

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО  
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД  
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ  
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE  
DEVELOPMENT INFLUENCED BY  
ECONOMIC THEORIES AND  
INSTITUTIONAL CHANGES

УДК 657.421  
JEL Classification M 490

**Пушкар Михайло**

д.е.н., професор, професор кафедри аудиту ревізії та аналізу  
Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

E-mail: m.s.pushkar@tneu.edu.ua

## СТРУКТУРА СИСТЕМИ ОБЛІКУ В ЕКОНОМІЦІ ЗНАТЬ

### *Анотація*

**Актуальність** проблеми структури обліку обумовлена протиріччями між обмеженими стереотипними інформаційними ресурсами, які традиційно постачає «бухгалтерський» облік і потребами менеджерів різних рівнів управління в оригінальній інформації для повсякденної роботи.

**Методи.** Якщо облік є наукою, то вона повинна спиратися на міцний теоретичний фундамент, розроблений за теорією пізнання з використанням понятійного і категорійного апарату філософії, соціології, психології, семантики, інформатики, кібернетики та інших наук.

**Результати** дослідження розвитку облікової системи в Україні свідчать про її архаїчність, оскільки до цього часу вона зберігає основні риси середніх віків, обмежена, як правило, розкриттям інформації лише в одному фінансовому аспекті діяльності підприємства і залишається індуферентною до інформаційних потреб менеджерів операційного і стратегічного рівнів. В наш час потрібно кардинально змінити парадигму, теорію і структуру системи обліку, здатної розширити інформацію для економіки знань.

**Висновки.** Перспективи формування нової парадигми обліку автор вбачає в необхідності зміни мислення бухгалтерів, подоланні негативного відношення до економічних проблем і вимог бізнесу, зосередження уваги на розробці сучасної теорії обліку, яка розкриває інформаційну складову, а не тільки процедури обробки даних. Структура системи повинна складатися з трьох підсистем – операційного, фінансового і стратегічного обліку, які дають реальну картину роботи підприємства.

**Ключові слова:** теорія обліку, система та її складові, структура, інформація, рівні менеджменту, інтелектуалізація системи обліку.

**Вступ.** Проблема розкриття структури облікової науки не знайшла достатнього вирішення у вітчизняній обліковій літературі, більш того, вона навіть не була у переліку важливих тем для дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз досліджень і публікацій свідчить, що коли мова заходить про структуру облікової науки, то, за виключенням небагатьох авторів, таких як М.С.Пушкар [1], М.Ю.Медведев [2], Я.В.Соколов [3], В.М.Жук [4] та інші, які вимагають кардинальної зміни парадигми обліку для постіндустріального суспільства. Проте, переважна більшість авторів книг і статей з теорії обліку до цього часу за інерцією дотримуються старих канонів, у відповідності до яких система складається з бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку В.Г. Швець [5]; Ф.Ф. Бутинець [6]; Н.М.Ткаченко [7]; В.В.Сопко [8] та інші,

позиція яких, в принципі, заперечує діалектику розвитку науки, оскільки відображає уявлення бухгалтерів про діяльність підприємства періоду ХІХ – ХХ ст.

Лише в останні два десятиліття окремі просунуті фахівці стали виділяти в системі фінансовий, управлінський, бухгалтерський та податковий облік, але у цій структурі науки відображено механістичне поєднання нових і старих ідей. Зокрема, що це за загадковий бухгалтерський облік, який існує на одному полі разом з фінансовим та управлінським? Ця класифікація позбавлена логіки, оскільки не ясно за яким критерієм виділені окремі види обліку. Такий антинауковий поділ системи на складові примітивізує складний процес отримання необхідної інформації на підприємстві для користувачів, а головне – дезорганізує практичну діяльність. Отже, проблема структури науки поки що не вирішена і виходить за межі чистого академічного інтересу.

**Мета.** Важливість проблеми структури системи обліку визначається тим, що в теорії та практиці облікової діяльності потрібно організувати збір фактів та їх обробку за різними методами залежно від специфіки змісту необхідної інформації. Цей процес вимагає осмисленого вибору критерію, за яким можна структурувати цілісне поняття системи, як сукупність часткових видів обліку.

До цього часу фахівці не ставили питання про критерії класифікації видів обліку, а виділяли їх спекулятивно, без будь-якого обґрунтування.

Переважає більшість членів наукового співтовариства з облікового профілю, як папуги повторюють завчені сакраментальні фрази такого змісту «облік ділиться (напевно ділиться сам по собі, без участі людей) на бухгалтерський, бухгалтерський фінансовий, бухгалтерський управлінський, оперативний, статистичний і податковий».

Як розібратися у цій схоластиці студенту чи практику, якщо навіть науковці не знають за якими критеріями потрібно ділити цілісну облікову метрологічну систему? Без визначення критерію класифікації науковці їй пропонують такі дивні словосполучення видів обліку, які ми навели.

Виникає ряд запитань: а що таке вид обліку?; Коли він є видом, а коли ні?; Від чого залежить і за якими критеріями здійснюють поділ обліку на види? Що це за гібрид «бухгалтерський фінансовий» чи «бухгалтерський управлінський» облік? Чим «бухгалтерський фінансовий» відрізняється від просто фінансового обліку? Чому, за міркуванням авторів, у бухгалтерського та фінансового обліку різний зміст? Чому в центр пізнання господарської діяльності ставлять «бухгалтерський облік», а потім від нього утворюються похідні види обліку?

Чекати на поставлені запитання відповіді від бухгалтерів марна справа, але ж облік в професійних колах визнають не ремеслом чи мистецтвом віртуозно користуватися рахунками і кореспонденцією між ними, а наукою, оскільки автори захищають дисертації й отримують наукові ступені та звання. А може ці ступені та звання присуджують за написання чисто формального твору, який нічого не дає ні для науки, ні для практики?

**Методологія дослідження.** Якщо облік є наукою, то вона повинна спиратися на міцний теоретичний фундамент, розроблений за теорією пізнання з використанням понятійного і категорійного апарату філософії, соціології, психології, семантики, інформатики, кібернетики та інших наук.

**Результати.** Ми підійшли до такого моменту в розвитку облікової справи, коли потрібно не голосливо доводити, що облік є наукою, а виявити сутність системи обліку, мету, структуру, продукт, межі окремих підсистем у загальній системі, методи обробки фактів та отримання інформації, функції, принципи, постулати, закономірності формування і розвитку окремих підсистем та їх значення для суспільства й бізнесу тощо (виділено курс. авт.).

З'ясування питань структури обліку як науки знаходиться на периферії інтересів суспільства (якщо до 1991 р. в Конституції було зазначено, які державні органи відповідали за керівництво обліком, то в Конституції України немає навіть натяку на це), що й консервує науку про облік в її примітивному вигляді, незважаючи на досягнення науково – технічного прогресу. Внаслідок розмаїтості та неоднорідності дослідницької культури наукового співтовариства в межах одного культурно – історичного цілого здебільшого пропонуються способи «латання дірок», а не заміна

парадигми обліку.

Причини такої ситуації криються у психологічних установках дослідників, які автори колективної монографії «Бухгалтерський учет и психология» під керівництвом проф. Н. А. Каморджанової [9], характеризують негативні риси, які накладають свій відбиток на характер і поведінку фахівців з обліку.

Специфіка їх професійної діяльності формує крайній консерватизм, стереотипне мислення, деяку професійну обмеженість, опір змінам та спротив новому, автоматизм у прийнятті рішень, відсутність творчості тощо. У сукупності ці риси обумовлюють індиферентне відношення до переосмислення ролі обліку в суспільстві, яке зазнало колосальних змін в останні 30 років. За цей час у всьому світі почала формуватися нова парадигма облікової науки, яка викликає суттєві зміни у структурі її теорії та практики.

Перш за все, потрібно зазначити, що в структурі виділяють дві сторони: змістову і формальну. Якщо змістова сторона розкриває емпіричний базис (вчення про факти господарської діяльності, окремі твердження і доведення, то формальна – упорядковує множину припущень, постулатів, загальних законів, виділення та опис поведінки тих елементів, які входять в теорію чи концепцію науки. На жаль, і перша, і друга сторони структури змінилася лише в незначній мірі за рахунок запозичень з американської облікової школи, яка поділила науку на фінансовий та управлінський облік в межах єдиної системи екаунтингу, який недоречно перекладають, як бухгалтерський облік, через те, що у нас немає відповідного за змістом терміну. Екаунтинг – це не облік, в нашому розумінні, а процес отримання інформації, аналізу і контролю даних та управління інформаційною сферою [10].

Структура системи обліку в зарубіжних країнах змінилася докорінно у 80-ті роки ХХ ст., коли використання персонального комп'ютера активно вплинуло на мислення та ідеологію облікових працівників стосовно пошуку нових методів отримання інформації для менеджерів. З чисто процедурних аспектів перетворення стандартних фактів господарської діяльності на інформацію, найбільш креативні обліковці перейшли до підготовки інформації на запит менеджерів різних рівнів управління. В центрі уваги бухгалтерів постають проблеми аналізу обсягу і структури інформаційних ресурсів для бізнесу, що є важливішим, ніж зосередження на рутинних процедурах зі збору й обробки даних фінансового обліку. Такі зрушення в психології облікового апарату стали можливими внаслідок появи нових засобів вимірювального (метрологічного) процесу на основі обчислювальної техніки, що призвело до революційних змін у структурі облікової системи.

Поняття «структура» виражає будову, порядок, внутрішню організацію системи, сукупність стійких зв'язків між множиною компонентів системи, які утворюють його цілісність. Структура поділяє систему, як єдине ціле, на частини, які зв'язані між собою деякою множиною елементів системи.. Без виявлення структури не можна зрозуміти сутність існування системи, оскільки сутність означає якість, без якої неможливо уявити систему як об'єкт пізнання реальності. У зв'язку з цим можна поставити запитання про те, що означає структура облікової системи?

Для відповіді на це питання необхідний короткий екскурс в історію. В часи середньовіччя почала формуватися парадигма (взірець) практики обліку, яка, в принципі, базується на формальній процедурі обробки даних на основі подвійного запису (справедливіше буде називати період становлення обліку відродженням знань елліністичного та римського періоду, які були реставровані у XIII-XIV ст. н.е.). Ця парадигма збереглася і використовується в обліковій практиці і в наші дні!

Говорити про систему і структуру такого обліку не доводиться через те, що знання не були формалізоване у теорії: відсутні концепція, допущення, аксіоми, загальні закони, поняття тощо. Чисто емпіричні знання являли собою узагальнений набір елементів, якими оперували купці чи ремісники для відображення фактів у документах та їх записів у книги на основі засвоєння попереднього досвіду.

До XIX ст. облік так і не сформувався як окрема наука, хоча удосконалення процедурного характеру щодо групування фактів на рахунках та порядку їх записів у регістри відбувалися протягом трьохсот наступних років після публікації першої друкованої роботи з подвійного запису

Л. Пачолі (1494 р.).

Лише в середині XIX ст. з'являються перші теоретичні роботи, у зв'язку з розвитком економічної науки під впливом індустріальної економіки, а наприкінці XIX і початку XIX-го століть виникає запит з боку великого капіталу на розробку нової парадигми і моделей обліку. Справа в тому, що традиційний фінансовий облік (облік в грошовому вимірнику) був неспроможний задовольнити потреби менеджерів операційного рівня, тих, хто безпосередньо формує прибутки на робочих місцях і тому необхідно було мати дані для контролю витрат і формування собівартості окремих технологічних операцій і виробів.

До створення моделі обліку для менеджерів операційного рівня долучилися, чого й можна було очікувати, не облікові працівники, а інженерно-технічний персонал та керівники підприємств – Г. Форд, А. Файоль, Г. Емерсон, Гаррісон та інші. Силами цих авторів було створено систему обліку, в якій виокремлено дві його моделі: 1) фінансовий, що дає звітність для визначення динаміки фінансового стану підприємства, та 2) управлінський, що дає інформацію для менеджерів операційного рівня управління, які за допомогою норм і відхилень від них можуть впливати на формування собівартості продукції в оперативному порядку – щогодини, щодня чи щотижня.

Ускладнення системи обліку вимагає її структурування з метою визначення завдань і методів збору й обробки даних в кожній з підсистем, набору економічних показників для контролю, швидкої обробки даних і доведення інформації до заінтересованих осіб у зручній для них формі. Зовсім неважливо як називати такий не надто формалізований облік – виробничим, управлінським чи якимось по-іншому, а важливо те, що він відрізняється за своєю методологією і сутністю від традиційного фінансового. Нарешті, менеджери стали управляти процесами з виробництва продукції не сліпим методом «спроб і помилок», а обґрунтовуючи свої рішення отриманою інформацією в реальному часі.

Вітчизняні бухгалтери до цього часу не розуміють того, що управлінський облік є важливою складовою системи обліку та їх посадовою функцією і вони зобов'язані організувати його впровадження на підприємстві, але замість цього часто здійснюють опір нововведенням посилаючись на різні причини та саботують його ведення. Досить дивною видається ситуація, коли в теорії обліку наводяться процедури обробки даних фінансового обліку, а про управлінський навіть не згадується, що є свідченням байдужості бухгалтерів до проблематики розвитку теорії науки.

Щоб перевірити яка теорія краща, – традиційна, що описує практику обліку за шаблоном XV ст., чи система, яка складається з двох підсистем: фінансового та управлінського обліку, доцільно перевірити кожну з них за критеріями К. Поппера [11]. За його дослідженням краща та теорія, яка:

- дає більший обсяг інформації;
- логічно більш доказова;
- має більшу пояснювальну та передбачувальну силу;

Точність тієї чи іншої теорії можна перевірити тільки методом порівняння прогнозованих фактів з отриманими [12].

Зрозуміло, що дві підсистеми дають більший обсяг і більш різноманітну інформацію, ніж лише один фінансовий облік, а за законами діалектики складність функціонування сучасної економіки логічно вимагає ускладнення структури системи обліку. Управлінський облік у загальній системі обліку має значний вплив на контроль за формуванням собівартості продукції та досягнення передбачуваної мети управління, тому менеджери завжди виступають за оновлення системи обліку та розширення обсягу необхідної інформації, а бухгалтери поки що керуються старими уявленнями про теорію, незважаючи на те, що давно назріла необхідність розробки нового курсу «Теорія обліку» з наповненням його кардинально іншим змістом, ніж зараз в, так званих, «Основах бухгалтерського обліку».

Облікова система в наш час ще більш ускладнюється тому, що людство в епоху сингулярності (коли здобутки науково-технічного прогресу сходяться в такій точці часу, яка

дозволяє в наші дні вирішувати завдання науки будь-якої складності), коли менеджери починають розуміти справжню роль інформації в раціональній організації бізнесу.

Це означає, що в науці треба розвивати не реактивне мислення економістів, основане на фіксації минулих подій, а творче – відображення в інформації реальних тенденцій у середовищі бізнесу, виявлення причино – наслідкових зв'язків між подіями, явищами і процесами, коли суб'єкт сам створює об'єкт із заданими властивостями. Такого об'єкта фізично може й не існувати, але науковець здійснює свої дослідження і дає рекомендації відповідно до того, якби він справді існував. Втілення у життя наших уявлень про бізнес залежить від ерудиції, креативності та методів пізнання людиною інформаційного процесу.

Якщо нехтувати закономірностями отримання й використання інформації, то неможливо вийти за межі знань минулих епох. Бухгалтерам видається, що питання бізнесу не стосується системи обліку, що є наслідком неправильного визначення об'єктів пізнання. Дійсно, обліковці не визначили того, що є первинним, а що вторинним у пізнанні процесу вимірювальної діяльності характеристик об'єктів обліку. Процес пізнання спрямований на спостереження за фактами, їх оцінку (за допомогою вимірювання, яке є частиною науки про метрологію) та перетворення отриманих даних на інформацію. Первинним у процесі обліку виступають факти господарської діяльності, а вторинним – методи і процедури їх обробки. Тільки інформація, як продукт обліку, може бути свідченням істинності тих речей, явищ та процесів, які знаходяться в центрі уваги менеджерів.

Відбір фактів про події фінансової й господарської діяльності у всьому їх різноманітті та перетворення їх в інформацію є основним (первинним) етапом пізнання, а те, якими методами і процедурами оброблені дані – вторинним. У середні віки важливими були процедури обліку, а в наш час – інформація, яку дає облік для менеджерів. Поки що бухгалтери не усвідомлюють цю істину!

Переосмислення основ теорії є вихідним пунктом революційних змін в обліку, але для реалізації таких змін необхідні певні умови:

– початок перемін необхідно здійснювати на основі об'єднання кількох галузей знань в єдиній системі обліку, що вимагає методологічної культури (взаємодії бухгалтерів, економістів, менеджерів, ІТ, психологів, маркетологів, технологів, інженерів тощо);

– наявності кризової ситуації (фінансовий облік не здатний на більше, ніж він може дати, а менеджери вимагають принципово іншої інформації, ніж фінансова, що й породжує кризу в обліковій науці).

За цих умов виникає проблемне поле обліку, пов'язане з пошуком фактів та розширенням інформаційних продуктів для різних ієрархічних рівнів управління. З 80-х років ХХ ст. починається усвідомлення необхідності доповнення облікової системи, що складається з двох підсистем – фінансової та управлінської ще третьою – стратегічною (табл. 1):

Таблиця 1

Образ підсистем загальної системи обліку

Підсистеми обліку	Інформація про події	Мета підсистем
Стратегічний	Майбутні	Факти для розробки стратегії розвитку
Фінансовий	Минулі	Звітність про фінансовий стан підприємства за минулі періоди
Управлінський	Сучасні	Звітність для менеджерів підприємства в реальному часі

Логіка розвитку систем будь – якого походження свідчить про те, що вони виникають з хаосу (ентропії середовища) і поступового його упорядкування. Системи поступово ускладнюються від простих (з окремих елементарних частин з їх зв'язками) до складних (містять підсистеми з їх

елементами, зв'язками і взаємодією). З часом складнішою стає структура системи за рахунок виділення в ній підсистем, які генерують різноманітну інформацію за критеріями простору, рівнів менеджменту, часом тощо.

Якщо ми приймаємо за аксіому критерії К. Поппера, то система, яка складається з трьох підсистем (табл. 1), безумовно краща за систему з двох, оскільки генерує більший обсяг різноманітної інформації, а доповнення її ще й стратегічною інформацією посилює передбачувану силу системи.

Спільним у функціонуванні підсистем загальної системи обліку є те, що всі вони генерують інформацію про діяльність підприємства, але в різних ракурсах. Подібно до голографії, інформація трьох облікових підсистем створює трьохвимірний динамічний образ підприємства у його цифровому зображенні на певному часовому інтервалі існування підприємства. Функціонування системи передбачає нерозривний зв'язок між підсистемами, які в сукупності відображають закономірність реального світу.

Ці закономірності полягають у тому, що минулі факти впливають на сучасні, а сучасні визначають майбутнє. Сучасні події детерміновані минулими, але сучасні не можуть впливати на минулі, оскільки минуле стає історією, проте, сучасний розвиток може йти різними альтернативними шляхами до майбутнього. Майбутнє твориться випадково і непередбачено, якщо активність людей не стимулює змін у створених ними системах цілком усвідомлено. Розуміння необхідності змін сьогодні, пошук кращих варіантів організації роботи систем, врахування минулого досвіду дає можливість розробляти стратегічні плани, що, з певною імовірністю, дає можливість передбачити майбутнє і знизити рівень ентропії та продовжити життєвий цикл бізнесу.

Нехтувати вимогами розробки стратегії бізнесу і створенням підсистеми стратегічного обліку в умовах частих змін зовнішнього середовища та його впливу на внутрішнє, може призвести до загибелі підприємства через зростання рівня ентропії. Відповідно до другого закону термодинаміки, якщо внутрішня енергія системи знижується і вона не компенсується приростом роботи за рахунок надходження речовини, енергії чи інформації із зовнішнього середовища, то ентропія досягає свого максимального значення, що призводить до деструктивних змін у бізнесі. Зусилля менеджерів щодо поліпшення роботи бізнесу шляхом постійних інновацій без стратегічного планування й обліку за своєю глибинною сутністю є «сизифовою працею», марною спробою запобігти зростанню ентропії (закону природи, що змушує людей удосконалювати процеси виробництва на основі досягнень науково – технічного прогресу або, іншими словами, знань).

Це ще раз свідчить про необхідність формування нової парадигми обліку, під якою розуміють сукупність людських переконань у цінності облікової інформації для суспільства і бізнесу та прийнятих науковим співтовариством нових ідей і технічних засоби з обробки даних, що дозволяє прийняти більш прогресивну модель обліку для постановки проблем бізнесу та їх вирішення) в обліковій системі.

Система обліку з трьох підсистеми здатна відобразити структуру і властивості відображуваного в широкому діапазоні отриманої інформації. Таке відображення означає не одиничний акт, а системний процес, формалізований таким чином, що суб'єкт відбирає тільки принципово важливі об'єкти для спостереження реального середовища бізнесу, фіксує їх у паперових документах чи інших носіях даних задля отримання інформації з метою впливу на раціональні рішення бізнесу.

Інформація в економічних системах має сенс. Сенс – це суб'єктивне економічне відношення особи до значення, а значення розуміють як ім'я предмета, явища чи процесу в його змістових, традиційно прийнятих суспільством характеристиках.

Формування системи обліку в Україні повинно опиратися на наукознавство, яке розробляє наукові принципи. Перш за все, в теорії пізнання потрібно виявити основи, які враховують дію законів:

- семантики – системи понять, написаних мовою науки з метою їх однозначного розуміння

усіма. Мова науки базується на термінах латинського та грецького походження, а також на запозиченнях з англійської, німецької та інших мов, що пояснюється історичними фактами. В середні віки науковий розвиток відбувався з широким використанням латинської мови, яка служила засобом спілкування між вченими різних країн, а пізніше розвиток наук відбувався здебільшого мовою найбільш економічно розвинутих країн Європи;

– методології, як сукупності законів, принципів, методів, ідей, гіпотез, проблем та інших засобів пізнання, у тому числі й використання методів інших наук в теорії обліку. Особлива роль належить філософії, економічній теорії, інформатиці, економічній метрології, теорії систем, менеджменту, маркетингу. В наш час облік контактує з усе ширшим колом природничих, економічних і гуманітарних наук, що значно збагачує його дослідницький апарат;

– логіки та аналізу наукового знання – аналіз системи, обґрунтування взаємодії елементів у системі обліку, її збагачення новими елементами; застосування дедуктивної теорії замість індуктивної, в якій функціонування системи обліку пояснюється на існуючому досвіді (емпіричному рівні), що обмежує отримання інформації про зв'язки, взаємодію, відношення, властивості та закономірності об'єктів господарської діяльності.

Логіка досліджує семантику – сенс і значення наукових термінів з точки зору відсутності протиріч, повноти та незалежності, зокрема таких, як структура, система, підсистема, елемент, модель, факт, теорія, концепція, гіпотеза, проблема. Логіка спрямована на аналіз наукового знання, мови теорії та мови спостережень. З позицій логіки система обліку, в науковому сенсі, малозмістовна та неупорядкована;

– передумов виникнення та генезису науки. На початкових етапах зародження обліку було тісно пов'язане з протоекономікою перших цивілізацій. По мірі розвитку людства та зростання економіки облік поступово ускладнювався і згодом досяг межі, коли без фіксування змін в об'єктах господарської діяльності та їх упорядкування вже неможливо було спрямовувати події в бажаному напрямі. Практика запису фактів змінювалася поступово, але в її основі завжди були неписані правила. Це тривало до XIII-XV ст., епохи переходу від феодалізму до капіталізму, коли небаченими раніше темпами розвивається наука, що дало поштовх до розвитку техніки, а запит на систематизований облік сприяв пошукам формальної системи, яка здатна була дати капіталістам надійну основу для визначення фінансового результату – важливої економічної категорії «прибутку» (грошового еквівалента багатства). В XIX ст. з боку економіки сформувався запит на створення вимірювального апарату ефективності виробництва, що об'єктивно стимулювало появу виробничого обліку (обліку собівартості продукції). Це породило науку «економічна метрологія». Метрологія – наука про вимірювання фактів господарської діяльності, їх групування та отримання на цій основі інформації для координації дій виконавців і менеджерів з метою раціонального використання ресурсів й отримання максимальної віддачі на вкладений у виробництво капітал. Метрологія, по суті, є засобом для системи обліку, використовуючи який можна отримати з обмежених фактів безмежний за обсягом масив інформаційних повідомлень для бізнесу;

– філософії, як базису пізнання реальності, що ґрунтується на загальних законах природи, суспільства і людського мислення. Закони філософії спрямовують процес пізнання на постійний перегляд теорії з тим, щоб вона не віддалялася від дійсності. Облік виник, як один з можливих варіантів відображення фактів господарської діяльності методом подвійного запису, але це не означає, що немає інших варіантів. Все залежить від того, які засоби обробки даних використовують на тому чи іншому етапі розвитку економіки. Рахівниця не могла вирішити завдання обробки даних без подвійного запису, як засобу гарантії математичної точності записів, коли записи по дебету і кредиту в одній і тій же сумі по кожному факту окремо давали в підсумку рівність сум по дебету і кредиту за той чи інший період за відсутності арифметичних помилок, хоча з економічної точки зору така рівність могла містити недостовірні і помилкові записи в кореспонденції рахунків. Використання персонального комп'ютера в обліку дає можливість групувати дані миттєво за будь-яким критерієм і масивом фактів. Зрозуміло, що і зараз можна користуватися рахівницею і подвійним записом, дехто

і досі їздить на волах і конях, замість того, щоб пересуватися автомобілем чи літаком. Подвійний запис не гарантує точності, оскільки математична формальна рівність може бути при помилковій кореспонденції рахунків абсолютно хибною з економічної точки зору. Тому подвійний запис не можна віднести до вічних істин: як він виник на певному історичному етапі, так і може бути заміненим іншим методом реєстрації і обробки фактів. Науковий апарат філософії дає орієнтири для системи обліку про те, якими методами зробити процес пізнання адекватним законам буття. Змінюється наше уявлення про облік, як систему, що генерує не стільки стереотипну, скільки оригінальну інформацію не фінансового характеру про діяльність підприємства.

За допомогою законів вищезгаданих наук можна діагностувати наскільки облікова система є зрілою наукою. Об'єктивний аналіз сучасного базису теорії облікової науки засвідчує, що незважаючи на існування протягом багатьох тисячоліть, облік до цього часу залишається без теоретичного обґрунтування. Для розвитку наукових знань потрібно враховувати такі закономірності, як:

- залежність від раніше сформованих знань та зростання обсягу досліджень з інформаційних ресурсів для бізнесу;
- взаємодію обліку з іншими науками й використання нових, запозичених методів для розвитку системи;
- посилення інноваційності системи обліку з орієнтацією на сервісну функцію для бізнесу;
- формування теорії обліку з використанням досвіду більш розвинутих теорій в економічних, гуманітарних і природничих науках;
- розширення методологічного апарату для збору фактів та їх обробки на запити користувачів;
- досягнення випереджуючого темпу росту теоретичних досліджень порівняно з емпіричними;
- зростання креативності наукових кадрів, які здатні до створення нових концепцій, гіпотез, методів дослідження в такій консервативній науці, як облік;
- розробка теорії з більшим ступенем точності, доказовості та гнучкості, яка спрямована на вирішення більш складних завдань в інформаційній сфері підприємства;
- формування науки про облік на основі теорії систем, врахування еволюції розвитку від простих до складних систем в динамічному середовищі.

Закони і закономірності розвитку науки не залежать від людської волі, але їх свідоме використання для розробки досконаліших теорій нашою наукою залежить від суб'єктивних факторів опортуністичної поведінки науковців:

- прихильність до існуючих концепцій і теорій (домінування старої системи обліку зберігається через систему освіти, закріплення старих концепцій у діючих стандартах, що сприймаються практиками як закони. Облік відображає інформацію, яка стосується виключно фінансової сфери, в той час, коли бізнес вимагає інформації техніко-економічного характеру;
- політична система в суспільстві закріплює існування в країні лише фінансового обліку, який потрібен як засіб здійснення фіскального тиску на бізнес і для контролю за грошовими потоками. Такий облік не виключає можливості навмисних крадіжок і присвоєння коштів, дозволяє заплутати дані так, що жоден ревізор не розплутає хитрі схеми. За таких умов, управлінський і стратегічний облік не зможе прижитися, тим більше, що вони можуть розкрити те, чого не слід розкривати і давати надійну інформацію для контролю;
- загальна економічна ситуація в країні (основним вважається сплата податків, а не раціональне використання ресурсів, звідси й вимога оприлюднювати доходи і витрати на шкоду отриманню інформації для бізнесу в реальному часі, визначенню результатів бізнес-процесів, аналізу діяльності тощо.
- мета використання інформації (використання повідомлень для короткострокових цілей).

Довгострокові цілі практично не визначаються, що свідчить про відсутність стратегічних планів,



бачення майбутнього. Недостатній рівень відстеження змін у середовищі бізнесу, спричиняє кризовий стан і становить загрозу підприємству і навіть катастрофу (банкрутство);

– дотримання традицій, як характерна риса бухгалтерів, (звичка до архаїчних методів, які міцно закріпилися в головах і незмінно присутні в існуючому єдиному «бухгалтерському» обліку (фінансовий, в літературі відомий лише з 2000-го року, коли Україна перейшла на американську модель обліку). Навіть до цього часу майже всі науковці, практики, освітні заклади в навчальних планах замість «Теорії фінансового обліку» вивчають міфічні «Основи бухгалтерського обліку», які є атавізмом епохи соціалізму.

Симптоматичним є той факт, що ніяка аргументація не діє на бухгалтерів: логіка, наукові принципи, посилання на зміни в економіці країни, яка від соціалізму перейшла до капіталізму, усе це не може вплинути на закріплений стереотип мислення!

Отже, на всіх рівнях (як на суспільному, так і на індивідуальному) панує загальний інфантилізм щодо ролі, значення обліку та перспектив його розвитку в Україні. Не випадково в бізнес – середовищі панує інформаційний хаос, оскільки стара система обліку не може його впорядкувати, а нова система хоча й могла б це зробити при належному керівництві системою освіти й науки в державі, але, на жаль, у суспільстві не спостерігається бажання організувати інтелектуальну систему обліку для бізнесу.

Досить спрощене уявлення про систему має гносеологічні корені – ідеалізацію, спотворення процесу дійсності, гіпертрофічне значення старих методів пізнання, збіднення мови і поверховість опису явищ та процесів у сфері вимірювання фактів господарської діяльності не дозволяють створити образ облікової науки адекватно життєвим реаліям.

В онтологічному аспекті система обліку подається на досить примітивному рівні, підмінюючи її метрологічну функцію описом процедури обробки фактів. Сутність підмінюють явищем, тому цінність такої науки для практики наближається до нуля. Стає зрозумілою причина відставання такої системи від потреб бізнесу: вона криється у неспроможності пристосуватися до динамічних змін в економіці через використання свого збідненого наукового апарату для вирішення складних завдань в умовах постійних змін середовища.

Вирішити складні завдання бізнесу простим вимірювальним апаратом обліку, що зберігся з часів середньовіччя, дорівнює по складності спробі побудувати сучасний океанський лайнер за допомогою пилки, сокири й молотка.

Бідна мова обліку відображає відсталість його теорії, в якій сукупність наукових понять обмежена кількома десятками термінів: рахунок, сальдо, дебет, кредит, баланс, обороти, відомості, журнали, книги, звітність, сума, гроші, арифметичні дії, чек, нарахування, отримання, витрати, доходи, прибутки, збитки та подібними словами без належного наукового тлумачення.

Наукові поняття пов'язують з відображенням предметів, явищ і процесів з їх суттєвими властивостями, відношеннями, формами мислення, які узагальнюють і виділяють предмети реальності за їх загальними ознаками.

В центрі понять знаходиться той предмет, явище чи процес, який став об'єктом пізнання. В обліку це аж ніяк не процедура, а інформація про діяльність бізнес-одиниць і тому поняття науки виходять за вузькі межі процедур обробки даних. Тільки зрушення в мисленні людей з приводу уточнення об'єкта вивчення в обліковій науці може вивести її з тієї безвиході, в якій вона опинилася.

Змінюються функції науки, коли з чисто описового характеру діяльності бізнесу, вони будуть розкривати систему, яка має мету, вказує шляхи досягнення результату, розкриває внутрішню конструкцію з її елементами та взаємодією між ними, контакти із середовищем, охопленням фактів про діяльність бізнесу в середовищі, яке постійно змінюється.

Функції науки виражають сенс існування системи, її походження, роботу підсистем, цілеспрямованість, практичну значущість, умови ефективної організації та соціальне значення.

Сенс існування обліку полягає у виконанні сервісної функції, наданні інформації про зміни у середовищі, виявленні позитивних та негативних тенденцій розвитку бізнесу з метою адаптації

підприємства до нових економічних умов, а підсистеми обліку дають повідомлення про фінансовий стан, виконанні поточних і стратегічних планів підрозділів підприємства.

Мету підприємства розробляє вищий рівень управління на основі аналізу роботи та коригування діяльності відповідно до змін у середовищі. Це не одномоментний акт, а постійний процес, інакше підприємству загрожує небезпека втратити темп розвитку і наблизитися до неминучої загибелі. Успішна робота залежить від зусиль управлінського апарату, який прокладає шлях від минулого до майбутнього. Лише постійні інновації, реагування на сигнали про небезпечні явища і процеси та розробка контрзаходів з їх усунення чи пристосування до них є запорукою ефективної роботи бізнесу та вирішення соціальних проблем.

Конкретизуючи функції системи обліку в бізнес-середовищі, можна виділити найважливіші з них:

- синтезуюча – об'єднання окремих частин системи в єдине ціле, яке має на меті описати в термінах, що властиві цій системі адекватно сутності бізнесу, кругообіг капіталу та фінансовий результат;

- пояснювальна – розкрити в інформаційних повідомленнях причинно-наслідкові зв'язки між явищами та процесами, а також залежності, фактори впливу, тенденції розвитку, методи отримання фактів та перетворення їх на інформацію, закономірності діяльності підприємства;

- методологічна – сукупність різних методів для підсистем фінансового, управлінського і стратегічного обліку, логіка функціонування підсистем, їх мета, завдання, роль в системі управління;

- передбачувана – передбачення розвитку подій у зміні середовища, зовнішнього середовища і результатами діяльності підприємства, розробка стратегії бізнесу, залежності між об'єктами внутрішнього та виявлення нових фактів, об'єктів та отримання повідомлень про них;

- практична – можливість науки впливати на організацію і методику облікового процесу з метою розширення повідомлень про діяльність бізнесу з будь-яких, навіть фантастичних, причинно-наслідкових зв'язків одних подій на інші. У виборі економічних показників діяльності бізнесу не повинно бути ніяких обмежень, крім уяви обліковця та менеджера.

**Висновки і перспективи.** Облік, рано чи пізно, перетвориться з описової науки на творчу, що запозичує і використовує методи інших наук, які, тільки на перший погляд, не мають зв'язку з проблемою генерування інформації, а фактично існують прямі чи опосередковані зв'язки між усіма науками.

Лише в людському мисленні стає можливим відокремити одну науку від іншої з метою глибшого пізнання їх сутності і властивостей, абстрагуючись від реальності. При цьому реальність пізнається в деформованому вигляді внаслідок відриву від цілісної системи Всесвіту, що збіднює проблематику облікової науки і обмежує пізнання її законів, концепцій та об'єктів.

Виникає необхідність розробки такої теорії обліку, яка дає можливість формувати на практиці систему, здатну генерувати інформацію для повного задоволення різних потреб бізнесу в інформації. Без нової теорії облікова система залишиться в існуючому нерозвинутому стані, що загрожує країні опинитися в світі поза трендом формування постіндустріального суспільства.

#### Список використаних джерел

1. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія [Текст] / М.С.Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
2. Медведев, М.Ю. Компьютерный учет вместо бухгалтерского [Текст] / М.Ю.Медведев – М. : ДМК Пресс, 2012. – 197 с.
3. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
4. Жук, В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография [Текст] / В.Н.Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 406 с.
5. Швец, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник [Текст] / В.Г.Швец. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

6. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник [для вузів]/ Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖІТІ,2003. – 443 с.
7. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст] : підручник / Н.М.Ткаченко. – К.: Алерта, 2006. – 1080 с.
8. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб./ В.В.Сопко, З.В.Гуцайлюк, М.Т.Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон,2005. – 496 с.
9. Бухгалтерский учет и психология [Текст] : монография / Под общ. ред. Н.А. Каморджановой. — М.: Проспект, 2015. — 192 с.
10. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь [Текст]. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.
11. Поппер, К. Логика научного исследования [Текст] / Пер. с англ., под общ. ред. В.Н. Садовского. — М. : Республика, 2005. – 447 с.
12. Кохановский В.П. и др. Философия для аспирантов [Текст] : уч. пособ. Изд. 2-е. – Ростов н/Д.: Феникс, 2003. – 278 с.

### Pushkar Mykhailo

Dr.Sc. (Econ.), Professor

Department of Audit, Control and Analysis  
Ternopil National Economic University  
Ternopil, Ukraine

E-mail: m.s.pushkar@tneu.edu.ua

## STRUCTURE OF ACCOUNTING IN THE KNOWLEDGE ECONOMY

### Abstract

**Introduction.** The relevance of taking into account the structure of the problem is due to contradictions between the limited stereotypical information resources, which «accounting» accounting traditionally supplies and management needs of different levels of government in the original information for the daily work.

**Methods.** If accounting is a science, then it must rely on a strong theoretical foundation, developed according to the theory of knowledge with the use of conceptual and categorical apparatus of philosophy, sociology, psychology, semantics, Informatics, Cybernetics and other sciences.

**Results** of the study of accounting system in Ukraine testify to its archaic, because until now it retains the main features of the Middle Ages, it is limited, as a rule, by the disclosure of information in only one financial aspect of the enterprise activity and remains indifferent to the information needs of managers of operational and strategic levels. Nowadays, you need to change dramatically the paradigm, the theory and the structure of the accounting system, that could expand the information for the knowledge economy.

**Discussion.** Prospects of a new paradigm formation of accounting the author sees in the need to change the thinking of accountants, overcoming the negative attitude towards economic issues and business requirements, focusing on the development of modern accounting theory, it reveals information content, not just data processing procedures. The structure of the system consists of three subsystems - the operational, financial and strategic accounting, which give a real picture of the enterprise activity.

**Keywords:** theory of accounting, the system and its components, structure, information management level, the intellectualization of the accounting system.

### References

1. Pushkar, M.S. (2007). *Metateorija obliku abo jakoju povynna staty teorija* [Metatheory account or what should be a theory]. Ternopil: Kart-blansh. [in Ukr.].
2. Medvedev, M.Ju. (2012). *Komp'yuternyj uchet vmesto buhgalters'kogo* [Computer account instead of accounting]. Moscow: DMK Press. [in Rus.].
3. Sokolov, Ja.V. (2000). *Osnovy teoryy buhgalters'kogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow : Fynansy y statystyka. [in Rus.].
4. Zhuk, V.N. (2013). *Osnovy ynstytucyonal'noj teoryy buhgalters'kogo ucheta* [Fundamentals of institutional accounting theory]. Kyiv : «Agrarnaja nauka». [in Rus.].
5. Shvec', V.G. (2004). *Teorija buhgalters'kogo obliku* [Accounting Theory]. Kyiv : Znannja. [in Ukr.].

6. Butynec', F.F. (2003). *Teorija buhgalters'kogo obliku* [Accounting Theory]. Zhytomyr: ZhITI. [in Ukr.].
7. Tkachenko, N.M. (2006). *Buhgalters'kyj finansovyj oblik, opodatkuvannja i zvitnist'* [Accounting, taxation and reporting]. Kyiv : Alerta. [in Ukr.].
8. Sopko, V.V., Gucajjjuk, Z.V., Shhyrba, M.T., & Ben'ko, M. (2005). *Buhgalters'kyj oblik* [Accounting]. Ternopil': Aston. [in Ukr.].
9. Kamordzhanova, N.A. (Ed.) (2015). *Buhgalterskyj uchet y psyhologija* [Accounting and Psychology]. Moskow : Prospekt. [in Rus.].
10. Borysov, A.B. (2003). *Bol'shoj ekonomycheskyj slovar'* [Great Dictionary of Economics]. Moskow : Knyzhnyj myr. [in Rus.].
11. Popper, K. (2005). *Logyka nauchnogo yssledovanyja (Trans. from Engl.)* [Logic of Scientific Research]. Moskow : Respublyka. [in Rus.].
12. Kohanovskyj, V.P. et al (2003). *Fylosofija dlja aspyrantov* [The philosophy for graduate students]. Rostov-na-Donu : Fenyks. [in Rus.].

