

Лучко М.Р.

**ПІЗНАННЯ В РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*У статті розглянуто проблемні питання теорії бухгалтерського обліку, застосування теорії пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку як науки*

**Ключові слова:** теорія обліку, методологія обліку, бухгалтерський облік, теорія пізнання, знання, предмет бухгалтерського обліку.

**Постановка проблеми (введення).** В теорії бухгалтерського обліку значну увагу приділено питанням його предмету. Більшість визначень, на думку автора, не враховують філософські витoki науки бухгалтерський облік та пізнання в розвитку його теорії. Відтак, проведено наукову розвідку цього питання з метою визначення предмету бухгалтерського обліку в контексті теорії пізнання.

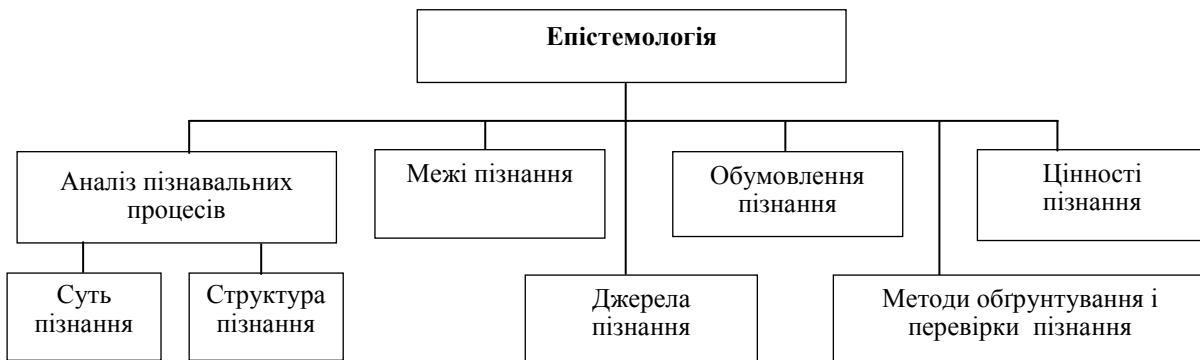
**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У вітчизняній та іноземній фаховій літературі в значну увагу приділяють питанням організації, методології та методики бухгалтерського обліку. Більшість авторів справедливо виділяють його в інформативній системі менеджменту як функцію загального циклу управління, визнаючи його велику роль. Але протягом останнього часу в науці намітилась тенденція про те, що бухгалтерський облік не більше як “ремесло”, а не наука. Автором використано низку публікацій авторів за текстом цієї статті для доведення протилежної думки.

**Методологія дослідження.** Наукові дослідження (збір, опис та аналіз фактів; обґрунтування наукових рекомендацій); для виявлення спільних та відмінних рис у наукових

підходах до організації бухгалтерського обліку – порівняльний, аналітичний, математичний, вибірковий методи; при розгляді бухгалтерського обліку як динамічної та прогнозованої науки – діалектичний метод; при формуванні висновків такі методи, як індукція, дедукція та узагальнення.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є встановлення сутності бухгалтерського обліку в контексті теорії пізнання.

**Виклад результатів дослідження.** У класичному загальному розумінні пізнання розглядають як сукупність процесів, процедур і методів набуття знань про явища і закономірності об’єктивного світу. Пізнання є основним предметом науки гносеології та епістемології (теорії пізнання). Епістемологія – це філософська дисципліна, яка займається аналізом пізнавальних процесів, особливостями, сутністю і структурою пізнання, його межами обумовленнями, цінностями, а також методами обґрунтування і перевірки. Мабуть варто в методологічному плані звернутись до неї з метою формування базових орієнтирів бухгалтерського обліку як науки. Структурно епістемологію нами подано на рисунку 1.



**Рис. 1. Загальна структура епістемології як філософського вчення**

Пізнання – це поняття, яке означає процес здобування знань про дійсність, а також сукупність цих знань. Воно охоплює пізнавальні фактори, процес пізнання та їх результати, тобто систему поглядів (тверджень, наукових знань) щодо сутності предмета пізнання. В процесі пізнання вирізняється предмет пізнання (об’єкт), до якого пізнання належить, і суб’єкт пізнання (особа, яка пізнає).

Пізнання людиною об’єктивної дійсності, реалій життя зазвичай розпочинається з вивчення її предметів, явищ та процесів. Також людина щодня зустрічається з масивом фактів виробничої діяльності, що мають багато властивостей, зв’язків, взаємодій та відношень. Відтак їх неможливо сприйняти, уявити чи відчувати. Тому господарська практика, буття вимагає їх пізнання та осмислення. Мислення людини активізується безпосередньо у той час, коли наявні запитання та є факти, на котрі ми не в змозі відповісти одразу, досліджуючи

© Лучко Михайло Романович, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет, e-mail: m\_luchko@ukr.net

об'єкти, узагальнюючи те, що ми про них уже знаємо і що потрібно ще дослідити.

Під час пізнання ми застосовуємо різні спроби, експерименти, обчислення та інші дії. Використовуючи їх, застосовуємо математичний апарат, моделювання, встановлюємо дійсну наявність, вартість, причинно-наслідковий зв'язок. І це постійний процес, у якому відбувається уже безперервний кругообіг фактів, нові співставляються з уже пізнаними, виділяються їх головні та вторинні риси, істотні умови. У подальшому вони групуються в поняття та категорії, узагальнюються та класифікуються, використовуються в реальному житті, в

управлінні. Такий загальний кругообіг пізнавальної діяльності прийнято називати мисленням (рисунок 2), відтак логічно – економічним мисленням. Під ним слід розуміти процес опосередкованого та узагальненого відтворення (відображення) людиною предметів і явищ економічної дійсності із врахуванням їх істотних властивостей, зв'язків і відношень. Економічне мислення спирається на факти, тому слід їх виявляти, фіксувати, сприймати, осмислювати. Воно дає можливість людині розкрити причинно-наслідковий зв'язок між об'єктом економічної діяльності, його суттю та значенням.

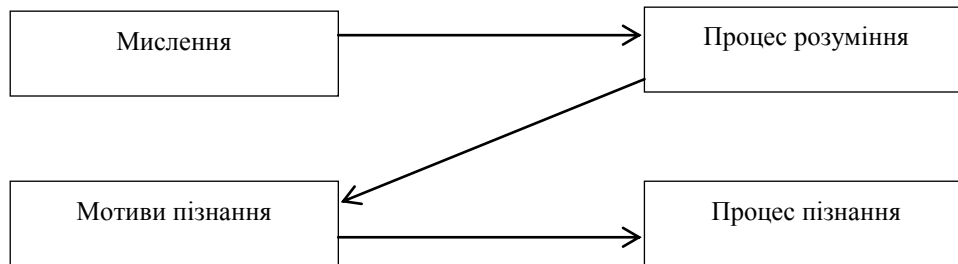


Рис. 2. Кругообіг пізнавальної діяльності

В історичному спадку науки бухгалтерський облік як економічна наука та галузь знань виходить із філософії.

Логічним було б звернутись до репрезентації знань в теорії бухгалтерського обліку.

Не претендуючи на повну наукову виключність думок, що будуть викладені нами в подальшому, слід зробити беззаперечний висновок про те, що подання знань має наступну сутність:

- пов'язане з філософією формалізму та когнітивною психологією;
- пов'язане із теорією штучного інтелекту;
- є однією із функцій експертної системи.

У фундаменті управління, його функцій повинні лежати знання. У цій статті не будемо піддавати детальному аналізу поняття "знання", бо не має у цьому потреби. Скористаємось відомими енциклопедичними визначеннями. Виходячи із класичних визначень, що подані у Вікіпедії, знання

– це форма існування і систематизації результатів пізнавальної діяльності людини. Виділяють різні види знання: наукове, повсякденне (здоровий глузд), інтуїтивне, професійне. Повсякденне знання служить основою орієнтації людини в навколишньому світі, основою її повсякденної поведінки і передбачення, але звичайно містить помилки і протиріччя. Науковому знанню властиві логічна обґрунтованість, доведеність, відтворення результатів, прагнення до усунення помилок і подолання суперечок. Знання – суб'єктивний образ, об'єктивна реальність, тобто адекватне віддзеркалення зовнішнього і внутрішнього світу в свідомості людини у формі уявлень, понять, думок, теорій. Знання у професійному та широкому сенсі – сукупність понять, теоретичних побудов і уявлень. Знання лише у вузькому сенсі – дані, інформація.

Представлення знань в загальнонауковому плані здійснюється через такі моделі (таблиця 1):

Таблиця 1

Моделі та їх сутність у представленні знань

Назва моделі	Сутність (зміст) моделі
<b>Логічна</b>	Уся інформація, що необхідна для вирішення прикладних завдань, розглядається системно, як сукупність фактів та тверджень у логічному зв'язку. Знання відображаються як набір певних формул. При отриманні нових знань – через процедуру логічного висновку. Головним інструментарієм даної моделі слугує апарат математичної логіки.
<b>Продукційна</b>	Застосовується на правилах типу «умова – дія» та базується на тимчасових відносинах між станом об'єктів. При нагромадженні об'єктів зазначене правило не варто застосовувати.
<b>Фреймова</b>	«Фрейм» – це мінімальна структура інформації, необхідна для уявлення знань, що дає можливість моделювати знання по повторюваних об'єктах чи процесах. В загальному представляється правилом «суб'єкт – об'єкт – спосіб».
<b>Семантична</b>	Визначається послідовністю «поняття – події – властивості».

Для наукового розуміння сутності знань велике значення має їх належна класифікація (таблиця 2).

Отже, аналіз представлення знань та їх класифікація дає можливість відслідкувати тенденції та закономірності їх прояву у бухгалтерському обліку як інформаційній системі управління, встановити його предмет.

Відносини та зв'язки між людьми, що виникають у процесі суспільного виробництва, розподілу, обміну та споживання вироблених благ прийнято називати економічними. Без сумніву, їх прояв відбувається з приводу виробництва, розподілу, обміну і споживання засобів та результатів праці. І в першу чергу управління ними.

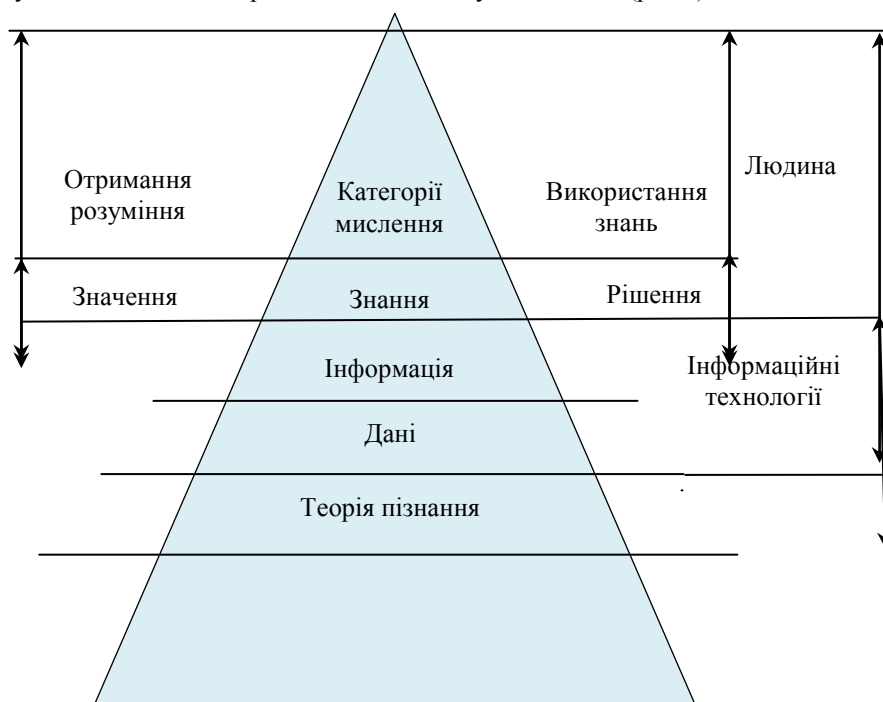
Таблиця 2

**Загальна класифікація знань людини**

Загальна	Детальна	Прояви
<b>За природою</b>	Декларативні	Певні поняття, дані, факти
	Процедурні	Уявлення про засоби та шляхи отримання певних знань, алгоритми перевірки знань
<b>За ступенем науковості</b>	Наукові	Емпіричні (досвід, спостереження); Теоретичні (аналіз абстрактних моделей, аналогії, схеми, пояснення явищ, прогнозування поведінки об'єктів)
	Ненаукові	Паранаукові Псевдонаукові Квазінаукові Антинаукові
	Власні («народна наука»)	Повсякденні Практичні
<b>За місцем знаходження</b>	Особові	Приховані Наявні Знання окремої людини
	Формалізовані	Інформація в документах Інформація в технічних носіях Інформація в мережі Internet

Ще від початку існування людської цивілізації управління завше пов'язане із знаннями людини. Людина творить знання, управляє ними, використовує їх та передає в майбутнє.

Управління знаннями є певним науковим пошуком в системі наук про управління, що тісно пов'язані з інформатикою та теорією штучного інтелекту (рис.3).



**Рис. 3. Теорія пізнання в процесі створення та використання знань людини**

Характерно, що ті зміни, котрі відбулись в оточенні суб'єктів господарювання, привели до ситуації, що традиційні фактори виробництва, такі, як земля, праця, капітал втратили домінуючі позиції на користь інформації та знань людини, яка їх має та може використати. У науці та на практиці панує беззаперечне переконання, що настав час знань, в якому вони, психологія та свідомість займають найбільше місце в управлінні в цілому.

Разом з тим й бухгалтерський облік як функція управління та імперична система знань та ме-

тодів їх прояву займає одне із чільних місць у цих відносинах. Логічно це пояснюється завдяки інформаційній так контрольній функціям обліку та прояву його елементів методу.

Беззаперечно, що бухгалтерський облік викликаний суспільним буттям, проте він є певним артефактом, створеним знаннями людини в процесі еволюції господарської діяльності.

Прояв знань через загальну реалізацію принципів бухгалтерського обліку нами подано в таблиці 3.

Таблиця 3

**Особливі характеристики знань  
в контексті принципів бухгалтерського обліку**

Визначення знань	Принципи бухгалтерського обліку
<p align="center"><b>1. Бути підтвердженими</b></p> <p align="center"><b>2. Бути істинними</b></p> <p align="center"><b>3. Заслугувати на довіру</b></p> <p align="center"><b>4. Вплив людського фактору</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>обачність</b> – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;</li> <li>➤ <b>повне висвітлення</b> – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;</li> <li>➤ <b>автономність</b> – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;</li> <li>➤ <b>послідовність</b> – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;</li> <li>➤ <b>безперервність</b> – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;</li> <li>➤ <b>нарахування та відповідність доходів і витрат</b> – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;</li> <li>➤ <b>превалювання сутності над формою</b> – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;</li> <li>➤ <b>історична (фактична) собівартість</b> – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;</li> <li>➤ <b>єдиний грошовий вимірник</b> – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;</li> <li>➤ <b>періодичність</b> – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.</li> </ul>

Таким чином, особливі характеристики знань (бути підтвердженими, бути істинними, заслугувати на довіру, вплив людського фактору) в методологічному плані відповідають загальним принципам бухгалтерського обліку.

Зрозумілим є той незаперечний факт, що задля уникнення кризових явищ на підприємстві чи зменшення їх негативного впливу на результати діяльності необхідні певні знання. Тому варто згадати слова професора Рудановського О.П. (1863 -

1934), вченого – математика за професією, вченого - бухгалтера за покликанням, котрий відзначав, що для бухгалтера немає готових прикладів та зразків суджень, він повинен мати знання, як суддя володіти законами, правильно їх використовувати та тлумачити відповідно до умов життя.

Сьогодні, справедливо констатує професор Ю.А. Кузьмінський “проблема полягає в тому, що загальних правил для всіх бухгалтерів не може бути. Норми задає безкінечний потік фактів господарської діяльності. Правила витікають із умови вміння розгледіти в ході роботи випадкові та непередбачені дії. Це і є управління економічними процесами, це менеджмент” [1, с. 35].

Для досягнення мети управління отримання знань є постійним та безперервним в часі процесом, у якому праця людини набуває рис творчої роботи. Вплив часу управляти бізнесом, працювати в ньому в складних умовах невизначеності було та залишається високим мистецтвом. Тому на перший план виходять глибокі загальноосвітні та професійні знання, а відтак – вміння приймати самостійні рішення, раціонально використовувати час, економічний та людський потенціал. “Знання стають самостійним формуванням, яке з підпорядкованої системи перетворюється на підпорядковуючий фактор, що організує рух усіх інших елементів продуктивних сил. Носієм знань є людина, і в такій ролі вона починає набувати дедалі більшого значення” [2, с. 12].

Професор Ф.Ф. Бутинець справедливо посилається на те, що “ в сучасній економіці знання є найціннішим активом. Це зумовлюється тим, що на ринку успішно реалізується тільки конкурентоздатна продукція, виготовлена з меншими затратами і раніше конкурентів. Щоб цього досягти, потрібно володіти знаннями на таких стадіях створення цієї продукції, як маркетинг, проектування, виробництво і збут. Таку інформацію можна одержати за допомоги обліку. Ігнорувати облік – означає втратити інформацію, яку він надає [8].

Таким чином, як кожне наукове знання, що має виробничу спрямованість, бухгалтерський облік вимагає чіткого визначення свого предмета вивчення та елементів методу. У рамках цієї статті дослідимо предмет бухгалтерського обліку з метою встановлення його місця та ролі в системі управління господарським ризиком.

Професор В.Г. Макаров ще у 70-х роках минулого століття відзначав, що “поняття предмета і методу бухгалтерського обліку протягом усього періоду розвитку нашої науки знаходяться в центрі уваги її дослідників. І це не випадково. Сформулювати визначення предмета обліку та з'ясувати склад його методу – означає вирішити питання про місце та роль науки про бухгалтерський облік серед інших економічних наук та одночасно визначити сферу його використання, а також значення і можливості в управлінні господарською діяльністю” [5, с. 50].

Аналіз визначень бухгалтерського обліку, його предмета за останні роки в працях відомих науковців зі світовим іменем показує його різнома-

ниття. Так, Я.В.Соколов, В.Ф.Палій його визначають як систему спостереження і реєстрації, групування, зведення, аналізу і передачі інформації про факти господарського життя, що створена для управління господарськими процесами. Б.Нідлз характеризує бухгалтерський облік як систему виміру, обробки і передачі інформації про певний господарюючий суб'єкт.

Потрібно констатувати, що серед широкої гами досліджень, які проводяться у вітчизняній фаховій економічній літературі, це питання багаторазово піднімалось і науковцями зверталась увага на його теоретичну актуальність.

Без сумніву – бухгалтерський облік як самостійна економічна наука є практичною суспільною діяльністю людини. Він накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, а тому стає інформаційною базою, яка використовується для управління бізнесом. І в першу чергу сьогодні бухгалтерський облік – 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 [3, с. 21].

Аналізуючи вищенаведене, констатуватимемо, що бухгалтерський облік як функція управління – це перш за все знання людини. Знання технічного та управлінського персоналу, керівного менеджменту про стан і поведінку активів, капіталу та зобов'язань під впливом господарських подій на усіх рівнях ієрархії підприємства. Неможливо не виділити при цьому й 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. Під час цих процесів й відбуваються господарські події, які впливають на стан та поведінку активів, капіталу та зобов'язань.

На базі цих знань під впливом господарських подій формується інформаційна ієрархія стану і поведінки активів, капіталу та зобов'язань підприємства — дані, інформація, знання людини, процес управління. При цьому кожен рівень додає певних властивостей до попереднього рівня і базується на ньому.

#### **Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.**

В результаті проведеного дослідження можемо припустити, що предметом бухгалтерського обліку є знання людини про стан і поведінку активів, капіталу та зобов'язань під впливом господарських подій на усіх рівнях ієрархії підприємства. Неможливо не виділити при цьому й 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.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Кузьмінський Ю.А. Про сьогодення та майбутнє облікової професії. // Незалежний аудитор. – 2012.-№4.- с.33 – 35.
2. Коровський А.В. Еволюція людського фактору економіки та проблеми його формування: Монографія. – К.: КНЕУ, 2004. – 184 с.
3. Лучко М.Р. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку. - Науково-практичне видання «Незалежний аудитор», №5 (III), 2013, ст.15-23.
4. Лучко М.Р. До питання теорії бухгалтерського обліку. - Економіка України в умовах сучасних трансформацій/ Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль - Чортків, 3 квітня 2014.- Чортків.- с.143-146.
5. Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерского учета/ В.Г. Макаров. – М.: Финансы, 1978. – 159 с.
6. Пушкар М.С. Теорія пізнання в розвитку науки про контроль: Монографія .- Тернопіль:Карт-бланш, 2011. – 140 с.
7. Фурман А.В. Ідея професійного методологування: Монографія.- Ялта-Тернопіль: Економічна думка, 2008.- 205 с.
8. [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2012\\_1/3.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/3.pdf)