систем. Кожна окрема наука володіє своїми дефініціями і тому існує багато визначень інформації (табл. 3.1). Завдання дослідження полягає у тому, щоб розробити облікове трактування.

Узагальнюючи наведені визначення, можна простежити, що інформація має багато виявів у різних системах – в неживій природі, біологічних, технічних, соціальних системах, у людській свідомості виявляє себе по-різному²³. Облікова наука перебуває на стику/взаємодії згаданих систем, тому її трактування інформації відмінне від інших. При цьому фізична природа носіїв інформації, на яку в економіці найчастіше звертають увагу, не має значення.

Інформація, пов'язана з фізичним об'єктом або динамічним процесом, може впливати на інший об'єкт чи процес фізичного світу, який стає новим її носієм. Таким чином, реалізується процес передачі інформації від одного об'єкта або процесу фізичної реальності до іншого. Фізична інформація – це об'єктивна властивість реальності, яка виявляється в неоднорідності розподілу матерії або енергії в просторі і часі, а також у нерівномірності протікання динамічних процесів у неживій природі, технічних і біологічних системах²⁴.

За У. Ешбі, кількість інформації є мірою ступеня складності організованих систем будь-якої природи і дає змогу отримувати кількісні оцінки цієї складності. Інформація існує на всіх рівнях організації матерії й енергії і виступає першопричиною руху матерії та енергії, спрямовуючи напрям цього руху в просторі й часі.

²² Шеннон К. Работы по теории информации и кибернетике / К. Шеннон – М. : Изд-во иностр. лит., 1963. – 830 с.

²³ Колин К. К. Философские и научно-методологические проблемы современной информатики / К. К. Колин // Открытое образование. – 2007. – № 3 – С. 62.

²⁴ Курилкина В. Н. Философский и общенаучный анализ понятия информации [Электронный ресурс] / В. Н. Курилкина // Вестник СВФУ. – 2014. – № 1. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/filosofskiy-i-obschenauchnyy-analiz-ponyatiya-informatsii>.

Таблиця 4.1

Трагування інформації різними науками

Галузь науки	Трагування інформації	Автори трагування
Кібернетичні науки	Зміст отриманого із зовнішнього середовища повідомлення в процесі пристосування до нього	Н. Віннер ²⁵
Теорія імовірності	Імовірність вибору	А. Яглом, І. Яглом ²⁶
Фізичні науки	Заперечення ентропії	Л. Бріллюєн ²⁷
Теоретична інформатика	Інформація, комунікація і зв'язок, в процесі чого усувається невизначеність	К. Шеннон ²⁸
Біологія	Інформація – це відображена розмаїтність	А. Урсул ²⁹
Психологія	Передача різноманіття	У. Ешбі ³⁰
Теоретична хімія	Міра складності структур	А. Моль ³¹
Культурологія	Оригінальність, новизна, трансцендентальний феномен, орієнтація на суб'єктивістське трагування, акцент на некогнітивні аспекти	«Культурологія. XX ст. Енциклопедія» ³²
Економіка	Сукупність відомостей, що відображають відносини і процеси, пов'язані з виробництвом, розподілом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних благ	«Енциклопедія сучасної України» ³³
Соціологія	Документовані або публічно оголошені відомості про ставлення окремих громадян і соціальних груп до суспільних подій та явищ, процесів, фактів	Закон України «Про інформацію» Стаття 25 «Соціологічна інформація» ³⁴
Філософія	Ентелехія як центральне поняття аристотелівської філософії. Виражає єдність чотирьох причин або принципів буття: матерії, форми, причини і мети	За Аристотелем ³⁵ , інформація – це перехід від потенції (можливості) до організовано проявленої енергії, яка сама містить в собі свою матеріальну субстанцію, причину самої себе і ціль свого руху або розвитку

²⁵ Віннер Н. Кибернетика и общество / Н. Винер. – М. : Изд-во иностр. лит., 1958. – 200 с. – С. 667–668.

²⁶ Яглом А. М. Вероятность и информация. – [Издание третье, перераб. и доп.] / Акива Моисеевич Яглом, Исаак Моисеевич Яглом. / М. : Наука, 1973. – С. 105.

²⁷ Бриллюэн Л. Наука и теория информации / Л. Бриллюэн. – М. : Медиа, 1960. – 390 с.

²⁸ Шеннон К. Работы по теории информации и кибернетике / К. Шеннон. – М. : Изд-во иностр. лит., 2002. – 830 с.

²⁹ Урсул А. Д. Природа информации: философский очерк / А. Д. Урсул. – Челябинск, 2010. – 231 с.

³⁰ Эшби У. Р. Введение в кибернетику / У. Р. Эшби – М. : ИЛ, 1958. – 432 с.

³¹ Моль А. Теория информации и эстетическое воспитание / А. Моль. – М. : Мир, 1966. – 352 с.

³² Флиер А. Я. Культурология / А. Я. Флиер // Культурология. XX век. Энциклопедия : в двух томах / гл. ред. и сост. С. Я. Левит. – СПб. : Университетская книга, 1998. – 640 с.

³³ Економічна інформація // Енциклопедія сучасної України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://esu.com.ua/search_articles.php?id=18772.

³⁴ Закон України «Про інформацію» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12/ed20110106>.

³⁵ Асмус В. Ф. Античная философия / В. Ф. Асмус – М.: Высш. шк., 1998. – 400 с.

К. Колін стверджує, що «...Інформація є багатоплановим феноменом реальності, який специфічним чином виявляє себе в різних умовах протікання інформаційних процесів і різноманітних інформаційних середовищах живої і неживої природи, технічних об'єктах і системах штучно створеної природи, біологічних системах, а також у суспільстві та людській свідомості»³⁶.

Фундаментальною закономірністю інформації є те, що вона як міра впорядкованості структур і їхньої взаємодії є об'єктивною характеристикою на всіх стадіях організації матерії.

Основою розвитку будь-якої діяльності є діалектична єдність і боротьба протилежностей – організації та дезорганізації. Провадячи господарську діяльність, люди організовують структури, які розвиваються і потребують управління. Між цими структурами існують процеси взаємодії різного ступеня інтенсивності, що супроводжується різними ступенями інформаційних потоків.

Облікова система формує інформаційне відображення стану, властивостей та руху систем реального світу. Взаємодія між структурами характеризується у таких вимірах, як простір, час, рух і відображення. З розвитком структур і їхнім ускладненням ускладнюється їхнє відображення, стає більш досконалим. Саме рівень організації характеризує розвиток системи.

В цьому аспекті А. Урсул трактує інформацію як різноманіття. Якщо об'єктивна інформація вважається властивістю матерії, то ідеальна, суб'єктивна інформація є відображенням об'єктивної, матеріальної інформації³⁷.

У науковій літературі інформацію розділяють на структурну й оперативну. Р. Абдеєв структурну інформацію розуміє як таку інформацію, яка міститься в об'єкті природи,

³⁶ Колін К. К. *Философские проблемы информатики* / К. К. Колін – М. : БИНОМ, 2010. – 264 с.

³⁷ Урсул А. Д. *Природа информации философский очерк* / А. Д. Урсул. – Челябинск, 2010. – С. 228–229.

а оперативна інформація – це та, яка приймається отримувачем інформації³⁸. Таким чином, структурна інформація – це властивість організованих систем, які виявляють себе в структурі реальності, де ідеальна і фізична реальність взаємно відображаються, створюючи можливість вияву різних аспектів феномена інформації³⁹. Інформація може бути об'єктивна як властивість матерії і суб'єктивна як відображення об'єктивної матеріальної інформації.

Інформація на рівні підприємства відображає всі можливі процеси і форми взаємодії підприємства з іншими суб'єктами через інформаційно-управлінську діяльність. Це основна теза, яка доводить дуалістичну єдність інформації й управління. Без інформації управління неможливе, інформація без управління не має змісту.

Інформація – це філософська категорія, «...яка виступає у формі субстанції, що здійснює зв'язок з природою як матерією і свідомістю як ідеальним началом»⁴⁰.

Структурна інформація міститься в самому об'єкті природи, а оперативна – приймається отримувачем інформації⁴¹. Без розуміння того, хто є користувачем інформації, всі наші старання марні. Адже лише користувач може оцінити ті відомості про світ, які несе в собі інформація.

Облікова інформація – це інформація, згенерована в системі обліку, що має особливий зміст для користувачів. Інформація в обліку – це як енергія у фізиці, що є предметом і продуктом досліджень.

Облікове трактування дефініції «інформація» в більшості випадків є інтуїтивним, проте відсутнє розуміння природи цього поняття. В обліковому процесі людина піз-

³⁸ Абдеев Р. Ф. Философия информационной цивилизации / Р. Ф. Абдеев – М. : Владос, 1994. – 336 с.

³⁹ Колин К. К. Структура реальности и феномен информации / К. К. Колин // Открытое образование. – 2008. – № 5. – С. 56–61.

⁴⁰ Отраднова О. А. Проблема онтологического статуса информации / О. А. Отраднова // Философские проблемы информационных технологий и киберпространства. – 2012. – № 1. – С. 128–132.

⁴¹ Абдеев Р. Ф. Философия информационной цивилизации / Р. Ф. Абдеев – М.: Владос, 1994. – 336 с.

нає економічну реальність, формуючи інформаційну матрицю, вибудовує на її основі моделі поведінки і прогнозує поведінку об'єктів/суб'єктів економічного життя.

Носії даних можуть бути різними: паперові, електронні, умовні тощо. Однак інформація формується в процесі мислення, а екзогенний характер алгоритмів обробки даних вимагає для її генерації/створення особливого типу мислення.

Відповідь на будь-яке збурення (внутрішнє чи зовнішнє) системи призводить до хаосу в нерівноважних динамічних системах, якими є економічні системи різного рівня. Цілеспрямовані дії як відповідь на збурення і зниження невизначеності забезпечують відновлення не інформації про систему, але самої системи як інформаційної структури.

Підприємство є складною динамічною системою і містить як керуючу, так і керовану підсистему, між якими існує інформаційний зв'язок. Керуюча система є інформаційною системою, яка продукує і посиляє керованій підсистемі інформаційні сигнали. Керована підсистема реагує на зміст цих сигналів і прагне до самоорганізації з урахуванням впливу інформаційних сигналів через механізм зворотного зв'язку. Не можна упускати з уваги вплив зовнішнього середовища, що сукупно з внутрішніми факторами впливу приводить до формування нової траєкторії розвитку економічного суб'єкта.

І в цьому разі виникає проблема спостереження або проблема спостерігача, що залежить від способів мислення спостерігача і його сприйняття реальності (давню відому науці концепція фізики і філософії за назвою «світ Еверета» (1957 р.) або *«many-worlds interpretation»*). Таким чином, доведено існування альтернативних реальностей у момент спостереження. Кожен спостерігач фіксує певний стан системи або сценарій її розвитку. Саме процеси мислення є основним фактором фіксації реальності та впливу на неї. Облік як особливий спосіб мислення фіксує економічну реальність, фор-

муючи інформацію, яка є процесом і механізмом зниження невизначеності, створення та облікового відображення світу (економічної або господарської діяльності) з точки зору досягнення цілей суб'єкта господарювання.

Створюючи інформаційні ресурси та формуючи інформаційне поле підприємства, потрібно враховувати можливі варіанти рефлексії на інформацію. Рефлексія виявляє себе як структурна генерація реальності різними групами користувачів, оскільки одну і ту саму структуру реальності можна трактувати багатьма способами. Уявлення людей реально генерують соціальне середовище навколо них. Саме тому для кожної культури і групи суспільства сценарії реальності виявляються різними⁴². В цьому розумінні інформація є «...універсальною програмою зниження невизначеності»⁴³.

Проблема розуміння і прийняття інформації має зворотний бік – це проблема створення і представлення інформації користувачу. Приймати і зберігати інформацію можуть прості системи, а розуміти і використовувати – лише складні.

Чи є людина лише елементом системи управління? Маючи досвід, систему знань, менеджер найбільше значення надає тим інформаційним потокам, які мають суттєве місце в його алгоритмі/стилі/методі прийняття рішень. Одна і та сама інформація може викликати різні реакції людей з різними матрицями поведінки. Суб'єктами інформаційних відносин є всі учасники ринкової взаємодії, які знаходяться в єдиному економічному просторі.

В обліковій науці важливим є розуміння, тобто інтерпретація інформаційної моделі підприємства. Методами етнометодології, феноменології та інтеракціонізму досліджують, як інформація обліку впливає на дії інших або на розуміння того, що відбувається, як користувачі інтерпре-

⁴² Подопригора А. В. Генератор реальности: информация и механизмы самоорганизации / А. В. Подпригора // Научный ежегодник Института философии и права УрО РАН. – 2016. – Т. 16. Вып. 4. – С. 17–32.

⁴³ Патнэм Х. Философия сознания / Х. Патнэм – М. : Дом интеллектуал. 1999. – С. 88–98.

тують отриману інформацію. Без розуміння інтерпретації в теорії обліку неможливо створювати інформацію високої якості для різних груп користувачів. Освоєння менеджерами культури рефлексії, упровадження рефлексивних процедур у процес розробки та прийняття рішень створювало передумови для підвищення ефективності управлінської діяльності загалом. Одним з таким підходів є рефлексивне управління, яке виникло в 60-ті рр. XX ст. як специфічний метод контролю⁴⁴.

Основоположником поняття «рефлексивне управління» є В. Лефевр, який зазначав, що рефлексія – це певний механізм взаємодії керуючої системи, що може бути одночасно об'єктом управління, тобто керованою системою, і сприйняттям побудови образу того об'єкта, що залежатиме від дії чи певної реакції суб'єкта на цей об'єкт⁴⁵.

Облікова інформація характеризує знання відносно фактів, подій, процесів, які мають певний зміст / контекст. Критерієм існування множини інформації вважаємо складність системи. На цьому твердженні базується наше розуміння підсистем обліку (управлінського, фінансового, стратегічного).

Когнітивні негентропійні процеси мають «протоінформаційний характер» взаємодії, створюючи так звану інформаційну модель поведінки, яка використовується в процесах управління. Відображення реальності стає інформацією, яка формує контури зворотного зв'язку, кодує реакцію як відповідь на виклики (впливи) зовнішнього середовища. Матеріальна і нематеріальна реальність як взаємодія об'єктів і суб'єктів в економіці має властиве їй облікове відображення.

⁴⁴ Лепа Р. Н. Ситуационный механизм подготовки и принятия управленческих решений на предприятии: методология, модели, методы: моногр. / Р. Н. Лепа. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006. – С. 233–237.

⁴⁵ Рефлексивные процессы в экономике: концепции, модели, прикладные аспекты : кол. моногр.; под. ред. Р. Н. Лепы ; НАН Украины, Институт экономики пром-сти. – Донецк : АПЕКС, 2010. – 306 с.

В обліковій системі можуть формуватися прогностні відображення реальності⁴⁶ як основа самоорганізації та виявлення оптимальних сценаріїв розвитку. Ці сценарії спрямовуються на досягнення мети та адаптацію. Таким чином, генеруються знання про навколишню реальність, механізми моніторингу, узагальнення даних засобами знакових систем, створення інформаційних моделей реальності, в межах яких знижується невизначеність.

У разі зіткнення матеріальних систем із нематеріальними формується віртуальна реальність засобами створення знань: творчість, креативність, віртуальне моделювання. Інформаційні взаємодії відбуваються з метою упорядкування та самоорганізації нестабільних систем у нестабільному середовищі, визначення траєкторії їхнього руху і досягнення визначеної мети. Основним оператором, який визначає функціонування такої моделі, є інформація.

Інформація – це філософська категорія, яка має онтологічний статус, тобто атрибут буття, що відображає основну форму її структурно-функціональної організації, пов'язаності й руху в умовах фундаментальної невизначеності⁴⁷. Як філософська категорія інформація усуває суперечність між невизначеністю та ймовірністю реалізації окремих сценаріїв і є генератором реальності, а економічна інформація чи господарська інформація генерує економічну реальність.

Облік є програмою генерації економічної реальності через інформаційні канали і вибудовує контури зворотного зв'язку, моделює події у відповідь на виклики або повідомлення, що декодується системою як реакції або цілеспрямовані дії.

Інформація декодується і формує інформаційну модель, яку використовують у процесі управління. І ще один

⁴⁶ Анохин П. К. Философские аспекты теории функциональной системы / П. К. Анохин – М : Наука, 1978. – С. 20–24.

⁴⁷ Подопрігора А. В. Генератор реальності: інформація и механізми самоорганізації / А. В. Подопрігора // Научный ежегодник Института философии и права УрО РАН. – 2016. – Т. 16. Вып. 4. – С. 17–32.

аргумент на захист трактування обліку як особливого способу мислення полягає у тому, що людина адаптує й архівує всі реакції на інформацію засобами кодуючих механізмів свідомості (мислення, мова, знакові системи), створюючи масиви знань, на основі яких вибудовує інформаційні моделі реальності.

Інформація – це універсальний імовірнісний процес генерації повідомлень для адаптації відкритої динамічної системи до змін середовища, яка за допомогою зворотного зв'язку взаємодіє з іншими системами, ймовірними прийнятними моделями реальності (економічної), що знижує невизначеність і регулює ентропію системи, досягаючи її впорядкованості та розвитку.

В теорії обліку постіндустріального суспільства розуміння інформації як процесу програмної генерації реальності є важливою з точки зору інформаційного моделювання економічних та соціальних явищ.

Постнекласичний етап розвитку філософії і науки відкриває принципово нові теоретичні та метатеоретичні можливості вимірювання, які змінюють наукову картину світу.

Існує відоме застереження, що інформація має володіти трьома параметрами: синтаксичним, семантичним (зрозуміла і незрозуміла інформація), прагматичним.

В теорії обліку важливо розглядати різні підходи до інформації:

- ентропійний, алгоритмічний, комбінаторний дають кількісне визначення складності відображуваного об'єкта, процесу чи явища;
- синтаксичний підхід до інформації вказує на внутрішні особливості процесів, які відображаються, їхню структуру, організацію, складність тощо;
- семантичний підхід до інформації дає змогу описати зміст і новизну інформації для користувача;
- прагматичний дає змогу оцінити корисність отриманого повідомлення.

Пропагуючи інформаційний критерій розвитку систем, А. Урсул⁴⁸ робить наголос на кількісно-синтаксичному аспекті інформації.

Якщо брати до уваги лише кількісний аспект, то з двох суджень одне може і не мати змісту, але за теорією К. Шенона вони мають однакову кількість інформації. В цьому разі треба брати до уваги висновки Л. Флориді, який трактує інформацію як змістовність і знання, а в знанні основним є семантичний аспект. Семантична теорія Л. Флориді більш цікава для облікової науки, де основними параметрами є змістовність інформації, а не її кількість⁴⁹.

Семантична теорія інформації Л. Флориді базується на вченні Н. Віннера і акцентує увагу на полісемії та багатозначності інформації, а значення інформації залежить від оточення і контексту.

В семантичній теорії інформації поширений термін «інформаційна одиниця» або «семантична інформаційна одиниця». «Інформаційна семантична система» протистоїть терміну «інформаційна система», яку розуміють як системи збору, обробки і подання інформації, яка реалізується на фізичному рівні обробки інформації.

Інформаційна семантична система – це структурна система пов'язаних між собою семантичних одиниць, яка реалізується на логічному рівні опису інформації.

Між двома концепціями інформації – концепцією ентропії і різноманіття та концепцією синергетичного підходу – існують суперечності. Вважаємо, що обидва підходи мають право на існування, тільки використовувати їх потрібно до різних об'єктів дослідження.

Інформаційний підхід до трактування обліку ґрунтується на визначенні інформації як різноманіття та неоднорідності. Динамічні економічні системи характе-

⁴⁸ Урсул А. Д. Природа информации : философский очерк / А. Д. Урсул. – Челябинск, 2010. – С. 228–229.

⁴⁹ Floridi L. In defence of the veridical nature of semantic information / Floridi Luciano // European Journal of Analytic Philosophy. – 2007. – Vol. 3. – No. 1. – P. 31–41.

ризуються частими змінами через рух. У процесі зміни матеріальних об'єктів один їхній стан буде відрізнятися від іншого. Саме в процесі руху виникають подальші відмінності об'єкта від попереднього його стану. Облікову науку цікавить можливість встановлення цієї відмінності. Таким чином, у процесі господарської діяльності на всіх рівнях спостерігається динаміка, а отже, різноманіття і рух. Там, де є рух, виникають відмінності (різноманіття), тому маємо право застосовувати до вивчення облікових систем інформаційний підхід чи більше – трактувати облік крізь призму інформаційного підходу, де робиться акцент не на зміні речових та енергетичних характеристик системи, а на динаміці змін.

Інформація можлива в системах, де є еволюція, розвиток, рух. Інформаційний підхід стає фундаментальним методом досліджень разом з системним і синергетичним підходами. Інформаційне моделювання виступає фундаментальним методом наукового пізнання.

Розглядаючи інформацію як усунення невизначеності, можемо виокремити фундаментальний аспект реальності, яка описується поняттям інформації, адже зміст інформації як процесу є власне відтворенням реальності.

Відкрита система відповідає на зміни зовнішнього чи внутрішнього середовища структурними змінами для зниження ентропії (невизначеності), адаптуючись до середовища або впливаючи на нього.

Інформаційний процес – це свого роду інтенційний зв'язок (інтенційність (от лат. «intentio» – «намір») – це властивість людської свідомості, спрямована на певний предмет чи властивість), який визначає реакцію системи на зміни і її розвиток, як відповіді на виклики для досягнення заданої мети, методом цілеспрямованих дій.

Складні системи умовно розкладаються на керуючі (управлінські) та керовані підсистеми (динамічні). Синергетична парадигма оперує такими основними термінами, як «біфуркація» і «аттрактор». Саме біфуркації пояснюють мно-

жинність сценаріїв поведінки системи та її розвиток. Аттрактор – це майбутній стан системи, до якого приведе її еволюція.

Керуючі підсистеми сприймають із зовнішнього середовища інформаційні сигнали, оцінюючи їхню інтенсивність, зміст та можливості впливу на систему, і виробляють керуючі сигнали, спрямовуючи їх динамічним підсистемам через контур зворотного зв'язку, активуючи динамічні зміни підсистем.

Енергія і негентропія (інформація) є структурною основою розвитку та самоорганізації систем. Інформаційна матриця будується відповідно до параметра заданих цілей (аттрактор), які визначаються структурою реальності, а інформація є процесом і механізмом зниження невизначеності.

Всі системи розвиваються різним чином з огляду на їхній вибір дій, зумовлений місією та завданнями існування.

Інформація є універсальним імовірнісним процесом генерації даних і адаптації до змін середовища відкритої динамічної системи. На вході система взаємодіє з середовищем за характерними параметрами зворотного зв'язку з іншими системами, актуальними сценаріями (моделями) багатовимірної структури реальності, яка знижує невизначеність і регулює ентропію системи, сприяючи її упорядкуванню, відтворенню і розвитку⁵⁰.

Інформація усуває суперечності між невизначеністю світу як нескінченної кількості існуючих ймовірностей і визначеним буттям системи, для розвитку якої потрібен лиш один незворотний сценарій.

Механізм інформації є генератором реальності, який створює для системи певний сценарій розвитку. Важливою при цьому є проблема суб'єктивності спостерігача і вимірювання, яке стає частиною реальності. Математична інтерпретація інформації полягає у вимірюванні її кіль-

⁵⁰ Подопрігора А. В. Генератор реальності: інформація и механизмы самоорганизации / А. В. Подопрігора // Научный ежегодник Института философии и права УрОРАН. – 2016. – Т. 16. Вып. 4. – С. 17–32.

кості, де мірою інформації є ступінь зниження невизначеності, а одиницею інформації – 1 біт.

А. Подпригора подає філософське трактування інформації як імовірнісного процесу генерації реальності через комунікаційну взаємодію системи і середовища (відповіді на виклик), що дає змогу вивчати інформаційний процес у багатовимірних контурах зворотного зв'язку, міжсистемних комунікацій і специфікацій.

Індивідуальна свідомість у сучасному вимірі – це спосіб представити у прийнятному форматі, визначити й описати актуальну для бізнесу модель системи. Уявлення людей генерують середовище навколо них, тому для всіх окремих підприємств сценарії реальності будуть різними.

Адекватність і швидкість реалізації інформації в різних середовищах впливають на динаміку суспільно-економічних процесів, розвиваючи або ж викривляючи інформаційний простір⁵¹.

Трактування інформації як імовірнісного процесу програмної генерації реальності є важливим для сучасної епохи та моделювання соціальних й економічних явищ.

Інформація існує незалежно від того, чи її сприймають, але виявляється вона лише у взаємодії. Розуміння природи (змісту) інформації залежить від адресата. Зміст сигналу залежить від того, в яку систему він спрямований. Перефразовуючи А. Д. Урсула, можна стверджувати, що наявність змісту, зрозумілості відображення є необхідною умовою для розробки адекватних реакцій на отриманий сигнал⁵². В цьому аспекті повідомлення стане інформацією для одного суб'єкта і не буде такою для іншого. Необхідно згадати про шумові (це повідомлення, отримані об'єктом, але які не мають впливу на його стан) і корисні сигнали. Відповідно, для об'єкта шумові сигнали не вважаються ін-

⁵¹ Подпригора А. В. Революция регионов. Россия на пороге глобальной трансформации / А. В. Подпригора – М.: Олма, 2006. – 320 с.

⁵² Урсул А. Д. Природа информации: философский очерк / А. Д. Урсул. [2-е изд.] / А. Д. Урсул – Челябинск, 2010. – 231 с.

формацією, а є такою лише ті повідомлення, які змінюють його стан.

Інформація – це не слово, а мисленнева діяльність, інтелект. Ціцерон використовував дієслово «informatum», що вказує на складну мисленневу діяльність, яка полягає у наданні чому-небудь форми, наповненні матерії змістом шляхом наділення її активним сприйняттям⁵³. Термін «інформація» (лат. «*informatio*») має два значення: зображення або позначення і пояснення, інтерпретація. Колись інформація була важлива для підприємства, але не критично необхідним елементом діяльності, а в сучасних умовах інформація це основний ресурс економіки.

А. Урсул акцентував на «...володінні інформацією і її широкому використанні як головному ресурсі і пріоритетному факторі розвитку цивілізації, що дає людству надію на вихід з системної кризи і вирішення багатьох глобальних проблем сучасності, а також нових, які нас очікують у майбутньому»⁵⁴.

Теорія інформації – це інтелектуальна метаструктура, фундаментальні ідеї якої глибоко проникли в основу всіх наук і визначають погляд на світ, який формується в межах нової парадигми. Технологічно сьогодні інформація розглядається як суть суспільства, подібно до того, як генетична інформація є ключем до біології. Основою економічних відносин теж є інформація, а життя загалом – це «...гігантський, безкінечно складний і досконалий процес обробки інформації, яка зберігається всередині нас і передається від одного до іншого»⁵⁵.

Інформація – це дуже багатозначне поняття, яке складно зрозуміти так, щоб цим розумінням можна було скористатися. Існують різноманітні концепції інформації:

⁵³ Бард А. Нетократия. Новая правящая элита и жизнь после капитализма / Александр Бард, Ян Зодерквист – Стокгольмская школа экономики в Санкт-Петербурге, 2004. – 252 с.

⁵⁴ Урсул А.Д. Путь в ноосферу. Концепция выживания и устойчивого развития цивилизации. / А. Д. Урсул – М.: Луч, 1993. – 275с.

⁵⁵ Бард А. Нетократия. Новая правящая элита и жизнь после капитализма / Александр Бард, Ян Зодерквист – СПб., 2004. – 252 с.

фізична, біологічна, психологічна, статистична (математична), концепція якості. У всіх згаданих концепціях спостерігається відхід від кількісних трактувань до якісних та проникнення інформаційної теорії в усі науки.

Статичний і динамічний аспекти вивчення інформації дають змогу зробити висновок про існування статичної інформації – розподіл енергії й матерії у просторі та динамічної інформації – зміни процесів у просторі й часі. Таким чином, носієм статичної інформації в природі є матерія (речовина), а носієм динамічної енергії – енергія (поле), яка забезпечує розповсюдження інформації в просторі. Інформація, яка дає змогу зрозуміти зміну показника, є статичною.

Інформація крізь призму економіки нерозривно пов'язана з людиною, свідомістю, мисленням і сприйняттям дійсності. Економічна інтерпретація інформації передбачає категорії вартості інформації, інформації як ресурсу, товару, предмета праці тощо.

Облікова інформація відображає зміст відносин, що виникають у процесі діяльності економічного агента та його адаптації до зовнішнього середовища, незалежно від форми представлення інформації.

Природною властивістю інформації є асиметрія. Як зазначає К. Колін, «...інформація в широкому розумінні цього терміна – це об'єктивна властивість реальності, яка проявляється в неоднорідності (асиметрії) розподілу матерії і енергії в просторі і в нерівномірності протікання в часі всіх процесів, які відбуваються ... в людському суспільстві і свідомості»⁵⁶. За твердженням Г. В. Встовського, «...асиметрія, тобто зміна симетрії, це і є інформація»⁵⁷.

Основні властивості інформації:

- вираження в знаково-символьній формі;
- незалежність інформації від форми її подання;

⁵⁶ Колін К. К. *Философия информации: структура реальности и феномен информации* / К. К. Колін // *Метафизика*. – 2013. – № 4 (10) – С. 123.

⁵⁷ Встовский Г. В. *Элементы информационной физики [Elements of information physics]* / Г. В. Встовский. – М. : МГИУ, 2002 (РИЦ МГИУ). – 258 с.

- невиконання законів збереження, переміщення та адитації;
- залежність інформації від розмірності коду;
- нееквівалентність кількості та вартості;
- стохастичність (імовірнісний характер отримання);
- релятивізм (відносність) – залежність інформації від користувача (отримувача) (рис. 4.1).

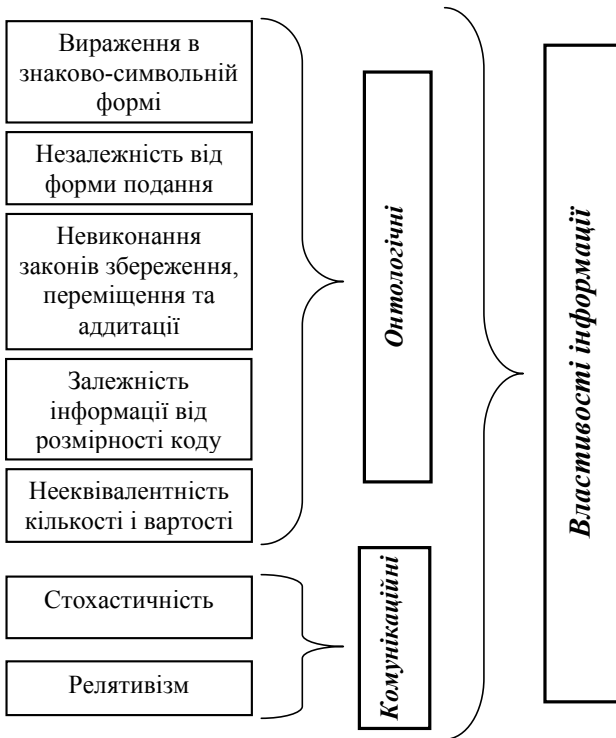


Рис. 4.1. Властивості інформації (власні і комунікаційні).

Відомою є концепція «економіка, що базується на знаннях» («knowledge-based economy»), за якої основні фактори зростання – це створення, розподіл і використання знань та інформації, а база всіх бізнес-процесів – інформація.

В контексті появи і розвитку такого поняття, як «економіка знань», виникає проблема ідентифікації та визначення співвідношення між такими теоретичними концептами, як «інформація» та «знання».

Перетворення знань та інформації у продуктивну силу і основний виробничий ресурс унеможливить коректне оцінювання витрат виробництва та витрат праці; працівники стають носіями творчої праці, на перший план виступають нецінові фактори конкуренції та здатність до трансформації й адаптації до середовища існування – доводиться неспроможність традиційних методів оцінювання, обробки та узагальнення інформації до створення інформаційних ресурсів з урахуванням багатомірності та складності економічного життя.

Відображення того чи іншого зрізу об'єктивної дійсності, виражене у вигляді ідей (понять, уявлень чи суджень про предмет чи явище), називають знанням. Знання відображає живу, діалектичну систему: вони передаються іншим людям, матеріалізуються, існують у трьох формах:

- «живі» знання;
- упредметнені знання;
- інформативні повідомлення.

Цікавим є опис процесу інформаційного кругообороту, який В. Гриньова та М. Салун формалізували за відомою аналогією в такому вигляді:

Інформація → Знання → Інформація.

В цьому разі акцентується на наявності в інформаційних ресурсів не тільки виробничого, а й відтворювального процесів, оскільки інформація може перетікати в знання, а потім знову в конкретну інформацію, і так до нескінченості⁵⁸.

Розвиваючи такі твердження можна зобразити логічний ланцюг циклічного використання інформації:

Інформація → Інформаційний ресурс → Знання → Ефективні рішення.

⁵⁸ Гриньова В. М. Роль інформаційного ресурсу в системі продуктивних сил підприємства [Електронний ресурс] / В. М. Гриньова, М. М. Салун – Режим доступу : <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream>.

Облікова система перетворює вхідну інформацію методами обробки та створення інформації в інформаційний ресурс, який у використанні стає знанням, що впливає на ефективність бізнесу.

Існування таких концепцій та доведення їхньої ефективності дає можливість говорити про необхідність адаптації до них облікової системи шляхом побудови нової теорії обліку та розробки сучасних методів створення інформаційних ресурсів з урахуванням сучасних потреб користувачів облікової інформації.

Такий підхід дасть змогу забезпечити надання інформації про всі аспекти діяльності підприємства через відповідні індикатори, які попереджають керівників про події й тенденції, що відбуваються, і дають можливість швидко реагувати на них.

У науковій літературі інформація і знання часто розглядаються як синоніми, проте не вся інформація є знанням, тоді як будь-яке знання – це інформація. Знання це результат пізнавальної діяльності, «...сукупність тверджень про буття, властивості об'єктів, закономірності процесів і явищ, а також правил логічного виведення одних тверджень з інших і правил їх використання для прийняття рішень»⁵⁹.

Знання відрізняються від даних, адже є структурованою, систематизованою інформацією. Облікове поняття інформації – це трикомпонентне утворення, яке вміщає поняття «дані», «інформація», «знання», що відповідають таким підходам до інформації, як синтаксис, семантика, прагматика. При цьому дані трактуються як факти, представлені в символічній формі, які потребують обробки та інтерпретації, а інформація – це опрацьовані дані, які мають семантичний і змістовий характер.

Структурована відповідно до певних причинно-наслідкових зв'язків інформація формує певну систему знань про явища і процеси, що набуває таких характе-

⁵⁹ Знание // Свободная энциклопедия «Википедия» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://ru.wikipedia.org/wiki/Знание> (дата обращения 20.06.2016).

ристик, як узагальнення, конкретність, систематичність, гнучкість та повнота.

Дані як непов'язані факти і цифри, представлені поза контекстом⁶⁰, – це серія окремих об'єктивних фактів про ті чи інші події поза зв'язком з контекстом, які не створюють основу для дій, тобто не є основою прийняття рішень. Натомість інформація – це зв'язний потік даних, представлений у контексті для подальшого використання.

Непов'язані факти і цифри, представлені поза контекстом, або сукупність різних об'єктивних фактів прийнято вважати даними. Б. З. Мільнер вважає, що дані – це серія окремих об'єктивних фактів про ті чи інші події поза зв'язком з контекстом, які не створюють основу для дій, тобто не є основою для прийняття рішень, а «... інформація – це дані, представлені в контексті для подальшого використання»⁶¹, або, як трактують А. Гапоненко і Т. Орлова, – це ієрархічна сукупність даних про ті чи інші аспекти реального світу⁶². Згаданий нами Б. З. Мільнер інформацію розуміє як «...дані, представлені в контексті»⁶³.

К. Екк подає такі визначення терміна «знання»:

- 1) здатність підприємства на основі внутрішніх і зовнішніх спостерігачів постійно розпізнавати явища в усіх сферах своєї діяльності. Це має відображатися на оцінках цієї діяльності, враженнях і відповідних умовах;
- 2) стан постійної уваги підприємства до найменш незначних змін (сигнали «раннього попередження»);
- 3) здатність запобігати подіями, «формувані» майбутнє. Динаміка знань має бути спрямована на розви-

⁶⁰ Гапоненко А. Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал / А. Л. Гапоненко, Т. М. Орлова. – М.: Эксмо, – 2008. – С. 184.

⁶¹ Мільнер Б. Инновационное развитие: экономика, интеллектуальные ресурсы, управление знаниями / Под редакцией Б. З. Мильнера – М. : ИНФРА-М, 2010. – С. 62.

⁶² Орлова Т. Гапоненко А. Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал / Т. М. Орлова, А. Л. Гапоненко – М. : 2008. – С. 184.

⁶³ Мільнер Б. Инновационное развитие: экономика, интеллектуальные ресурсы, управление знаниями / Под редакцией Б. З. Мильнера – М. : ИНФРА-М, 2010. – С. 62.

ток здатності підприємства до передбачення майбутнього, а не на консервацію існуючого знання⁶⁴.

Облікова система, формуючи інформацію і створюючи інформаційні ресурси, постачає для роботи менеджерського корпусу продукт для аналізу та прийняття рішень. Управлінці, використовуючи отриманий раніше досвід, цінності, здатність до інновацій, креативність та певну культуру прийняття рішень, перетворюють інформацію у знання, придатне для використання у певних сферах діяльності.

Традиційний облік володіє механізмами збору, обробки, узагальнення інформації, але не отримання нових знань. Підсистема фінансового обліку формує масиви структурованої інформації про фінансовий стан діяльності. Однак користувачі потребують створення інформаційних ресурсів для отримання з них нових знань, що має стати майбутнім пріоритетом розвитку облікової науки і практики.

Таким чином, «дані» в системі обліку перетворюються в «інформацію», а система менеджменту, використовуючи за необхідності цю інформацію, привносячи в неї свій досвід, певний набір цінностей, професійну та експертну інтерпретацію, набуває «знання».

Очевидно, що потрібні зміна базової парадигми обліку і його гармонізація в межах нової інформаційної системи управління, а також формування спеціальних методик, які дадуть змогу забезпечити надання необхідної інформації про зовнішнє середовище підприємства. Таким чином, для забезпечення ефективної діяльності підприємства потрібні розробка інтегрованої системи інформаційного забезпечення управління, розширення предмета обліку та розробка новітніх методів обробки і створення інформації. Це забезпечить відповідність можливостей системи обліку потребам користувачів в умовах постіндустріальної економіки.

⁶⁴ Эрк К. Д. Знание как новая парадигма управления / Д. Эрк Клаус // Проблемы теории и практики управления. – 1998. – № 2. – С. 32.

4.2. Ускладнення інформаційного середовища в новій економічній формації

Для теорії управління характерний активний пошук нової парадигми, здатної визначити напрями вирішення сучасних проблем теоретичного і практичного аспектів управління організацією. За зміни підходів до управління організацією з урахуванням системної залежності необхідно змінювати також підходи до формування інформаційної сфери управління підприємством, особливо в частині обліково-аналітичної складової.

Дослідники питань інформаційного супроводу системи управління, як правило, звертаються до питань організації системи управлінського обліку, ігноруючи інші підсистеми обліку.

З теоретичної точки зору, функціонування кожної інформаційної системи спрямовують на отримання інформації для управлінських потреб. З практичного боку, функціональні компоненти облікової системи нездатні в повному обсязі задовольняти інформаційні потреби системи управління.

Проблема полягає в тому, що в теорії обліку недостатньо повно відображені теоретичні аспекти формування інформації як продукту облікової системи та важливого виробничого ресурсу. Незважаючи на зростання інформаційної складової у споживчій вартості товару, яка формується за рахунок інформаційно-креативного впливу на свідомість споживача, рівень облікової інформації про вартість товару залишається низьким. Інформаційна складова у витратах на виробництво таких споживчих товарів, як меблі, предмети інтер'єру, одяг та взуття, становить близько 40%⁶⁵, але їх не враховують в обліку. Т. Стюарт, наприклад, зазначає, що кожні чотири долари з п'яти, які затрачає Л. Страус на виробництво пари джинсів, ви-

⁶⁵ Старостин В. Предпосылки и атрибуты персонализации продукта // Маркетинг. – №1. – 2009. – С. 76.

трачаються на інформацію, а не на матеріали, і взагалі витрати на інформацію становлять три чверті добавленої вартості будь-якої продукції⁶⁶.

Конкурентні переваги, які отримує підприємство, володіючи і використовуючи інформаційний ресурс, виявляються у зростанні продуктивності інших ресурсів, у зниженні ризиків та досягненні економічної безпеки.

Основні завдання теоретичної концептуалізації обліку пов'язані з розробкою теоретико-методологічних питань, розглядом принципів і факторів її реалізації, оскільки інформаційний супровід відіграє важливу роль у процесі функціонування підприємства, адже ефективна реалізація функцій управління неможлива без якісної інформації, орієнтованої на потреби менеджменту.

Як зазначають М. Чумаченко та М. Пушкар, інформація облікового характеру доволі бідна за змістом і не може виконати свою сервісну функцію – бути корисною для менеджменту за термінами, формою подання, достатньою, отриманою на запит користувачів тощо. Врахування вимог менеджерів виокремлює уперше за багатотисячну історію розвитку обліку осмислену мету – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом у постіндустріальному суспільстві. Адаптація до змін середовища та умов функціонування підприємства потребує нового обліку, здатного до гнучкості⁶⁷. З одного боку, облік є сервісною функцією управління, а з іншого – облікова інформація недостатня для управління через брак якісних характеристик.

Основою формування інформаційного супроводу менеджменту є визначення інформаційних потреб, що відображають стратегію розвитку бізнесу, а цільова

⁶⁶ Стюарт, Томас А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций [Текст]: пер. с англ. В. Ноздриной. / Томас А. Стюарт – М.: Поколение, 2007. – С.42.

⁶⁷ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [текст] : моногр. / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

спрямованість облікової системи визначається цільовою спрямованістю системи управління.

В умовах формування «нової економіки» та розвитку постіндустріального суспільства перед підприємництвом постає проблема адаптації до принципово нових умов ведення бізнесу, які характеризуються динамічними змінами навколишнього середовища та невизначеністю, що негативно впливає на ефективність прийняття управлінських рішень і функціонування підприємств. У зв'язку з цим важливою проблемою стає задоволення інформаційних вимог менеджменту, що ґрунтується на сприйнятті інформації як продукту облікової системи та важливого виробничого ресурсу.

Переорієнтація систем менеджменту з оперативного управління на стратегічне привела до зміни інформаційних потреб суб'єктів корпоративного управління, які вимагають структурної перебудови системи обліку як «початальника» інформаційних ресурсів. Інакше кажучи, через відсталість від сучасних умов розвитку суспільства та економіки, а також від інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, облік перестане бути основним інструментом в управлінні підприємством.

Більшість науковців наголошує на значних недоліках існуючої моделі обліку, визначаючи проблеми обліку теоретичного та практичного характеру. Серед них В. Палій, Я. Соколов, М. Пушкар, С. Голов, С. Легенчук, М. Медведєв, М. Чумаченко, З. Гуцайлюк, Ф. Бутинець, І. Яремко, Н. Малюга, А. Загородній, О. Петрук та ін. Дослідження традиційної моделі обліку в Україні підтверджують, що вона неспроможна задовольнити запити менеджерів на необхідну для них інформацію, особливо щодо господарської діяльності в реальному часі, за яку відповідають менеджери нижчого і вищого ієрархічних рівнів.

Сучасні теоретичні основи функціонування системи обліку не враховують жодних змін в інформаційних потребах менеджменту в умовах «нової економіки», не розроблено жодних інструментів щодо задоволення цих вимог, не

використовуються досягнення системології, інформатики та інших наук, унаслідок чого на практиці виявляється нездатність системи обліку до нововведень і реформування.

Підприємства шукають нових шляхів отримання інформації, впроваджують альтернативні, щодо обліку інформаційні системи і методики, які дадуть змогу вирішити проблеми комплексного стратегічного управління підприємством.

Активізація глобалізаційних процесів, доступ підприємств до світових ринків, постійні зміни зовнішнього середовища, виникнення важкопрогнозованих економічних і фінансових ситуацій, розвиток постіндустріального суспільства потребують формування відповідного рівня конкурентоздатності підприємств, здійснення структурних зрушень і використання інноваційних факторів у господарській діяльності.

Для різних організацій, функціональних підрозділів, служб і співробітників розуміння необхідності використання інформації та її потреби в ній неоднакове. Більшість працівників не усвідомлює, якими інформаційними ресурсами володіє. Маючи ефективні системи збору, опрацювання та зберігання інформації, працівники не використовують їх в умовах нестандартних ситуацій, коли існує потреба у швидкому прийнятті рішень. Такі ситуації можуть бути зумовлені існуванням явного і неявного знання, представленого І. Нонака та Х. Такеучі, тобто знання, яке може бути формалізоване (*explicit knowledge*), «...виражене словами та цифрами, просто викладене», та знання неформалізоване (*tacit knowledge*), що існує «...на рівні індивідуума та погано піддається формалізації»⁶⁸.

Комплексність сучасних завдань у сфері управління підприємством полягає в необхідності обліку зовнішніх та внутрішніх факторів у їхній динаміці.

Інформаційна потреба визначається на основі критерію того, що потрібно працівнику, щоб зменшити неви-

⁶⁸ Нонака И. Компания – созидатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах [Текст] / Икуджиро Нонака, Хиротака Такеучи. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – С. 16–17.

значеність за отримання інформації про раніше невідомі властивості об'єктів.

На основі концепції «інформація-структура»⁶⁹, що подає розуміння еквівалентності цих понять, можна стверджувати, що наявність структури підвищує визначеність системи порівняно з її відсутністю. Цей факт дає можливість створювати інформацію у структурованому вигляді в системі обліку для потреб іншої системи – управління.

Підприємство – це складний механізм, де поєднуються і взаємовпливають особистості, стимули, обмеження, заохочення, технології та інновації, дисципліна і творчість, традиційність і креативність тощо. Маючи певну структуру, воно потребує відповідної інформації для кожного з рівнів управління, видів діяльності, підрозділів та окремих працівників. Отже, структура інформаційної системи обліку має відповідати структурі об'єкта спостереження.

Щодо зовнішнього середовища зазначимо, що в системі обліку визначаються основні показники, інформація про які потрібна для вирішення окреслених завдань. Склад таких показників, які підлягають спостереженню і виміру, динамічний і змінюється залежно від зміни завдань, визначених перед системою управління. Для узгодження таких параметрів потрібен постійний зворотний зв'язок між системами управління, виробництва та обліку.

Цілісність підприємства як системи виявляється у вигляді неподільності виробничих процесів, наявності єдиних ресурсів і систем постачання, спільної мети щодо максимізації прибутку, зростання ефективності, соціальної відповідальності та наявності єдиних цілей розвитку колективу.

Системний підхід до підприємства дає змогу виокремити його основні властивості як системи: цілісність, емерджентність, еквіпотенціальність, гомеостаз.

⁶⁹ Саночкин В.В. Информация – фундаментальная категория (концепция «Информация-структура») // Proceedings of the XXII World Congress of Philosophy. – Seoul, 2008. – Vol. 35. – P. 79–87.

Система обліку з урахуванням цілісності підприємства має формуватися відповідно до місії, стратегічної мети тощо, формуючи інформацію (внутрішню і зовнішню), на основі якої здійснюють аналіз виробничо-технічного потенціалу, організаційно-економічних показників, показників ефективності діяльності та соціальних факторів розвитку.

Властивість емерджентності полягає у тому, що підприємство як система має такі ознаки, які відсутні в його окремих підсистемах, що виявляється в ефекті синергії загального. З огляду на це потрібно формувати відповідну інформацію на різних ієрархічних рівнях і аналізувати її з метою проектування ланцюга цінностей і отримання синергетичного ефекту.

Еквіпотенціальність полягає у подільності підприємства на підсистеми, які мають свої властивості, тому необхідно в обліково-аналітичній системі враховувати специфіку кожної з підсистем, формуючи інформацію, зорієнтовану на виконання управлінської, аналітичної та контрольної функцій.

Властивість гомеостазу полягає у прагненні системи зберігати стійку рівновагу, тому при формування обліково-аналітичної системи потрібно враховувати параметри зовнішнього середовища, здійснюючи внутрішній і зовнішній аналіз отриманої (створеної) інформації.

Таким чином, в обліку формується складна залежність від властивостей підприємства, від елементів і підсистем системи обліку, які входять до неї (система може мати властивості, не характерні для її елементів, і може не мати властивостей, спочатку властивих більшості її елементів). Система обліку має мати вплив на формування вхідної інформації, передбачати алгоритм її обробки та вихідні результати роботи (формування звітної інформації) і зворотний зв'язок, адаптуючись до змін і впливів зовнішнього та внутрішнього середовища.

У таких умовах зростає важливість інформації про зовнішнє середовище підприємства, яка акумулюється в

підсистемі стратегічного обліку та характеризує його параметри. Менеджмент підприємства зацікавлений у цілеспрямованому вивченні зовнішньої інформації, оскільки вона дає змогу здійснювати процеси прогнозування і своєчасно адаптувати стратегію розвитку бізнесу до змінних умов. Концепція стратегічного обліку передбачає інтеграцію обліково-аналітичної інформації про зовнішнє середовище та його вплив на внутрішню енергію діяльності.

Ф. Бутинець стверджує, що «...змінюється і розширюється коло користувачів облікової інформації»⁷⁰, що потребує особливого ставлення до інформації про контрагентів для недопущення спекулятивних і шахрайських дій учасників ринку. Водночас «...саме користувачі задають мету обліку та структуру інформаційних ресурсів»⁷¹, що потребує знаходження певного балансу інтересів з огляду на різнобічні запити, особливо в умовах посткризових перетворень у функціонуванні бізнесу.

Інтереси підприємства мають бути гармонійно пов'язаними з інтересами інших суб'єктів зовнішнього середовища. В межах підприємства необхідно застосовувати системний підхід до обліку, який дає змогу групувати інформаційні потреби за ступенем їхньої значимості, локалізації та рівнем прогнозованості⁷².

Ускладнення інформаційного середовища є об'єктивною реальністю і основною ознакою постіндустріального суспільства, тому цю реальність потрібно виражати в отриманні інформаційних ресурсів. До основних причин ускладнення середовища належать такі: глобалізація економіки та економічних відносин, розвиток інформаційних технологій, зростання обсягів інформації у кількісному та якісному вимірах, розвиток техніки і технологій

⁷⁰ Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 328 с.

⁷¹ Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.

⁷² Богдан О. І. Дослідження інтересів підприємства щодо його економічної безпеки / О. І. Богдан, С. О. Михайлюк // Вісник економічної науки. – 2009. – № 1. – С. 38.

виробничих і управлінських процесів, множина інформаційних потоків у діяльності бізнесу, потреби в інформаційній безпеці, розширення комунікаційних можливостей бізнесового та соціального характеру.



Рис. 4.2. Основні причини ускладнення інформаційного середовища

Глобалізація економіки та економічних відносин стирає кордони між державами, дає можливість здійснювати діяльність на всіх ринках світу, нівелює відмінності між економічними відносинами різних країн.

Розвиток інформаційних технологій веде до створення «єдиного світового інформаційного простору»⁷³, що надає бізнесу переваги та висуває перед ним нові вимоги. Переваги полягають у тому, що з'являється необмежений доступ до світової інформаційної системи, можливість користуватися значними масивами емпіричної інформації (так званих «Big Data») без витрачання на їхнє створення значних ресурсів, а також використовувати нові методи створення інформації на основі інформаційних технологій, потужність яких зростає в геометричній прогресії.

⁷³ Кузнецова Н. А. Влияние процесса глобализации на трансформацию информационно-коммуникативного пространства / Н. А. Кузнецова // Власть. – 2012. – № 12. – С. 31–32.

Зростання обсягів інформації різного характеру в їхніх кількісних та якісних вимірах потребує постійного вдосконалення навичок роботи персоналу з цією інформацією, зменшення надмірного інформаційного навантаження на персонал, поліпшення системи функціонування інформації в процесі діяльності.

Аналогічний вплив на ускладнення інформаційного середовища має розвиток техніки і технологій виробництва, що потребує постійного удосконалення виробничого процесу, пошуку інформації про нові способи виробництва, безвідходні технології тощо. При цьому існує проблема морального старіння обладнання та особливо програмного забезпечення.

Інформатизація бізнесу потребує від нього підвищення витрат на навчання й удосконалення професійних характеристик персоналу, мотивації працівників до самовдосконалення та формування необхідних компетенцій на випередження з урахуванням не лише змістової складової інформації, а й правильного визначення її контексту та адекватної інтерпретації.

Існування множини інформаційних потоків має не лише конструктивний (розширення інформаційних можливостей), а й деструктивний характер (можливості маніпулювання інформацією, потреба у формуванні інформаційних фільтрів для подолання інформаційного шуму тощо).

Розширення комунікаційних можливостей дає змогу збільшувати коло спілкування персоналу, виводити це спілкування на вищий рівень, що сприяє формуванню ідентичних стандартів мислення, змінює розуміння таких понять, як добробут, якість, рівень життя та задоволення потреб, формує суспільні глобальні цінності (екологія, суспільна відповідальність тощо).

В інформаційному суспільстві важливою стає проблема досягнення інформаційної безпеки, яка полягає у захисті інформації як цінного ресурсу. Це потребує аналізу інформаційних ресурсів, їхньої класифікації на конфі-

денційні, доступні та важливі для оприлюднення, а також упровадження особливого режиму роботи з інформацією.

Проблема полягає у вивченні ускладнення інформаційного середовища підприємств у новій економічній формації, розкритті змісту та класифікації інформаційних ресурсів у теорії обліку, в розвитку та поглибленні уявлень про інформаційний ресурс як стратегічний фактор виробництва в обліковому аспекті.

Щодо організації облікової системи в умовах динамічних змін та ускладнення інформаційного середовища підприємств зазначимо, що потрібно організувати інформаційну систему так, щоб працівники могли мати постійний доступ до необхідної їм інформації в певному конкретному випадку, виключати при цьому можливість «інформаційного перевантаження» співробітників. Обліковці мають своєчасно фіксувати й опрацьовувати дані / інформацію, критично важливу для певного бізнесу, запобігаючи дублюванню інформаційних потоків, які циркулюють у різних підрозділах, зменшити час на пошук інформації та уникати невиправданих витрат на створення інформаційних ресурсів, дотримуючись принципу економічності.

Функціональне призначення вхідних даних полягає в реєстрації і накопиченні повідомлень економічного змісту, що формують у процесі фінансово-господарської діяльності. Вхідні дані облікової системи призначені для генерування інформації як вхідного ресурсу для менеджерів усіх рівнів управління в необхідних для них форматах. Використовувані інформаційні технології мають бути орієнтовані на конкретних користувачів з урахуванням їхніх інформаційних потреб для ухвалення рішень.

Сучасна теорія обліку перебуває у стані трансформації традиційної моделі в модель, пристосовану до умов постіндустріального суспільства та розвитку науки в напрямку інформаційної парадигми. Цей процес супроводжується введенням нових онтологічних уявлень про облік, зміною його первинної теоретичної форми, що по-

требує концептуалізації нових дефініцій, формування понять і зв'язків між об'єктами науки і побудови процесів мислення у напрямі від первинних теоретичних концептів до абстрактних моделей і конструктів, які здатні відображати економічну реальність суб'єкта господарювання.

Первинного теоретичного опису потребує поняття «інформаційне поле», яке є базою для створення системних уявлень про інформаційну парадигму обліку та адекватного її розуміння в дослідницьких процесах. Зважаючи на нове поняття для системи обліку виникає необхідність узагальнення й осмислення терміна «інформаційне поле» і теоретичного з'ясування його сутності та властивостей для формування адекватного уявлення про його роль у проектуванні системи обліку.

Говорячи про теоретичні проблеми обліку, вчені часто використовують поняття «інформаційний простір». Так, О. Рожнова зазначає, що «...Фактична наявність бухгалтерської інформації, масштабність зони її реального використання, з одного боку, і відсутність належної теоретичної платформи її формування і організації в умовах єдиного інформаційного (економічного) простору, з іншого боку, створюють вагомі передумови для виділення проблеми розробки концептуальних положень, пов'язаних з *інформаційним простором* бухгалтерського обліку»⁷⁴.

У філософському значенні простір – це «...одна з основних об'єктивних форм існування матерії, яка характеризується протяжністю й обсягом, це необмежена протяжність у всіх напрямках»⁷⁵. Разом з тим, поняття «простір» загальне і абстрактне, а «...семантична категорія простору, будучи атрибутивною характеристикою буття загалом у будь-яких його проявах, логічно підпорядковує собі всі

⁷⁴ Рожнова О. В. Финансовый учет: концепция информационного пространства / О.В. Рожнова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 186 с.

⁷⁵ Новый глумачний словник сучасної української мови / уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова, – К. : ПП Голяка В. М., 2007. – С. 538.

відтінки і міри локалізації»⁷⁶ цього поняття. М. Хайдеггер розуміє поняття «простір» як «протяжність», «обшир», «свободу від перешкод»⁷⁷.

Через розбіжності у трактуванні та розумінні дефініцій суб'єктами економіки терміни «інформаційний простір» та «інформаційне поле» потребують вяснення їхньої ролі у процесі пізнання реальності. Інформаційний простір складається з множини інформаційних полів, які генеруються різноманітними джерелами інформації. Економічні агенти працюють у кількох інформаційних просторах, або «...в площині перетину всіх релевантних для кожного випадку просторів»⁷⁸. Натомість інформаційне поле кожен суб'єкт господарювання формує індивідуально, яке є частиною інформаційного простору економіки держави та глобального інформаційного простору.

Інформація є спонукальним фактором перетворення матеріального світу та основним фактором виробництва у постіндустріальному суспільстві, а отже, потребує теоретичного обґрунтування та дослідження з точки зору її корисності та структури. Інформація має стати предметом вивчення з позицій облікової науки і продуктом функціонування облікової системи, яка формує інформаційні потоки підприємства на основі законів інформаційного поля, що є джерелом сигналів про стан та динаміку змін у господарській діяльності.

Інформаційне поле підприємства формує структуровані інформаційні ресурси, що мають певні властивості залежно від їхнього розташування в просторі та часі, які можна аналізувати незалежно від суб'єктивних позицій користувачів. Інформаційні поля, як усі інші поля, мають

⁷⁶ Семенюк Э. П. Развитие информационного пространства и прогресс общества [Текст] / Э. П. Семенюк // Научно-техническая информация. – 1997. – №1. – С. 4.

⁷⁷ Хайдеггер М. Искусство и пространство [Электроний ресурс] / М. Хайдеггер – Режим доступа : <http://www.countries.ru/library/texts/hidd.htm>.

⁷⁸ Семенюк Э. П. Устойчивое развитие общества и информатика / Э. П. Семенюк // Научно-техническая информация. – 2000. – №1. – С. 6.

інваріантні закони функціонування⁷⁹, що вказує на створення загальної теорії. Кожному інформаційному полю властиві специфічні ознаки, які проєктуються на теоретичні уявлення про джерела даних для отримання інформації для бізнесу та знання про універсальні механізми функціонування підприємства.

У наукових джерелах розкривається суть терміна «інформаційне поле», як наприклад, у праці «Теорія інформаційного поля», оприлюдненій на початку ХХІ ст.⁸⁰

В теорії інформаційного поля І. Трофімова інформація представлена як повідомлення або сигнали, які вивчаються в процесі їхньої передачі чи сприйняття, і трактується як вихідна загальнонаукова категорія, яка відображає структуру матерії та способи її пізнання. Інформація не зводиться до інших, більш простих понять, а поле – до різноманітності множин, над елементами яких можна здійснювати певні дії: узагальнення, класифікацію, структурування, додавання тощо⁸¹, оскільки термін «інформаційне поле підприємства» поєднує в собі поняття «інформація» та «поле».

Поєднання цих двох понять та їхня інтерпретація в теорії обліку зумовлені існуванням інформаційного поля, яке характеризує структуру матерії та способи її пізнання, і мають мати і мають математичні атрибути щодо їхніх фізичних характеристик. Основними завданнями обліку як інформаційної системи є вивчення інформаційного поля підприємства, визначення його математичних атрибутів через відображення економічної реальності та опис її параметрів.

Інформаційне поле – це частина інформаційного простору окремого підприємства з його особливими параме-

⁷⁹ Pierre B. Quelques propriétés des champs [Електронний ресурс] / Bourdieu Pierre // Questions de sociologie. Paris: Editions de Minuit. – 1984. – P. 113 – 120. – Режим доступу : <http://bourdieu.name/content/nekotorye-svoystva-polej>.

⁸⁰ Трофімов І. Ф. Теория информационного поля [Електронний ресурс] / І. Ф. Трофімов – Режим доступу : http://sir35.narod.ru/pages/Truth/THEORY_OF_INFORMATION_FIELD_08024.htm.

⁸¹ Там само.

трами⁸². Пізнання певного інформаційного поля відбувається через вивчення структури підприємства, розкриття його часово-просторових і змістових параметрів.

Використовуючи фрактальний підхід до з'ясування природи інформаційного поля підприємства, його можна трактувати як структуру, кожен елемент якої містить відомості про себе і всіх оточуючих елементів.

Дослідження поля з використанням системного підходу дає уявлення про нього як про відкриту динамічну систему, до якої характерні усі властивості відкритих систем.

Облікова система дає можливість відображати економічну реальність не лише в одному зрізі (вартісному), а й враховуючи виміри у просторі, часі, якості тощо, таким чином повністю відображаючи реальні процеси, що відбуваються в економічній сфері підприємства.

Оскільки процеси управління підприємством ґрунтуються на використанні менеджерами всіх рівнів релевантної інформації, то інформаційне поле через систему управління вступає у взаємодію з матеріальними структурами, змінюючи їх і змінюючись під їхнім впливом, створюючи інформацію, відповідно до основної мети функціонування підприємства та потреб менеджменту.

Інформаційне поле підприємства складається з взаємопов'язаних підсистем: конструкторської, технологічної, економічної та ін. Облікова система може генерувати економічну інформацію, розширюючи її обсяг за змістом і значущістю для прийняття управлінських рішень на основі законів інформаційного поля й організовуючи численні масиви і потоки для особистих цілей менеджерів, наприклад, для різних рівнів управління⁸³.

Як економічна категорія термін «інформаційне поле» потребує опису, структуризації та упорядкування. Дослі-

⁸² Tsvetkov V. Ya. Information field. / V. Ya. Tsvetkov // Life Science Journal. – 2014. – 11(5). – P. 551–554.

⁸³ Каверина О. Д. Управленческий учет: теория и практика : уч. [для бакалавров] / О. Д. Каверина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Юрайт, 2016. – С. 30–32.

дження та теоретичної ідентифікації потребують також такі поняття: інформаційні взаємодії, інформаційні потоки, інформаційні форми, комунікаційна здатність тощо.

Рівень складності інформаційного поля важко піддається формалізованому визначенню, особливо в економічному (обліковому) аспекті, оскільки залежить від складності середовища і системи управління. Проте у широкому розумінні інформаційне поле формується як цифрове, соціально-комунікаційне та ментальне середовища.

Інформаційне середовище є джерелом інформації про процеси навколишнього світу і не залежить від наших знань про нього. Інформаційне поле як фрагмент інформаційного середовища складається з природного інформаційного поля, яке містить відображення зовнішнього середовища, та створеного людиною штучного і доволі обмеженого інформаційного поля про діяльність та стан бізнесу⁸⁴.

Облікова система в цьому полі формує «інформаційні конструкти», створюючи зв'язки між показниками та різними емпіричними даними. Традиційна система фінансового обліку дає змогу отримати вартісний вимір економічної реальності за моделлю подвійного запису, що дає один фінансовий зріз діяльності бізнесу і не враховує вимірів простору, часу, якості тощо, таким чином, не повністю відображаючи реальні процеси, що відбуваються в економічній сфері підприємства.

Для введення в систему таких показників вона має базувати спостереження на просторово-часових фіксаціях фактів господарського життя, адже кожна подія чи факт є похідним від часово-просторового виміру. Три просторових виміри й один часовий утворюють динамічну систему, відкриту в шестивимірному просторі (трьохвимірному простору і трьохвимірному часу), а в обліковій системі формуються також вартісний та якісний виміри.

⁸⁴ Цветков В. Я. Естественное и искусственное информационное поле / В. Я. Цветков // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2014. – № 5. Ч.2. – С. 178–180.

Основними ознаками інформаційного поля підприємства є похідні від ознак інформації категорії. Складність інформаційного поля є залежною категорією від складності інформації, яка відповідно формується через множинність об'єктів відображення та їхньої структури. Складність і неоднорідність об'єктів потребують упорядкування інформації про них, а упорядкування є основою класифікації та організації інформаційного поля.

Інформація первинна щодо управління, тому частина інформаційного поля фіксується обліковою системою, яка має визначену структуру, залежну від інформаційних потреб управління.

Таким чином, інформаційне поле підприємства за змістом є дуалістичним, яке містить атрибути фізичного і матеріального полів. Інформаційне поле – це граничне поле між матеріальним динамічним світом у всіх його виявах і полем нематеріального спокою, яке є управляючим для інформаційного поля і всього матеріального світу⁸⁵. Без поля, що формується будь-якою динамічною системою, не можуть відбуватися періодичні процеси управлінського впливу, а їхня відсутність призводить до колапсу.

Властивості інформаційного поля виражаються мовою математичних величин, адже для нього характерні всі математичні атрибути фізичного поля. В матеріальному світі речі відображають у кількісному та вартісному вираженнях за допомогою чисел, проте кожне число має мати певні атрибути, без яких воно не забезпечує жодної інформації.

Основними властивостями інформаційного поля економічного суб'єкта є такі:

- структурність (набір елементів, зв'язків, відношень);
- дискретність як властивість подільності;
- відкритість та відносна сталість його структури;

⁸⁵ Трофимов И. Ф. Теория информационного поля [Электронный ресурс] / И. Ф. Трофимов. – Режим доступа : http://sir35.narod.ru/pages/Truth/THEORY_OF_INFORMATION_FIELD_08024.htm.

- миттєва реакція на події (факти зміни зовнішнього і внутрішнього середовища;
- індивідуальність (кожне інформаційне поле підприємства індивідуальне, незважаючи на загальні характеристики);
- здатність відображати характеристики бізнесу у вартісному, кількісному, якісному, часовому та інших вимірах (порядкове розміщення, корисність тощо);
- відображення координат на числовій осі для кожного виду інформації, де координати чисел відображають керуючу систему інформаційного поля.

Основною функцією інформаційного поля підприємства є формування, зберігання та обмін інформацією у такій формі, яка дозволяє подальше її використання у процесі господарської діяльності та прийняття рішень. Керуюча система – це управляючі та керовані об'єкти, поєднані каналами прямого і зворотного зв'язку, які мають мету. Н. Вінер описав універсальні принципи управління та інформаційні зв'язки, де процеси обробки та передачі інформації виокремлені в самостійні процеси безвідносно до природи подій чи процесів. Так, вони існують завжди, незалежно від того, чи їх спостерігають та описують.

Інформаційне поле підприємства виражається числами та семантичними конструкціями, які вказують на факт або ймовірність настання події, відображають структуру господарської діяльності й економічну реальність навколишнього середовища, динамічні процеси формування та зміни різних структур, створення і передачі інформації, задоволення інформаційних потреб.

Інформаційне поле підприємства існує незалежно від того, чи маємо уяву про нього, та лише особливий обліковий спосіб мислення і методи обліку дають змогу відбирати факти з інформаційного поля підприємства через постійний моніторинг внутрішнього і зовнішнього середовищ, збір і реєстрацію інформації, її зберігання,

класифікацію та обробку, що дозволяє задовольняти запити користувачів.

Відображення фактів інформаційного поля підприємства в обліковій системі дає змогу лише частково, залежно від запитів користувачів відображати економічну реальність та стан господарської діяльності, формувати необхідні інформаційні ресурси, передбачати та уникати критичних і кризових станів. Подальше дослідження властивостей економічної категорії «інформаційне поле» дасть змогу поглибити теоретичні знання облікової науки.

Важливими проблемами інформаційного поля підприємства є питання фільтрації даних, перевірки їхньої достовірності, використання декількох джерел отримання даних, визначення критеріїв оцінювання якості та достовірності інформації.

Економічна інформація існує тільки у сфері здійснення економічної діяльності й охоплює семантичну і машинну інформацію, які в поєднанні формують облікове інформаційне поле суб'єкта господарювання та інформаційний простір ринку.

Невизначеність інформаційного поля призводить до появи неточностей і неповноти інформації про об'єкт дослідження, а в обліковій сфері – до метафізичного способу мислення та суб'єктивності оцінювання. Невизначеність інформаційного поля трактується як ситуація, за якої в ньому немає необхідної для вирішення завдань інформації, а не лише як відсутність інформації.

Основним фактором невизначеності в інформаційному полі є ризик та інформаційна асиметрія. Невизначеність може виникати в таких випадках:

- недостатність або неточність змістовної інформації про об'єкт дослідження;
- надлишок або невідповідність інформації про об'єкт дослідження;

- складність інтерпретації інформації через невідповідність знань та інформаційну асиметрію (так званий семантичний розрив)⁸⁶.

Існування невизначеності в інформаційному полі є важливим фактором, який треба враховувати при розробці структури системи обліку та прийнятті рішень.

Ентропія як показник невизначеності, різноманіття, хаосу, рівноваги в системі, вказує на її інформаційну ємність. Близьким за значення до цього поняття є «дисипація інформації» або «розсіювання інформації»⁸⁷.

Показник ентропії з від'ємним значенням називають негентропією, що вважаємо помилкою, оскільки негентропія має протилежну дію, хоча й вимірюється в тих самих одиницях (бітах), що й ентропія. Це показники з оберненопропорційним значенням: збільшення рівня негентропії викликає зменшення ентропії, оскільки негентропія – це міра порядку, впорядкованості, внутрішньої структури, змістової інформації.

В економіці ентропія є мірою невизначеності ситуації (чим вища невизначеність наслідків дій у будь-якій ситуації, тим більшою буде кількість інформації, яка міститься в ній, і тим більшою буде ентропія)⁸⁸.

В обліковій науці ентропію треба пов'язувати не тільки з системою, а з інформаційною ситуацією, в якій перебуває ця система, оскільки система за визначенням є систематизованою й упорядкованою, хоча будь-яка система має ентропію.

Як відомо, інформація – це те, що знижує рівень ентропії щодо якого-небудь об'єкта, зростання якої в облі-

⁸⁶ Hein A. M. Identification and Bridging of Semantic Gaps in the Context of Multi-Domain Engineering. Abstracts of the 2010 Forum on Philosophy, Engineering & Technology. – Colorado, 2010.

⁸⁷ Цветков В. Я. Рассеяние в информационных процессах / В. Я. Цветков // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2016. – № 5. (ч. 1). – С. 141–142.

⁸⁸ Энтропия [Заголовок с экрана]/[Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://psychology_dictionary.academic.ru/9583/ЭНТРОПИЯ.

ку визнають відомі вчені⁸⁹. Ентропія облікової системи може бути її об'єктивною характеристикою, адже певна ступінь ентропії є необхідною умовою для досягнення достатнього рівня самоорганізації облікової системи, взаємозв'язку її елементів, прийняттого показника її економічності (креативності облікової системи). Разом з тим, зростання ентропії виводить облікову систему зі стану рівноваги, що негативно впливає на якість отримання інформації і навіть може призвести до руйнування цієї системи⁹⁰. Висока якість системи обліку в усіх суттєвих аспектах знижує до прийняттого рівня інформаційний ризик для її користувачів.

Врахування в теорії обліку понять «ентропія», «негетропія», «невизначеність», «ризик» дає змогу реалізувати моделі прийняття оптимальних рішень при існуючому інформаційному ризику, застосувати оптимізаційні моделі до вирішення реальних проблем бізнесу. Так, економіко-інформаційні моделі надто спрощені, оскільки діяльність агента, який приймає рішення, відбувається у складній системі розподілу ймовірностей лише з кількома важко реалізованими оцінками і прогнозами або розподілами з обмеженою дисперсією, тобто в надзвичайно складних умовах.

Проте економіко-математичні моделі дають уяву про загальні тенденції розвитку подій, а їхня конкретизація і доповнення можуть здійснюватися за допомогою інших методів. Основне у цьому процесі – об'єктивність досліджень і усунення впливу суб'єктивних факторів на формування системи обліку.

⁸⁹ Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы [текст] / В. Ф. Палий – М.: Бухгалтерский учет, 2007.– 88 с.

⁹⁰ Шапошников А. А. Энтропия учетной системы: категории, понятия и анализ / А. А. Шапошников // Сибирская финансовая школа. Аваль. – 2009. – № 6. – С.75–78.

4.3. Інформаційні ресурси як основа ефективної діяльності

В постіндустріальному суспільстві зростає роль і значення інформаційних ресурсів як основного фактора виробництва та управління бізнесом. Створення нетрадиційних систем формування інформації про результати діяльності підприємства та зміни середовища його існування залежать від підходів до управління інформаційною сферою. Цінність інформації визначають тим, наскільки вона сприяє процесу аналізу і прогнозування, що висуває перед обліковою наукою проблему отримання інформаційних ресурсів, адекватних до дійсного стану і динаміки явищ і процесів фінансової та господарської діяльності.

Теорія обліку, адаптуючись до вимог «нової економіки», потребує переосмислення понять «інформація» та «інформаційний ресурс» з позиції семантичного та змістового аспектів. Сучасна система обліку характеризується обмеженістю інформаційного різноманіття, неефективним використанням технологій, асиметрією отримання інформації та обмеженістю її цінності, що зумовлює труднощі в управлінні нею.

Класифікаційний і прагматичний характер обліку, зорієнтованого на стандарти і показники фінансової звітності, привів до того, що облік перетворився у схоластичну науку, що є констатацією послідовності дій з організації процедур обробки даних, а його теорія лише узагальнює практичні аспекти, хоч і має «...вирішувати проблеми, що у певний період безпосереднього актуального практичного значення не мають, але несуть у собі потужні задатки практичного ефекту у майбутньому»⁹¹. Користувачі економічної інформації очікують від обліку підтримки у прийнятті перспективних рішень за рахунок побудови та використання інтегрованої бази даних, генерування нових інформаційних потоків і компенсування відсутніх інформаційних ресурсів.

⁹¹ Рашитов З. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете [Текст] / З. С. Рашитов. – М. : Финансы, 1979. – С. 14.

М. Пушкар та М. Чумаченко наголошують, що «...осмислена мета обліку – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом у постіндустріальному суспільстві»⁹². Якщо ж «...основним «продуцентом» економічної інформації є система обліку»⁹³, то природною виглядає потреба вивчення інформації та інформаційних ресурсів у теорії обліку.

Перед обліковою системою постало завдання адаптації до нових умов, функціонування бізнесу в період, коли інформація стає більш важливим ресурсом, ніж інші фактори виробництва. Важливість інформації для управління на порядок денний виносить питання переосмислення її ролі та змісту в суспільстві, що не може розвиватися без удосконалення видів, форм і методів обліку.

Незважаючи на те, що вчені акцентують на вирішальній ролі інформації та інформаційного ресурсу, в теорії обліку відсутні праці, в яких розглядається інформація як ресурс і продукт обліку.

Окремі вчені зараховують до інформаційних ресурсів переважно науково-технічну інформацію, відокремлену від її створювача і зафіксовану на матеріальному носії, або розширюють їх до інформаційної системи, яка вміщає, крім інформації, програмні та технічні засоби її опрацювання і зберігання (Т. Веллс і К. Севілла⁹⁴, Дж. О'Брайн і Дж. Маракас⁹⁵, Ф. Дравіс⁹⁶).

⁹² Пушкар М. С. *Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація* [текст] : моногр. / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – С. 7.

⁹³ Куцик П. О. *Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем* [Електронний ресурс] // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/index.html.

⁹⁴ Wells T. D., Sevilla C. *Maximizing the Enterprise Information Assets*. – Abingdon : CRC Press, 2003. – 352 p.

⁹⁵ O'Brien J. A., Marakas G. M. *Enterprise Information Systems*. – Boston : Mc Graw Hill Education, 2008. – 542 p.

⁹⁶ Frank Dravis. *Enterprise Information Management; Strategy, best Practices and Technologies*. – Baseline Consulting.– 2008. – 493 p.

Проблеми вивчення ролі інформації та інформаційних ресурсів досліджуються у працях, присвячених становленню і розвитку постіндустріального суспільства щодо організації виробництва та інформаційного менеджменту. П. Друкер, У. Букович, Р. Уільямс, М. Кастельс, А. Водачек та інші науковці асоціюють інформаційний ресурс з інформаційною системою, яка дає змогу ефективно управляти підприємством і його бізнес-процесами.

І. Нонака, Х. Такеучі, Р. Уільямс, Б. Мільнер та інші дослідники проблем менеджменту вивчали окремі аспекти управління інформаційними ресурсами, основу яких становить «масив інформації». М. Пушкар та М. Чумаченко досліджують інформаційні ресурси та середовище їхнього функціонування⁹⁷ як найважливіші фактори виробництва та управління.

Інформаційними ресурсами на мікрорівні називають інформацію, яка є цінністю для підприємства. І вона має не меншу цінність, якщо не більшу, ніж інші матеріальні ресурси. Інформаційні ресурси є безпосереднім продуктом інтелектуальної діяльності, оскільки їхню основу становлять результати наукових досліджень і дослідно-конструкторських розробок (НДДКР), які дають можливість створювати наукомісткі вироби, використовувати технічні та наукові ідеї, зафіксовані в різних документах і науковій літературі. При цьому в повній відповідності до реалій сучасної цивілізації виокремлюють два варіанти експлуатації інформаційних ресурсів: з одного боку, використання інформатизації у промисловості та соціальній сфері, а з іншого – перехід до високоорганізованих індустріальних методів здійснення інформаційних процесів⁹⁸.

Методологічною основою інформаційної економіки є кібернетична доктрина, а всі блага відповідно до теорії ін-

⁹⁷ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку : концепція, архітектура, інформація [текст] / моногр. / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – С. 236.

⁹⁸ Економіка зарубіжних країн [Текст] : підруч. [для студ. екон. спец. вищих закл. освіти] / А. С. Філіпенко [та ін.] ; ред. А. С. Філіпенко. – [2-ге вид.]. – К. : Либідь, 1998. – С. 20–24.

формації можуть бути виражені в бітах (базових одиницях виміру кількісної інформації). Важливою особливістю інформації як ресурсу є те, що в результаті її використання процеси споживання і виробництва об'єднуються, тобто процеси появи інформації пов'язаний зі споживанням інформації та, навпаки, результатом споживання інформації є її приріст (створення нової інформації). Будь-який рух інформації у виробничому процесі збільшує її запас, підвищує цінність або обсяг. Вихідна суперечність продукту як такого, що лише споживається, або як такого, що лише продукується, подолано за рахунок того, що перехід виробництва в споживання і споживання у виробництво відбувається одночасно.

В теорії обліку це поняття досліджується адаптовано до господарської діяльності суб'єкта, орієнтованого на стратегію розвитку підприємства, а тому як інформаційний ресурс пропонуємо розглядати залучену до виробничо-комерційної діяльності, прийняття рішень і навчання інформацію (знання), яка має стратегічний характер.

Пов'язані з інформаційними ресурсами питання обліку за суттю лише починають використовуватися у науковому світі, а конкретна постановка питання про кількісне оцінювання цих ресурсів та їхній зв'язок з іншими економічними категоріями очікують розробки й потребують спільних зусиль спеціалістів і вчених різних галузей знань⁹⁹.

Інформаційні ресурси як інструмент (засіб) ефективного управління є інноваційними за змістом і функціями. Вони вміщують нематеріальні активи, формуючи при цьому вартість підприємства та його конкурентоздатність. Багатофункціональність інформаційних ресурсів дає змогу ефективно використовувати всі інші ресурси підприємства, підвищувати якість управління, сприяти ресурсозбереженню та зростанню продуктивності виробництва.

99 Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства: обліково-теоретичний аспект / В. З. Семанюк // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 319–322.

Створення інформаційних ресурсів потребує технологій, які мають життєвий цикл і реальну вартість, а тому проблеми, пов'язані з управлінням витратами на створення та функціонування облікової системи та визначенням їхньої ефективності, є важливими для підприємства.

Оскільки витрати інформаційних ресурсів і технологій у більшості видах виробництва, продукції та послуг постійно зростають, то потрібні критерії ефективності використання таких ресурсів та їхнього потенціалу. Тим підприємствам, які прагнуть управляти витратами на інформаційні ресурси, необхідно визначити критерії ефективності й створити методики визначення кількісних показників, пов'язаних зі створенням і використанням інформації (наприклад, методику визначення ефективності використання потенціалу інформаційної системи).

У сучасній теорії обліку не знайшли відображення положення щодо складу і змісту інформаційних ресурсів підприємства як стратегічного ресурсу, їхньої ролі для виробничих та інноваційних процесів суб'єкта господарювання підприємства і посилення економічної безпеки. Пропонуємо визначати інформаційні ресурси як стратегічні для діяльності підприємств, що сприяють ефективному розвитку та функціонуванню, а також стимулюють персонал і керівництво до інноваційної активності.

Дослідження інформаційних ресурсів з точки зору теорії обліку полягає в розкритті їхнього економічного змісту, удосконаленні класифікації, системному підході до інформації як стратегічного ресурсу з урахуванням факторів, що посилюють чи знижують його роль у діяльності підприємства.

Необхідно окреслити інформаційні потреби підприємства, розробити механізм залучення інформаційного ресурсу у внутрішні бізнес-процеси, уточнити методику оцінювання нематеріальних активів з позиціонуванням їх як основи стратегічного інформаційного ресурсу, виявити особливості та закономірності розвитку і формування інформаційних потреб у вітчизняній економіці.

Досліджуючи положення ресурсної теорії безпеки, можна зробити висновок, що інформаційні ресурси підприємства розглядаються як джерело довгострокової конкурентної переваги. Відповідно вони мають стати базою для формування економічної безпеки.

Для уявлення про предмет дослідження необхідно вивчити його класифікацію. У науковій літературі застосовують широке коло класифікаційних ознак інформаційних ресурсів, зокрема з позицій автоматизованої обробки, способу отримання, ролі в управлінському процесі, ступеня доступності для користувачів тощо.

Класифікація інформаційних ресурсів за багатьма критеріями (вид знань, зміст і форма представлення, роль у функціонуванні підприємства тощо) дає змогу визначити їхній економічний зміст, структуру (залежно від мети дослідження), організувати й удосконалити облік інформації як ресурсу та представити облікову систему як основний їхній продуцент.

Різноманітність критеріїв класифікації інформаційних ресурсів вказує на їхню багатогранність і багатоаспектність, проте ці класифікації не відображають складу цього ресурсу, що не дає змогу управляти ним, тому доцільно доповнити існуючі класифікації такими критеріями, як вид знання, форма представлення, призначення тощо.

Цікавою є пропозиція Н. Я. Слядневої про поділ інформаційних ресурсів на інформаційно-змістовні (традиційні) та інформаційно-активні (віртуальні аналоги реальних дій)¹⁰⁰.

Класифікація інформаційних ресурсів за критерієм «вид знань» і виокремлення двох складових – явне і неявне знання – ґрунтується на положеннях, представлених Б. Мільнером, І. Нонака і Х. Такеучі, про існування знання, яке може бути виражене словами і цифрами, доступно ви-

¹⁰⁰ Сляднева Н. А. Информационные ресурсы в информационном обществе: онтологический статус и методология / Н. А. Сляднева // Информационные ресурсы России. – 2009. – №1. – С. 12.

кладене, та знання, яке існує на рівні індивіда та недостатньо піддається формалізації¹⁰¹.

Р. Піткетлі також виділяє явне і неявне знання, яке першим запропонував М. Полані¹⁰². Західний менеджмент орієнтується на явне знання. Класичне підприємство в США – це механізм створення й обробки інформації. Японський менеджмент тяжіє не до обробки даних, а до ідентифікації інтуїтивних рішень працівників. Знання трансформується з неявного в явне і це має прямий вплив на методологію управління, контролінгу та обліку. Можуть застосовуватися метафори, аналогії, моделі, представлення знання в метафоричній формі. Знання – це не лише інформація, а й корпоративна культура, стратегія, цінності.

Урахування цих досліджень полягає у доповненні класифікації інформаційних ресурсів на враховані в системі обліку (виражені словами та цифрами) та невраховані в системі обліку (недостатньо піддаються формалізації) на підприємстві.

Важливим питанням теорії обліку має стати також визначення функцій інформаційних ресурсів для розуміння зовнішнього вияву предмета дослідження. Щодо функцій інформації чи інформаційних ресурсів зазначимо, що в теорії обліку вони зводяться до функцій документів, не враховуючи при цьому навіть таких з них, як управлінські, соціальні та культурні¹⁰³, і не беручи до уваги також визначення функцій інформаційних ресурсів залежно від їхньої ролі у виробничо-господарському процесі та прийнятті рішень.

Однією з таких функцій є мотиваційна, яка впливає з можливостей інформаційного ресурсу впливати на здій-

¹⁰¹ Нонака И. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах / И. Нонака Х. Такеучи. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – С. 16–17.

¹⁰² Классики менеджмента / Под ред. М. Уорнера. / Пер с англ. Ю. Н. Каптуревского – СПб.: Питер, 2001. – 1168 с.

¹⁰³ Андреева В. И. Понятие документа и делопроизводства [Электронный ресурс] / В. И. Андреева. – Режим доступа : <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=002545>.

снення певних дій. Мобілізайна функція полягає у здатності інформаційних ресурсів формувати систему формалізованих і неформалізованих знань, через яку зростає компетентність працівників, можливості їх мобілізації і раціональної діяльності. Через таку систему знань підприємство може отримувати конкурентні переваги, інвестиційну привабливість, ділову репутацію.

Регулююча функція впливає зі здатності інформаційних ресурсів впливати на вибір виду діяльності, організацію та контроль виробничо-господарської діяльності, прийняття управлінських рішень, навчання персоналу для розширення його знань.

Креативна функція проявляється через розвиток інтелектуального потенціалу управління, що приводить до росту ефективності використання інформаційних ресурсів.

Для розширення теоретичних положень системи обліку можна використати класифікацію функцій інформаційних ресурсів залежно від їхньої ролі у виробничо-комерційній діяльності, у прийнятті рішень і навчанні¹⁰⁴: мотиваційна (стимулюють до здійснення діяльності та прийняття рішень); мобілізаційна (генерування знань, конкурентних переваг підприємства); регулююча (інформаційні ресурси забезпечують інформацією види діяльності, виробничо-комерційну діяльність, прийняття управлінських рішень, навчання) тощо (рис. 4.3).

На основі аналізу емпіричних даних Е. Лаврищева визначає фактори, які підвищують роль інформаційних ресурсів на підприємстві¹⁰⁵: розширення діяльності підприємства за межами внутрішнього ринку, зростання інформаційної складової у споживчій вартості та у витратах на виробництво і реалізацію товару.

¹⁰⁴ Лаврищева Е. Е. Информационные ресурсы предприятия [текст]: моногр. / Е. Е. Лаврищева. – М. : Дашков и К, 2010. – 216 с.

¹⁰⁵ Лаврищева Е. Е. Ресурсы предприятия: особенности формирования и использования [текст] : моногр. / Е. Е. Лаврищева, М. С. Люблинский, С. Г. Тютюгина, И. В. Захарова. – Ковров : КГТА, 2009. – 256 с.

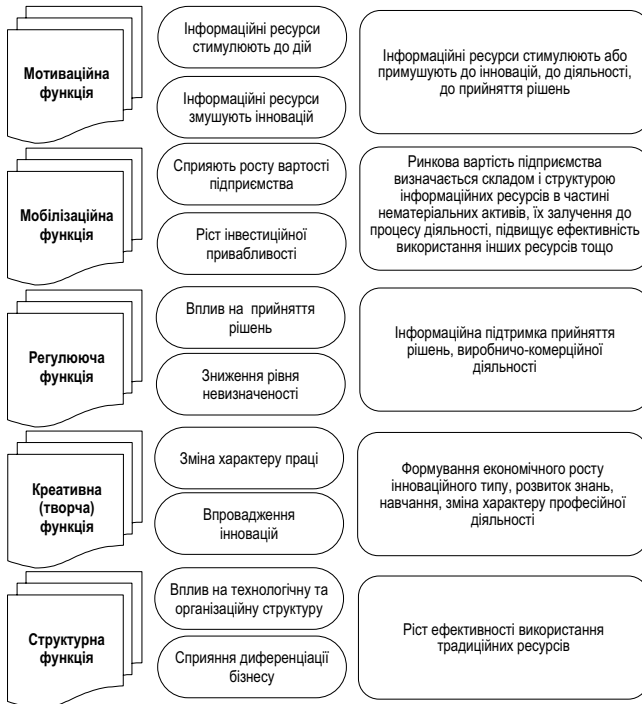


Рис. 4.3. Функції інформаційних ресурсів (обліковий аспект)

В обліку інформація розглядається як така, що необхідна для задоволення інформаційних потреб користувачів. Проте інформація як ресурс може бути товаром у постіндустріальному суспільстві. В цьому разі облікова діяльність стає не сервісною, а такою, що створює додану вартість, а інформаційний ресурс трактується як цілеспрямовано створена інформація, яку використовують як засіб для певного виду діяльності. Така інформація має цінність і може бути товаром на інформаційному ринку.

Підхід до інформаційних ресурсів з точки зору їхньої ролі у господарській діяльності дає змогу класифікувати їх як:

- самостійний фактор виробництва;
- актив певного рівня специфічності;
- товар на інформаційному ринку.

Узагальнену класифікацію інформаційних ресурсів з точки зору обліку представлено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Класифікація інформаційних ресурсів підприємства

Ознака класифікації	Вид інформаційних ресурсів
Спосіб отримання	Явні Неявні
Джерела формування	Облікова система Інші інформаційні системи
Форма втілення	Інформація Знання Товар (послуга) Засіб виробництва
Вид знань	Колективне знання Індивідуальне знання
Роль в управлінському процесі	Стратегічні Тактичні Операційні
Форма власності	Власні (внутрішні) Зовнішні
Ступінь доступності	Для внутрішнього використання З обмеженим доступом для внутрішнього використання Конфіденційні Загальнодоступні
Призначення	Актуальні Потенційні (стають актуальними за умови обробки)

Відома властивість інформації до зростання визнана атрибутивною, тому принцип обмеженості ресурсів, який діє у класичній економічній теорії, не функціонує у випадку інформаційних ресурсів, які є практично необмеженими у використанні. Винятком є лише їхнє знищення та втрата актуальності.

Необхідно зазначити, що існують фактори, які підвищують та стримують роль інформаційних ресурсів на підприємстві. До факторів, що підвищують їхню роль, належать такі: зростання інформаційної складової у споживчій вартості товару та у витратах на виробництво, зниження

транзакційних витрат, вплив інформації на всі види та аспекти діяльності в умовах нестабільності та збурення зовнішнього середовища.

Проте існують також фактори, які стримують процес залучення інформаційних ресурсів у господарську діяльність, серед яких основними є:

- зростання інформаційного навантаження на персонал, що викликає опір та неефективне використання інформації;
- незначні темпи зростання процесів інформатизації, недостатня інформаційна обізнаність персоналу, нездатність виявити, розмістити, оцінити інформацію та ефективно її використати¹⁰⁶.

У результаті таких обмежуючих факторів відбувається неефективне використання ресурсів, зниження керованості бізнес-процесами та неможливість стратегічного управління.

Інерція наукової спільноти щодо розвитку теоретичних основ обліку та контролю призводить до зниження ролі інформаційних ресурсів у діяльності вітчизняних підприємств через відсутність розробки теоретичних положень щодо змісту, класифікації та функцій інформаційних ресурсів на підприємстві, незважаючи на їхнє практичне значення, зумовлене виявленням і визначенням інформаційних проблем і витрат, які обумовлені ними.

4.4. Оцінювання інформації та визначення ефективності облікової системи

Основною умовою формування інформаційної концепції системи обліку для цілей управління організацією є її ефективність як продуктивність, помножена на цін-

¹⁰⁶ Гендина Н. И. Информационная грамотность как приоритет Программы ЮНЕСКО «Информация для всех» / Н. И. Гендина // Программа ЮНЕСКО «Информация для всех» в России: текущие и перспективные проекты : сб. докладов в рамках 14-й Междунар. конф. «Крым-2007». – М., 2007. – С. 99-113.

ність, що забезпечує певний результат. Глобалізація економічних та суспільних відносин, інтеграція України у світове співтовариство висувають високі вимоги до фінансової прозорості та ефективного управління підприємствами.

На сучасному етапі розвитку облікової науки першочергового значення набуває проблема якості облікового процесу, вирішення якої забезпечить зростання корисності та ефективності обліку для підприємств, економіки й суспільства загалом. Корисність обліково-аналітичної інформації для цілей управління полягає у зростанні рівня визначеності, яка виражається в досягненні цілей суб'єкта управління, який володіє інформацією, і може завдяки цьому знизити ризики у процесі ухвалення управлінських рішень.

Основу цінності облікової інформації становить її корисність для конкретного управлінського рішення. Цінність облікової інформації детермінується її якісними характеристиками: релевантністю, надійністю, достовірністю, зіставністю, повнотою, дієвістю, оптимальністю та регулярністю. Використання облікової інформації з урахуванням її цінності для управління обмежене аперцепцією користувачів цієї інформації. Інформаційна сфера системи управління організацією не може бути досконалою, якщо вона буде досконалою тільки в певній частині та якщо користувачі будуть не зовсім досконалі.

Оцінювання якості функціональних компонентів інформаційної системи (підсистеми управлінського, фінансового, стратегічного обліку) дає змогу визначити рівень їхніх інформаційних можливостей для управлінських потреб. За його результатами керівники організацій мають право ухвалити рішення з питань вдосконалення існуючих інформаційних систем або про створення принципово нової інформаційної концепції для управління бізнесом.

Якість обліку може виражатися через показники достовірності, релевантності, достатності, що дає змогу вітчизняним компаніям укріпити свої позиції на зовнішньому та внутрішньому ринку, досягти зростання конкурентоздат-

ності, оскільки світова економіка висуває високі вимоги до корпоративного управління, технологій інформаційного різноманіття, внутрішньофірмових стандартів облікової роботи, які можна задовольнити лише за наявності відповідної теоретичної, методологічної й організаційної бази вимірювального процесу господарської діяльності. Підвищення якості та ефективності управління обліковим процесом неможливо та й недоцільно досягати за допомогою посилення контролю, оскільки в умовах екстенсивного зростання економіки важливо не лише контролювати якість облікового процесу, а й досягти постійного зростання якості облікових процедур за допомогою управління якістю.

Дослідженню ефективності функціонування облікових систем та їхньої якості присвячено праці вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема різні аспекти проблеми інформаційного менеджменту вивчали О. Кундря-Висоцька, Т. Алачова, Л. Балабанова, А. Загородній, Л. Сухарева, К. Закалінська, Л. Крамаровський, В. Максимова, С. Бичкова, Е. Итигилов, А. Крутова та інші науковці. Застосовуючи їхні здобутки в цьому напрямі, варто зазначити, що переважно було досліджено питання якості облікової інформації, а проблема ефективності функціонування системи обліку досі залишається актуальною і недостатньо вивченою.

У сучасному науковому співтоваристві існує різноманіття точок зору відносно розуміння та суті якості аудиторських послуг. Лише кілька публікацій з цих питань опосередковано висвітлюють проблему якості обліку, досліджуючи критерії якості аудиторської діяльності. Так, В. Скобара вивчає проблему якості аудиту шляхом визначення, вивчення та оцінювання впливу факторів, які формують якість роботи аудитора, та розробляє вербальну модель якості аудиту¹⁰⁷; Е. Сиротенко досліджує питання якості аудиту з позиції системної теорії аудиту і консалтин-

¹⁰⁷ Скобара В. В. Качество аудита (теория и методология) : автореф. дис. на соискание науч. степени докт. экон. наук в виде научного доклада / В. В. Скобара ; Международная академия информатизации. – М. : Б.и., 1999. – С. 33.

гу¹⁰⁸; Л. Сухарева та К. Закалінська окреслюють проблеми удосконалення та поглиблення знань щодо теоретичних і методологічних основ оцінювання якості системи бухгалтерського обліку при здійсненні аудиту та пропонують параметричну модель якості системи обліку, визначаючи його якість як сукупність властивостей і характеристик основних облікових елементів, рівень яких формується у процесі збирання, обробки й узагальнення обліково-економічної інформації про операції та процеси з метою складання фінансової звітності¹⁰⁹.

Л. Крамаровський та В. Максимова, досліджуючи якість обліку, пропонують методику її визначення, що є надто трудомісткою, яку можна застосувати лише до підсистеми фінансового обліку¹¹⁰. С. Бичкова, Е. Ітигилова¹¹¹ та А. Крутова¹¹² розглядають якість бухгалтерської інформації як критерій задоволення інформаційних потреб споживачів. Проте такі трактування мають обмежений і дискусійний характер, оскільки не дають повного розуміння та теоретичного обґрунтування категорії якості обліку.

Гегель вважав, що якість – це тотожна до буття категорія, яка перестає бути собою, коли буття втрачає свою якість. Це означає, що у властивостей будь-якого об'єкта має бути певна міра ідентифікації. Щоб робити висновок про якість чогось, необхідно зрозуміти, яка властивість об'єкта визначає його якість, а також встановити об'єктивну міру, яка дасть змогу розрізнити «це те» чи «не

¹⁰⁸ Сиротенко Э. А. Системное представление аудита: дис. ... д-ра экон. наук / Э. А. Сиротенко. – М., 2005. – 360 с.

¹⁰⁹ Сухарева Л. О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку : моногр. / Л. О. Сухарева, К. О. Закалінська. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. – 263 с.

¹¹⁰ Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях [текст] : моногр. / Л. М. Крамаровский, В. Ф. Максимова. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

¹¹¹ Бичкова С. М. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете / С. М. Бичкова, Е. Ю. Итигилова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 3. – С. 75–81.

¹¹² Крутова А. С. Вплив якості бухгалтерського обліку на якість аудиту / А. С. Крутова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг [Текст]. Вип. 1. : зб. наук. праць / відповід. ред. О. І. Черевко. – Х. : Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. – С. 8–17.

те»¹¹³. Е. Демінг розцінював якість як постійну відповідність очікуванням, а невідповідність як дефект. Така точка зору, хоч і не може вважатися достатньою, є необхідною для розуміння ролі споживачів у визначенні (вимірюванні) якості¹¹⁴. Новий тлумачний словник сучасної української мови трактує якість як категорію сукупної визначеності (особистих ознак, властивостей тощо) того чи іншого предмета, що відрізняє його від решти; ступінь відповідності, цінності та вартості чогось; характерну ознаку, індивідуальну рису¹¹⁵.

С. Бичкова виражає поняття «якість бухгалтерського обліку» через поняття «якість аудиту», які взаємопов'язані. «Чим вища якість аудиту, тим вища якість сформованої в системі обліку інформації, відповідно вища переконаність користувача в правильності прийняття і реалізації економічних рішень у майбутньому, а підтвердження аудитором недостовірності фінансової звітності зумовлює зниження якісних характеристик обліку і зниження довіри до нього»¹¹⁶. Є. Сиротенко стверджує, що «...якість аудиту – це категорія, яка виражає суттєву визначеність аудиту, такі його властивості, як відповідність, що складає сутність аудиту»¹¹⁷.

За аналогією можна окреслити визначення якості обліку, яку слід розуміти як властивість продукувати (створювати) інформацію про внутрішнє і зовнішнє середовища підприємства, що відрізняє його від інших економічних наук та дає змогу ідентифікувати певні процедури та методики на належність до облікової системи.

¹¹³ Пресняков С. О критериях качества в бухгалтерском учёте и аудите [Електронний ресурс] / С. Пресняков – Режим доступу : <http://www.audit-it.ru/articles/audit/p43905.html>.

¹¹⁴ Хаббард Д. У. Как измерить все, что угодно. Оценка стоимости нематериального в бизнесе / Дуглас У. Хаббард ; [пер. с. англ. Е. Пестеревой]. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2009. – С. 275.

¹¹⁵ Новий тлумачний словник сучасної української мови [текст] / уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова – К. : ПП Голяка В. М., 2007. – 768 с.

¹¹⁶ Бичкова С. М. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете / С. М. Бичкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 3. – С. 75–81.

¹¹⁷ Сиротенко Э. А. Системное представление аудита : дис. ... д-ра экон. наук / Э. А. Сиротенко. – М., 2005. – С. 207.

Більшість наукових джерел основними критеріями якості обліку вважають достовірність і повноту, трактуючи їх як пріоритетні характеристики, які гарантують якість облікової інформації. При цьому повнота інформації досягається через принципи неперервності та повноти відображення, а достовірність – через використання єдиного вимірника, дотримання вимог стандартів і нормативних документів.

На початку XVII ст. Б. де Солозано (1590 р.) стверджував, що «...Бухгалтерський облік стоїть вище всіх наук і мистецтв, адже всі потребують його, а він ні в кому не має потреби»¹¹⁸. Проте в сучасних умовах господарювання це твердження піддається критиці, зважаючи на те, що облік – це складний процес, пов'язаний з акумулюванням даних про факти господарської діяльності підприємства, їхнім оцінюванням та обробкою з метою перетворення в інформацію для користувачів за певними законами, принципами, постулатами, правилами, алгоритмами і процедурами з використанням набору інструментів¹¹⁹, а отже, він не є самодостатнім, оскільки не може існувати сам для себе.

Сучасний обліковець – це багатопрофільний спеціаліст, компетентний у бізнесі, який розуміє його процеси і від якого залежить успішна діяльність підприємства, його розвиток і конкурентоздатність. Сучасна система обліку є необхідним інструментом для управління, що дає змогу підвищити якість і оперативність рішень, максимізувати результат й ефективно контролювати ризики господарської діяльності.

Щоб зрозуміти категорію якості в обліку, необхідно усвідомити, що облікової системи підприємства не існує поза господарською діяльністю, а облік є лише засобом отримання інформації для управління цією діяльністю. Інакше кажучи, облік забезпечує інформацію про вну-

¹¹⁸ Жилинская А. Ф. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита [текст] : уч. комплекс / А. Ф. Жилинская, Т. А. Жилинская. – Минск : Современная школа, 2008. – С. 162.

¹¹⁹ Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [текст] : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – С. 163.

трішне (діяльність суб'єкта та її результати) та зовнішнє середовища підприємства, тому поняття «якість обліку» взаємопов'язане з категорією «інформація» як продуктом облікової системи. Висока якість системи обліку в усіх суттєвих аспектах знижує до прийняттого рівня інформаційний ризик для її користувачів.

Л. Крамаровський та В. Максимова, досліджуючи якість обліку, пропонують методика визначення кількісної оцінки якості обліку, алгоритм якої має такі вихідні положення:

- обліковий процес поділяють на неподільні елементи, якими є правила, умови і вимоги, передбачені нормативними документами з питань організації та методики ведення обліку;
- окреслення всіх елементів облікового процесу як рівнозначних за їхньою роллю, і кожен з яких однаково впливає на якість обліку;
- визначення кількісних значень критеріїв, за якими оцінюється стан кожного елемента обліку, до рівное одиниці, а фактичне значення встановлюється експертним шляхом на основі оцінювання його відповідності встановленим регламентам;
- одиничний коефіцієнт (коефіцієнт якості кожного елемента) визначається як відношення його фактичного значення до еталонного;
- одиничні коефіцієнти зводяться середньоарифметичним способом у відповідні групи та підгрупи і т. ін.¹²⁰

Така методика заслуговує на увагу, хоча й має певні обмеження щодо використання в підсистемах управлінського та стратегічного обліку, які входять у систему обліку. Не враховано в ній також такі складові облікового процесу, як ефективність організації праці, доцільність використання у процесі обліку певних його методів та інструментів, склад і повнота інформаційних потоків, а також відповідність облікової інформації запитам менеджменту.

¹²⁰ Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях [текст] : моногр. / Л. М. Крамаровский, В. Ф. Максимова. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

С. Бичкова та Е. Итигілова стверджують, що якість облікової інформації визначають тим, наскільки нею можуть бути задоволені інформаційні потреби зацікавлених користувачів з точки зору можливості прийняття обґрунтованих економічних рішень¹²¹.

Проте корисність як здатність для досягнення мети¹²² не може бути єдиним чи головним критерієм визначення якості інформації, тому що фінансова (облікова) інформація придатна лише для фінансових управлінських рішень, що не доводить її достовірності, адекватності, сутєвості для інших господарських рішень. Інформація дозволяє знизити рівень ентропії якого-небудь об'єкта¹²³. Ентропія облікової системи може бути наслідком ігнорування потреб менеджерів у необхідній інформації, що знижує можливість адаптації до змін середовища. Ентропія понижує рівень самоорганізації облікової системи, взаємозв'язок її елементів та економічності (креативності). Разом з тим, зростання ентропії виводить облікову систему зі стану рівноваги, що негативно впливає на якість інформації, яку вона створює, та може навіть привести до руйнування цієї системи¹²⁴.

С. Пресняков стверджує, що якість інформації – це її здатність створити адекватний образ об'єкта у свідомості суб'єкта. Порушення образу об'єкта призводить до спотвореного або неадекватного образу, що вказує на відсутність якісної інформації¹²⁵. Подібне трактування обліку подають М. Чумаченко та М. Пушкар, акцентуючи, що «...наука про

¹²¹ Бичкова С. М. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете / С. М. Бичкова, Е. Ю. Итигилова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 3. – С. 75–81.

¹²² Новый тлумачний словник сучасної української мови [текст] / уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова – К. : ПП Голяка В. М., 2007. – С. 322.

¹²³ Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы [текст] / В. Ф. Палий – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – С. 3.

¹²⁴ Шапошников А. А. Энтропия учетной системы: категории, понятия и анализ / А. А. Шапошников // Сибирская финансовая школа. Аваль. – 2009. – № 6. – С. 75–78.

¹²⁵ Пресняков С. О критериях качества в бухгалтерском учёте и аудите [Електронний ресурс] / С. Пресняков – Режим доступу : <http://www.audit-it.ru/articles/audit/p43905.html>.

створення уяви про діяльність підприємства за допомогою отриманої інформації» дає реальний образ бізнесу засобами системи обліку¹²⁶. Проте потрібно завжди брати до уваги суб'єктивний характер критерію якості облікової системи, яка штучно створена людьми і характеризується як наближена до реальності, але ніколи не відповідає цій реальності.

Крім того, всі економічні процеси є об'єктивно існуючими, а їхнє сприйняття – категорія суб'єктивна. Навіть інформація найвищої якості не може гарантувати формування у свідомості суб'єкта реальної картини бізнесу.

Зважаючи на це, Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств та організацій пропонує продовжити заходи щодо практичного запровадження на підприємствах національних положень, у тому числі через визначення критеріїв суттєвості інформації, професійного судження та підвищення кваліфікації обліково-економічного персоналу.

Професійне судження має безпосередній вплив на формування якісної облікової інформації, оскільки це судження визначає істинне відображення господарських фактів в обліку.

У зв'язку з цим Кодекс етичних норм професійного бухгалтера передбачає вплив на якість системи обліку через розробку положень, необхідних для стимулювання чесної та етичної поведінки бухгалтерів, що охоплює випадки врегулювання конфліктів особистих і професійних інтересів, дотримання повного, достовірного, точного і зрозумілого розкриття інформації у звітності та діючих норм і правил ведення обліку.

Мета оцінювання якості системи обліку полягає у встановленні відповідності фактичного стану системи

¹²⁶ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [текст] : моногр. / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – С. 9.

певним критеріям якості, а також у визначенні її слабких і сильних сторін¹²⁷.

Оцінювання якості облікової системи має спонукати до розробки підходів та напрямів його розвитку з метою посилення системних властивостей обліку і можливості виокремлення в ньому підсистем та елементів. З цією метою доцільно використовувати системний підхід, що передбачає реалізацію комплексу теоретичних, концептуальних і методичних розробок.

На теоретичному рівні необхідно досліджувати систему обліку як об'єкта оцінювання, визначаючи його роль у функціонування підприємства, що є системою вищого порядку, ніж система обліку, встановити особливості його системних властивостей і можливостей, визначити мету функціонування і на її основі обґрунтувати поняття якості цієї системи.

На концептуальному рівні потрібно сформулювати мету і завдання для системи обліку загалом та її підсистем, принципи створення і функціонування, вимоги до складу інформаційних ресурсів та запитів менеджменту, яким має відповідати система обліку та її складові.

На методичному рівні необхідно трансформувати зазначені вимоги до критеріїв, які достатні для оцінювання функціонування основних підсистем, і розробити методiku порівняння їхнього реального стану з цільовими завданнями, принципами та вимогами.

Таким чином, в обліковій системі виокремлюють елементи, що визначають якість її функціонування: методологію, методiku, організацію, технологію обробки даних і трансформування їх в інформаційні ресурси.

Якість системи обліку залежить також від процесу організації підготовки варіанта інформації, облікової політики (дотримання оптимального співвідношення між інтересами підприємства та іншими користувачами через формування методичного, технічного й організаційного

¹²⁷ Сухарева Л. О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку : моногр. / Л. О. Сухарева, К. О. Закалінська. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. – 263 с.

аспектів ведення обліку) та професійних характеристик облікового персоналу.

Закон Сарбейнса–Окслі від 2002 р. у США зобов'язує керівників компаній та їхніх фінансових директорів проводити оцінювання ефективності процедур розкриття інформації, встановлювати і підтримувати «...процедури розкриття інформації і супутні засоби контролю, які гарантують отримання суттєвої інформації».

Місія Міжнародної федерації бухгалтерів, викладена в її концепції, полягає у «...розвитку і посиленні позицій облікової професії ... з метою надання послуг високої якості в інтересах суспільства», а одним з пріоритетних напрямів її діяльності визначено сприяння наданню високоякісних послуг усіма представниками облікової професії. З цією метою ведеться діяльність з розробки стандартів і положень у сфері дотримання вимог до якості професійних бухгалтерських послуг.

Отже, існує необхідність доповнити уявлення про «якість обліку» як економічної категорії визначенням поняття «якість професійної облікової послуги». Якість облікової послуги – це характеристика облікової діяльності, яка виявляється у сукупності теоретичних, методологічних і організаційних властивостей облікової послуги, що здатна задовольняти потреби користувачів та підвищити довіру до облікової системи. Сучасне трактування соціальної функції обліку доводить суспільну та економічну значущість якості професійних облікових послуг.

До факторів, які мають вплив на якість системи обліку, можна зарахувати стан теорії обліку, його методологічної та методичної бази, стан системи організації внутрішнього контролю на підприємстві та порядку оцінювання якості облікових послуг. Загалом усі можливі впливи на якість системи обліку поділяються на фактори, що зумовлюють якість обліку, та фактори, що впливають на якість,

як важливі складові формування методології та організації процесу якості облікової роботи¹²⁸.

Фактори досягнення якості облікових послуг можна об'єднати в чотири групи:

- загальноекономічні умови (стан економіки, законодавство, принципи господарювання, оподаткування та ціноутворення);
- умови функціонування облікової системи (контроль якості послуг, нормативно-правові акти);
- організаційні умови (особливості підприємства, де функціонує облікова система, що мають вплив на її організацію);
- внутрішньофірмові умови (мета, завдання і масштаби діяльності підприємства, корпоративна етика та організація управління, здатність до нововведень і створення знань, інноваційність виробничо-господарського процесу, кадровий склад, професіоналізм та компетентність, рівень оплати праці та ін.).

Система оцінювання якості вміщає моніторинг системи обліку, визначення її ефективності, рівень якої залежить від специфіки діяльності підприємства, здатність передбачати різну кількість інформаційно-аналітичних блоків для аналізу, розробку методики оцінювання якості тощо. Результатом моніторингу є визначення сильних і слабких сторін системи і рекомендації щодо її оптимізації та зростання рівня якості.

Таким чином, якість облікових послуг реалізується створенням необхідних умов, що впливають на якість, підтримкою певного рівня якості послуг відповідно до вимог нормативно-правових актів та особливо користувачів.

Оцінювання ефективності облікової інформації здійснюють за розширеним складом кількісних характеристик інформації, беручи до уваги своєчасність, об'єктивність,

¹²⁸ Скобара В. В. Качество аудита (теория и методология : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук в виде научного доклада / В. В. Скобара ; Международная академия информатизации. – М., 1999. – С. 20.

повноту, аналітичність, зіставність, корисність, суттєвість, адекватність тощо. Високої якості облікової системи досягають за умови врахування вимог менеджерів, проведення анкетного опитування менеджерського корпусу з метою виявлення найбільш значимих з точки зору процесу управління об'єктів обліку, узагальнення зауважень і пропозицій до системи звітності підприємства з боку керівників для формування ефективних інформаційних потоків та досягнення інформаційної безпеки. «Врахування вимог менеджерів ставить уперше за багатотисячну історію розвитку обліку осмислену мету – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом у постіндустріальному суспільстві»¹²⁹.

Ефективність прийняття рішень залежить від якості обліку та звітності, яка містить необхідну для цього інформацію. Поняття якості системи обліку є новим напрямом дослідження. У науковому співтоваристві існують різні точки зору щодо цього поняття, і поки не вироблено єдиної позиції щодо його теоретичної концептуалізації та методичного інструментарію. Проте цей факт стимулює розвиток наукової думки та формування ідей і гіпотез щодо теоретичного обґрунтування та практичного втілення поняття якості й ефективності системи обліку. Перспективними у цьому напрямі є дослідження передумов створення якісної облікової системи, сутності понять «облікова послуга» та «якість облікової послуги», впливу факторів на якість обліку, розробка організаційних і методологічних основ якості облікових послуг, розробка методології, логіки та методичного апарату внутрішньофірмових стандартів організації та функціонування системи обліку, а також формування внутрішньофірмової системи управління якістю облікових послуг.

Одним із найважливіших факторів впливу на функціонування і розвиток підприємств загалом та окремих біз-

¹²⁹ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

нес-процесів зокрема є результат прийняття управлінських рішень, а отже, підсумок використання інформації для менеджменту та функціонування облікової системи як основи цього процесу. Ефект функціонування системи управління залежить від інструментів пошуку, обробки, зберігання і поширення інформації. Інакше кажучи, рівень ефективності облікової системи виражається у прирості ефекту від використання інформації за рахунок впорядкування інформаційних зв'язків між інформуючою й інформованою системами. Релевантна інформація стає поштовхом для ефективного функціонування підприємства як виробничої системи.

Від ефективності функціонування облікової системи залежить ефективність процесу управління, без чого неможливо укріпити власні позиції на зовнішньому та внутрішньому ринку, досягти зростання конкурентоздатності, оскільки світова економіка ставить високі вимоги до корпоративного управління, інформаційних технологій, внутрішньофірмових стандартів облікової роботи, які можна задовольнити лише за наявності відповідної теоретичної, методологічної та організаційної бази.

Підвищення якості й ефективності облікового процесу неможливо досягти та й недоцільно досягати за допомогою посилення контролю. Ефективніше створити таку систему, яка здатна задовольнити запити кожного окремого менеджера, і тоді контроль системи обліку стає не обов'язковим.

Ефективне використання інструментарію позитивно впливає на загальні якісні характеристики облікової інформації, що застосовується в корпоративному управлінні, як вважає О. Кундря-Висоцька¹³⁰. Дослідниця зауважує, що причиною опрацювання інструментарію є позитивний вплив на загальні якісні характеристики облікової інформації. Йдеться передусім не про нові інстру-

¹³⁰ Кундря-Висоцька О. П. Методологічні особливості обліку в системі корпоративного управління [Електронний ресурс] / О. П. Кундря-Висоцька. – Режим доступу : www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/960/1/PPRBS_25_12.pdf.

менти, а про їхній «новий якісний зміст», продиктований сучасними параметрами ринкової трансформації економіки. В результаті цього має відбутися суттєве оновлення методології обліку, що в підсумку приведе до підвищення рівня результативності облікової інформації, яка відповідатиме тим вимогам, які закладені у принципах обліку.

Найбільш близькою до проблем ефективності системи обліку є Методика оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві за редакцією В. Жука, де розглядається оцінювання ефективності функціонування облікової служби; стан організації обліку на підприємстві, здатність цієї служби отримати інформацію про економічну діяльність та інші функції управління. Оцінювання ефективності бухгалтерського обліку базується на аналізі комплексу запропонованих показників.

Однак постають важливі питання. Що таке ефективність? Чи можна визначити ефективність облікової системи підприємства?

В «Економічній енциклопедії» визначено ефективність як здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які встановлюються як відношення ефекту (результату) до витрат, за допомогою яких його отримали¹³¹. Звідси виходить, що система обліку має бути економічно вигідною, тобто витрати на її функціонування мають бути меншими за витрати підприємства через її відсутність. Однак такий оцінний показник не характеризує інформацію з точки зору ефективності її використання. Для цього потрібна певна система вимірників.

Ефективність використання інформації – це той ефект, який був отриманий як різниця між результатом використання інформації та витратами на її отримання. До ефекту інформаційної діяльності необхідно зарахува-

¹³¹ Економічна енциклопедія : у 3-х т. Т. 1 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред) [та ін.]. – К., 2000. – С. 508.

ти також від використання додаткової інформації, яка не була отримана за відсутності потрібної технології¹³².

При визначенні ефективності використання інформації слід урахувувати її змістову частину, тобто реальний або розрахований ефект, який досягається користувачем цієї інформації у результаті її застосування. Ефект використання інформації є реалізованою частиною економічного потенціалу інформації. Відповідно ефект інформаційної діяльності й ефект використання інформації складаються з економічного, технічного, соціального та інших ефектів.

Інформаційну ефективність слід розуміти як сукупний ефект від інформаційної діяльності та використання інформації, оскільки інформаційна діяльність розглядається крізь призму прийняття управлінських рішень. У такому разі основну роль відіграє не тільки те, наскільки ефективно працює інформаційна інфраструктура сама собою, а й те, наскільки вона сприяє досягненню визначеної мети¹³³.

Якщо ефективність функціонування є ступенем досягнення мети, то мета у загальному випадку – це бажаний стан чого-небудь, а досягнення мети – перехід від існуючого стану у бажаний. Проте для того, щоб від існуючого стану перейти у бажаний, а не у будь-який інший, необхідне управління таким переходом.

Будь-яка система (в цьому разі облікова) може бути подана як кібернетична. Кібернетика – наука про оптимальне управління складними динамічними інформаційними системами, де управління слід розуміти як стратегію досягнення мети, а інформаційні системи – як системи з домінуючими інформаційними зв'язками. При цьому система будь-якого рівня містить у собі ознаки підсистем нижчих рівнів.

¹³² Завізна Н. С. Інформаційна ефективність функціонування регіональних економічних систем [Електронний ресурс] / Н. С. Завізна – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/8PDF.pdf.

¹³³ Кузьмін О. Є. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства : монографія / О. Є. Кузьмін, Н. Г. Георгіані. – Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2006. – С. 28–29.

Згідно з теорією кібернетики, основою управління складними системами є принцип, за яким будь-яка складна система – це інформаційна єдність, що вважається керованою і керуючою підсистемами. Управління складною системою завжди засноване на замкненому інформаційному циклі перетворення інформації від вихідних показників до керуючих взаємодій і отримання зворотного зв'язку.

Якщо у віданні суб'єкта управління перебуває складний об'єкт і управління відбувається в середовищі з великою кількістю складно визначених факторів, що впливають на процес цілеспрямованих перетворень, то значним може бути час інформаційного циклу. Ситуація може ускладнитися також тим, що суб'єкт управління намагається перетворити складний об'єкт управління, використовуючи недосконалі інструментарій інформаційної діяльності. У такому разі для збору інформації від багатьох елементів об'єкта управління і зовнішнього середовища буде необхідно багато часу. Не менше його необхідно і на інтерпретацію, і на аналіз одержаної інформації, і на доведення плану дій до всіх елементів об'єкта управління¹³⁴.

Загалом інформація характеризується двома загальними ознаками:

- кількісною, що визначається фізичними одиницями виміру;
- якісною, тобто відносними характеристиками, які мають вербальний характер.

Кількісна ознака інформації передбачає можливість визначати її одиниці виміру, обсяги, трудомісткість отримання, технічні засоби, які використовують у процесі документування.

Якісні ознаки інформації зумовлює формулювання вимог щодо її створення відповідно до окремих класифікаційних груп (за об'єктами обліку, за структурою, за охопленням видів діяльності, за сегментами, залежно від

¹³⁴ Інформаційні системи і технології в економіці / за ред. В. С. Пономаренка. – К. : ВЦ «Академія», 2002. – С. 56–58.

функцій системи управління тощо), враховуючи якісні вимоги користувачів¹³⁵.

Разом з тим, вмюючи розрахувати вартість інформації, можна визначити на її основі витрати на проведення облікових дій, а знаючи вартість певної інформації, можна надати перевагу іншим інструментам та методикам і витрачати більше зусиль на те, що не вимірювали раніше.

Інформація має свою вартість для управління. Це підтверджують такі аксіоми:

- 1) знижує рівень невизначеності в управлінні;
- 2) впливає на поведінку людей, що має економічні результати (біхевіористичний підхід);
- 3) за певних умов має ринкову вартість.

Зниження ентропії (невизначеності) дає змогу приймати вдалі та більш обґрунтовані управлінські рішення.

Таким чином, ефективна система обліку має генерувати надійну інформацію, яка необхідна для:

- успішного керівництва діяльністю суб'єкта господарювання;
- збереження активів – уникнення фактів крадіжок, псування та нецільового використання майна;
- зберігання і нерозголошення (в тому числі тієї інформації, що міститься в облікових реєстрах, комп'ютерних базах даних);
- ефективності господарської діяльності – виключення шляхом контрольних процедур дублювання, невиробничих витрат, нерационального використання всіх видів ресурсів;
- оптимізації податкових платежів, зміцнення розрахункової дисципліни;
- відповідності визначеним обліковим принципам – обов'язкове виконання працівниками встановле-

¹³⁵ Кузнецова С. А. Синергізм в інформаційній перспективі державних та приватних фінансів : підходи та принципи [Електронний ресурс] / С. А. Кузнецова // Бюлетень міжнародного нобелівського економічного форуму. – 2011. – № 1 (4). – Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/bmnef/2011_1_4/31.pdf.

них на підприємстві інструкцій і правил, а також вимог нормативних документів.

Визначення ефективності системи обліку – це проблема, вирішенню якої необхідно приділити більше уваги вченим-економістам, зокрема оцінюванню невизначеності, ризику і вартості інформації.

Щоб облікова діяльність не видавалася баластом керівництву та отримала позитивну оцінку з їхнього боку, працівники самостійно мають визначити рентабельність своєї діяльності з урахуванням реального внеску в процес прийняття рішень – збалансувати результат від своєї діяльності з витратами, тобто встановити економічний ефект і економічну ефективність.

Сукупність позитивних економічних ефектів інформації зводиться до трьох основних складових:

- ефекту створення та впорядкування інформаційних комунікацій;
- ефекту використання інформації в менеджменті;
- підвищення ефективності процесів в обліковій системі.

У першому та другому випадках позитивний економічний ефект досягається у безпосередніх користувачів послугами інформації, або облікової системи безпосередньо в системі управління, та у зовнішніх користувачів інформації передусім за рахунок змістової цінності цієї інформації, її адекватності до потреб користувачів.

У третьому – ефект має внутрішній характер, тобто досягається всередині облікової системи або інформаційної мережі за рахунок удосконалення організації, технології, підвищення рівня механізації та автоматизації інформаційних процесів, кваліфікаційного рівня виконавців.

Дія цих ефектоутворюючих факторів виявляється, по-перше, у формі економії ресурсів, а по-друге, у формі запобігання або зниження економічних втрат, які виникають через низький рівень інформованості системи менеджменту.

Очевидно, що економічне оцінювання результативності обліку здійснюється з позиції користувачів інформації різних рівнів і функціонального призначення.

Вибір певного елемента як оцінюючого критерію визначається цілями оцінювання. Так, для визначення оптимальних технологічних режимів обслуговування, вибору технічних засобів реалізації інформаційних систем пріоритетним є оцінювання економічності функціонування облікової системи. Для оцінювання пріоритетності різних видів і форм інформаційного обслуговування вирішальну роль відіграє позитивний результат, досягнутий у користувачів за рахунок створення інформації. Для оцінювання кінцевих результатів облікової діяльності та безпосереднього задоволення інформаційних потреб користувачів особливе значення має ефект використання інформації в процесі прийняття управлінських рішень різного роду користувачами.

Традиційна система фінансового обліку забезпечує достатньо значний обсяг інформації, але її характер не дає змоги менеджерам трансформувати її у знання та управлінські рішення.

В цьому аспекті інформація набуває такої характеристики, як цінність, яка визначається імовірністю наближення до мети. Інформаційна теорія обліку спонукає до переоцінювання цінностей. Для цього передусім потрібно відмовитися від єдиного вартісного оцінювання фактів, а доповнити його множиною різних оцінювань, які здійснюються з урахуванням «професійного судження».

Професійне судження в обліку дає можливість оцінювати не лише факт (вартісний вимір), а й отримати судження про цінність (оцінювання цінності чогось для когось).

В епоху масового виробництва і стандартизації цінність об'єкта умовно була однаковою для всіх суб'єктів господарювання, а тому мало право на існування традиційне матеріалістичне оцінювання.

В постіндустріальному суспільстві така система доповнюється оцінювання «нових цінностей» з необхідністю

переосмислення сутності об'єкта, з поправкою на сучасні соціально-економічні умови розвитку, які базуються на традиційних системах цінностей, здатних працювати у сучасних умовах і виконувати свої функції.

Цінність як форма корисності не дорівнює вартості, наприклад, інформація про соціальну та екологічну діяльність підприємства має соціальну цінність – цінність для суспільства¹³⁶.

Цінністю можна вважати можливість отримання інформації за допомогою мисленнєвих процесів і креативних можливостей людського розуму. Саме тому теорія І. Нонаки ґрунтується на поняттях самоорганізації (створення інформації) та самооновлення, а також самонавчання й адаптивності підприємств¹³⁷.

Самовідновлення відбувається тоді, коли в структурі управління з'являються елементи хаосу і нестабільності, їхнє посилення акцентує увагу на проблемах і суперечностях, динамічній співпраці через самоорганізовані групи, перетворення отриманої та накопиченої інформації у знання¹³⁸.

Створення інформаційних ресурсів потребує технологій, які мають свій життєвий цикл і реальну вартість, а тому проблеми, пов'язані з управлінням витратами на створення та функціонування облікової системи та визначенням їхньої ефективності, є важливими для підприємства.

Оскільки витрати інформаційних ресурсів і технологій у більшості видів виробництв, продукції та послуг постійно зростають, то потрібні критерії ефективності використання таких ресурсів та їхнього потенціалу. Підприємствам, які хочуть управляти витратами на інформа-

¹³⁶ Дробницький О. Г. Проблема ценности в философии / О. Г. Дробницький – М. : Гардарики, 2002. – С. 27.

¹³⁷ Nonaka I. Creating Organizational Order Out of Chaos : Self-Renewal in Japanese Firms [Електронний ресурс] / I. Nonaka // California Management Review. – 2010. – Vol. 30, is. 3. – P. 57 – 73. – Режим доступу : doi.org/10.2307/41166514.

¹³⁸ Нонака И. Компания – создатель знания : зарождение и развитие инноваций в японских фирмах / Икуджиро Нонака, Хиротака Такеучи ; пер. с англ. А. Трактинского. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2011. – 366 с.

ційні ресурси, необхідно визначити критерії ефективності та створити методики визначення кількісних показників, пов'язаних зі створенням та використанням інформації (наприклад, методику визначення ефективності використання потенціалу інформаційної системи й інформаційної місткості продукції).

Оцінки і критерії ефективності залежать від стилю менеджменту і суттєво можуть відрізнятись на різних підприємствах. У них потрібно враховувати такі складові облікового процесу, як ефективність, організація праці, доцільність використання у процесі обліку певних методів та інструментів, склад і повнота інформаційних потоків, відповідність облікової інформації запитам менеджменту.

Інформація та інформаційні ресурси мають стати об'єктом скрупульозного дослідження в теорії обліку з огляду на їхню важливість і стратегічний характер, провідну роль у сучасному середовищі господарювання та орієнтацію на довгострокову перспективу. Інформаційні ресурси є інноваційними за змістом і функціями. Вони охоплюють нематеріальні активи, формуючи при цьому вартість підприємства та його конкурентоздатність. Їхня багатофункціональність дає змогу ефективно використовувати всі інші ресурси підприємства, підвищуючи якість управління, сприяючи ресурсозбереженню та зростанню продуктивності виробництва.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє нам зробити такі висновки щодо проблем теорії обліку та її розвитку в постіндустріальному суспільстві:

1. Дослідження історичних аспектів розвитку облікової науки дозволяє стверджувати про зміну парадигм обліку залежно від суспільного устрою та управлінських парадигмальних революцій.

Постіндустріальна формація характеризується зростанням ролі інформації у господарській діяльності та зростанням частки інтелектуальної, креативної і творчої праці. У цих умовах кардинально змінюється мета обліку, яка переорієнтовується на задоволення потреб користувачів в управлінській та стратегічній інформації, отриманої в режимі реального часу.

2. Протягом XIX ст., у зв'язку з індустріальним розвитком країн Європи й Америки, в обліку відбувалися зміни еволюційного характеру, зумовлені розширенням інформаційних потреб користувачів.

Дослідження залежностей розвитку облікової науки від суспільно-економічного розвитку та потреб користувачів, дозволило виділити три етапи змін в теорії обліку, названі нами обліковими революціями:

перша відбулася в результаті розвитку обліку від «уявної» (мнемонічної) форми і його переходу до примітивних записів (таблички, папірус) та перших спроб систематизації даних – уніграфічної парадигми;

друга – пов'язана з розширенням користувачів інформації в економічній формації, яка прийшла на зміну феодальній та зміною технологічного устрою суспільства (облікова практика стала перетворюватися у специфічну галузь знань і вмінь на основі подвійного запису);

третя – співпадає з п'ятою управлінською революцією і становленням постіндустріального суспільства, що зумовлює переорієнтацію інформаційних потреб користувачів на управлінську і стратегічну інформацію та інформацію про зовнішнє середовище бізнесу, що вимагає виходу за межі можливостей подвійного запису і розширення традиційної диграфічної парадигми до інформаційної.

3. Розширення облікової парадигми неминуче, через масштабні зміни в науці на межі ХХ – ХІ століття, які мають революційний характер розвитку. Докорінно змінюється процес збору даних та їх обробки з технічних аспектів на змістові, щодо структури інформації для менеджменту.

Парадигма обліку є всеохоплючим знанням про структуру та образ облікової науки, як системного утворення в певний історичний період. В цьому контексті, зважаючи на історичний розвиток соціально-економічних укладів суспільства, можна виділити:

- допарадигмальний період розвитку облікової науки;
- уніграфічну парадигму;
- диграфічну парадигму;
- інформаційну парадигму, яка в основу облікової науки ставить інформацію та цілеспрямовану обробку даних, спрямовану на інформаційні потреби бізнесу.

Теоретики менеджменту ведуть мову про пошук нової парадигми управління, в основу якої покладено зміну підходів до контролю діяльності підприємства з урахуванням системної залежності від динаміки середовища функціонування. У зв'язку з цим постає проблема кардинальної зміни підходів до формування та використання інформації. Вектор інформаційних запитів зміщується в сторону стратегічної інформації та інформації про зовнішнє середовище. Ці обставини змушують наукове співтовариство до розширення своїх поглядів на облік та вихід за межі диграфічної парадигми.

4. Основними причинами формування нової теорії обліку постіндустріального суспільства є недоліки традиційної облікової теорії та поява нетрадиційних об'єктів

облікового спостереження, які не можуть бути адекватно відображені методом подвійного запису.

Передумовами формування теорії обліку постіндустріального суспільства стали такі фактори:

- перехід до гуманістичних та природо-орієнтованих концепцій, подолання кризового стану економічної науки, втрата позицій витратної концепції господарювання та концепції безмежних можливостей виробництва;
- ускладнення ринкових відносин та глобалізація світової економіки, вільний доступ до світових ринків;
- зміна характеру та структури виробництва, використання у виробничому та управлінському процесах досягнень наукового прогресу, формування нових парадигм управління;
- перехід від економіки, що базується на капіталі, до економіки знань, що базується на інформації про ринки та формування нового типу економічної поведінки (консьюмерат);
- постійні зміни зовнішнього середовища, виникнення важкопрогнозованих для бізнесу економічних ситуацій;
- множинність комунікацій та контрагентів, зростання інформаційних потреб та запитів з боку користувачів;
- динамічність зовнішнього і внутрішнього середовищ бізнесу, що спричиняє постійні зміни структури управління та інформаційного супроводу;
- ускладнення інформаційного поля підприємства, виділення інформації як ключового ресурсу управління організацією;
- наявність причинно-наслідкового зв'язку між якістю інформації і зростанням продуктивності праці;
- необхідність модернізації «входів» і «виходів» системи та оргструктури облікової діяльності;

- неспроможність традиційної системи обліку оцінити зовнішнє середовище функціонування бізнесу, передбачити майбутнє та виявляти можливі реакції учасників бізнесу;
- невідповідність інформації, що формується в системі обліку якісним характеристикам та її недостатня ефективність, яку слід визначати в контексті результативності та ефективності діяльності підприємства.

5. Постійний розвиток науки призводить до виникнення конфлікту з тим, що вже усталене і стало звичним, до протиріч між науковими теоріями, між теоріями і досвідом. Облікова наука не є винятком і в її основі ми виявили постулати – аксіоматичні положення облікової теорії, які не дозволяють їй розвиватися і роблять схоластичною наукою.

Невідповідність теоретичних наукових висновків фактам практичної господарської діяльності називаємо «антиноміями» (протиріччя між двома судженнями, кожне з яких вважається в рівній мірі обґрунтованим або логічно виведеним в рамках деякої концептуальної системи).

З огляду на відповідність обліку сучасному стану соціально-економічного розвитку викликає «велику антиномію» і три облікові антиномії у сучасній теорії обліку.

«Велика антиномія» в традиційному обліку полягає у невідповідності інформації, яку дає фінансова звітність запитам і потребам бізнесу.

Перша антиномія породжується інформаційною асиметрією, що призводить до конкурентних деформацій, оскільки одна із сторін економічних відносин має менший обсяг інформації, яка є ключовою умовою успішної діяльності.

Друга антиномія виражена у практичному використанні додаткових інформаційних систем, які дублюють функції обліку і формують фрагментарну інформацію про господарську діяльність.

Третя антиномія полягає у необхідності задоволення потреб у стратегічній інформації для користувачів та на-

магання розвивати стратегічний облік у традиційній парадигмі подвійного запису.

Причинами появи антиномій в традиційній парадигмі обліку є розрив між інформаційними потребами користувачів та рівнем задоволення цих потреб у традиційному бухгалтерському обліку. Антиномії є звичним явищем на ранніх стадіях формування наукових теорій, виступають стимулом для розвитку науки.

6. Крім антиномій в обліку, нами виділено міфологеми – усталені твердження, які підлягають критиці і носять всі ознаки групових ілюзій.

Однією з міфологем є твердження про те, що традиційний облік надає «повну і достовірну інформацію» для системи управління, що в економічному, і соціальному аспектах не відповідає дійсності, оскільки за допомогою подвійного запису можна отримати лише фінансову інформацію для обмеженого кола користувачів.

Другою міфологемою є те, що подвійний запис виступає єдиним методом створення інформації, а також те, що традиційні методи, принципи і стандарти є обов'язковими для побудови інших підсистем обліку (управлінської та стратегічної). Доказом цього вважаємо успішне впровадження управлінського обліку і зародження стратегічного обліку, які ґрунтуються на принципово інших засадах створення інформації, ніж фінансовий облік.

Третя міфологема полягає в тому, що господарська діяльність відбувається за ідеальної «рівноваги» (статика), яку необхідно зберігати, але це не відповідає дійсності. Діяльність підприємства реалізується тільки в динаміці, тому облікова реальність повинна відповідати цій динаміці.

7. Основною функцією науки є розробка і теоретична систематизація об'єктивних знань про дійсність, а метою – опис, пояснення і передбачення процесів і явищ дійсності, які складають предмет її вивчення.

Такій меті й функціям обліку в більшій мірі відповідає «інформаційна теорія обліку» як сукупність знань, що роз-

кривають сутність обліку як феномену і динамічної системи, яка спрямована на збір та обробку емпіричних фактів та перетворення їх на інформацію на основі фундаментальних ідей, принципів, законів, зводячи їх в єдину систему.

8. Основу інформаційної теорії обліку становить гіпотеза про те, що інформація є системоутворюючим фактором, змістом функціонування облікової системи та її результатом.

9. Інформаційна теорія обліку може розвиватися на основі таких принципів:

- принцип повноти інформації, який полягає в тому, що інформація завжди недостатня для апріорного судження про всі можливі результати діяльності, особливо про результати діяльності в перспективі, а тому постійно потрібно вивчати інформаційні запити;
- принцип оптимальності (ефективності) – інформацію формують виходячи з огляду на отримання оптимуму з точки зору корпоративних і соціальних інтересів;
- принцип синергізму, за якого основними характеристики економічної діяльності є не статика, а динаміка, а інформація в системі обліку створюється, при мінімальному впливі суб'єктивного фактора.
- принцип раціональної транспарентності (прозорості), який передбачає врахування інформаційних запитів користувачів (держави, суспільства, контрагентів, стейкхолдерів тощо) та відкритість інформації в тій мірі, в якій вона не зачіпає інтереси економічної безпеки економічного агента.

Ці принципи можуть бути доповнені принципами другого порядку, які пов'язані з основними принципами теорії і не можуть суперечити їм:

1. Принцип варіативності – передбачає створення інформації для розрахунку різних варіантів вирішення проблем, вміння здійснювати систематичний відбір варіантів та порівнювати їх;

2. Принцип інформаційної взаємодії – формування єдиного інформаційного поля;

3. Принцип рефлексивності – формування інформації з врахуванням аперцепції користувачів та можливого управлінського впливу на зміни, що суттєво знижує рівень ентропії і ризик прийнятих рішень;

4. Принцип інституціоналізму – всі методи створення інформації повинні в кінцевому результаті, проходити перевірку на достовірність з врахуванням інституційного фактора, тобто обов'язково враховувати дію системи норм і інститутів, як формальних (договірні відносини, законодавство) так і неформальних (традиції, корпоративна культура, управлінські запити, вплив суспільства);

5. Принцип потенціалу розвитку, допускає методологічний плюралізм в обліковій науці та її розвиток відповідно до соціально-економічного розвитку суспільства;

10. Ідея облікової теорії постіндустріального суспільства полягає в тому, що облікова система є основним джерелом інформації про економічну реальність – внутрішню та зовнішню середовище підприємства.

11. Теоретичне обґрунтування поняття «інформації» та його уведення в систему наукових знань про облік вимагає виявлення аксіом як основних вихідних положень чи тверджень якоїсь теорії, що приймають без доведень. Аксіоми інформаційної теорії обліку ґрунтуються на аксіомах теорії інформації, оскільки вона виступає основним базисом формування облікової системи.

12. Традиційна теорія об'єктом обліку вважає засоби підприємства, джерела їх утворення та господарські процеси, які забезпечують рух майна і джерел з метою отримання прибутку. Інформаційна теорія об'єктом обліку визначає економічну реальність суб'єкта господарювання на різних її рівнях: світове господарство (інформація про світове господарство, переважно статистичного характеру), держава (макрорівень обліку), суб'єкти господарюван-

ня (великі, малі, середні – макрорівень обліку), одиничні і домашні господарства (квазіоблік).

Економічна реальність в системі обліку досліджується на предмет її інформаційного відображення і створення інформаційних моделей, тому предметом обліку в інформаційній теорії пропонуємо визначати інформаційне відображення економічної реальності з метою створення моделей такої діяльності та прогнозування її розвитку.

13. Інформаційна теорія, розвиваючи поняття факту, надає йому ширшого значення, не обмежує єдиним документальним вираженням, виводить за межі господарського життя одного підприємства, оскільки в зовнішньому оточенні теж відбуваються факти і процеси, не лише економічні (можуть бути політичні, соціальні, психологічні тощо), які мають значний вплив на діяльність підприємства.

Фіксування факту як сукупності інформаційних одиниць є основою формування облікового процесу. Інформаційна одиниця це найменший елемент (рівень) інформації, який у прагматичному аспекті вимірювання має зміст (корисність для досягнення мети) і може бути представлений різними символічними позначеннями – цифрами, буквами, знаками тощо.

Економічний факт це фрагмент економічної реальності, зафіксований у свідомості людини і введений в інформаційну систему за визначеними правилами. Одиничний факт не дає загальної картини дійсності, а тому вимагає інтерпретації лише в контексті усіх обставин його виникнення.

14. Факти фіксуються в письмових чи електронних документах, що є гарантією достовірності, але коли потрібна інформація про зовнішнє середовище, то виникає потреба підтвердження достатності і достовірності даних, через:

- критику достовірності джерела фактів, що проводиться на основі принципу методичної недовіри (а priori ставитися з недовірою) і дає можливість визначити буквальный контекст даних;

- критику достовірності даних математичними методами.

15. Кібернетичний підхід до створення системи облікової інформації дозволяє враховувати різні рівні інформаційного поля підприємства, в якому існують об'єкти, що породжують факти. Таке середовище називають середовищем нульового рівня, а інформаційні одиниці про об'єкти нульового рівня, за кібернетичним принципом, можна назвати інформацією нульового рівня.

Об'єкти першого рівня по відношенню до об'єктів нульового рівня є елементами першого рівня з певним ступенем узагальнення. Тому в інформаційній системі можна виділяти n ярусів. За цим підходом виділяємо:

- 0 рівень – інформаційні одиниці про внутрішнє чи зовнішнє середовище;
- 1 рівень – цілісні інтерпретовані факти про середовище;
- 2 рівень – формальні інформаційні моделі (ідеальні об'єкти), наприклад запаси, основні засоби, інвестиції тощо;
- 3 рівень – об'єктні моделі внутрішнього та зовнішнього середовища;
- 4 рівень – семантичні моделі (вихідна інформація системи у формі звітності).

Між будь-якою парою об'єктів можуть виникати зв'язки різних типів, тому в цілісній системі можуть виникати декілька структур, в залежності від типів зв'язків, що доводить доцільність формування фінансової, управлінської та стратегічної підсистем обліку.

16. Облікова наука розвивається за загальними та специфічними науковими законами і вони формують ієрархічну структуру законів обліку, в основі якої лежать філософські закони розвитку системи та загальнонаукові закони пізнання, без врахування яких облік не може вважатися повноцінною наукою. Дослідження ієрархії законів метанаук, які впливають на систему обліку, до-

звояють виділити специфічні закони, що характерні для облікової теорії постіндустріального суспільства.

Закон економічної оптимальності – облікова система витрачає певну кількість ресурсів на отримання достатнього обсягу інформації. Цей закон, ґрунтуючись на законах необхідного різноманіття та емерджентності доводить зв'язок інформаційної системи та системи управління і зумовляє їх взаємодоповнення з врахуванням економічного фактору, що виражається у позитивних змінах фінансових, матеріальних, трудових ресурсів та характеризує ефективність функціонування системи.

Закон рефлексії – будь-яка інформація впливає на її отримувача. Закон передбачає розуміння важливості феномену рефлексії на інформацію та її врахування при розробці інформаційної системи обліку. Якщо інформація не впливає в даний момент на отримувача, то вона обов'язково вплине тоді, коли виникне в ній потреба. Цей закон вимагає врахування рівня інформаційного навантаження на систему та усунення інформаційного шуму.

Закон параметризації полягає у необхідності визначення і вимірювання мінливості суттєвих факторів (параметрів) впливу на бізнес та можливостей «згорання», «стиснення» інформації про систему та її середовище у відповідності до росту ієрархії системи.

Закон типологізації вимагає формування системою різних типів інформації і показує зв'язок між структурою системи обліку та інформаційними запитами користувачів.

Закон інформаційного пошуку – відображення інформаційної реальності через створення структурованої інформаційної конструкції (моделі), яка являє собою цілісне формування для задоволення певних інформаційних потреб.

Закон інформаційної невизначеності (закон ентропії) – семантична інформація, створена в системі обліку, знижує ентропію системи, усуваючи відмінності між наявною інформацією і економічною реальністю. Фактор невизначеності полягає у рівні інформованості користува-

чів інформації про суттєві внутрішні та зовнішні параметри функціонування бізнесу.

17. В монографії досліджено філософські основи теорії обліку постіндустріального суспільства як необхідна умова розвитку теорії та основна методологія теоретичних узагальнень. Філософські дослідження в науці є евристичною науковою знання щодо наукової картини світу та досліджуваної реальності, адаптують їх до світоглядних установок сучасного суспільства.

Досліджуючи онтологію обліку виявлено, що економічна діяльність у світлі синергетичної парадигми характеризується філософією отримання достатнього обсягу інформації для аналізу закономірностей розвитку бізнесу.

18. Проведено дослідження дефініції поняття «облік», яке показує, що жодне з проаналізованих визначень поняття «облік» не відображає його онтологічного змісту.

Враховуючи соціальний, економічний, технічний та інші контексти терміну «облік» запропоновано його визначення, як «...особливий спосіб мислення спрямований на достовірне відображення економічної реальності методом створення ідеальних теоретичних об'єктів і побудова на їх основі інформаційних моделей для задоволення потреб користувачів».

19. Важливим елементом облікової теорії є поняття *«професійне судження бухгалтера»*, оскільки вибір методів моніторингу та способів оцінки фактів формує уяву користувачів про фінансовий та соціально-економічний стан бізнесу, його ефективність, соціальну значущість і відповідальність. Облікова аксіологія стає основою розвитку таких категорій як «професійна етика», «професійне судження», які надають обліковій науці не абстрактного, а конкретного характеру, обґрунтовують її соціальну значущість та господарську необхідність.

Судження фахівця з обліку може суттєво вплинути на систему оцінки об'єктів обліку: методологія оцінки має бути позбавлена тотальної стандартизації і єдиного грошового ви-

мірника, а «суб'єктивна оцінка факту» може бути присутня в системі формування облікової інформації як професійне судження. Професійне судження в обліку ми розглядаємо як:

- судження про факт (кількісна та вартісна оцінки);
- судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось).

Традиційна матеріалістична система оцінки має бути доповнена з врахуванням «нових цінностей» та з необхідністю переосмислення ціннісних орієнтирів, з поправкою на сучасні соціально-економічні умови розвитку, які спираються на традиційні системи цінностей і здатні в сучасних умовах виконувати свої функції.

20. Формуванню цілісного облікового знання через розвиток специфічного мислення обліковців, з врахуванням взаємодії обліку, економіки, психології сприяє антропологія. Антропологічний вимір облікової теорії враховує не лише економічні закони і теорії, а й соціальні та екологічні виміри людських потреб. Антропологічний підхід до осмислення облікової діяльності дає розуміння необхідності вивчення в обліку специфіки економічних систем з врахуванням культурних, ментальних та інших людських вимірів.

21. Інформаційна теорія обліку формує поняття «Облікова картина світу» або «Облікова картина економічної реальності», що дозволяє виокремити специфічне облікове бачення реальності, яке обумовлено певним стилем і способом мислення. При зміні способу мислення виникає потреба у заміні старих парадигм новими і формування облікової картини економічної реальності з врахуванням усіх аспектів суспільно-економічного устрою.

Про наукову картину світу можна говорити тоді, коли маємо на увазі уяву про вимірювальну діяльність окремого підприємства чи корпорації. Оскільки облікова наука не формує загальної інформації про світ, а лише створює економічну картину світу, конкретну облікову картину діяльності економічних агентів на різних рівнях узагальнення.

22. Істинність облікового знання оцінюється з допомогою гносеології, яка дозволяє розкрити зміст облікової реальності. Облікову реальність пов'язують з інформаційним відображенням економічних відносин і того, як особи бачать і розуміють структуру і мету господарської діяльності, тобто облік є цифровим зображенням господарської діяльності. Наскільки науковці розуміють та уявляють структуру діяльності підприємства, настільки стає адекватною система обліку, як механізм вимірювання цієї діяльності.

Облікова реальність відображає теоретизований світ, сукупність теоретичних понять, які описують матеріали об'єкта і процеси господарської діяльності та репрезентують властивості реального світу в межах теорії обліку. Облікова реальність фіксується засобами спеціальної знакової мови. Різні теоретичні підходи до обліку призводять до того, що одна і та ж реальність може бути описана різними засобами і досліджена різними методами.

Облікова картина світу, або «облікове відображення економічної реальності» спрощує її і, одночасно, дозволяє виявити певні закономірності і зв'язки.

23. Основою формування облікової картини економічної реальності на різних рівнях узагальнення (світ, держава, галузь, підприємство, домогосподарство) є фундаментальний принцип обліку – бути джерелом отримання інформації для бізнесу та формування закономірностей у сфері мікроекономіки підприємства. Феномен інформації проявляє себе у фізичній реальності, в структурі якої об'єктивно існують як фізичні так і ідеальні процеси, у чому й полягає дуалізм, як одна з властивостей обліку.

Важливим завданням облікової науки є побудова економічної картини світу як динамічного теоретичного конструкту, який являє собою систему уявлень про економічну реальність суб'єкта господарювання та економіки в цілому. Це дає можливість формувати об'єктивні знання про нього, його властивості та закономірності розвитку.

24. В роботі зроблено ґрунтовний філософський аналіз поняття «Інформація» як базового поняття облікової теорії постіндустріального суспільства. Крізь призму економіки інформація нерозривно пов'язана з людиною, свідомістю, мисленням і сприйняттям дійсності. Економічна інтерпретація інформації передбачає категорії вартості інформації, інформації як ресурсу, товару, предмету праці тощо.

Облікова інформація відображає зміст відносин, що виникають в процесі діяльності економічного агента та його адаптації до зовнішнього середовища, незалежно від форми представлення інформації.

Облікове трактування дефініції «інформація» полягає у розумінні того, що в обліковому процесі людина пізнає економічну реальність, формуючи інформаційну матрицю, вибудовує на її основі моделі поведінки і прогнозує поведінку об'єктів/суб'єктів економічного життя.

25. Теорія обліку постіндустріального суспільства розглядає інформацію як процес програмної генерації реальності з точки зору інформаційного моделювання економічних та соціальних явищ. Для цього використовують кілька підходів:

- ентропійний, алгоритмічний, комбінаторний, що дають кількісне визначення складності відображуваного об'єкту, процесу чи явища;
- синтаксичний підхід до інформації показує внутрішні особливості процесів, які відображаються, їх структуру, організацію, складність тощо.
- семантичний підхід до інформації дозволяє описати зміст і новизну інформації для користувача;
- прагматичний – дозволяє оцінити корисність отриманого повідомлення.

26. Формування «нової економіки» та розвитку постіндустріального суспільства ставить перед підприємництвом проблему адаптації до принципово нових умов ведення бізнесу, які характеризуються динамічними змінами оточуючого середовища та невизначеністю, що негативно впливає на ефективність прийняття управлінських рішень та функціонування підприємств.

У зв'язку з цим важливою проблемою стає задоволення інформаційних вимог менеджменту, що ґрунтується на сприйнятті інформації, як продукту облікової системи та важливого виробничого ресурсу. Основними причинами ускладнення інформаційного середовища є глобалізація економіки та економічних відносин, розвиток інформаційних технологій, ріст обсягів інформації різного характеру у їх кількісних та якісних вимірах, розвиток техніки і технологій виробництва, інформатизація бізнесу, розширення комунікаційних можливостей тощо.

27. Принципово важливим елементом теорії обліку є «інформаційне поле», яке становить базове поняття системного уявлення про інформаційну парадигму та адекватне її розуміння в дослідницьких процесах. Основними властивостями інформаційного поля економічного суб'єкта визначено:

- структурність (набір елементів, зв'язків, відношень);
- дискретність, як властивість подільності;
- відкритість та відносна сталість його структури;
- миттєва реакція на події (факти зміни зовнішнього і внутрішнього середовища);
- індивідуальність (кожне інформаційне поле підприємства індивідуальне, незважаючи на загальні їх характеристики);
- здатність відображати характеристики бізнесу у варіативному, кількісному, якісному, часовому та інших вимірах (порядкове розміщення, корисність тощо);
- відображення координат на числовій осі для кожного виду інформації, де координати чисел відображають керуючу систему інформаційного поля.

Основною функцією інформаційного поля підприємства є формування, зберігання та обмін інформацією у такій формі, яка дозволяє подальше її використання у процесі господарської діяльності та прийняття рішень.

28. Продуктом облікової системи є інформаційні ресурси, тому теорія розкриває їх економічний зміст та формує класифікацію. Різноманітність критеріїв класифікації

інформаційних ресурсів вказує на їх багатогранність та багатоаспектність. Нами доповнено існуючі класифікації такими критеріями як вид знання, форма представлення, призначення тощо.

29. Доведено, що основу цінності облікової інформації складає її корисність для конкретного управлінського рішення. Цінність облікової інформації детермінується її якісними характеристиками: релевантністю, надійністю, достовірністю, співставністю, повнотою, дієвістю, оптимальністю та регулярністю. Використання облікової інформації з урахуванням її цінності для управління обмежене аперцепцією користувачів даної інформації, які об'єднано в чотири групи:

- загальноекономічні умови (стан економіки, законодавство, принципи господарювання, оподаткування та ціноутворення);
- умови функціонування облікової системи (контроль якості послуг, нормативно-правові акти);
- організаційні умови (особливості підприємства, де функціонує облікова система, що мають вплив на її організацію);
- внутрішньофірмові умови (мета, завдання і масштаби діяльності підприємства, корпоративна етика та організація управління, здатність до нововведень та створення знань, інноваційність виробничо-господарського процесу, кадровий склад, професіоналізм та компетентність, рівень оплати праці та ін.).

Визначення ефективності використання інформації характеризує її змістову частину, тобто реальний, або розрахований ефект, який досягається користувачем інформації в результаті її використання. Ефект використання інформації являє собою реалізовану частину економічного потенціалу інформації. У свою чергу, ефект інформаційної діяльності і ефект використання інформації складаються із економічного, технічного, соціального та інших ефектів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдеев Р. Ф. Философия информационной цивилизации / Р. Ф. Абдеев – М.: Владос, 1994. – 336 с.
2. Абрамян А. Интеллектуальная собственность: управление на всех этапах жизненного цикла : монография / А. А. Абрамян [и др.]. – Москва : Магистр-Пресс, 2007. – 353 с.
3. Акатьева М. Д. Современное уточнение классификации объектов бухгалтерского учета / Марина Дмитриевна Акатьева // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 8. – С. 15–26.
4. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328с
5. Андреева В. И. Понятие документа и делопроизводства. [Электронный ресурс] – режим доступа: <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=002545>
6. Анохин П. К. Философские аспекты теории функциональной системы / П. К.Анохин – М. : Наука. 1978.– 400 с.
7. Ансофф Игорь. Стратегическое управление / Игорь Ансофф – М., 1989. [Электронный ресурс – Режим доступа: [//gtmarket.ru/laboratory/basis/4155](http://gtmarket.ru/laboratory/basis/4155)
8. Асмус В. Ф. Античная философия. – М.: Высш. шк., 1998. – 400 с.
9. Базилевич В. Д. Философия экономики. История : Монография / Базилевич В.Д., Ильин В.В. – К., 2011. – 928 с.
10. Бард А . Нетократия. Новая правящая элита и жизнь после капитализма / Александр Бард, Ян Зодерквист. Стокгольмская школа экономики в Санкт-Петербурге. – Спб., 2004. – 252 с.
11. Башляр Г. Рациональный детерминизм и технический детерминизм / Г. Башляр // Философия и социология науки и техники : ежегодник. 1988–1989. – М., 1989. – С. 230–253.
12. Безтелесна Л. І. Управління людським розвитком та його фінансове забезпечення в умовах постіндустріального суспільства : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня д-ра екон. наук / Л. І. Безтелесна. – Львів, 2011. – 40 с.
13. Бергаланфи Л. История и статус общей теории систем / Л. фон Бергаланфи // Системные исследования. Ежегодник – М., 1973. – С. 20-37.

14. Богдан О. І. Дослідження інтересів підприємства щодо його економічної безпеки / О. І. Богдан, С. О. Михайлюк. // Вісник економічної науки – 2009. – №1. – С. 36-38.
15. Бодрийяр Ж. Общество потребления. Его мифы и структуры / Ж. Бодрийяр.– М., 2006. – 269 с.
16. Бриллюэн Л. Наука и теория информации / Л. Бриллюэн – М.: Изд. «Медиа», 1960. – 390 с.
17. Бродель Ф. Материальная цивилизация, экономика и капитализм, XV-XVIII вв. Т. 1. Структуры повседневности: возможное и невозможное / Ф. Бродель. – М.: Издательство «Весь Мир», 2006. – 592 с.
18. Бруханський Р. Ф. Еволюція бухгалтерського обліку в світлі трансформації управлінських парадигм [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/sekcija_section_1_2015_11_25/evoljucija_bukhgalterskogo_obliku_v_svitli_transformacii_upravlinskikh_paradigm/107-1-0-1652.
19. Бруханський Р. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільському господарстві : теоретико-методологічні основи [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Р. Ф. Бруханський. – К. : ННЦ ІАЕ, 2015. – 37 с.
20. Бутинець Ф. Діалектичні закони філософії в обліку / Франц Бутинець, Наталія Петренко, Марина Миронюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 3(24). – С. 19-25. – Режим доступу : DOI : 10.26642/rbo-2012-3(24)-19-25.
21. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.
22. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : в 2-х. Ч. 1 : Міфологія / Ф. Ф. Бутинець – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 524 с.
23. Бычкова С. М. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 3. – С. 75-81
24. Вайцзеккер Э. Фактор четыре. Затрат – половина, отдача – двойная / Э.Вайцзеккер, Э.Ловинс, Л.Ловинс – М.: Academia, 2000. – 238 с.
25. Василенко П. Н. Основы бухгалтерского учета / П. Н. Василенко. – [Изд. 4-е.] – М. : Экономика, 1971.– 247 с.
26. Вахтомин Н. К. Теория научного знания Иммануила Канта / Н. К. Вахтомин. – М. : Наука, 1986. – 208 с.
27. Верига Ю. А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу [Текст] : моногр. / Ю. А. Верига, С. М. День-

- га – Полтава : [б. и.], 2002. – Ч. 1 : Теоретичні аспекти систем екскаунтингу. – 352 с.
28. Виндж В. Технологическая сингулярность / В. Виндж // Компьютерра. – 2004. – 1 сентября.
 29. Винер Н. Кибернетика и общество. – М.: Изд-во иностр. лит., 1958. – 200 с.
 30. Виннер Н. Кибернетика, или управление и связь в животном и машине.- М.: Наука; Главная редакция изданий для зарубежных стран, 1983. – 344 с.
 31. Встовский Г. В. Элементы информационной физики [Elements of information physics] / Г. В. Встовский. – М. : МГИУ, 2002 (РИЦ МГИУ). – 258 с.
 32. Гаврилишин Б. До ефективних суспільств. Дороговкази в майбутнє. Наукове видання. Доповідь Римському Клубові. Третє українське доповнене видання. – К. : Унів. вид-во ПУЛЬСАРИ, 2009. – 248 с.
 33. Гапоненко А. Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал / А. Л. Гапоненко, Т. М. Орлова. – М.: Эксмо, 2008. – 394 с.
 34. Гараедаги Дж. Системное мышление: Как управлять хаосом и сложными процессами : Платформа для моделирования архитектуры бизнеса. / Гараедаги Джамшид. – Минск: Гревцов Паблишер, 2011. – 480 с.
 35. Гендина Н.И. Информационная грамотность как приоритет Программы ЮНЕСКО «Информация для всех»// Программа ЮНЕСКО «Информация для всех» в России: текущие и перспективные проекты. Сборник докладов в рамках 14-й Международной конференции «Крым-2007». – М., 2007. – С.99-113
 36. Геращенко А. Экономика XXI / Алексей Геращенко. – К., Фоліо, 2015. – 286 с.
 37. Геффрой Э. К. Единственное, что все еще мешает, это покупатель [Текст] / Э. К. Геффрой ; – М. : Интерэксперт, 2005. – 396 с.
 38. Гиляревский Р. С. и др. Информатика как наука об информации : информационный, документальный, технологический, экономический, социальный и организационный аспекты / под ред. Р. С. Гиляревский. – М. : ГРАНД, Фаир-Пресс, 2006. – 592 с.
 39. Гиротра К. Оптимальная бизнес-модель: Четыре инструмента управления рисками. – [2-е изд]. / К. Гиротра, С. Нетесин – М. : Альпина Паблишер, 2017. – 216 с.
 40. Глушков В. М. О кибернетике как науке / В. М. Глушков // Кибернетика, мышление, жизнь. – М., 1964. – С. 53 – 62.
 41. Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42.

42. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №2. – С. 3–13.
43. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моногр. / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
44. Головач В. Філософія аудиту та його сутність / Володимир Головач // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – N 1(22). – С. 73–89. – Режим доступу : DOI : 10.26642/pbo-2012-1(22)-73-89.
45. Гриньова В.М. Роль інформаційного ресурсу в системі продуктивних сил підприємства [Електронний ресурс] / В. М. Гриньова, М. М. Салун – Режим доступу:<http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream>
46. Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2.– С. 14–19.
47. Гэтфельд Г. Р. Чего недостает бухгалтерии / Г. Р. Гэтфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 2. – С. 179–181.
48. Денчук П. Н. Сучасні концептуальні підходи до дослідження тенденцій розвитку системи обліку / П. Н. Денчук // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матеріали Міжнар. Наук.-практ. конф. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 175–179.
49. Джейкобс Ч. Нейроменеджмент. Почему кнут и пряник больше не работают / Чарльз Джейкобс. – М. : Companion Group, 2011. – 208 с.
50. Диппаза С., Экклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
51. Даугач Т. Б. Проблема бытия в немецкой философии и современность / Т.Б. Даугач; Рос. акад. наук. Ин-т философии. – М. : ИФ РАН, 2002. – 221 с.
52. Дробницкий О. Г. Некоторые аспекты проблемы ценностей // Проблема ценности в философии / Гл. ред. А. Г. Харчев. – М. : Наука, 1966. – С. 25–41.
53. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке. / Пер. с англ.: Уч. пос. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2002. – 272 с.
54. Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента / П.Ф.Друкер; пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. – 432 с.
55. Езер Е. Динаміка теорій і фазові переходи / Е. Езер // Питання філософії. – 1995. – №10. – С. 37–44.
56. Економіка зарубіжних країн [Текст]: підруч. для студ. екон. спец. вищих закл. освіти / А. С. Філіпенко [та ін.] ; ред. А. С. Філіпенко. – 2. вид. – К. : Либідь, 1998. – 416 с.

57. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
58. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – 848 с.
59. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / Редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
60. Економічна інформація / Енциклопедія сучасної України / [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://esu.com.ua/search_articles.php?id=18772
61. Живой англо-русский словарь по вычислительной технике, информационным технологиям и связи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rol.ru/files/dict/internet/#I>.
62. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація : автореф. дис ... д-ра екон. наук : 08.00.03 / І. В. Жиглей; Житомир. держ. технол. ун-т.– Житомир, 2011.– 37 с.
63. Жилинская А. Ф. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита [текст]: учебный комплекс / А. Ф. Жилинская, Т. А. Жилинская. – Минск: Современ. школа, 2008. – 392 с.
64. Жук В. М. Основы институциональной теории учета : моногр. / В. М. Жук. – СПб. : АНО ИПЭВ, 2013. – 416 с.
65. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В. М. Жук : зб. наук. праць. – Луцьк : АНТУ, 2009. – Вип. 6(24). – С. 171 – 182.
66. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту [Текст] / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14–22.
67. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8-9. – С. 14-23.
68. Завізена Н.С. Інформаційна ефективність функціонування регіональних економічних систем / Н. С. Завізена – [Електронний ресурс] – режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/8PDF.pdf
69. Закон України «Про інформацію» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12/ed20110106>
70. Знание //Свободная энциклопедия Википедия [Електронний ресурс] – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Знание> (дата обращения 20.06.2016).

71. Зуга Е. И. Парадигмы бухгалтерского учета и развитие его теории : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». – СПб. : Санкт-Петербургский государственный университет. – СПб., 2000. – 24 с.
72. Йенсен Р. Общество мечты: Как грядущий сдвиг от информации к воображению преобразит бизнес / Ролф Йенсен ; Стокгольмская школа экономики в Санкт-Петербурге. – СПб., 2004. – 272 с.
73. История математики. С древнейших времен до начала нового времени / [Электронный ресурс] / под ред. А. П. Юшкевича. – М. : Наука, 1970. – Режим доступа : <http://ilib.mcsme.ru/djvu/istoria/istmat1.htm>.
74. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. – [4-те вид., випр. і допов.]. – К. : Знання, 2008. – 343 с.
75. Інноваційна стратегія українських реформ [Текст] / А. С. Гальчинський, В. М. Гець, А. К. Кінах. – К. : Знання України, 2002. – 336 с.
76. Інформаційні системи і технології в економіці / За ред. В.С.Пономаренка. – К.: ВЦ «Академія», 2002. – 520 с.
77. Історія економіки та економічної думки : підруч. [Електронний ресурс] / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко – К., 2011. – 646 с. – Режим доступа : pidruchniki.com/1766112242209/politekonomiya/istoriya_ekonomiki_ta_ekonomichnoyi_dumki.
78. Каверина О. Д. Управленческий учет: теория и практика : учебник для бакалавров / О. Д. Каверина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2016. – 488 с.
79. Кадзума Т. Вечный дух предпринимательства / Кадзума Татеиси. – М. : Прогресс, 1990. – 222 с.
80. Калмыкова О. Я. Развитие теории и совершенствование практики бухгалтерского учета на основе ситуационно-матричного моделирования : автореф. дис. на соискание науч. степени к. э. н. / О. Я. Калмыкова. – Ростов-на-Дону, 2009. – 24 с.
81. Камша В. П. Про кібернетику другого етапу НТР / В. П. Камша, А. С. Камша, Ю. В. Камша // Складні системи і процеси. – 2010. – № 1 (17). – С. 25-41.
82. Кант Иммануил. Критика чистого разума. / Иммануил Кант – М. : Эксмо., 2006. – 736 с.
83. Кастлер Г. Возникновение биологической организации / Г. Кастлер; [пер. с англ., под ред. и с предисл. Л. А. Блюменфельда]. – М. : Мир, 1967. – 90 с.
84. Кендюхов А. А что возможно будет в будущем.../ А. Кендюхов // Южный берег. – 2011. – 8 сентября.

85. Кизима В. В. Начала метафизики тотальности / Кизима В. В. // Totallogy – XXI. Постнекласичні дослідження. – 2007. – № 17/18. – С. 35–130.
86. Кирьянова З. В. Теория бухгалтерского учета : учеб. / З. В. Кирьянова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 192 с.
87. Классики менеджмента / Под ред. М. Уорнера. / Пер с англ. Ю.Н.Каптуревского – СПб.: Питер, 2001. – 1168 с.
88. Клаус Д. Экк. Знание как новая парадигма управления / Д. Экк Клаус //Проблемы теории и практики управления. – 1998. – № 2. – С. 32
89. Ковалев В. В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / В. В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Вып. 4. – С. 136–145.
90. Козлова Е. П. Бухгалтерский учет / Е. П. Козлова, Н. В. Парашутин, Т. Н. Бабченко [и др.]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 464 с.
91. Койре А. В. Очерки истории философской мысли : о влиянии философских концепций на развитие научной теорий / А. Койре ; пер. с фр. Я. А. Ляткера ; общ. ред. и предисл. А. П. Юшкевича. – Изд. 3-е. – М. : УРСС, 2004. – 269 с.
92. Колесников С. «Экономический учет», или Что такое «управленческий учет» в современном понимании / С. Колесников // Управление компанией.– 2002 .– №8.– С. 40–43.
93. Колин К. К. Структура реальности и феномен информации / К. К. Колин // Открытое образование. – 2008. – № 5. – С. 56–61.
94. Колин К. К. Философия информации и структура реальности: концепция «четырёх миров» / К. К. Колин //Знание.Понимание. Умение. – 2013. – № 2. – С. 136–147.
95. Колин К. К. Философия информации: структура реальности и феномен информации [Электронный ресурс] / К. К. Колин. – Режим доступа : www.inion.ru/files/File/MPNI_10_Kolin_text.pdf (дата обращения: 28.05.2013).
96. Колин К. К. Философские и научно-методологические проблемы современной информатики / К.К.Колин // Открытое образование. – 2007. – № 3 – С. 62.
97. Колин К. К. Философские проблемы информатики. / К. К. Колин – М.: БИНОМ, 2010. – 264 с.
98. Колин К.К. Структура реальности и феномен информации / К. К. Колин // Открытое образование.– 2008. – № 5. – С. 56–61.
99. Колин К.К. Философия информации и формирование современного научного мировоззрения //Вестник Международной Академии наук (Русская секция). – 2003. – №1. – С. 73–76.

100. Колин К.К. Философия информации: структура реальности и феномен информации / К. К. Колин // Метафизика. – 2013. – № 4 (10) – С. 123
101. Колин К.К. Философские проблемы информатики. – М.: БИ-НОМ. Лаборатория знания, 2010. – 264 с.
102. Кольвах О. И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения / Олег Иванович Кольвах ; отв. ред. В. И. Ткач. – Ростов-н/Д. : Изд-во СКНЦ ВШ, 1999. – 243 с.
103. Концепція постіндустріального суспільства [Заголовок з екрану] // Вільна енциклопедія [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org>.
104. Корягін М. Парадигмальне бачення розвитку бухгалтерської звітності [Текст] / М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 12. – С. 38–43.
105. Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях [текст]: монография / Л. М. Крамаровский, В. Ф. Максимова – М.: Финансы. и статистика, 1990. – 191 с.
106. Крутова А. С. Вплив якості бухгалтерського обліку на якість аудита / А.С. Крутова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг [Текст]. Вип. 1. : зб. наук. праць / відповід. ред. О.І. Черевко . – Х. : Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. – С. 8–17.
107. Кузнецова Н. А. Влияние процесса глобализации на трансформацию информационно-коммуникативного пространства / Н.А.Кузнецова // Власть. – 2012. – № 12. – С. 31–32
108. Кузнецова С. А. Синергізм в інформаційній перспективі державних та приватних фінансів: підходи та принципи / С. А. Кузнецова // Бюлетень міжнародного нобелівського економічного форуму. 2011. № 1 (4) [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/bmnef/2011_1_4/31.pdf
109. Кузнецова С. А. Теоретические предпосылки формирования парадигмы бухгалтерского учета в экономике знаний: синергетический эффект / С. А. Кузнецова // Основы экономики, управления и права. – 2013. – № 6 (12). – С. 42–46.
110. Кузьменко В. П. Наукова редакція книги «Природа фірми. Походження, еволюція і розвиток» [Електронний ресурс] / В. П. Кузьменко. – Режим доступу : <http://iee.org.ua/ua/publication/16/>.
111. Кузьминский А. Н. Учетная и аналитическая информация в объединении / А. Н. Кузьминский. – К. : Изд. объединение «Вища школа» 1979. – 96 с.
112. Кузьмін О. Є. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства: Моно-

- графія / О. Є. Кузьмін, Н. Г. Георгіані – Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2006. – 68 с.
113. Кун Томас. Структура научних революцій : [Пер. с англ.] / Томас Кун. – М. : АСТ Ермак, 2003. – 365 с.
114. Кундря-Висоцька О. П. Методологічні особливості обліку в системі корпоративного управління [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/960/1/PPRBS_25_12.pdf
115. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : Учебник. 3-е изд., перераб.и доп. / М. И. Кутер – М. : Финансы и статистика, 2006. – 592 с.
116. Куцик П. О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №3(53) [електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/index.html
117. Лаврищева Е. Е. Ресурсы предприятия: особенности формирования и использования [текст]: монография /Е. Е. Лаврищева, М. С. Люблинский, С. Г. Тютюгина, И. В. Захарова – Ковров: КГТА, 2009. – 256 с.
118. Лаврищева Е. Е. Информационные ресурсы предприятия [текст]: монография / Е. Е. Лаврищева. – М. : Дашков и К, 2010.– 216 с.
119. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікативна система: конструктивний підхід / О. А. Лаговська // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3(57). – С. 76 – 78.
120. Лакатос И. Избранные произведения по философии и методологии науки / Имре Лакатос ; [пер. с англ. И. Н. Веселовского, А. А. Никифорова, В. Н. Поруса]. – М. : Акад. проект, 2008. – 475 с.
121. Легенчук С. Ф. Quo vadis? (або як надалі розвивати бухгалтерську науку в Україні за умов зростаючого соціокультурного динамізму) / С. Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. – 2011. – Ч. 1, Вип. 3(21). – С. 233–239.
122. Легенчук С. Ф. Основи науки про бухгалтерський облік: структурний аналіз / С. Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – 2011. – № 3(21), Ч. 2. – С. 179–193.
123. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
124. Легенчук С. Ф. Історичний аспект розвитку теорії обліку в англомовних країнах / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2000. – №2 (52). – С. 32–41.

125. Легенчук С. Ф. Тенденции развития теории бухгалтерского учета в англоязычных странах / С. Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 8 (140). – С. 53–63.
126. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія / С. Ф. Легенчук. – Ж. : ЖДТУ, 2010. – 652 с.
127. Леоте Е. Общие руководящие начала счетоведения / Е. Леоте, А. Гильбо – М., 2000. – 403 с.
128. Лепа Р. Н. Ситуационный механизм подготовки и принятия управленческих решений на предприятии: методология, модели, методы: моногр. / Р. Н. Лепа. – Донецк: ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006. – 308 с.
129. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях : навч. посіб. / Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, Л. О. Галат. – К. : КНЕУ, 2005. – 329 с.
130. Лузин А. Л. Экономико-математические основы теории бухгалтерского учета : уч. Пособ. / А. Л. Лузин. – Свердловск : Урал. ун-т, 1982. – 93 с.
131. Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015 – Вип. 1 (45), т. 2. – С. 33–38.
132. Майминас Е. Процессы планирования в экономике: информационный аспект [Текст]. / Майминас Е., 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Экономика, 1971. – 390 с.
133. Макаренко І. О. Наукові підходи та теорії, що формують парадигму обліку сталого розвитку [Електронний ресурс] / І. О. Макаренко // Глобальні та національні проблеми економіки.– 2017. – Вип. 16. – Режим доступу : 2017 - <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/174.pdf>.
134. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета / В. Г. Макаров. – М. : Финансы, 1975. – 296 с.
135. Максименко А. Н. Идентификация и отражение в учете экономических ситуаций / А. Н. Максименко // Учет и статистика. – 2008. – С. 75–78.
136. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Моногр. / Н. М. Малюга – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
137. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи [Текст] : дис. ... д-ра екон. Наук : 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2006. – 530 с.
138. Медведев М. Ю. Баланс для начинающих и другие труды / М. Ю. Медведев. – М. : ДМК Пресс, 2012. – 310 с.

139. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведев – М. Дело и Сервис, 2001. – 752 с.
140. Медведев М.Ю. Экаунтология: компьютерный учет вместо бухгалтерского. / М. Ю. Медведев – М. : ДМК Пресс, 2012. – 199 с.
141. Мелихов В. Ю. Формирование экономики постиндустриального типа в России: трансформация отношений собственности в высшей школе : автореф. дис. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук / В. Ю .Мелихов. – Тамбов 2009. – 40 с.
142. Мелихов В. Ю. Экономика знаний и новая архитектура российской высшей школы / В. Ю. Мелихов // Креативная экономика. – 2009. – № 6. – С. 78–82.
143. Мельников Г. П. Системология и языковые аспекты кибернетики. Под ред. Ю.Г. Косарева. – М. : Советское радио, 1978. – 368 с.
144. Мизес Людвиг. Человеческая деятельность : Трактат по экон. теории / Людвиг фон Мизес; [Куряев А.В., пер. на рус. яз.]. – М. : Экономика, 2000. – 875 с.
145. Мильнер Б. Управление знаниями в корпорациях: уч.пособ / Под ред проф. Б. З. Мильнера. – М.: Дело, 2006. – 304 с.
146. Мищенко Е. Ю. Социальная реальность общества потребления как симулятивная структура / [Электронный ресурс] / Е. Ю. Мищенко // Общество: философия, история, культура. – 2016. – № 8. – Режим доступа :URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sotsialnaya-realnost-obschestva-potrebleniya-kak-simulyativnaya-struktura>
147. Мильнер Б. и др. Инновационное развитие: экономика, интеллектуальные ресурсы, управление знаниями / Под редакцией Б.З.Мильнера – Москва; ИНФРА-М; 2010. – С. 624 с.
148. Моль А. Теория информации и эстетическое воспитание / А. Моль. – М.: Мир. – 1966. – 352с.
149. Моммзен Т. История Рима. Т. 1. [Электронный ресурс] / Т. Моммзен. – Режим доступа : <http://ancientrome.ru/publik/article.htm?a=12711072582>.
150. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
151. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. Пер. с англ. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 136 с.
152. Нидз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл ; под ред. Я. В. Соколова. – [2-е изд.]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

153. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет / Николаева Ольга Евгеньевна, Ольга Вячеславовна Алексеева. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
154. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
155. Новая философская энциклопедия : в 4 т. / Институт философии РАН ; Национальный общественно-научный фонд ; Председатель научно-редакционного совета В. С. Степин. – М. : Мысль, 2000.
156. Новейший философский словарь: 3-е изд., исправл. – Мн. : Книжный Дом, 2003. – 1280 с.
157. Новий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова – К. : ПП Голяка В.М., 2007. – 768 с.
158. Нонака И. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах [Текст] / Икуджиро Нонака, Хиротака Такеучи / пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 384 с.
159. Норбеков М., Волков Г. Успех на вашу голову и как его избежать [Электронный ресурс] / М. С. Норбеков, Г. В. Волков – Режим доступа : http://ezoteric.polbu.ru/norbekov_success/ch18_ii.html.
160. Остап'юк М. Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): Монографія / М. Я. Остап'юк, Й. Я. Даників, М. Р. Лучко – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с.
161. Отраднава О.А. Проблема онтологического статуса информации / Отраднава О. А. // Философские проблемы информационных технологий и киберпространства. – 2012. – № 1. – С. 128–132.
162. Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В. Ф. Палий – М. : Финансы, 1979. – 303 с.
163. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы [текст] / В.Ф.Палий – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
164. Палий В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45–48.
165. Палий В.Ф. Бухгалтерский учёт в системе экономической информации. – М. : Финансы, 1975. – 160 с.
166. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: Учебник / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
167. Панков Д. А. Методология бухгалтерского учета : диалектика научного познания и проблема научного результата / Д. А. Панков, С. Г. Вегера // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №14. – С. 2–15.

168. Панков Д. А. Бухгалтерский учет – метрология экономики / Д. А. Панков // Белорусский экономический журнал. – 2008. – № 1. – С. 56–69.
169. Патнэм Х. Философия сознания / Х. Патнэм – М. : Дом интеллектуал, 1999. – С. 88–98
170. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 286 с.
171. Петренко С. До питання про розвиток бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу / С. Петренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2015. – Вип. 4. – С. 97–105.
172. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : дис. ... д-ра екон. Наук : 08.06.04 / О. М. Петрук ; Житомирський держ. технологічний ун-т. – Житомир, 2006. – 40 с.
173. Петрук О. М. Філософські основи бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 1(23). – С. 170–179.
174. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань [Електронний ресурс] / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1396/1/48.pdf>.
175. Пильменштейн Д. И. Основы бухгалтерского учета / Д. И. Пильменштейн. – М. : Статистика, 1974. – 165 с.
176. Подопрігора А.В. Генератор реальности: информация и механизмы самоорганизации / А. В. Подпрігора // Научный ежегодник Института философии и права УрО РАН. – 2016. – Т. 16. Вип. 4. – С. 17–32
177. Полани М. Личностное знание. На пути к посткритической философии / М. Полани ; под ред. В. А. Лекторского, В. А. Аршинова ; пер. с англ. М. Б. Гнедовского, Н. М. Смирновой, Б. А. Старостина. – М., 1995. – 334 с.
178. Поппер К. Объективное знание : Эволюц. подход / К. Р. Поппер; Пер. с англ. Д. Г. Лахуги; Отв. ред. В.Н. Садовский. – М. : УРСС, 2002. – 381 с.
179. Праксеологія [Електронний ресурс] // Вікіпедія – вільна енциклопедія. Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org>.
180. Пресняков С. О критериях качества в бухгалтерском учёте и аудите. [Електронний ресурс] / С. Пресняков – Режим доступа.: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/p43905.html>
181. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. / Под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.

182. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар ; Тернопільська академія народного господарства. – Т. : Карт-бланш, 2004. – 371 с.
183. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М. С. Пушкар ; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – 424 с.
184. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : моногр. / М. С. Пушкар [Текст]. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
185. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [текст]: монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
186. Пушкар, М. С. Філософія обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.
187. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Боб Райан ; М. Х. Розовский (пер. с англ.). – М. : Аудит, 1998. – 616 с.
188. Рашитов З.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете [Текст] / З.С. Рашитов. – М. : Финансы, 1979. – 128 с.
189. Рашитов Р.С., Соколов Я.В. Моделирование как метод бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – Л., 1974. – 80 с.
190. Редченко К. Проблемний управлінський облік та його прогностична функція / К. Редченко [Електронний ресурс] / К. Редченко. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/finance/fin023.html>.
191. Рета М. В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку / М. В. Рета // Бізнес-інформ. – 2014. – № 10. – С. 287–293.
192. Рефлексивные процессы в экономике: концепции, модели, прикладные аспекты : Коллективная монография; под. ред. Р. Н. Лепы : НАН Украины, Институт экономики пром-сти. – Донецк : АПЕКС, 2010. – 306 с.
193. Рибалкін В. О. До методології формування теорії економіки знань у концепції постіндустріального суспільства [Електронний ресурс] / В. О. Рибалкін // Економічна теорія. – 2016. – № 1. – С. 26–38. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecte_2016_1_4.
194. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
195. Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности : учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. / О. В. Рожнова – М. : Финансы и статистика, 2005. – 256 с.

196. Рожнова О. В. Финансовый учет: концепция информационного пространства / О.В. Рожнова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 186 с.
197. Рувер Р. де. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де. Рувер. – М., 1958. – 67 с.
198. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения / А П. Рудановский. – М. : Макиз, 1925. – 384 с.
199. Рудановский А. П. Теория балансового учета: оценка как цель баланса / А П. Рудановский. – М. : Макиз, 1925. – 164 с.
200. Румянцев А. Г. Современное государство и вызовы постиндустриального общества [Электронный ресурс] / А. Г. Румянцев. – Режим доступа : // <http://www.law.net.ru>.
201. Саночкин В.В. Информация – фундаментальная категория (концепция «информация-структура») // Proceedings of the XXII World Congress of Philosophy. – Seoul, 2008. – Vol. 35. – P. 79–87.
202. Саночкин В.В. Что такое информация / В. В. Саночкин // Философские исследования. – 2001. – № 3. – С. 129–141.
203. Саночкин В.В. Что такое информация. Ч. 1 / В. В. Саночкин // Эволюция. – 2005. – № 2. – С. 110–113.
204. Саночкин В.В. Что такое информация. Ч. 2 / В. В. Саночкин // Эволюция. – 2006. – № 3. – С. 125–129.
205. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства: обліково-теоретичний аспект / В. З. Семанюк // Вісник Львівської комерційної академії/ [ред. кол.: Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Випуск 35 (Серія економічна) – С. 319–322.
206. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси як інструмент підвищення ефективності бізнесу / В. З. Семанюк // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – № 10. – 2012. – С. 304–307.
207. Семанюк В. З. Концепція інтелектуальної системи обліку / В. З. Семанюк // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. Випуск 4. – Кам'янець-Подільський : ФОП Сисин О.В., 2011. – С. 329–332
208. Семанюк В. З. Критерії якості облікової системи підприємства : теоретичний аспект / В. З. Семанюк // Вісник ДонНУЕТ / Серія Економічні науки – № 3/2 (51). – 2011. – С. 232–237.
209. Семанюк В. З. Необхідність кардинальної зміни теорії обліку / В. З. Семанюк // Облік і фінанси АПК – 2017 – № 4 – С. 75–80.
210. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації / В. З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська полі-

- техніка». № 722. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 236–241.
211. Семанюк В. З. Особенности и противоречия развития теории учета / В. З. Семанюк // Бухгалтерский учет и анализ. Научно-практический журнал, 2018 – № 4 (256) – С. 44–48.
212. Семанюк В. З. Синергетичний підхід до формування звітності / В. З. Семанюк // Вісник Львівської комерційної академії / [ред.кол.: Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. – Випуск 39. – С. 119–122.
213. Семанюк В. З. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством / В. З. Семанюк // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки [Текст]: Випуск 27: У трьох частинах / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси : ЧДТУ, 2011. – Частина I. – С. 164–168.
214. Семанюк В. З. Теорія обліку: інституційний підхід / В. З. Семанюк // Економічний аналіз. Збірник наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. Ред.) та ін. – Тернопіль : ТНЕУ «Економічна думка», 2012. – С. 281–284.
215. Семанюк В. З. Ускладнення інформаційного середовища підприємств в новій економічній формації / В. З. Семанюк // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове фахове видання / Випуск № 13. Жовтень 2016 р. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-13-2016>.
216. Семанюк В. З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе / В. З. Семанюк // Вестник ПГУ. Серия D «Экономические и юридические науки» – Полоцк, 2012. – С. 56–62
217. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В. З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. Вип. 11 (114) / наук.ред. І. Г.Манцуров. – К., 2010. – С. 59–64.
218. Семанюк В. З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку / В. З. Семанюк // Вісник ТНЕУ. – 2009. – Випуск 3. – С. 112–116.
219. Семенишена Н. Дефініція поняття «бухгалтерський облік» в сучасних дослідженнях / Наталія Семенишена // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2013. Випуск 1. – С. 123–127.

220. Семенюк Э. П. Развитие информационного пространства и прогресс общества [Текст] / Э. П. Семенюк // Научно-техническая информация. Сер. 1. – 1997. – №1. – С. 1–12 .
221. Семенюк Э. П. Устойчивое развитие общества и информатика / Э. П. Семенюк // Научно-техническая информация. Сер. 1. – 2000. – № 1. – С. 1–11.
222. Серета С. Г. Анализ понятия «информация» – метафоры и трактовки / С. Г. Серета // Дистанц. и виртуал. Обучение, 2011. – № 12. – С. 130–149.
223. Сидоренко О. П. Філософія [Електронний ресурс] / О. П. Сидоренко. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/15660212/filosofiya/dialektika_alternativi.
224. Сиротенко Э. А. Системное представление аудита: диссертация ... доктора экономических наук / Э. А. Сиротенко – М., 2005. – 360 с.
225. Сифоров В. И. Информология и научно-технический прогресс / В. И. Сифоров // Кибернетика и современное научное познание. – М. : Наука, 1976. – С. 150–164.
226. Скобара В.В. Качество аудита (теория и методология): Автореферат дис. ... докт. экон. наук в виде научного доклада / В. В. Скобара / Международная академия информатизации. – М. : Б.и., 1999. – 40 с.
227. Сляднева Н. А. Информационные ресурсы в информационном обществе: онтологический статус и методология / Н.А. Сляднева // Информационные ресурсы России. – 2009. – №1. – С. 12.
228. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт; пер. з англ. – К.: Port-Royal, 2001. – 590 с.
229. Сокіл О. Г. Методологія обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства / О. Г. Сокіл // Економіка розвитку (Economics of Development). – 2017. – № 2 (82). – С. 67–76.
230. Соколов В. Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Соколов Вячеслав Ярославович; [С.-Петербург. ун-т экономики и финансов]. – Санкт-Петербург, 2007. – 420 с.
231. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учебное пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2010. – 220 с.
232. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов – М. : Финансы и статистика, 1991.– 400 с.
233. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : уче. Пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

234. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : учеб. / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
235. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 495 с.
236. Соколов, А. В. Философия информации: учеб. пособие / А. В. Соколов; Челяб. гос. акад. культуры и искусств. – Челябинск, 2011. – 455 с.
237. Стандарт ISO/IEC 2382-1:1993. Термины и определения [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://elib.sbras.ru:8080/jspui/bitstream/SBRAS/9193/1/ISO-IEC_2382-1.pdf.
238. Старостин В. Предпосылки и атрибуты персонализации продукта / В. Старостин // Маркетинг. – №1. – 2009. – С. 76.
239. Степин В. С. Философия науки и техники : Учеб. пособие для вузов / В. С. Степин, В. Г. Горохов, М. А. Розов. – М. : ПИФ «Контакт-альфа», 1995. – 377 с.
240. Степин В. С. Философская антропология и философия науки / В. С. Степин. – М., 1992. – С. 49–54.
241. Стиглиц Д. Информация и изменение парадигмы экономической науки / Д. Стиглиц // Экономический вестник. – 2003. – Вып. 3, № 3. – С. 336–421.
242. Стюарт Т. А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций [Текст]: пер. с англ. В. Ноздриной. / Томас А. Стюарт – М.: Поколение, 2007. – 368 с.
243. Сухарева Л. О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку: Монографія / Л. О. Сухарева, К.О. Закалінська. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2009. – 263 с.
244. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст] : моногр. / М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, Я. Д. Крупка [та ін.] ; за ред. М. С. Пушкаря. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 268 с.
245. Теліженко Л. В. Постнекласична модель цілісної людини: тоталогічний вимір / Л.В. Теліженко // Наука. Релігія. Суспільство. – 2008. – № 2. – С. 185-191.
246. Терентьева Т. О. Принципы бухгалтерского учета в работах профессора Я. В. Соколова / Т. О. Терентьева // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее»: доклады Междунар. Науч. конф. (10–11 февраля 2011 г.). Т. 2. – СПб. : Нестор-История, 2011. – 476 с.
247. Тишков И. Е. Бухгалтерский учет : учеб. пособ. / И. Е. Тишков, С. И. Шульман, Е. И. Завидова. – Мн. : Высш. шк., 1991. – 592 с.
248. Тоффлер Е. Третья хвиля / Е. Тоффлер ; з пер. англ. А. Євса. – К. : Вид. дім «Всесвіт», 2000. – 480 с.

249. Новая постиндустриальная волна на Западе : антология / под редакцией В. А. Инноземцева. – М. : Academia, 1999. – 631 с.
250. Тоффлер Э. Метамарфозы власти : Знание, богатство и сила на пороге XXI века / Элвин Тоффлер ; пер. с англ. В. В. Белокосков [и др.]. – М. : ООО «Издательство АСТ», 2002. – 670 с.
251. Тоффлер Э. Шок будущего / Э. Тоффлер ; пер. с англ. Е. Г. Руднева [и др.] – М. : АСТ, 2002. – 122 с.
252. Трофимов И. Ф. Теория информационного поля [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://sir35.narod.ru/pages/Truth/THEORY_OF_INFORMATION_FIELD_08024.htm
253. Тулмин С. Человеческое понимание / С. Тулмин. – М. : Прогресс, 1984. – 327 с.
254. Урсул А. Д. Природа информации : философский очерк / А. Д. Урсул. – Челябинск, 2010. – 231 с.
255. Урсул А. Д. Путь в ноосферу. Концепция выживания и устойчивого развития цивилизации. / А. Д. Урсул – М.: Луч, 1993. – 275 с.
256. Федотова В. Г. Трансформации в современной цивилизации: постиндустриальное и постэкономическое общество (материалы «круглого стола») / В. Г. Федотова // Вопросы философии. – №1. 2000. – С. 3–32.
257. Фейерабенд П. Избранные труды по методологии науки / П. Фейерабенд ; пер. с англ. и нем. А. А. Никифорова ; общ. ред. и вступ. ст. И. С. Нарского. – М. : Прогресс, 1986. – 542 с.
258. Философский и общенаучный анализ понятия информации / В. Н. Курилкина // Вестник СВФУ. – №1. – 2014. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/filosofskiy-i-obschenauchnyu-analiz-ponyatiya-informatsii>.
259. Філософський енциклопедичний словник : енциклопедія / НАН України, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди ; голов. ред. В. І. Шинкарук. - Київ : Абрис, 2002. – 742 с.
260. Флиер А. Я. Культурология // Культурология. XX век. Энциклопедия в двух томах / Гл. ред. и сост. С. Я. Левит. – СПб.: Университетская книга, 1998. – 640 с.
261. Флориди Л. Философия информации [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://ukcatalogue.oup.com/product/9780199232383.do?keyword=floridi&sortby=bestMatches>
262. Фукуяма Ф. Великий разрыв / Ф. Фукуяма ; пер. с англ. под общ. ред. А. В. Александровой. – М. : ООО «Изд-во АСТ», 2003. – 480 с.
263. Хаббард Дуглас У. Как измерить все, что угодно. Оценка стоимости нематериального в бизнесе / Дуглас У.Хаббард / [Пер. с Англ. Е.Пестеревой]. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2009. – 320 с.

264. Хайдеггер М. Искусство и пространство [Электроний ресурс] – Режим доступа: <http://www.countries.ru/library/texts/hidd.htm>
265. Хайек Ф. А. Использование знания в обществе / Ф. А. Хайек // *American Economic Review*. – 1945. – XXV, no. 4. – P. 519–30.
266. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
267. Холтон Дж. Тематический анализ науки / Дж. Холтон – М.: Прогресс, 1981. – 383 с.
268. Хомин П. Я. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) [Текст] : монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 299 с.
269. Цветков В. Я. Естественное и искусственное информационное поле / В. Я. Цветков // *Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований*. – 2014. – № 5. Ч.2. – С. 178–180.
270. Цветков В. Я. Рассеяние в информационных процессах // *Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований*. – 2016. – №5. (часть 1) – С. 141–142.
271. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – 462 с.
272. Цыганков К. Ю. С чего началась современная бухгалтерия (Венецианский вариант двойной бухгалтерии) [Электронный ресурс] / К. Ю. Цыганков. – Режим доступа : http://www.econom.nsc.ru/eco/archiv/ReadStatiy/11_01/Tsygankov.htm.
273. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета : теория и методология : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Л. А. Чайковская; Рос. эконом. акад. им. Г.В. Плеханова. – Москва, 2007. – 45 с.
274. Чернавский Д. С. Проблема происхождения жизни и мышления с точки зрения современной физики // УФН. – 2000. – Т. 170 (№ 2). – С. 157–183
275. Чернавский Д. С. Синергетика и информация. Динамическая теория информации. – М. : Едиториал УРСС. 2004. – 288 с.
276. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : моногр. / Л. В. Чижевська – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 528 с.
277. Чижевська Л. В. Теоретичні проблеми бухгалтерського обліку як професійної діяльності / Людмила Чижевська // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. – 2007. – N 1(7). – С. 32–42. – Режим доступа : DOI : 10.26642/pbo-2007-1(7)-32-42.

278. Чумаченко М. Г. Розвиток системи обліку на принципах інформатики і кібернетики / М. Г. Чумаченко, М. С. Пушкар // Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції «Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства». – Тернопіль-Мукачево, 2004. – С. 5–11.
279. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее... будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. – 1997 – С. 2–12.
280. Чухно А. А. Діалектична філософія і методи економічної теорії / А. А. Чухно // Економічна теорія. – 2006. – № 4. – С. 7–8.
281. Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі [Електронний ресурс] / А. В. Шайкан. – Режим доступу : <http://npv.n-auditor.com.ua/ua/zmist-zhurnalu-npv-1/item/253-1-shajkan-a-v-rozvitok-bukhgalterskogo-obliku-yakinstrumentariyu-strategichnogo-upravlinnya-pidpriemstvomu-kon-kurentnomu-seredovishchi>.
282. Шапошников А. А. Энтропия учетной системы: категории, понятия и анализ / А. А. Шапошников // Сибирская финансовая школа. Аваль. – Новосибирск, 2009. – № 6. – С. 75–78.
283. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
284. Шеннон К. Работы по теории информации и кибернетике. / К. Шеннон – М.: Изд. иностр. лит., 1963. – 830с.
285. Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С. И. Цедербаума. – М.: Экономическая жизнь, – 1925. – 182 с.
286. Шигун М. М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 3 (11). – С. 134 – 139.
287. Шляга О. В. Інформаційне забезпечення системи управління машинобудівних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к. е. н. / О. В. Шляга ; Приазовський держ.тех. ун-т. – Маріуполь, 2007. – 20 с.
288. Щадилова С. Н. Основы бухгалтерского учета : уч. пособ. / С. Н. Щадилова. – М. : ДИС, 1997. – 560 с.
289. Эдвинссон Л. Корпоративная долга. Навигация в экономике, основаной на знаниях / Лейф Эдвинссон. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 248 с.
290. Экономическая теория на пороге XXI века : Неэкономика / Под ред. Ю.М. Осипова, В.Г. Белолипецкого, Е.С. Зотовой. – М. : Юрист, 2001. – 624 с.

291. Эшби У. Р. Введение в кибернетику / У. Р. Эшби; пер. с англ. – М. : Иностранная литература, 1959. – 432 с.
292. Юзвизин И. И. Основы информациологии : уч. пособ. [для вузов] / И. И. Юзвизин. – М. Высш. шк., 2001. – 596 с.
293. Яглом А. М. Вероятность и информация. Издание третье, переработанное и дополненное. / А. М. Яглом, И. М. Яглом – М., Наука, 1973 – 512 с.
294. Яковец Ю. В. Формирование постиндустриальной парадигмы: истоки и перспективы / Ю. В. Яковец // Вопросы философии. – 1997. – №1. – С. 3–17.
295. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії [Електронний ресурс] / І. Й. Яремко. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf>.
296. Яремко І. Й. Інтелектуально-інформаційний потенціал як фактор виробництва і капітал: проблематика облікової системи в постіндустріальній економіці / І. Й. Яремко // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 12(42). – С. 165–174.
297. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.
298. Adair G. The Hawthorne effect: A reconsideration of the methodological artifact / G. Adair *Journal of Appl. Psychology*. – 1984. – № 69 (2). – P. 334–345.
299. Al-Amoudi I. Redrawing Foucault's ontology / I. Al-Amoudi // *Organization*. – 2007. – № 14(4). – P. 543–563.
300. Armstrong P. Ideology and the grammar of idealism: the Caterpillar controversy revisited / P. Armstrong // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2006. № 17(5). – P. 529–548.
301. Armstrong P. The influence of Michel Foucault on accounting research / P. Armstrong // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1994. –№ 5(1). – P. 25–55.
302. Armstrong P. Idealism and ideology: the caterpillar controversy in critical accounting research / P. Armstrong // *Critical realist applications in organisation and management studies* / S. Fleetwood, S. Ackroyd (Eds.). – London : Routledge, 2004. – P. 67–63.
303. Armstrong S. How We're Predicting/ Stuart Armstrong, Kaj Sotala // *Beyond Artificial Intelligence*. Springer International Publishing. – 2015. – № 1. – 11–29.
304. Arrington C. E. Maintaining critical intent within a postmodern theoretical perspective on accounting research / C. E. Arrington, A. L. Watkins // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2002. – № 13(2). – P. 139–157.

305. Ashraf M. J. A consulting giant; a disgruntled customer: a 'failed' attempt to change management controls in a public sector organisation / M. J. Ashraf, S. Uddin // *Financial Accountability and Management*. – № 29(2). – P. 186–203.
306. Ashraf M. J. Management accounting research and structuration theory: a critical realist critique / M. J. Ashraf, i S. Uddin // *Journal of Critical Realism*. – 2015. – № 14(5). – P. 485– 507.
307. Ashraf M. J. Military: «managers» and hegemonies of management accounting controls: a critical realist interpretation / M. J. Ashraf, S. Uddin // *Management Accounting Research*. – 2015. –№ 29. – P. 13–26.
308. Ashraf M. J. New Public Management, cost savings and regressive effects: a case from a less developed country / M. J. Ashraf, S. Uddin // *Critical Perspectives on Accounting* in press.– 2016. – № 1.
309. Austin J. L. *Philosophical Papers*. Oxford : Clarendon Press. 1961, P. 149.
310. Bell D. *The coming of post-industrial society: A venture of social forecasting* / D. Bell – N. Y. : Basic Books, 1973. – 507 p.
311. Boland L. A. Criticizing positive accounting theory / L. A. Boland, I. M. Gordon // *Contemporary Accounting Research*. – 1992. – Vol. 9, no. 1. – P. 142–170.
312. Bourdieu Pierre. *Quelques propriétés des champs* // *Questions de sociologie*. – Paris : Editions de Minuit, 1984. – P. 113–120 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://bourdieu.name/content/nekotorye-svoystva-polej>
313. Brown R. Reflections on the use of a dual-methodology research design to evaluate accounting and management practice in UK university central administrative services / R. Brown, S. Brignall // *Management Accounting Research*. – 2007. – № 18(1). – P. 32–48.
314. Burzyn E. Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej // *Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*. – 2003. – № 401. – S. 5–19.
315. Capron M. *Comptabilité sociale et sociétale* / Michel Capron // *Encyclopedie de Comptabilité, Controle de Gestion et Audit*. – Paris : Economica, 2000.
316. Carnap K. *The old and then ewlogic* / K. Carnap // *Logical Positivism* / ed. by A. J. Ayer. – Glencol, 1959.
317. Carter R. N. *Advanced Accounts: A manual of advanced bookkeeping and accountancy for accountants, book-keepers and business men.* / R. N.Carter. 4th ed. Edited by R.N. Carter. London: Pitman & Sons. 1950.
318. Colasse B. *Raymond Chambers: pour une comptabiliffi actuelle* / B. Colasse // *Les grands auteres en Comptabiliffi*. – Paris : Ems, 2005.

319. Compin F. The role of accounting in money laundering and money dirtying. / Frédéric Compin // *Critical Perspectives on Accounting*. Volume 19, Issue 5, July 2008. – P. 591–602.
320. Cooper D. J. Critical theorising in management accounting research. / D. J. Cooper, T. Hopper // *Handbook of management accounting research* C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (Eds.). – Oxford : Elsevier, 2007. – P. 207–245.
321. Crugman P. «How Did Economists Get It So Wrong?» [Електронний ресурс] / Poll Crugman // *The NT Times* – Режим доступу : <https://www.nytimes.com/2009/09/06/magazine/06Economic-t.html>.
322. Cushing B. E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B. E. Cushing // *The Accounting Historians Journal*. – 1989. – Vol. 16, no. 2. – P. 1–41
323. Denzau A. T. Shared mental models: Ideologies and institutions / A. T. Denzau, D. S. North // *Kyklos*. – 1994. – Vol. 47, no. 1. – P. 3–31.
324. Drucker P. F. The Post-Capitalist World / P. F. Drucker // *The Public Interest*. – 1992. – №109. – P. 94.
325. Elder-Vass D. Reconciling Archer and Bourdieu in an emergent theory of action / D. Elder-Vass // *Sociological Theory*. – 2007. – № 25(4). – P. 325–346.
326. Everett, J. Praxis, Doxa and research methods: reconsidering critical accounting / J. Everett, D. Neu, A. S. Rahaman, G. Maharaj // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2015. – № 32. – P. 37–44.
327. Frank Dravis. *Enterprise Information Management; Strategy, best Practices and Technologies*. – Baseline Consulting, 2008.
328. Genovesi A. *Lezioni di Economia Civile*. Parte 1, capo 15–22 ; Parte 2, capo 1–7 / Antonio Genovesi // *Scrittori classici italiani di economia politica*. Milano : Nella stamperia e fonderia di G. G. Destefanis, 1803. – T. 8. – 390 p.
329. Gouws D. G. Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm / D. G. Gouws, A. Rehwinkel // *Meditari Accountancy Research*. – 2004. – Vol. 12, no. 1. – P. 77–99.
330. Gruneberg C. Is Accountancy a Field of Science? / Curt Gruneberg // *The Accounting Review*. – 1950. – Vol. 25, № 2. – P. 161–162
331. Hein A. M. Identification and Bridging of Semantic Gaps in the Context of Multi-Domain Engineering. Abstracts of the 2010 Forum on Philosophy, Engineering & Technology. Colorado, 2010.
332. Hoskin K. Boxing clever: for, against and beyond Foucault in the battle for accounting theory / K. Hoskin // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1994. – № 5(1). – P. 57–85.
333. Joseph J. Foucault and reality? / J. Joseph // *Capital and Class*. – 2004. – № 28(1). – P. 143–165.
334. Kam V. *Accounting theory* / V. Kam. – [2nd edition]. – N. Y., 1990. – 581 p.

335. Kilfoyle E. Agency and structure in budgeting: thesisantithesis and synthesis / E. Kilfoyle, A. J. Richardson // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2011. – № 22(2). – P. 183–199.
336. Kohler, Eric Louis. *Kohler's Dictionary for accountants*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1983
337. Littleton A. C. *Accounting Evolution to 1900* / A. C. Littleton. – New York : American Institute Publishing Company, 1993; reprinted by Russell and Russell, N. Y., 1966. – P. 12.
338. Llewellyn S. Case studies and differentiated realities / S. Llewellyn // *Qualitative Research in Accounting and Management*. – 2007. № 4(1). – P. 53–68.
339. Luciano Floridi. In defence of the veridical nature of semantic information / Floridi Luciano // *European Journal of Analytic Philosophy*. - 2007. – VOL. 3. – No. 1. – p. 31–41.
340. Maslow A. *Motivation and Personality* / A. Maslow. – N. Y., 1954.
341. Mattessich R. *Accounting and Analytical Methods*, R. D. Irwin Inc., Illinois., 1964.
342. Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / R. Mattessich // *Spanish Journal of Accounting History*. – 2006. – No. 5. – P. 1–168. – P. 42.
343. Mattessich R. V. *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science* / R. V. Mattessich. – London : Quorum Books, 1995. – 256 s.
344. Mattessich R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? / Richard Mattessich // *Accounting, business and financial history*. – 1992 – Vol. 2, n. 2. – P. 181–198.
345. Merino B. D. Critical theory and accounting history: challenges and opportunities / B. D. Merino // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1998. – № 9(6). – P. 603–616.
346. Modell S. Making institutional accounting research critical: dead end or new beginning? / S. Modell // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. – 2015. – № 28(5). – P. 773– 808.
347. Modell S. Making sense of social practice: theoretical pluralism in public sector accounting research: a comment / S. Modell // *Financial Accountability and Management*. – 2013. – № 29(2). – P. 99–110.
348. Modell S. Theoretical triangulation and pluralism in accounting research: a critical realist critique. / S. Modell // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. – 2015. – № 28(7). – P. 1138–1150.
349. Neimark M. K. Regicide revisited: Marx, Foucault and accounting / M. K. Neimark // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1994. – № 5(1). P. 87–108.
350. Nelson E. *Science and Accounting* / Edward G. Nelson // *The Accounting Review*. – 1949. – Vol. 24 № 4. – P. 354–359.

351. Nelson R. R. *An Evolutionary Theory of Economic Change* / Richard R. Nelson, Sidney G. Winter. Cambridge, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press, 1982.
352. Nonaka Ikujiro. *Creating Organizational Order Out of Chaos : Self-Renewal in Japanese Firms* / I. Nonaka – *California Management Review*, Vol 30, Issue 3, pp. 57–73, doi.org/10.2307/41166514
353. North D. C. *Institutions, institutional change and economic performance* / D. C. North. – Cambridge : Cambridge University Press, 1990.
354. O'Brien, J. A., Marakas, G. M. *Enterprise Information Systems*. – Boston: Mc Graw Hill Education, 2008. – 542 p.
355. Partyko Z. V. *The modern paradigm of information science: Informology* / Z. V. Partyko// *Automatic documentation and mathematical linguistics*. – 2009. – Vol. 43, № 6. – P. 311–320.
356. Paton W. A. *Principles of accounting* / W. Paton, P. Stevenson. – N. Y. : The Macmillan Company, 1918. – 685 p.
357. Paton W.A. *Accounting theory: with Special reference to the corporate enterprise* / William Andrew Paton – N. Y. : The Ronald Press Company, 1922. – 499 p.
358. Penty A. *Post-industrialism* / A. Penty. – London, 1922. – P. 14.
359. Peragallo E. *Origin and Evolution of Double Entry Book Keeping* / Edward Peragallo. – N. Y., 2000.
360. Popper K. R. *Conjectures and Refutations: The Growth of Scientific Knowledge* / Karl R. Popper. – Harper & Row, 1968. – 417 p.
361. Riahi-Belkaoui A. *Accounting theory* / A. Riahi-Belkaoui [5th edition]. – N. Y., 2004. – 598 p.
362. Riesman D. *Leisure and Work in Post-Industrial Society* / D. Riesman // *Mass Leisure* / eds. E. Larrabee, R. Meyersohn. – Glencoe (111), 1958. – P. 363–385
363. Roslender R. *Reflections on the interdisciplinary perspectives on accounting project* / R. Roslender, J. F. Dillard // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2003. – № 14(3). – P. 325–351.
364. Roslender R. *Stuck in the middle with whom? (Belatedly) engaging with Laughlin while becoming (re-) acquainted with Merton and middle range theorising*. / R. Roslender // *Critical Perspectives on Accounting*. – № 24(3). – P. 228–241.
365. Salthe, S. N. *Infodynamics, a developmental framework for ecology/economics*. *Conservation Ecology*, 2003 –7(3) [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.consecol.org/vol7/iss3/art3/>.
366. Stark W. *Untersuchungen zum Profit beim hansischen Handelskapital in der ersten Hälfte des 15 Jahrhunderts* / W. Stark. – Weimar, 1985. – S. 131–139.

367. Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports (American Accounting Association), 1977. – 61 p.
368. Stewart Th. A. Accounting gets radical / Thomas A. Stewart // *Fortune*. – 2001. – Vol. 143, is. 8. – P. 184–192.
369. Stones R. Structuration theory / R. Stones. – London : Palgrave, 2005.
370. Tinker T. The withering of criticism. A review of professional, Foucauldian, ethnographic, and epistemic studies in accounting / T. Tinker // *Auditing and Accountability Journal*. – 2005. – № 18(1). – P. 100–135.
371. Tinker T. Mickey Marxism rides again! / T. Tinker // *Critical Perspectives on Accounting*. – 1999. – № 10(5). – P. 643–670.
372. Toulmin S. Rationality and scientific discovery / S. Toulmin // *Boston studies in the philosophy of science* Boston; Dordrecht. – 1974. – Vol. 20. – P. 401–414.
373. Touraine A. La Société post-industrielle / Alain Touraine. – Paris, 1969. – 315 p.
374. Tsvetkov V.Ya. Information field. / V.Ya. Tsvetkov // *Life Science Journal*. – 2014. 11(5). – P. 551–554.
375. Van Peurseem K. A. Public Dialogue toward Social Policy: A Methodology for Accounting Research / K. A. Van Peurseem // *Accounting and the Public Interest*. – 2005. – Vol. 5. – P. 56–87.
376. Watkins J. Metaphysics and the Advancement of Science / J. Watkins // *British Journal for the Philosophy of Science*. – Vol. 1975 – 25.
377. Watts R. Positive accounting theory / R. Watts, J. Zimmerman. – N. Y. : Prentice-Hall, 1986. – 388 p.
378. Wells T. D., Sevilla C. Maximizing the Enterprise Information Assets. Abingdon: CRC Press, 2003. – 352 p.
379. Wells M. C. A Revolution in Accounting / M. C. Wells // *The Accounting Review*. – 1976. – № 3. – C. 471–482.
380. World Commission on Environment and Development. «Our Common Future, Chapter 2: Towards Sustainable Development» [Electronic resource]. – Access mode : <http://ecpd.si/index.php?page=about-sustainabledevelopment>
381. Yamey B. S. Early Views on the Origins and Development of Book-keeping and Accounting; Accounting and Bussiness Research (Special Accounting History Issue, 1980) – P. 81–92.
382. Zeff S. The Future of Financial Reporting: Removing it from the Shadows // *Pacific Accounting Journal*. – 1999. – December.
383. Zeff S. A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the united states / S. A. Zeff // *Accounting Historians Journal*. – 1999. – Vol. 26, no. 2. – P. 89–131.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Віта Зеновіївна Семанюк

**ІНФОРМАЦІЙНА ТЕОРІЯ ОБЛІКУ
В ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОМУ СУСПІЛЬСТВІ**

Монографія

Редактор **Оксана Бойчук**
Комп'ютерне верстання **Надії Демчук**
Дизайн обкладинки **Марії Одобецької**

Підписано до друку 16.04.2018 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Bookman Old Style.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 23,1. Обл. вид. арк. 20,2.
Зам. № М031-18. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль, 46009
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua