

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**СЕМАНЮК ВІТА ЗЕНОВІЇВНА**

УДК 657.1

ДИСЕРТАЦІЯ

**ТЕОРІЯ ОБЛІКУ В ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОМУ СУСПІЛЬСТВІ**

08.00.09 – БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

(за видами економічної діяльності)

08 – Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня

**доктора економічних наук**

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 В.З.Семанюк

Науковий консультант **Пушкар Михайло Семенович**,  
доктор економічних наук, професор

*Згідно з рішенням дисертаційної комісії  
фактично*  
*Всеміжний секретар*



Тернопіль – 2018

*Олександрівська Т.О.*

## АНОТАЦІЯ

**Семанюк В.З. Теорія обліку в постіндустріальному суспільстві. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2018.

Дисертаційне дослідження присвячено вирішенню проблем розвитку облікової теорії в постіндустріальному суспільстві, яку пропонується вирішити через подолання меж диграфічної парадигми. Актуальність теми виражена потребою формування теорії обліку яка відповідатиме вимогам економіки постіндустріального суспільства, що виведе облікову науку на вищий рівень розвитку.

В роботі досліджено генезис постіндустріального суспільства, його визначальні риси, їх вплив на суспільно-економічний розвиток та облікову систему. Проаналізовано статистичні дані і зроблено висновок про зародження постіндустріального суспільства та основ «нової економіки» у розвинутих країнах світу. Удосконалено розуміння парадигми обліку та залежність її формування від соціально-економічного устрою суспільства і потреб користувачів інформації. За цим критерієм виділено три парадигми обліку (уніграфічна, диграфічна, інформаційна), які сформовані в результаті трьох облікових революцій, пов'язаних з управлінськими та технологічними революціями в науці.

Виявлено низку облікових антиномій в традиційній теорії обліку та запропоновано шляхи їх подолання у формі переходу від диграфічної до інформаційної парадигми обліку. Серед них «велика антиномія», яка полягає у невідповідності інформації фінансової звітності запитам і потребам бізнесу, що приймають рішення в реальному часі, а також антиномії породжені проблемою інформаційної асиметрії, що призводить до конкурентних деформацій; використанням на практиці інформаційних систем, які

дублюють функції обліку і формують фрагментарну інформацію про господарську діяльність; необхідністю задоволення потреб у стратегічній інформації для користувачів та намаганням розвинути стратегічний облік у традиційній парадигмі подвійного запису;

Сформульовано визначення обліку як «особливий спосіб мислення та процес створення інформації спрямований на достовірне відображення економічної реальності шляхом формування ідеальних теоретичних об'єктів і побудова на їх основі інформаційних моделей бізнесу для задоволення інформаційних потреб користувачів». Таке визначення відображає онтологічну суть обліку та його здатність відображати окремі об'єкти матеріального і нематеріального світу економічної реальності, сформовані мисленнєвими процесами.

Охарактеризовано облікове розуміння поняття «інформація» на основі філософського підходу, що дозволяє її трактувати як основний ресурс економічної діяльності в постіндустріальному суспільстві. Представлено інформацію як системоутворюючий фактор, мету та зміст функціонування облікової системи.

Розвинуто філософські основи облікової теорії у таких її складових як облікова онтологія, гносеологія, епістемологія, аксіологія, антропологія, праксеологія. Антропологія 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. Епістемологія та гносеологія облікової науки як основа побудови теорії обліку дозволяє нам дослідити сутність облікового знання, його роль, структуру, функціонування та розвиток у вимірі «суб'єкт – знання». 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 способу пізнання (формально-логічних та емпіричних методів).

Облікова аксіологія є основою розвитку ціннісних категорій, що обґрунтовують соціальну значущість та господарську необхідність облікової практики. Цінність обліку виражає певний концепт, який показує відношення науки до цінностей і є основою формування мети і цілей інформаційної системи підприємства.

Розроблено структуру інформаційної теорії обліку постіндустріального суспільства на основі інформаційного підходу та принципів постнекласичної науки, яка містить в собі принципи (принцип повноти інформації, принцип оптимальності, принцип синергізму, принцип раціональної транспарентності (прозорості); а також визначено принципи другого порядку, зокрема: варіативності, інформаційної взаємодії, рефлексивності, інституціоналізму, потенціалу розвитку), основні поняття («інформаційна одиниця», «факт економічної діяльності», «інформація», «інформаційна система», «інформаційне поле», «ентропія», «рефлексія») та закони, які розкривають основні її властивості та механізми функціонування: (закон економічної оптимальності, закон рефлексії, закон параметризації, закон типологізації, закон інформаційного пошуку, закон інформаційної невизначеності (закон ентропії)) та обґрунтовано їхній зміст, що дало змогу сформулювати суттєві, стійкі й повторювані у часі відношення між явищами з метою пояснення об'єктивних фактів і зв'язків між вихідними поняттями теорії та процесами реальності

Розширено трактування категорії «факт господарської діяльності» та запропоновано поняття «економічний факт», значення якого виходить за межі господарського життя одного підприємства, оскільки в зовнішньому оточенні теж відбуваються факти і процеси, не лише економічні (можуть бути політичні, соціальні, психологічні тощо). 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.

Зроблено аналіз суджень, які використовуються в обліку, виділено важливість їх поділу на аналітичні і синтетичні на основі поєднання емпіричних і теоретичних методів пізнання. З огляду на суб'єктивності сприйняття реальності виділено «а priori» - знання незалежні від досвіду і відчуттів та «а posteriori» знання – ті, які отримані за допомогою досвіду та чуттєвого сприйняття. Господарська діяльність, відображена фактами, не має повного облікового відображення через апіорні 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).

Запропоновано до використання в теорії обліку поняття «інформаційне поле», яке формується в системі обліку виходячи з потреб менеджменту і являє собою сукупність інформації про зміни стану об'єкта (підприємства) та процеси що відбуваються у ньому внаслідок різних впливів та взаємодій. 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 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 визначено формування, зберігання та обмін інформацією у такій формі, яка дозволяє подальше її використання у процесі господарської діяльності та прийняття рішень.

Приділено увагу проблемі впровадження в облікову теорію поняття «професійне судження бухгалтера», оскільки вибираючи методи моніторингу та способи оцінки обліковець 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. Професійне судження в обліку ми розглядаємо як судження про факт (кількісна та вартісна оцінки) та судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось).

Зроблено переоцінку цінностей в аспекті постнекласичного етапу розвитку науки та постіндустріального розвитку суспільства, що може суттєво вплинути на систему оцінки об'єктів обліку: методологія оцінки 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. 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.

На основі вивчення суті та змісту інформаційних ресурсів доповнено критерії їх класифікації такими як вид знання, форма представлення, призначення. Виділено такі функції інформаційних ресурсів як мотиваційна (стимулюють до здійснення діяльності і прийняття рішень); мобілізаційна (генерування знань, створення конкурентних переваг підприємства); регулююча (інформаційні ресурси забезпечують інформацією види діяльності, виробничо-комерційну діяльність, прийняття управлінських рішень, навчання), креативна, структурна.

Розроблено модель оцінки облікової інформації та пропозиції щодо інваріантів обліку підприємств різного масштабу діяльності. Доведено, що основу цінності облікової інформації складає 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 апперцепцією користувачів даної інформації.

**Ключові слова:** постіндустріальне суспільство, економіка постіндустріального суспільства, теорія обліку, методологія науки, інформація, економічна одиниця, економічний факт, апперцепція інформації, закони обліку, принципи обліку, структура інформаційної теорії обліку, філософія обліку.

### **ABSTRACT**

**Semanyuk V.Z. Семанюк В.З. Accounting Theory in Postindustrial Society. – Manuscript.**

Thesis for a Doctor's degree in Economics, speciality 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (according to the types of economic activity). – Ternopil National Economic University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2018.

The research is focused on the solution of problems concerning the development of accounting theory in postindustrial society overcoming double entry boards of accounting. The urgency of the research is the necessity to form the theory of accounting to meet economic requirements in postindustrial society that propels accounting science to the next level of the development.

The genesis of postindustrial society, its prominent features and their impact on social and economic development and accounting system have been investigated. The author has analyzed the statistic data and has made a conclusion about formation of postindustrial society and foundations of “new economics” in developed countries. The understanding of paradigm of accounting and the dependence of its forming on social and economic conditions and customers' needs have been improved. Hence, the author emphasized three paradigms of accounting (unigraphic, digraphic, and information) which have been formed after three revolutions in accounting connected with scientific managerial and technological revolutions.

The problems have been proved and the main conditions of forming the theory of accounting under the conditions of forming of post neoclassical science have been defined among which are not traditional objects of accounting observance, which can not be adequately reflected by double entry. There were defined the following factors: complication of market relations and globalization of the world economy, free access to world markets; change of character and structure of production, the use of scientific progress in production and management, forming of new paradigms of management; transition from economy, which is based on capital to economy of knowledge, which is based on information about markets and forming a new type of economic behavior.

The set of accounting antinomies in traditional theory of accounting has been revealed and the ways to solve them using the form of transition from digraphic to information paradigm of accounting have been suggested. “A big antinomy” is among those, which is a discrepancy of information about financial report for business requirements, that make decisions in a real time and antinomies caused by a problem of information asymmetry causing competitive deformations; the implementation of information systems, which double functions of accounting and form fragment information about economic activity; the necessity to satisfy needs in strategic information for users and try to develop strategic accounting in traditional digraphic paradigm.

The author gave the following definition to accounting as: “a peculiar way of thinking directed on true reflection of economic reality by creating ideal theoretical objects and the building on their base information models of business to satisfy customers’ information needs” reflecting ontological model of the essence of accounting and its ability to reflect separate objects of tangible and intangible world of economic reality, which were formed by thinking processes. The accounting understanding of the concept “information” has been characterized on the base of philosophical approach, which allows interpreting it as the main resource of economic activity in postindustrial society. Information was



represented as a factor, which creates a system, goal and content of accounting system.

Philosophical foundations of accounting theory have been developed within such its components as accounting ontology, gnoseology, epistemology, axiology, anthropology and praxeology. Epistemology and gnoseology of accounting science as a base of building the theory of accounting allows investigating the essence of accounting knowledge, its role, structure, functioning and development in the next form “subject – knowledge”. The problem of the truth and its criteria, solved by true knowledge, are the main issues in gnoseology. True knowledge is achieved only by combining sensual and rational way of perception (formally logic and empiric methods).

The structure of information theory of accounting in postindustrial society has been developed on the base of information approach and principles of post neoclassical science with its principles, the main concepts and laws, which reveal the main its peculiarities and mechanisms of functioning. The following general principles of the theory of accounting in postindustrial society have been suggested: principle of the completeness of information, principle of the optimality, principle of synergy, principle rational transparency and principles of the second order particularly: possibility of variation, information interaction, reflective way, institutionalism, and potential of the development. These principles became the reference value and the main rules of projecting of the system of accounting, which are desirable properties of the system and just proportion and structure of accounting theory depends on them. There were revealed the laws according to which accounting system runs, they are the next: the law of economic optimality, law of reflection, law of parameterization, law of typology, law of information search, law of information indifference (law of entropy) and their content has been grounded that gave the possibility to formulate the essential, stable and repeated in time relations between phenomena to explain objective facts and relations between reference value of the theory and real processes.

The interpretation of the category of “fact of economic activity” has been widened and the concept “economic fact” has been suggested, the meaning of which is beyond economic life of one enterprise because there are not only economic facts and processes (but also political, social and psychological etc.). Fixation a fact as the total information units is the base of forming of accounting process. Information unit is the least element (level) of information, which is in pragmatic aspect of measurement, has content (utility to achieve the goal) and it can be represented by different symbols.

Opinions used in accounting have been analyzed and the importance of their division into analytical and synthetical on the base of combination of empiric and theoretical methods of perception has been emphasized. Taking into account the subjective perception of the reality there was distinguished “a priori” – knowledge apart from experience and feelings and “a posteriori” knowledge – that one received from the experience and feelings. Economic activity reflected by facts has not full accounting reflection because of a priori imagination of accountants who do not take into account all facts (facts about events of outdoor environment are beyond accounting observance), and from those facts taken to reflection only part of information is left (quantitative and valuable expression).

The author suggested using the next concept “information field” in the theory of accounting. Information field is formed in the system of accounting taking into consideration the needs of management and it is the block of data about changes of the state of a subject (enterprise) and processes caused by different impacts and interactions. The main peculiarities of information field of economic subject are the following: structural nature (the set of elements, connections and relations); discrete nature as the peculiarity of division; openness and relative stability of its structure; immediate reaction on events (facts of events of outdoor environment and indoor environment); individual character (each information field of an enterprise is individual despite on their general characteristics); ability to reflect business characteristics in valuable, quantitative, qualitative, time and other measures (ordinal arrangement, utility etc.); reflection of coordinates on number

axis for each type of information, where coordinates of numbers reflect management system of information field. Forming, storage and exchange of information is the main function of information field of an enterprise in such a way that allows its further usage in the process of economic activity and making decisions.

The introducing of the concept “professional accountant’s opinion” has been emphasized because choosing the methods of monitoring and ways of assessment an accountant forms the users’ imagination about financial, social, and economic state of the business, its effectiveness, social meaning and responsibility. Accounting axiology becomes the base of the development for such categories as “professional ethics”, “professional opinion” which make accounting science concrete, prove its social meaning and economic necessity. Professional opinion in accounting has been examined as an opinion about a fact (quantitative and valuable assessment) and opinion about value (assessment of value of something for somebody).

Reevaluation within post neoclassical stage of scientific development and postindustrial social development has been made that can have an essential impact on the system of assessment of accounting objects: the methods of assessment should be free from total standardization and the only fiscal measurement however, “subjective assessment of a fact” can be present in the system of forming of accounting information as a professional opinion. Traditional materialist system of assessment should be completed taking into consideration “new values” and the necessity of reevaluation of valuable guidelines to pay attention to modern socially economic conditions of the development, which are based on traditional systems of values and able to fulfill all functions under modern conditions.

Having investigated the essence and content of information resources, the criteria of their classification has been completed by the next: type of knowledge, the form of presentation and purpose. E author distinguished the following functions of information resources: motivational, mobile, regulative, creative and structural.

The model of assessment of accounting information and suggestions about invariants of accounting of different enterprises has been developed. It was proved that the base of the value of accounting information is in its utility for a concrete managerial decision. The value of accounting information is determined by its qualitative characteristics: relevance, reliability, authenticity, comparison, completeness, efficiency, optimality and regularity. The use of accounting information taking into consideration its value for management is limited by apperception of users.

**Key words:** postindustrial society, economy in postindustrial society, the theory of accounting, methodology of science, information, economic unit, economic fact, apperception of information, laws of accounting, principles of accounting, structure of information theory of accounting, philosophy of accounting.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### *Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

#### *Монографії:*

1. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 392 с. (23,1 друк. арк.).
2. Семанюк В. З. Стандартність і креативність підсистем обліку. *Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні* : монографія / за ред. д. е. н., проф. М. С. Пушкаря. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. С. 36–60. (2,5 друк. арк.).
3. Семанюк В. З. Теоретична концептуалізація ризику в обліково-аналітичній системі підприємства. *Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу* : монографія ; за ред. д.е.н., проф. В. А. Дерія. Тернопіль : Крок, 2016. С. 238–276 (2,5 друк. арк.).
4. Семанюк В. З. Розвиток теорії обліку в контексті сучасного економічного знання. *Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4 : Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу* :

монографія. Житомир : ЖДТУ, Вид. Євенок О. О., 2017. С. 94–123 (2,0 друк. арк.).

*Статті у наукових фахових виданнях*

5. Папінко В. З., Павликівська О. І. Контролінг – концепція стратегічного управління. *Вісник Житомирського технологічного державного університету*. Серія : Економічні науки. 2004. Вип. 4. С.204–209 (0,32 друк. арк.; особистий внесок автора – розкрито проблеми формування фінансових показників та принципи функціонування системи контролінгу (0,16 друк. арк.)).

6. Папінко В. З. Розвиток контролінгу як об'єктивна необхідність вдосконалення управління. *Наукові записки : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТДЕУ*. 2006. Вип. 15. С. 297–299 (0,35 друк. арк.).

7. Семанюк В. З. Бюджетування як інструмент управління підприємством. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка*. Серія : Економіка. 2006. № 20. С. 143–145 (0,35 друк. арк.).

8. Семанюк В. З., Рожелюк В. М. Принципи формування інноваційно-інвестиційної політики підприємств. *Економічні науки. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2007. Вип. 12. Ч. II. С. 282–284 (0,4 друк. арк.; особистий внесок автора – висвітлено основні фактори інвестиційно-інноваційної політики підприємства та сформовано її визначальні принципи з урахуванням потреб менеджменту (0,2 друк. арк.)).

9. Семанюк В. З. Облікова політика підприємства: теорія і практика. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка*. Серія: Економіка. 2008. №22. С. 175–178 (0,4 друк. арк.).

10. Семанюк В. З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2009. Вип. 3. С. 112–116 (0,5 друк. арк.).

11. Семанюк В. З. Контролінг як інноваційний інструмент підвищення ефективності бізнесу. *Наукові записки. Українська академія друкарства*. 2010. Вип. 2 (18). С. 132–138 (0,51 друк. арк.).
12. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. *Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць*. 2010. Вип. 11 (114). С. 59–64 (0,69 друк. арк.).
13. Семанюк В. З. Критерії якості облікової системи підприємства: теоретичний аспект. *Вісник ДонНУЕТ*. Серія : Економічні науки. 2011. № 3/2 (51). С. 232–236 (0,56 друк. арк.).
14. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси: обліково-теоретичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2011. Вип. 35. С. 319-322 (0,45 друк. арк.).
15. Семанюк В. З. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2011. Вип. 27. Ч. I. С. 164–168 (0,52 друк. арк.).
16. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 236–241 (0,62 друк. арк.).
17. Семанюк В. З. Теорія обліку: інституційний підхід. *Економічний аналіз : збірник наукових праць*. 2012. Вип. 11. С. 281–284 (0,42 друк. арк.).
18. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси як інструмент підвищення ефективності бізнесу. *Інноваційна економіка*. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. №10. С. 304–307 (0,46 друк. арк.).
19. Семанюк В. З. Синергетичний підхід до формування звітності. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2014. Вип. 39. С. 96–99 (0,48 друк. арк.).
20. Семанюк В. З. Теоретичне обґрунтування аутсорсингу облікової функції на підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки* :

електрон. наук. фахове вид. 2015. Вип. 6. URL: <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen-2015-r/1149-semanyuk-v-z-teoretichne-obgruntuvannya-autsorsingu-oblikovoji-funktsiji-na-pidpriemstvi> (0,65 друк. арк.).

21. Семанюк В. З. Ускладнення інформаційного середовища підприємств в новій економічній формації. *Глобальні та національні проблеми економіки* : електрон. наук. фахове вид. 2016. URL: <http://global-national.in.ua/issue-13-2016/21-vipusk-13-zhovten-2016-r/2488-semanyuk-v-z-uskladnennya-informatsijnogo-seredovishcha-pidpriemstv-v-novij-ekonomichnij-formatsiji> (0,66 друк. арк.).

в т. ч. у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які внесено до міжнародних наукометричних баз:

22. Семанюк В. З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе. *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D «Экономические и юридические науки»*. Республика Беларусь. 2012. № 14. С. 56–62 (0,8 друк. арк.).

23. Семанюк В. З. Осучаснення теоретичного базису науки про облік. *Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації : міжнародний збірник наукових праць*. 2015. Вип. 4. С. 15–23 (0,66 друк. арк.).

24. Semanyuk V. Necessity and problems of formation of alternative paradigm of the development of accounting science. *International Journal of Accounting and Economics Studies*. 2017. Vol. 5, No. 2. P. 169–172 URL: <https://www.sciencepubco.com/index.php/IJAES/article/view/8332> (0,7 друк. арк.).

25. Semanyuk V. The theory of accounting in the context of modern paradigm of scientific knowledge. *Studia i materialy instytutu transportu i handlu morskiego. Zeszyty naukowe uniwersytetu Gdanskiego*. 2017. № 14. S. 325–334 (0,62 друк. арк.).

26. Семанюк В. З. Необхідність кардинальної зміни теорії обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4 (78). С. 75–80 (0,78 друк. арк.).

27. Семанюк В. З., Пушкар М. С. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. 2017. Вип. 1-2. С. 7–20 (0,8 друк. арк.; особистий внесок автора – представлено інноваційний підхід до розвитку облікової науки та етапи формування нової парадигми обліку (0,4 друк. арк.)).

28. Семанюк В. З. Облікова філософія в системі теоретичного знання. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2018. Вип. 1(51). С. 442–448. (1,0 друк. арк.).

29. Семанюк В. З. Развитие теории учета в условиях «новой экономики». *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D «Экономические и юридические науки»*. Республика Беларусь. 2018. № 5. С. 92–100 (1,1 друк. арк.).

30. Семанюк В. З. Особенности и противоречия развития теории учета. *Бухгалтерский учет и анализ. Научно-практический журнал*. Республика Беларусь. 2018. № 4 (256). С. 44–48 (0,7 друк. арк.).

***Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:***

31. Папінко В. З., Питель С. В. Використання стратегічної інформації в процесі управління підприємством. *Проблеми економіки України : збірник наукових праць*. 2006. Вип. 11. С. 74–78 (0,25 друк. арк.; особистий внесок автора – доведено неспроможність традиційних методик для отримання стратегічної інформації, представлено постулати стратегічно спрямованого обліку (0,15 друк. арк.)).

32. Семанюк В. З. Мельник В. Г. Розробка системи економічного обліку на підприємстві. *Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 21–22 листопада 2007 р.)*. Тернопіль : ТНЕУ. С.276–280. (0,4 друк. арк. особистий внесок автора – висвітлено облік як кібернетичну систему,



введено поняття «економічно вагомі дані», представлено термін «економічний облік» (0,2 друк. арк.).

33. Семанюк В. З. Реалії обліку: проблеми теорії та практики. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації* : збірник тез доповідей Сьомої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 25–26 лютого 2010 р.). Тернопіль : В-во ТНЕУ «Економічна думка», 2010. Ч. 2. С. 371–373 (0,15 друк. арк.).

34. Семанюк В. З. Впровадження інновацій: управління та інформаційне забезпечення. *Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі* : матеріали Науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 23 квітня 2010 р.). Тернопіль : ТКІ, 2010. С. 96–98 (0,15 друк. арк.).

35. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства в теорії обліку. *Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 25–26 листопада 2010 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2010. С. 69–72 (0,24 друк. арк.).

36. Семанюк В. З. Проблеми розвитку облікової теорії в Україні. *Облік, аудит, фінанси : сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців* : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 28–29 жовтня 2010 р.) Х.: ХДУХТ. 2010. С. 137–139 (0,18 друк. арк.).

37. Семанюк В. З. Концепція інтелектуальної системи обліку. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка*. Серія : Економічні науки. 2011. Вип. 4. С. 329–332 (0,3 друк. арк.).

38. Семанюк В. З. Інтелектуальність системи обліку: суть та проблеми реалізації. *Управління розвитком. Розвиток економіки України в умовах глобалізації* : збірник наукових робіт за результатами Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю молодих вчених та

студентів (м. Харків, 18 березня 2011 р.). Харків : ХНЕУ, 2011. № 5 (102). С. 198–203 (0,35 друк. арк.).

39. Семанюк В. З. Моделювання в теорії обліку: діалектика впливу. *Інформаційні проблеми комп'ютерних систем, юриспруденції, енергетики, економіки, моделювання та управління (ПНМК-2011)* : матеріали Проблемно-наукової міжгалузевої конференції (м. Бучач – м. Яремча, 17–20 травня 2011 р.). Бучач, 2011. С. 246–250 (0,48 друк. арк.).

40. Семанюк В. З. Інноваційна система інформаційного забезпечення менеджменту. *Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України* : збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 27–28 жовтня 2011 р.). Тернопіль, 2011. С.253–257 (0,26 друк. арк.).

41. Семанюк В. З. Розвиток стратегічного обліку в інформаційному суспільстві. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації* : збірник тез доповідей Восьмої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 24–25 лютого 2011 р.). Ч. 2. Тернопіль : ТНЕУ, 2011. С. 419–421 (0,18 друк. арк.).

42. Семанюк В. З. Формування облікової інформації в сучасних умовах економічної практики. *Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 28–29 квітня 2011 р.). Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. С.419–422 (0,3 друк. арк.).

43. Семанюк В. З. Теоретичні підходи до формування облікової системи та їх адаптація до сучасних умов розвитку економіки. *Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин* : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Умань, 19–20 травня 2011 р.). Умань : Вид. «Сочінський», 2011. Ч. 2. С. 109–111 (0,16 друк. арк.).

44. Семанюк В. З. Розвиток теорії обліку в умовах постіндустріального суспільства. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Черкаси, 18–20 травня 2011 р.). Т. II. Черкаси : ЧДТУ, 2011. С. 125–127 (0,14 друк. арк.).

45. Семанюк В. З. Якість інформаційного забезпечення менеджменту. *Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу* : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Донецьк, 12–13 травня 2011 р.). Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. С. 103–106 (0,2 друк. арк.).

46. Семанюк В. З. Диверсифікація видів обліку як засіб формування економічної інформації. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація* : тези доповідей учасників X Міжнародної наукової конференції (м. Київ, 30 березня 2012 р.). Київ : БізнесМедіаКонсалтинг, 2012. С. 316–319 (0,18 друк. арк.).

47. Семанюк В. З., Вегера С. Г. Сучасний стан та необхідність розвитку облікової системи. *Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання* : збірка тез доповідей учасників I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Макіївка, 22–23 лютого 2012 р.). Макіївка : МЕРІ, 2012. С. 152–154. (0,2 друк. арк.; особистий внесок автора – представлено недоліки традиційної теорії бухгалтерського обліку (0,1 друк. арк.)).

48. Семанюк В. З. Інформаційні вимоги менеджменту в умовах «нової економіки». *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей Науково-практичної конференції (м. Львів, 26–28 квітня 2012 р.). Львів : Вид. Національного університету «Львівська політехніка», 2012. С. 291–293 (0,25 друк. арк.).

49. Семанюк В. З. Інформаційна парадигма розвитку облікової науки. *Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні* :

матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 29–30 листопада 2012 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 64–66 (0,18 друк. арк.).

50. Семанюк В. З. Теорія постіндустріалізму як основа розвитку облікової науки. *Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю* : тези виступів XI Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 18–20 жовтня 2012 р.). Житомир : ЖДТУ, 2012. С. 370–371 (0,2 друк. арк.).

51. Семанюк В. З. Роль обліку для економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в умовах інтеграції України в міжнародне економічне співтовариство* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів та студентів з міжнародною участю (м. Севастополь, 18–20 жовтня 2012 р.). Севастополь : Вид-во СенНТУ, 2012. С. 59–61 (0,25 друк. арк.).

52. Семанюк В. З. Обмеженість та необхідність удосконалення сучасної інформаційно-аналітичної моделі бізнесу. *Актуальні питання сучасної економіки*: тези доповідей Всеукраїнської заочної конференції (м. Умань, 24 грудня 2012 р.). Умань : Вид. «Сочінський», 2012. С. 182–184 (0,15 друк. арк.).

53. Семанюк В. З. Вплив інституціоналізму на розвиток облікової теорії. *Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України* : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Кам'янець-Подільський, 11–12 грудня 2012 р.). Ч. 1. Тернопіль : Крок, 2012. С. 19–22 (0,2 друк. арк.).

54. Семанюк В. З. Методика викладання теорії обліку: креативний підхід. *Методика викладання облікових, аналітичних і контрольних дисциплін в інформаційному суспільстві* : матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції (м. Тернопіль, 31 жовтня 2012 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 87–95 (0,4 друк. арк.).

55. Семанюк В. З. Генезис формирования стратегического учета. *Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 6–7 июля 2012 г.). Душанбе : ОИПБА РТ, 2012. С.140–142 (0,28 друк. арк.).

56. Семанюк В. З. Адаптация учетной системы предприятия к специфике экономической среды. *Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Новополюцк, 25–26 октября 2012 г.). Ч. 1. Новополюцк, 2012. С. 204–207 (0,25 друк. арк.).

57. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства як продукт облікової системи. *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів та студентів (м. Ірпінь, 28 лютого 2013 р.). Ч. 2. Ірпінь : Вид-во НУ ДПС України, 2013. С. 156–158 (0,15 друк. арк.).

58. Семанюк В. З. Проблеми розвитку облікової теорії в Україні. *Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці* : збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 21 лютого 2013 р.). Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. С. 85–89 (0,12 друк. арк.).

59. Семанюк В. З. Проблемы и перспективы развития учета в Украине. *Развитие теории, методологии и организация учета, анализа и аудита в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 19–20 марта 2013 г.). Душанбе : Сохибкор, 2013. С. 167–172 (0,4 друк. арк.)

60. Семанюк В. З. Формирование информационной парадигмы учета в постиндустриальном обществе. *I International scientific conference of young researchers* (Baku, Azerbaijan, 26–27 April 2013). Baku, QaFQAZ University, 2013. P. 88–89 (0,2 друк. арк.).

61. Семанюк В. З., Пушкарь М. С. Перспективы развития теории учета. *Финансите и стопанската отчетност – състояние, тенденции, перспективи* : Юбилейна международна научно-практическа конференция : сборник доклади. (г. Свищов, РБългария. 25–26. 10. 2013 г.). Т. 2. Свищов : Академично издателство «Ценов», 2013. С. 71–77 (0,5 друк. арк.; особистий внесок автора – досліджено методіку побудови моделей обліку, представлено систему обліку як процес отримання фактів, їхнього перетворення і формування інформації (0,25 друк. арк.)).

62. Семанюк В. З. Развитие учета в условиях «новой экономики»: теоретический аспект. *Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерського учета, анализа и аудита* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 23–24 мая 2014 г.). Душанбе : ОИПБА РТ, 2014. С. 22–26 (0,5 друк. арк.).

63. Семанюк В. З. Облікові аспекти економічної безпеки підприємства. *Економічна безпека держави та суб'єктів підприємницької діяльності в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Львів, 15–16 травня 2014 р.). Львів : Українська академія друкарства, 2014. С. 117–119 (0,16 друк. арк.).

64. Семанюк В. З. Якість обліку як теоретична категорія. *Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку* : матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 16–17 травня 2014 р.). Львів : ЛКА, 2014. С. 68–71 (0,25 друк. арк.).

65. Семанюк В. З. Реалізація інформаційної парадигми обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали III міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 10–11 жовтня 2014 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2014. С. 114–116 (0,15 друк. арк.).

66. Семанюк В. З. Залежність парадигм облікової науки від розвитку економічних формацій. *Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки* : збірник тез виступів XIV Міжнародної науково-практичної

конференції (м. Житомир, 4–5 листопада 2014 р.). Житомир, 2014. С. 132–136 (0,27 друк. арк.).

67. Семанюк В. З. Значення теорії обліку для реалізації вимог економіки знань. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 06 грудня 2014 р.). Ч.1. Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2014. С. 145–147 (0,15 друк. арк.).

68. Семанюк В. З. Эффективность учетной системы в теории учета. *Бухгалтерский учет, анализ и аудит: проблемы и перспективы развития в условиях глобализации* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 30 апреля 2015 г.) : сборник статей. Душанбе : ДСХ, 2015. С. 212–215 (0,7 друк. арк.).

69. Семанюк В. З. Поняття та класифікація інформаційних ресурсів підприємства. *Проблеми та перспективи розвитку контролінгу як науки* : матеріали Науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 15 січня 2015 р.). Тернопіль, ТНЕУ. 2015. С. 58–63 (0,25 друк. арк.).

70. Семанюк В. З. Теорія обліку: виклики і протиріччя. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 11 травня 2016 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 228–229 (0,2 друк. арк.).

71. Семанюк В. З. Розвиток обліку та облікового знання в аграрному суспільстві. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 27–28 квітня 2017 р.). Львів : Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2017. С. 246–247 (0,2 друк. арк.).

72. Семанюк В. З. Соціальні та екологічні фактори впливу на теорію обліку. *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу* : тези виступів Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 20–21 жовтня 2017 р.). Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2017. С. 154–155 (0,15 друк. арк.).

73. Семанюк В. З. Парадигмальне оновлення облікової науки. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту* : збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Київ, 17 листопада 2017 р.). Київ : КНЕУ, 2017. С. 28 – 29 (0,15 друк. арк.).

74. Семанюк В. З. Чи буде наукова революція в обліку? *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.). Чернігів : ЧНТУ, 2017. С. 28–29 (0,25 друк. арк.).

75. Семанюк В. З. Теоретичні основи обліку в контексті світових інтеграційних процесів. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції* : збірник матеріалів X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 24 листопада 2017 р.). Київ : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 144– 147 (0,3 друк. арк.).

76. Семанюк В. З. Наукова картина світу в обліковому теоретичному знанні. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Львів, 14–15 березня 2018 р.). Львів : ЛНАУ, 2018. С. 139–141 (0,3 друк. арк.).

77. Семанюк В. З. Інформаційне поле підприємства як базове поняття облікової науки. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці*: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 18–19 квітня 2018 р.). Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2018. С. 119–122 (0,3 друк. арк.).

78. Семанюк В. З., Пушкар М. С. Нове розуміння обліку в економіці знань. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства* : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Вінниця, 18 квітня 2018 р.). Т. 1. Тернопіль : Крок, 2018. С. 95–97 (0,3 друк. арк.; особистий внесок автора – досліджено онтологічну сутність обліку в постіндустріальному суспільстві (0,15 друк. арк.)).



79. Семанюк В. З. Онтологія как основа понимания сути и содержания учета. *Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты* : электронный сборник статей II Международной научно-практической конференции (г. Новополоцк, 7–8 июня 2018 г.). Новополоцк, 2018. С. 442–446. URL: <http://elib.psu.by:8080/handle/123456789/22563> (0,42 друк. арк.).

80. Семанюк В. З. Формування дефініції «інформаційне поле» в теорії обліку. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 17–18 травня 2018 р.). Львів: Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 294–296 (0,3 друк. арк.).

81. Семанюк В. З. Антропологія і праксеологія у практичному вимірі облікового знання. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали XV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Черкаси, 18 травня 2018 р.). Черкаси, 2018. С. 84 – 85 (0,13 друк. арк.).

82. Семанюк В. З. Теорія обліку: multa paucis. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 31 травня–01 червня 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 127–129 (0,16 друк. арк.).

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ПОСТІНДУСТРІАЛЬНЕ СУСПІЛЬСТВО ЯК ІМПЕРАТИВ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ .....</b>	<b>20</b>
1.1. Концепція постіндустріального суспільства та її теоретичне обґрунтування.....	20
1.2. Економіка постіндустріального суспільства та її основні ознаки .....	46
1.3. Теорія постіндустріалізму як основа розвитку облікової науки.....	71
Висновки до розділу 1.....	86
<b>РОЗДІЛ 2. ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ЗАЛЕЖНО ВІД РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНИХ ФОРМАЦІЙ.....</b>	<b>89</b>
2.1. Розвиток обліку в доіндустріальному (аграрному) суспільстві.....	89
2.2. Формування парадигми обліку в індустріальному суспільстві .....	103
2.3. Стандартистність і креативність обліку в період переходу до постіндустріального суспільства.....	116
2.4. Взаємозв'язок розвитку економічних формацій та облікової науки.....	130
Висновки до розділу 2.....	139
<b>РОЗДІЛ 3. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ НА ПОЧАТКУ ХХІ СТ.....</b>	<b>142</b>
3.1. Загальнофілософські, соціологічні та психологічні проблеми обліку .....	142
3.2. Закономірності зміни парадигми обліку .....	159
3.3. Передумови формування інформаційної теорії обліку .....	189
3.3.1. Недоліки традиційної облікової теорії як причина її трансформації.....	189
3.3.2. Нові об'єкти облікового спостереження як фактор зміни його теорії .....	206

3.4. Структура теорії обліку постіндустріального суспільства .....	212
3.4.1. Формування наукового знання та виявлення антиномій в обліку.....	212
3.4.2. Структура інформаційної теорії обліку .....	226
3.4.3. Принципи та закони функціонування облікової системи .....	238
Висновки до розділу 3.....	248

## **РОЗДІЛ 4. ФІЛОСОФСЬКІ ОСНОВИ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ**

### **ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОГО СУСПІЛЬСТВА ..... 251**

4.1. Діалектичний метод мислення для пізнання онтологічної суті обліку .....	251
4.2. Епістемологія та гносеологія облікової науки як основа побудови теорії.....	285
4.3. Ціннісні аспекти облікової науки та їх вплив на практичний вимір теорії .....	292
4.4. Облікова картина економічної реальності в інформаційній теорії обліку .....	314
Висновки до розділу 4.....	331

## **РОЗДІЛ 5. ІНФОРМАЦІЙНА ТЕОРІЯ ОБЛІКУ ЯК**

### **АЛЬТЕРНАТИВНИЙ НАПРЯМ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ НАУКИ... 334**

5.1. Філософське розуміння природи економічної інформації як об'єктивного різноманіття оточуючої реальності. ....	334
5.2. Ускладнення інформаційного середовища в новій економічній формації.....	359
5.3. Інформаційні ресурси як основа ефективної діяльності .....	377
5.4. Оцінка інформації та визначення ефективності облікової системи .....	387
Висновки до розділу 5.....	416

## **ВИСНОВКИ ..... 419**

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... 426**

## **ДОДАТКИ ..... 493**

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми.** Кардинальні зміни у системі соціально-економічних відносин постіндустріального суспільства визначають необхідність досліджень сучасного стану науки про облік. Інформаційна детермінанта всесвітнього суспільного розвитку формує логіку становлення інформаційного вектору людства та нову інформаційну картину світу. Підвищення складності та нестабільність економічних процесів зумовлюють необхідність прогнозування динаміки економічних систем, які базуються на нелінійних процесах розвитку та невизначеності поведінки економічних агентів. Наукові теорії у період класичної науки характеризувалися детерміністичним підходом (простота, лінійність, усунення невизначеності та випадковості) до об'єктів дослідження, натомість сучасні економічні теорії перебувають на етапі революційних змін, що викликані переходом до нелінійної парадигми розвитку, за якої ринки вивчають як хаотичні системи з усією їхньою складністю та непередбачуваністю.

Економічні відносини в постіндустріальному суспільстві підпорядковуються динамічним законам розвитку, тому випадковість, простір і час стають основними характеристиками дійсності. Це зумовлює трансформацію методів управління і потребує врахування в процесі прийняття рішень впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на діяльність бізнесу, що приводить до необхідності застосування інноваційного підходу до облікової системи, яку в цих умовах розглядають як складну, відкриту систему, що має структуроване внутрішнє середовище і взаємодіє із зовнішнім середовищем. Зміни в економічній системі впливають на розвиток теорії та практики обліку, трансформується мета формування інформаційних моделей в контексті функціонування відкритих економічних систем.

Для вирішення проблем формування облікової теорії в постіндустріальному суспільстві потрібне рефлексивне мислення та розуміння вектора розвитку облікової системи щодо створення інформаційних ресурсів та їхнього впливу на процес прийняття управлінських рішень. Актуальність теми визначена необхідністю розробки теорії обліку, що задовольняє потреби економіки постіндустріального суспільства в інформації та дає змогу вивести облікову науку на вищий рівень розвитку.

Питання становлення постіндустріального суспільства та його особливості досліджувало багато вчених, серед яких: Д. Белл, О. Тоффлер, Й. Масуда, К. Коям, М. Кастельс, В. Іноземцев, З. Бауман, З. Бжезинський, Ж. Бодріяр, І. Бойченко, П. Бурдьє, І. Валерстайн, Дж. Гелбрейт, Ю. Габермас, Е. Гіденс, Ж. Дельоза, А. Етціоні, Р. Інгларт, Дж. Нейсбіт, А. Турен, Л. Туроу, Ф. Фукуяма, Ф. Уебстер, В. Геєць, А. Чухно та ін.

Серед дослідників управлінських наук, які вказують на недосконалість облікової системи та її невідповідність умовам розвитку постіндустріального суспільства, можна назвати таких: М. Блауг, М. Полані, Г. Саймон, Е. Мейо, Ф. Тейлор, А. Файоль, Ю. Хабермас, П. Друкер, І. Нонака, Х. Такеучі, В. Демінг, Е. Голдрат, Р. Каплан, Р. Купер, Т. Корбетт та ін.

Загальні засади формування та удосконалення існуючої облікової теорії та пропозиції щодо її оновлення наведені у працях таких вітчизняних науковців: М. Боднаря, Т. Бочулі, Р. Бруханського, Ф. Бутинця, З. Гуцайлюка, С. Голова, В. Дерія, В. Жука, З.-М. В. Задорожного, Г. Кірейцева, Л. Кіндрацької, М. Корягіна, Я. Крупки, А. Крутової, С. Кузнецової, П. Куцика, С. Легенчука, Р. Лучка, Н. Малюги, О. Петрука, М. Пушкаря, В. Рожелюк, В. Рудницького, В. Сопко, Т. Тарасової, Н. Хорунжак, М. Чумаченка, В. Швеця, В. Шевчука, І. Яремка; а також зарубіжних учених: М. Ашрафа, М. Ван Бреда, С. Вегери, С. Зеффа,

Ю. Ідзірі, В. Кама, Р. Картера, Ф. Компіна, Д. Купера, М. Кутера, А. Літлттона, Р. Маттесіча, Б. Меріно, М. Метьюса, С. Моделла, М. Мунітца, Р. Нельсона, В. Палія, У. Патона, Д. Панкова, М. Перери, Р. Рослендера, А. Ріахі-Белькаої, Р. Стерлінга, Т. Стюарта, Я. Соколова, Е Хендріксена, М. Уеллса, Р. Уотса, К. Уорда, Р. Чемберса, В. Циммермана та ін.

У працях вчених розглянуто широке коло питань щодо теоретико-методологічних досліджень в обліку, проте цілісного теоретичного знання про облік у постіндустріальному суспільстві не створено, спостерігається недостатня вивченість і дискусійність питань щодо формування теорії обліку в умовах трансформації інформаційних запитів користувачів. Саме тому актуальність розвитку облікової науки в умовах становлення постіндустріального суспільства та її недостатня вивченість визначили тему дисертаційної роботи, її мету, завдання, предмет і об'єкт.

#### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційна робота є складовою науково-дослідної роботи Тернопільського національного економічного університету за держбюджетним фундаментальним дослідженням на тему «Концепція розвитку управлінського обліку в транснаціональних корпораціях» (державний реєстраційний номер 0117U000411), у межах якого автором досліджено науково-теоретичні аспекти розвитку теорії обліку і запропоновано принципи і закони функціонування облікової системи; а також за темами: «Формування інтелектуальної системи обліку для ринкового середовища» (державний реєстраційний номер 0106U000524), за якою автором узагальнено існуючі проблеми розвитку обліку в постіндустріальному суспільстві та розкрито передумови формування інформаційної теорії обліку; «Система контролю для економічної безпеки підприємств у конкурентному середовищі» (державний реєстраційний номер 0110U008609), в межах якої автором досліджено філософські основи

облікової теорії у таких її складових, як облікова онтологія, гносеологія, епістемологія, аксіологія, антропологія, праксеологія та запропоновано теоретичну концепцію розвитку підсистеми стратегічного обліку (контролінгу) і використання стратегічної інформації для розробки та прийняття управлінських рішень; «Проблеми розвитку теорії та практики економічного аналізу, контролю та статистики» (державний реєстраційний номер 0114U006472), де автором розроблено теоретичну концептуалізацію ризику в обліково-аналітичній системі підприємства; та госпдогвірною науково-дослідною роботою на тему «Економічна експертиза та розробка інформаційного супроводу для процесу управління діяльністю Фермерського господарства «Вікторія-92» (державний реєстраційний номер 0117U005095), де розроблено механізм формування інформаційної моделі бізнесу про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування підприємства.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає у визначенні основних елементів теорії обліку для постіндустріального суспільства. Для досягнення мети в дисертаційній роботі сформульовано такі завдання:

- дослідити сутність постіндустріального суспільства та його вплив на зміну форм господарювання і спосіб економічного мислення, інформаційне середовище підприємств та інформаційні запити користувачів;
- узагальнити історичні аспекти розвитку облікової науки, встановити взаємозв'язок між суспільно-економічними формаціями та обліковою наукою;
- розкрити передумови та узагальнити існуючі проблеми теорії обліку в умовах становлення постнекласичної науки;
- виявити антиномії у традиційній теорії обліку і запропонувати шляхи їхнього подолання через формування інформаційної парадигми;

- визначити сутність обліку в умовах постіндустріального суспільства;
- розкрити поняття «інформація» на основі філософського підходу та довести необхідність його трактування як системоутворюючого фактора облікової системи;
- сформуувати структуру облікової теорії в постіндустріальному суспільстві та описати наукову картину світу облікової науки як основу інформаційного відображення економічної реальності;
- запропонувати загальні принципи теорії обліку постіндустріального суспільства;
- виявити закони, за якими функціонує облікова система, та обґрунтувати їхній зміст;
- розвинути вчення про «факт господарської діяльності» як базову категорію теорії обліку;
- теоретично обґрунтувати в обліковій науці поняття «професійне судження» як основу методологічного плюралізму;
- запропонувати введення в теорію обліку поняття «інформаційне поле підприємства»;
- окреслити проблеми цінності облікової науки та необхідності підвищення якості інформації на основі економічного підходу;
- розкрити поняття «інформаційні ресурси» як один з важливих факторів розвитку бізнесу;
- розвинути філософські основи облікової науки у таких її складових, як облікова онтологія, гносеологія, епістемологія, аксіологія, антропологія і праксеологія.

*Об'єктом дослідження є процес формування та розвитку теоретичних знань облікової науки в умовах становлення постіндустріального суспільства.*



*Предметом дослідження є* теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку облікової науки та розробка її структури в контексті становлення постіндустріального суспільства.

**Методи дослідження.** Система методів діалектичного, кібернетичного та синергетичного аналізу дала змогу оцінити облікову систему як складну, відкриту, самоорганізовану, динамічну, становлення й розвиток якої визначені умовами зовнішнього та внутрішнього середовищ. Такий підхід дає можливість розкрити місце та роль обліку в постіндустріальному суспільстві. Використано діалектичний підхід до теорії обліку для формулювання основних її елементів, зв'язків між ними, закономірностей розвитку та функціонування як необхідної умови переходу облікового знання на новий рівень розвитку. При вирішенні завдань дисертаційної роботи застосовано принципи сходження від абстрактного до конкретного, єдності історичного й логічного, взаємозв'язку, об'єктивності, детермінізму, інтерпретації, єдності змістовного та формально-логічного аналізу, що дало можливість сформулювати основні положення дисертації. Облікову систему досліджено з позицій міждисциплінарного підходу, що зумовило використання основних елементів інституційного, холістичного, тектологічного, системного аналізу, а також постнекласичної тринітарної інформаційної методології, що базується на моделі світу, який представлений як сукупність інформаційних об'єктів. За допомогою порівняльно-історичного методу розкрито основні уявлення про розвиток облікової науки. Структурно-кібернетичний аналіз і синтез дали можливість виявити структуру й особливості сучасної теорії обліку як системи знань і системи створення інформації, яка формується із взаємозалежних структурних елементів, що виконують певні функції всередині цієї системи. Використано методи теоретичного конструювання для виявлення структури теорії обліку та мисленнєвий експеримент при формулюванні принципів і законів обліку.

*Інформаційну базу дослідження становлять* фундаментальні концепції постіндустріальної та інформаційної теорій розвитку суспільства, представлені в монографічних дослідженнях, а також досягнення науковців у сфері системології, кібернетики, теорії систем, тектології, теорії інформації, філософії економіки та економічної теорії; праці вчених-економістів у сферах менеджменту, наукові статті та дисертаційні дослідження з проблем теорії обліку.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у формуванні основних положень теорії обліку в постіндустріальному суспільстві. Наукову новизну дисертаційної роботи конкретизують такі результати:

*вперше:*

– теоретично обґрунтовано та сформульовано визначення обліку як особливого способу мислення та процесу створення інформації, спрямованого на різнобічне відображення економічної реальності шляхом формування ідеальних теоретичних об'єктів і побудови на їхній основі інформаційних моделей бізнесу для задоволення запитів користувачів. Таке визначення розкриває онтологічну сутність обліку та його здатність відображати процеси господарської діяльності та об'єкти матеріального і нематеріального світу економічної реальності;

– розроблено структуру теорії обліку постіндустріального суспільства на основі інформаційного підходу і принципів постнекласичної науки, яка містить основні поняття, принципи та закони і трактує інформацію як системоутворюючий фактор, мету та сенс функціонування облікової системи, що дає змогу через сукупність абстрактних понять відображати економічну реальність і формувати інформаційні ресурси на запити користувачів;

– запропоновано ввести в наукову термінологію поняття «інформаційне поле», яке формується в системі обліку відповідно до потреб менеджменту і

є сукупністю інформації про зміни стану об'єкта та процеси, що відбуваються в ньому за різних впливів і взаємодій. Основними властивостями інформаційного поля економічного суб'єкта визначено такі: структурність, дискретність, відкритість і відносну сталість структури; миттєву реакцію на події, індивідуальність та здатність відображати характеристики бізнесу у вартісному, кількісному, якісному, часовому та інших вимірах;

– запропоновано загальні принципи теорії обліку постіндустріального суспільства, серед яких виокремлено такі: принцип повноти інформації, принцип оптимальності, принцип синергізму, принцип раціональної транспарентності (прозорості); а також визначено принципи другого порядку, зокрема: варіативності, інформаційної взаємодії, рефлексивності, інституціоналізму, потенціалу розвитку. Ці принципи стали вихідними поняттями і основними правилами проектування систем обліку, що є імперативами або бажаними властивостями системи, від обґрунтованості яких залежить стрункість і структура облікової теорії;

– виявлено основні закони, за якими функціонує облікова система (закон економічної оптимальності, закон рефлексії, закон параметризації, закон типологізації, закон інформаційного пошуку, закон інформаційної невизначеності (закон ентропії)) та обґрунтовано їхній зміст, що дало змогу сформулювати суттєві, стійкі й повторювані у часі відношення між явищами з метою пояснення об'єктивних фактів і зв'язків між вихідними поняттями теорії та процесами реальності;

*удосконалено:*

– наукове бачення парадигми обліку та встановлено залежність її формування від соціально-економічного устрою суспільства і потреб користувачів інформації. За цим критерієм виокремлено три парадигми обліку (уніграфічна, диграфічна, інформаційна), які сформовані в результаті

трьох облікових революцій, пов'язаних з управлінськими та технологічними революціями в науці;

– категорію «факт господарської діяльності» та запропоновано поняття «економічний факт», значення якого виходить за межі діяльності одного підприємства, оскільки в зовнішньому середовищі теж відбуваються процеси і фіксуються факти, не лише економічні (можуть бути політичні, соціальні, психологічні тощо), які мають вплив на господарську діяльність. Це дало змогу основою облікового процесу визначити фіксування фактів як сукупності інформаційних одиниць, де інформаційна одиниця – це найменший елемент (рівень) інформації, що у прагматичному аспекті вимірювання має зміст (корисність для досягнення мети) і може бути представлений різними символічними позначеннями – цифрами, буквами, знаками;

– критерії класифікації інформаційних ресурсів, зокрема доповнено їх такими, як вид знання, форма представлення, призначення, а також визначено основні функції інформаційних ресурсів, серед яких мотиваційна, мобілізаційна, регулююча, креативна (творча), структурна, що, на відміну від існуючих, забезпечують розуміння зовнішнього вияву предмета дослідження;

– облікове тлумачення поняття «інформація» на основі філософського підходу, що дає змогу трактувати її як основний ресурс економічної діяльності в постіндустріальному суспільстві та базується на розумінні того, що в обліковому процесі людина пізнає економічну реальність, формуючи інформаційну матрицю господарської діяльності;

– інтерпретацію облікових антиномій у традиційній теорії обліку та запропоновано шляхи їхнього подолання у формі переходу від диграфічної до інформаційної парадигми обліку. Серед них «велика антиномія», яка полягає у невідповідності інформації фінансової звітності запитам і

потребам бізнесу для прийняття рішень у реальному часі, а також антиномії, що спричинені проблемою інформаційної асиметрії, яка призводить до конкурентних деформацій; використання на практиці інформаційних систем, які дублюють функції обліку і формують фрагментарну інформацію про господарську діяльність;

– філософські основи облікової теорії у таких її складових, як облікова онтологія, гносеологія, епістемологія, аксіологія, антропологія, праксеологія, що дало змогу розкрити розуміння сутності та еволюції обліку відносно часу, простору, руху й інших онтологічних категорій, розширити його предметне поле, функції, завдання і структуру наукових знань та їхній розвиток у вимірі «суб'єкт-знання», дослідити проблеми достовірності облікового знання, що досягається за умови поєднання чуттєвого та раціонального способів пізнання (формально-логічних та емпіричних методів);

*набуло подальшого розвитку:*

– розуміння постіндустріального суспільства, де відбувається переважання сфери послуг у структурі економіки, актуалізація теоретичних знань у суспільно-економічному житті, а інформація та здатність її створення і використання є одним з основних факторів виробництва. Це дало змогу виявити вплив особливостей постіндустріальної економіки на систему обліку, що полягає у зростанні ролі облікової інформації в економічних процесах через систематичне і неперервне її створення, необхідності якісного удосконалення інформаційної та комунікаційної складових управління, оптимального співвідношення «інформації та ентропії»;

– виявлення існуючих проблем і визначення основних передумов створення теорії обліку в умовах формування постнекласичної науки, визначальними серед яких є поява нетрадиційних об'єктів облікового

спостереження, що не можуть бути адекватно відображені методом подвійного запису, а також такі фактори, як: 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 від економіки, що базується на капіталі, до економіки знань, що заснована на інформації про ринки, формування нового типу економічної поведінки;

– впровадження поняття «професійне судження бухгалтера» в теорію обліку, що полягає у виборі методів моніторингу та способів оцінювання фактів і формуванні інформації про фінансовий та соціально-економічний стан бізнесу, його ефективність, соціальну значущість і відповідальність. Професійне судження у сфері обліку запропоновано розглядати як судження про факт (кількісна та вартісна оцінки) та судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось), що дає змогу здійснювати суб'єктивне оцінювання фактів, які не підлягають нормативному регулюванню в процесі створення стратегічної інформації;

– переоцінка цінностей на постнекласичному етапі розвитку науки та постіндустріального суспільства, що суттєво впливає на систему оцінки об'єктів обліку, а також розроблено модель оцінки облікової інформації для одержання кількісного вираження вартості інформації в еквіваленті, що залежатиме від природи показника ефективності, який використовується (економічний, соціальний, екологічний).

**Практичне значення одержаних результатів.** Сформульовані в дисертаційній роботі наукові результати щодо розвитку теорії обліку в постіндустріальному суспільстві дають змогу розширити уявлення про облік як науку і практичну діяльність, достовірно відображати економічну

реальність для задоволення інформаційних потреб менеджменту та інших користувачів.

Наукові результати теоретичного і практичного характеру, зокрема щодо методології та методів формування облікової інформації відповідно до запитів користувачів, розглянуті й апробовані в ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» (довідка № 015/472 від 06.03.2018 р.), ТзОВ «СЕ Борднетце-Україна» (довідка №496/8 від 13.04.2018 р.), Завод «Флекстронікс ТзОВ» (довідка № 349 від 14.05.2018 р.), ПАТ «Тернопільський радіозавод «Оріон» (довідка № 444/372 від 22.06.2018 р.).

Результати дослідження використані також Аудиторською фірмою «УкрЗахідАудит» (довідка № 08/06 від 08.06. 2018 р.), Спілкою сертифікованих аудиторів і бухгалтерів (Республіка Білорусь) (довідка № 13 від 03.08.2018 р.), Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України (довідка № 119 від 07.08.2018 р.), Департаментом економічного розвитку і торгівлі Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 06-19-824 від 20.08.2018 р.) при розробці програм підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів та аудиторів.

Основні теоретичні узагальнення та висновки, обґрунтовані у дисертаційній роботі, апробовані у навчальних процесах Львівського торговельно-економічного університету (довідка № 375/01-1.08 від 11.06.2018 р.), Харківського державного університету харчування та торгівлі (довідка № 01-40-02/791 від 20.06.2018 р.), Полоцького державного університету (Республіка Білорусь) (довідка № 02-462 від 15.06.2018 р.), Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-30/1577 від 29.08.2018 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі відображені в ній висновки та положення наукової новизни, які виносяться на захист, одержані автором

особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в роботі використано ідеї та положення, що є результатом індивідуальної праці здобувача. Внесок здобувача у публікації, написані у співавторстві, визначено окремо у списку опублікованих праць.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені у дисертації, доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на 38 міжнародних наукових і науково-практичних конференціях: «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2010, 2011 р.); «Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі» (м. Тернопіль, 2010 р.); «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі» (м. Тернопіль, 2010 р.); «Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців» (м. Харків, 2010 р.); «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» (м. Тернопіль, 2011 р.); «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління» (м. Львів, 2011 р.); «Аспекти стабільного розвитку економіки в сучасних умовах ринкових відносин», (м. Умань, 2011 р.); «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (м. Черкаси, 2011 р.); «Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу» (м. Донецьк, 2011 р.); «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація» (м. Київ, 2012 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2012 р.); «Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю» (м. Житомир, 2012 р.); «Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного



розвитку підприємств реального сектору економіки України» (м. Кам'янець-Подільський, 2012 р.); «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики» (м. Душанбе, 2012 р.); «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» (м. Новополюцьк, 2012 р.); «Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці» (м. Київ, 2013 р.); «Развитие теории, методологии и организация учета, анализа и аудита в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)» (м. Душанбе, 2013 р.); «I International Scientific Conference of Young Researchers» (м. Баку, 2013 р.); «Финансите и стопанската отчетност – състояние, тенденции, перспективи» (м. Свіштов, 2013 р.); «Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерського учета, анализа и аудита» (м. Душанбе, 2014 р.); «Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку» (м. Львів, 2014 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2014 р.); «Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки» (м. Житомир, 2014 р.); «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 2014 р.); «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: проблемы и перспективы развития в условиях глобализации» (м. Душанбе, 2015 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2016 р.); «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 2017 р.); «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу» (м. Житомир, 2017 р.); «Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту» (м. Київ, 2017 р.); «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку» (м. Чернігів, 2017 р.); «Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції» (м. Київ, 2017 р.); «Удосконалення

обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці» (м. Ужгород, 2018 р.); «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» (м. Новополицьк, 2018 р.); «Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації» (м. Львів, 2018 р.); «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (м. Черкаси, 2018 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2018 р.); *на 8 всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях*: «Розвиток економіки України в умовах глобалізації» (м. Харків, 2011 р.); «Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в умовах інтеграції України в міжнародне економічне співтовариство» (м. Севастополь, 2012 р.); «Актуальні питання сучасної економіки» (м. Умань, 2012 р.); «Методика викладання облікових, аналітичних і контрольних дисциплін в інформаційному суспільстві» (м. Тернопіль, 2012 р.); «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні» (м. Ірпінь, 2013 р.); «Економічна безпека держави та суб'єктів підприємницької діяльності в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення» (м. Львів, 2014 р.); «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки» (м. Львів, 2018 р.); «Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства» (м. Вінниця, 2018 р.); та на *4 інших науково-практичних конференціях*: «Інформаційні проблеми комп'ютерних систем, юриспруденції, енергетики, економіки, моделювання та управління (ПНМК-2011)» (м. Бучач – м. Яремча, 2011 р.); «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання» (м. Макіївка, 2012 р.); «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 2012 р.); «Проблеми та перспективи розвитку контролінгу як науки» (м. Тернопіль, 2015 р.).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертаційної роботи становить 568 сторінок, містить 9 таблиць на 6 сторінках і 27 рисунків на 13 сторінках. Список використаних джерел налічує 641 найменування і викладений на 67 сторінках. Дисертація містить 14 додатків на 76 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ПОСТІНДУСТРІАЛЬНЕ СУСПІЛЬСТВО ЯК ІМПЕРАТИВ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ

#### **1.1. Концепція постіндустріального суспільства та її теоретичне обґрунтування**

Суспільні зміни, під впливом науково-технічних досягнень, які почалися з другої половини ХХ ст., стали об'єктом особливої уваги з боку представників різних суспільних наук, що привело до формування новітніх теоретичних концепцій, як систем наукового відображення сучасних соціально-економічних реалій.

В науці доведено існування двох підходів до вивчення суспільного розвитку: формаційний та цивілізаційний. «Формаційний підхід має історичний характер і втратив свою актуальність», а тому «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, технологічних способах виробництва» [485, С. 7-8].

В. Рибалкін розглядає цивілізаційний і формаційний підходи до аналізу постіндустріального суспільства, підкреслюючи, що формаційний підхід як методологічний інструмент сходження від абстрактного до конкретного в пізнанні будь-якого історично особливого суспільства має функцію структуризації всього масиву матеріальної культури і тому є адекватним дослідженню постіндустріальної економіки. На цій підставі формаційний підхід він розглядає як органічний компонент цивілізаційного підходу [279, С.26-38].

Серед двох відомих теорій цивілізаційного розвитку: формаційна теорія (К. Маркс) переживає кризу, пов'язану з відходом країн соціалізму від

формації, яка виявилася нежиттєздатною, а натомість постіндустріальна теорія (Д. Белл) знаходиться на підйомі і у полі зору дослідників усіх галузей знань. Ці теорії конкурують, але не заперечують, а доповнюють одна одну, хоча мають справу з різними аспектами суспільства.

Проблеми генезису поняття «постіндустріальне суспільство» досить широко висвітлені в науковій літературі соціологів, філософів та методологів науки. «Теорія постіндустріального суспільства найбільш фундаментально обґрунтовує сучасні суспільні трансформації, та об'єднує в собі концепції інформаційного суспільства, суспільства мережевих структур, суспільства знань, інформаційного суспільства тощо. Загальнометодологічною основою концепції «постіндустріального суспільства» є (так само, як концепції «індустріального суспільства») еволюційний підхід до історичного розвитку і принципу технологічного детермінізму» [22].

Ще на початку минулого століття у світі сформувалися методологічні основи становлення нового суспільного устрою, коли вчені в галузі соціології та футурологи зрозуміли, що світ невпинно відходить від теорії традиційного індустріалізму.

В 40-х роках ХХ ст. в США розвивалися основні ідеї концепції технологічного детермінізму. П. Друкер, ідеї якого поділяли Дж. Діболд (США), П. Ейнціг (Великобританія), Дж. Гелбрейт (США), уявляв її як форму «постіндустріального суспільства» у вигляді концепції «автоматизованої економіки». У 60-ті роки в США У. Ростоу представив теорію стадій економічного росту, Р. Тіболд – теорію «трійної революції», Дж. Гелбрейт – концепцію «нового індустріального суспільства».

Роботи К. Кларка «Економіка в 1960 році» та Ж. Фурастьє «Велика надія ХХ століття» містили основні принципи постіндустріалізму. На основі цих теоретичних розробок Д. Белл сформував сучасну теорію «постіндустріального суспільства», яка отримала розвиток у працях О. Тоффлера, Й. Масуди, К. Кояма, Г. Кубічека, В. Штайнмюллера,

В. Іноземцева, З. Баумана, З. Бжезинського, У. Бека, Ж. Бодрійяра, І. Бойченко, П. Бурдьє, І. Валерстайна, Ю. Габермаса, С. Гантінгтона, Ф. Гваттарі, Дж. Гелбрейта, Е. Гіденса, В. Гьосле, Ж. Дельози, П. Друкера, Ш. Ейзенштадта, А. Етціоні, Р. Інглегарта, М. Кастельса, П. Козловські, Е. Кочетова, Дж. Нейсбіта, О. Неклесі, А. Турена, Ф. Фукуями, В. Хмелько, О. Шморгун, Ю. Яковця, Т. Ящука тощо.

Феномен постіндустріальної цивілізації відображався у все нових і нових змістовних визначеннях, від найпростіших, що представлені в роботах Р. Арона, Дж. Гелбрейта, В. Росту, З. Бжезинського, до синтетичних понять постіндустріального суспільства Д. Бела, А. Турена, О. Тоффлера. Як свідчать роботи Ж. Бодрійяра, Е. Гіденса, П. Друкера, Р. Інглегарта, В. Іноземцева, М. Кастельса та інших, найбільш адекватною методологічною основою для дослідження сучасних соціальних процесів є поняття посттехнічної цивілізації.

Разом з терміном «постіндустріальне суспільство» (postindustrial society) широкого поширення набули інші терміни: «надіндустріальна цивілізація» та «суспільство третьої хвилі» (О. Тоффлер), «наукове суспільство» (М. Понятовський), «телематичне суспільство» (Д. Мартін), «технотронне суспільство» (З. Бжезинський), «посткапіталістичне» (П. Друкер, Р. Дарендорф), «суспільство послуг» (Ж. Фурастьє), «постмодерністське суспільство» (Ж. Бодрійяр, П. Бурдьє, А. Етціоні), «постцивілізаційне суспільство» (К. Боулдінг), «постекономічне суспільство» (Г. Кан), «постісторичне» (Р. Сейденберг), «постбуржуазне суспільство» (Дж. Ліхтхайм), «постнафтове» (Р. Барнет), «інформаційно-мережеве суспільство» (М. Кастельс), «постіндустріальний капіталізм» (Р. Хейлбронер), «інформаційне суспільство» (І. Масуда), «суспільство інформатики та високих технологій» (Дж. Нейсбіт), «суспільство знань», «суспільство професіоналів», «постматеріальне суспільство», «суспільство постмодерна» (Р. Інглехарт), «інформаційна революція» (П. Друкер),

«суспільство комплементарної економіки», «суспільство заможності» (К. Гелбрейт), «постцивілізація» (К. Боулдінг), «зіткнення цивілізацій» (С. Хантінгтон), «кінець історії», «великий розрив» (Ф. Фукуяма), «століття кіберпростору» (С. Бігел) тощо (додаток А).

Префікс «пост» означає «після», що дає відчуття кінця певного історичного та світоглядного періоду та характеризує визначення основних ознак економіки, яка зароджується. Багатоманіття підходів тут зрозуміле, кожен дослідник описує певні трансформації систем зі своєї суб'єктивної точки зору, проте всі дослідники мали за мету формування нової системи теоретичного знання та адекватного відтворення дійсності, що докорінно змінилася в кінці ХХ століття.

Аналіз наукової літератури дозволив дослідити типології історії людства та підходи до періодизації розвитку суспільства. Ланцюг «Варварство - культура - цивілізація – релігійні трансформації» брав за основу періодизації цивілізаційного розвитку Н. Бердяев [15], натомість А. Тойнбі виділяв «виникнення - ріст - надлом - занепад – розпад цивілізації» [441]. Тому, виходячи з точки зору А. Тойнбі, суспільство стоїмо в точці розпаду існуючої цивілізації і вступає в стадію постцивілізаційного розвитку.

Первіснообщинний, рабовласницький, феодальний, капіталістичний, комуністичний тип суспільства описує К. Маркс [192], ставлячи в основу свого поділу марксистську теорію вартості та відносин власності.

Дж. Нейсбіт та П. Ебурдін [211] виділяють доінформаційне, передінформаційне, інформаційне суспільство вказуючи на існування ключових аспектів переходу суспільства до інформаційного: від індустріального до постіндустріального, від розвинутих технологій до надтехнологій, від короткострокових процесів і прогнозів до стратегії розвитку тощо.

Д. Белл [14] описує доіндустріальне (взаємодія з природою, побутове емпіричне знання), індустріальне (вивчення світу, перетворення природи, перевага природничих знань) та постіндустріальне суспільство (розвиток інформаційних технологій, перевага гуманітарних і теоретичних знань) і пропонує ці терміни вважати наслідками використання інформації в якості основного ресурсу і особливого типу виробничих відносин та технологій виробництва, а також форми та зміст використовуваного знання.

П. Друкер [543, С. 95], Р. Дарендорф [71] у своїх працях описують докапіталістичне, капіталістичне і посткапіталістичне суспільство, ставлячи в основу цього поділу форми власності на засоби виробництва та інформацію.

В. Іноземцев [110] виділяє доекономічне, економічне та постекономічне суспільство, стверджуючи, що економічна діяльність стає інтенсивнішою, комплексною та інноваційною і не залежить від матеріальних інтересів та не описується традиційними принципами економічної доцільності.

В. Федотова класифікує розвиток цивілізацій на традиційне, сучасне, постсучасне суспільство [454], при цьому поняття доінформаційного, доіндустріального, докапіталістичного, доекономічного відносить до складових традиційного суспільства, а сучасне суспільство називає передінформаційним, передіндустріальним, капіталістичним тощо. Відповідно постсучасне суспільство є інформаційним, постіндустріальним, посткапіталістичним. Таким чином автор синтезувала існуючі підходи до періодизації суспільства та узагальнила їх.

М. Пушкар зазначив, що стадії розвитку суспільства Японії базуються на моделі SINIC, в основу якої покладено тріаду факторів – науку, технологію, інновації:

- суспільство механізації (наука контролю);



- 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);
- природне суспільство (2033 р. – революція пов’язана з метапсихонетикою) [264, С. 97].

Різні підходи вчених до періодизації суспільного розвитку наведено в додатку Б.

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 розроблена Б. Гейтсом, Г. Мінсом, Д. Тапскоттом, Е. Тоффлером, Д. Шнайдером, які описують форми економічних систем, що формують взаємопов’язаний комплекс мережевих структур капіталу, управління та інформації.

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

Філософи користуються поняттям «постмодерн», яке є найбільш загальним і охоплює усі сфери та підсистеми суспільства, а постіндустріальне суспільство трактують як соціологічну доктрину, що виражає постмодерністське світобачення, дає розуміння науково-технічної основи постмодерної культури. Проаналізувавши роботи Ж. Бодрійяра [18] та П. Бурдьє [523] можна стверджувати, що концепції постіндустріалізму і постмодерну не заперечують одна одну, проте 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 на низ), невизначеність, 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 коротким, нестандартним і креативним думкам. Без осмислення сутності постмодерну стає неможливим розуміння світобачення людей, в т. ч. світобачення облікових працівників, які в силу специфіки їх роботи виконують лише стереотипні дії, передбачені стандартами.

Здійснивши аналіз наведених термінів (підходи до періодизації розвитку суспільства узагальнені в додатку Б.), можна зробити висновок про те, що всі вони, з невеликими особливостями, характеризують одне і те ж явище. У кожній сфері знань при визначенні сутності майбутнього суспільства робиться наголос на важливості або первинності певних ознак, наприклад філософи виділяють культурні ознаки, а технократичні теорії надають перевагу технологіям, відносячи ту чи іншу сферу до більш важливішої за інші. Як бачимо, в основі формування майбутнього суспільного устрою є одні й ті ж передумови, хоча поняття постекономічне і посткапіталістичне суспільство мають ідеологічне забарвлення, яке нівелює складну структуру етносу, що неприпустимо для об'єктивних досліджень.

Багатоманіття термінів характеризує об'єктивність змін традиційного способу виробництва та необхідність їх розуміння (осмислення), що вимагає ідентифікації фундаментальних трансформацій, спричинених динамікою і складними зв'язками між суспільством та економікою.

Усі спроби аналізу та прогнозу розвитку суспільства 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 співставленні запропонованих гіпотез і прогнозів з циклічною динамікою самого суспільства» [502, С. 317]. Різноманіття назв, насправді, не показує різноманіття ознак, а показує різницю лише в окремих аспектах, адже зміни у суспільстві носять об'єктивний характер. Спільними рисами для усіх підходів можна виділити людиноцентризм та панування інформації, пізнання закономірностей циклічної динаміки в методології, синтез знань тощо.

Окремі дослідники наголошують на тому, що «постіндустріальне суспільство» та «інформаційне суспільство» це дві послідовно різні стадії розвитку з чим не можна погодитися. Вважаємо, що вони є однією стадією розвитку суспільства, але описані з різних точок зору. Інші назви, постіндустріального суспільства аналогічна «інформаційному суспільству», оскільки основним видом ресурсів у сучасних суспільствах є інформація. Д. Єфременко зазначає, що «теорії інформаційного суспільства, постіндустріального суспільства і суспільства знання являють собою родинні категорії, засновані на впевненості в тому, що якісні соціальні трансформації в сучасному світі нерозривно пов'язані з новою роллю інформації і знання» [90, С. 49-62].

На даний момент (початок XXI століття) можна вважати ці терміни близькими або навіть ідентичними за змістом (адже постіндустріальне суспільство є інформаційним), а інформаційне передбачає використання чи панування інформаційної діяльності. Постіндустріальне суспільство значно ширше за своєю етимологією і включає в себе не лише економічну складову та процеси інформатизації, а й зміну світоглядних установок, підходів до наукового пізнання, перегляд орієнтирів, узагальнення соціокультурних змін та процесів життя сучасного суспільства тощо.

Термін «інформаційне суспільство» можна використовувати для характеристики цивілізації, в основі розвитку та існування якої лежить

інформація – особлива субстанція буття. Ця субстанція має властивості взаємодії з духовним і матеріальним світом людини, що визначає соціокультурне життя та матеріальне буття людства. Найбільш придатним для використання у науковій діяльності стає термін «постіндустріальне суспільство». Термін постіндустріальне суспільство більш прийнятне у нашому дослідженні через те, що крім інформаційної є й інші види діяльності, способи мислення та наукові теорії.

В обґрунтуванні необхідності змін теоретичного облікового знання доцільно використовувати термін «постіндустріальне суспільство» (Д.Белл) у зв'язку з тим, що трьохстадійна концепція розвитку суспільства (доіндустріальне, індустріальне, постіндустріальне) найкраще ілюструє зміни в економічній діяльності, а отже й обліку, який фіксує події економічного життя в конкретних умовах того чи іншого способу виробництва. Інші назви, використовувані в науковому обороті, носять подібний або й метафоричний характер. Термін «постіндустріальне суспільство» узагальнює в собі різні підходи та розкриває основні ідеї позитивізму та неоеволюціонізму враховуючи важливість та темпи зростання невиробничої сфери економіки і вплив на суспільно-економічне життя факторів культури, технології та соціальних відносин.

Розвиток технологій в ХХ столітті мав вирішальний вплив на всі сторони життя людини. Відбулися масштабні і багатогранні зміни, які визначили основоположні принципи постіндустріального суспільства, що безпосередньо впливають на зміну економічної діяльності людини:

- мережевий розвиток;
- стадійний характер історії;
- технологічний детермінізм;
- зміна оцінки ролі людини і характеру праці;
- ключова роль інформації і засобів для її використання та поширення.

Неможливо абстрагуватися від швидкого розвитку технологій та уникнути їх впливу на суспільний розвиток і господарську діяльність, а тому економічні системи змушені адаптуватися до переходу виробництва на малосерійний і одиночний випуск продукції, в процесі якого принципи стандартизації замінюються принципами різноманіття. В умовах постіндустріального суспільства бізнес повинен стати гнучким та адаптивним, задовольняти різноманітні потреби споживачів, розвивати нові професійні навички, впроваджувати нові цінності. Технологічний детермінізм призвів до зміни ролі людської праці та зумовив перехід від механістичної до соціально-психологічної оцінки людини як учасника економічного життя, коли стандартизація та «уніформа виходить з моди» (Мішель Турнье) [цитовано за: 432, С. 296].

Технократична доктрина базується на тому, що технологічна складова стає все більш значимою коли у межах покоління відбуваються кілька циклів технологічного оновлення. Відомі вчені – П. Друкер, Г. Беккер, Т. Шульц, К. Ланкастер, Ф. Махлуп, Л. Туроу, І. Бен-Порет – досліджують вплив нової техніки і технологій на розвиток і формування робочої сили, споживання і зміну людських потреб. У всіх цих працях робиться наголос на інформації та визначається інформація як домінуючий виробничий ресурс.

Технологія є основним фактором трансформації при зміні технологічних укладів, проте не треба залишати поза увагою соціальні та психологічні фактори, коли фізична праця замінюється інтелектуальною, а акцент досліджень з механістичного підходу до людини змінюється на його психологічно-соціальні аспекти, які є детермінантами системи людського інтелекту. У період 70-х років ХХ ст. з'являються праці К. Боулдінга, П. Ерліха, Д. Медоуса, Дж. Форрестера, Є. Майшена де розвиваються теорії, які доводять руйнівний вплив техніки і технологій на природу, суспільство і людину.

Незважаючи на критику технократичної доктрини філософами, недооцінювати роль технологій не можна, оскільки економічний розвиток і перспективи зростання базуються на вивчені нових технологій та використанні їх можливостей для виробництва. Новіша технологія дає досконаліший продукт, який може бути конкурентоспроможним, більше того, технологію слід розглядати як сукупність людського знання, поєднаного в таку композицію, що дозволяє досягти мети найбільш ефективним шляхом. Аналогічно цьому методи пізнання можна вважати «технологією», яка шляхом поєднання розумових операцій дозволяє зробити певні узагальнення і висновки та створити нові знання. Такий механістичний підхід лежить в основі створення «штучного інтелекту».

В цьому контексті М. Кастельс поєднав економіку, суспільство і культуру, стверджуючи, що суспільна трансформується відбувається у всіх сферах життя і формує концепцію інформаційно-мережевого суспільства. Концепція інформаційно-мережевого суспільства М. Кастельса значно розширює предметне поле досліджень постіндустріальної парадигми завдяки врахуванню просторового аспекту [120, 154].

Сучасне розуміння терміну «постіндустріальне суспільство» розкриває у повній мірі лише наукова теорія Даніела Белла. Ще з кінця 50-х рр. він активно пропагував цю концепцію: в 1967 році на конференції американських футурологів Д. Белл сформулював завдання соціального прогнозування, а в 1970 р. на VII Міжнародному соціологічному конгресі проголосив свою концепцію «постіндустріального суспільства» [520], яке спочатку характеризували крізь призму раціоналізму, лінійного прогресу, економічного росту.

З кінця 60-х рр. теорія Д. Белла набула нового змісту і основними її характеристиками стали:

- поширення творчої інтелектуальної праці;
- якісний ріст і значення наукового знання та інформації;

- розвиток засобів комунікації;
- перевага сфери послуг, науки, освіти над промисловістю і сільським господарством за рахунок зменшення частки людської праці в цих галузях, і заміни її машинами і механізмами).

Д. Белл враховує, що суспільство переживає революцію, та, на відміну від А. Конта [534, 250], який при виділенні стадій розвитку суспільства робить акцент на наукові знання, він опирається на особливості матеріального виробництва та пов'язує становлення постіндустріального суспільства з революцією в організації і обробці інформації та знань, з центральною роллю комп'ютера в цьому процесі, який є символом і матеріальним носієм технологічної революції другої половини ХХ століття.

А. Румянцев трактує постіндустріальне суспільство як форму суспільного устрою, яка хронологічно наступає (або повинна наступити в силу закону суспільного розвитку, у відповідності з яким кожна з суспільних формацій змінюється більш прогресивною) після періоду класичного промислового капіталізму [289], протиставляючи постіндустріальне суспільство індустріальному і підпорядковуючи їх розвиток хронології. Та, як відомо, те 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. Така теза є помилковою тому, що історія не раз доводила абсурдність побудови чітких причинно-наслідкових зв'язків, яку формує лінійний метод мислення.

Такий лінійний підхід ґрунтується на ідеях класичної науки, де все пов'язане причинно-наслідковими зв'язками лінійного характеру, а наслідок якщо не тотожний причині, то пропорційний їй [12, С. 230-253]. За такого методологічного підходу весь процес розвитку можна прогнозувати чи конструювати необмежено, як в майбутнє, так і в минуле, а це, очевидно, неможливо.

Ідеї постіндустріального розвитку не минули і Європу. Французький соціолог Ален Турен опублікував книгу «Постіндустріальне суспільство» (1969) [629], де описав трансформацію виробництва із сфери матеріальних благ в сферу символічних благ і виділив новий суспільний клас «технократів» – це ті, хто володіють знаннями і контролюють інформацію, при цьому 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 та здатність використовувати складні системи інформації та комунікацій.

Відома концепція О. Тоффлера про хвильовий тип розвитку, яка частково вписується в концепцію Белла. У праці «Шок майбутнього» в 70-х рр. він описав суспільство, економіка якого в своїй основі має сферу послуг, домінують класи професіоналів і теоретичні знання [444]. О. Тоффлер пропонує свою назву постіндустріального суспільства – «третьа хвиля». «Першу хвилю» і «другу хвилю» він співвідносить з аграрним та індустріальним суспільством [442], досліджуючи соціальні зміни крізь призму технологічної детермінованості. Саме технології є для нього фактором та основним показником структурних змін в суспільстві.

Постіндустріальному суспільству за О. Тоффлером притаманні такі характеристики:

- перехід від фабричного масового виробництва до одиничного індивідуалізованого випуску продукції;
- зміна домінуючої форми організації управління з бюрократії на адхократію – структуру холдингового типу, яка включає множину мобільних та гнучких робочих груп, орієнтованих на виконання певного замовлення;



- переміщення в праці акценту з трудової дисципліни на креативність та творчість, ініціативу та здатність вирішувати нестандартні завдання [442].

Для Д. Белла процес становлення постіндустріального суспільства це процес планомірної еволюції, а для О. Тоффлера - ключовим моментом стає криза цивілізації. Фактором змін він вважає знання, які «зазвичай можна використовувати так, щоб інші люди були змушені діяти бажаним для вас способом, а не у власних інтересах. ... Знання дають владу найвищого рангу» [443, С. 37].

О. Тоффлер прогнозує настання «суперіндустріального суспільства», яке характеризується як технічно високо розвинута і антиіндустріальна цивілізація, яка базується на відновних джерелах енергії, нових методах виробництва, які кардинально різняться з сучасними промисловими технологіями та організаціями виробничого процесу, новими суспільним устроєм і культурою, технологіями «електронного котеджу» й «електронного офісу» [444], підкреслюючи масштаби змін в суспільстві кінця ХХ століття виходячи за межу технічних та телекомунікаційних інновацій. Зміни в суспільстві він описував в контексті виробничо-економічної, науково-технічної та загальносоціальної сфер і культури постмодерну.

Ф. Фукуяма [462] 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 спеціалізація інтелектуальної праці.

Система «постіндустріалізму» у Д. Белла характеризується п'ятьма ознаками:

1. перехід від виробництва товарів до виробництва послуг;

2. переважання серед працівників «класу» професійних фахівців і техніків;

3. провідна роль теоретичних знань, як основи нововведень в економіці, політиці і соціальній структурі суспільства;

4. орієнтація в майбутньому на методи контролю і оцінка можливих напрямів розвитку технології;

5. прийняття рішень на засадах нової «інтелектуальної технології» [520].  
Ці процеси, на думку американського соціолога, уже набирають реальних життєвих форм, тоді як риси традиційного капіталізму поступово зникають.

Аналогічні риси постіндустріального суспільства можна знайти також в працях інших авторів, які проводили дослідження в межах постіндустріальної парадигми. Разом з тим вони робили наголос на зростанні ролі інформації та знань у виробничому процесі, переважанні нематеріальної мотивації, зростанні частки інтелектуальної, креативної та творчої праці у виробництві (додаток И).

В останніх працях Д. Белл відмовляється від терміну «постіндустріальне суспільство» на користь терміну «інформаційне суспільство», не змінюючи при цьому змісту своєї теорії постіндустріалізму, адже інформаційне суспільство по своїй суті є постіндустріальним. Відбулося зрушення досліджень від постіндустріального суспільства до інформаційного суспільства, а від нього до суспільства знань, виникли проблеми щодо змістовного наповнення відповідних концептів.

А. Ракітов пропонує ввести наступні критерії переходу суспільства до інформаційної стадії свого розвитку. На його думку, суспільство вважається інформаційним, якщо:

1) будь-який індивід, група осіб або організація в будь-якій точці країни й у будь-який час можуть одержати за плату або безкоштовно, на

основі автоматизованого доступу, будь-яку інформацію й знання, необхідні для їхньої життєдіяльності;

2) у суспільстві створюється і стає доступною будь-якому індивідові, групі або організації сучасна інформаційна технологія;

3) наявна розвинена інфраструктура, що забезпечує створення національних інформаційних ресурсів в обсязі, який відповідав би постійно прискорюваному науково-технологічному й соціально-історичному прогресу;

4) відбувається процес прискореної автоматизації й роботизації всіх сфер і галузей виробництва й управління;

5) відбуваються радикальні зміни соціальних структур, наслідком чого виявляється розширення сфери інформаційної діяльності й послуг [272, С. 32-33].

Суспільство, що створює переважно інформаційний, а не матеріальний продукт, отримало назву «інформаційне суспільство». Вперше термін «інформаційне суспільство» з'явився в Японії в працях Юджиро Хаяші (1969) «Японське інформаційне суспільство: теми і підходи» [558], Тадао Умесао «Теорія інформаційної індустрії» [631] та Іонеджі Масуда «Інформаційне суспільство як постіндустріальне суспільство» [579], де основою соціальної трансформації японського суспільства були представлені інновації та інформаційні технології, які значно посилюють розумову працю.

П. Друкер в 1940-1960 рр. працював над соціально-економічною концепцією ввівши в наукове користування терміни «knowledge society» та «knowledge economy» описавши їх в книзі «Епоха розриву: орієнтири нашого змінного суспільства» [544, С. 245–355].

Уільям Дж. Мартін в публікації “The Global Information Society”, розглядає інформаційне суспільство як єдине ціле, з його економічними, соціальними, суспільними зрізами розуміючи його як «...суспільство, в якому

якість життя, перспективи соціальних змін і економічного розвитку залежать від інформації і її використання» [577].

Е. Фромм запропонував термін «суспільство споживання», яким описав сучасне суспільство [461]. Ж. Бодрійяр наділяє таке суспільство основною ознакою – надлишкове споживання – що змушує економіку штучно створювати потреби, які стимулюватимуть розвиток економіки [18].

Серед ознак інформаційного, або постіндустріального суспільства, називалися:

- глобальний характер інформації,
- свобода інформаційних потоків,
- зростання можливостей збирання, обробки, зберігання, передачі і доступу до інформації,
- збільшення впливу інформації на різні сфери людської діяльності,
- перехід до нових форм зайнятості,
- масове поширення інтелектуальної праці,
- збільшений обсяг і значення наукового знання і інформації,
- розвиток засобів комунікації,
- переважання в структурі економіки сфери послуг, науки, освіти, культури над промисловістю і сільським господарством.

Натомість Ф. Уебстер виокремлює п'ять основних підходів, кожний з яких базується на тому або іншому критерії інформаційного суспільства, що знаходиться в його основі:

- технологічний (розвиток інформаційних технологій);
- економічний (інформація відіграє ключову роль в економіці);
- професійний (пов'язаний зі змінами у сфері зайнятості населення);
- просторовий (безперешкодне розповсюдження інформації);
- культурний (зміна цінностей і способу мислення індивіда і суспільства) [453].

Частина дослідників пов'язує становлення інформаційного суспільства не стільки з технологічним розвитком і кількістю використовуваної в суспільстві інформації, скільки з її новою якістю і новими характеристиками (М. Кастельс, Ж. Бодрійяр, Т. Шіллер, Ю. Хабермас, Е. Гідденс, Ф. Уебстер, М. Делягін та інші).

Аналіз останніх досліджень інформаційного суспільства свідчить, що більшість авторів погоджуються з тим, що прогрес інформаційно-комунікаційних технологій перетворює суспільство не сам по собі, а завдяки зміні природи і властивостей інформації, яка створюється і поширюється за їх допомогою. Робиться висновок про те, що концепція інформаційного суспільства перетворюється на концепцію суспільства знань, а на перший план, знижуючи значення прогресу інформаційно-комунікаційних технологій, виходить цінність інформації як економічного й інтелектуального ресурсу.

На основі узагальнення існуючих численних підходів до трактування поняття “інформаційне суспільство”, Даніл’ян В.О. робить висновок, що в даний час під ним мається на увазі:

1) суспільство нового типу, що формується в результаті нової глобальної соціальної революції, породженої вибуховим розвитком і конвергенцією інформаційних і комунікаційних технологій;

2) суспільство знання, в якому головною умовою благополуччя людини і держави стає знання, одержане завдяки безперешкодному доступу й умінню працювати з інформацією як з найважливішим соціальним і економічним ресурсом, основним джерелом продуктивності праці і влади;

3) глобальне мережеве суспільство, в якому обмін інформацією не має часових, просторових, політичних меж [70].

До основних характеристик постіндустріального суспільства відносимо такі:

- в економіці головну роль відіграють процеси створення і використання знань;
- інформація виступає виробничим ресурсом, товаром, послугою та засобом обміну;
- бізнес використовує інформацію для підвищення конкурентоспроможності та ефективності;
- інформація стає основним елементом суспільної комунікації, розвивається/переважає інформаційний сектор в економіці.

Ключовим чинником становлення постіндустріального суспільства є технологічний прогрес, який змінює економічну структуру суспільства. Це вимагає переведення виробничих потужностей на інноваційний шлях розвитку.

Разом з тим, слід зауважити, що індустріальна парадигма не вичерпала себе в більшості країн (в т.ч. в Україні) де переважають ручна і малокваліфікована праця, відсталі технології, індустріальні цінності та традиційне суспільство (традиції, звичаї, норми поведінки), яке характеризується статичністю. Проте становлення постіндустріального суспільства та інформаційної економіки в Україні є неминучим процесом, оскільки людство перейде до п'ятого, а то й шостого техніко-технологічного укладу.

Статистичні дані показують, що постіндустріальна економіка поширюється світом: спостерігаємо значні витрати на освіту, науку, інновації у відсотках від ВВП в 2016 році: Ізраїль (4,3%) та Республіка Корея (4,2%), Швейцарія (3,4%), Швеція (3,3%), Японія (3,1%) [624].

Рейтинг різко змінюється при перегляді за абсолютними показниками, де домінують великі економіки. У абсолютних показниках (у мільярдах доларів) п'ять провідних країн, в яких здійснюються значні інвестиції в НДДКР, були: США (511), Китай (452), Японія (166), Німеччина (119) та Республіка Корея (78) [624]. Цікавим є той факт, що ці витрати включають у

себе державні та приватні, серед яких лідирують 20 компаній, що мають найвищі витрати на дослідження і розробки (таблиця 1.1, додаток Ж).

**Таблиця 1.1**

**Компанії, які мають найвищий рівень витрат на дослідження і розробки (у млрд. дол.)**

Компанія	Витрати на дослідження і розробки, 2017 р.
Amazon	16,1
Alphabet	13,9
Samsung	12,7
Intel Co	12,7
Volkswagen	12,1
Microsoft	12
Roche	11,4
Merck	10,1
Apple	10
Novartis	9,6
Toyota	9,3
Johnson & Johnson	9,1
General Motors	8,1
Pfizer	7,9
Ford	7,3
Daimler	6,9
Oracle	6,8
Cisco	6,3
Honda	6,2
Facebook	5,9

Джерело: сформовано автором за [604].

В Ізраїлі бізнес фінансує 85 % на наукові дослідження, в США – 70 %, Сінгапурі – 59 %, Австралії – 56 %, а в цілому у світі від загального обсягу витрат на науково-дослідні роботи бізнес вкладає до 60 % (за розрахунками Інституту статистики Юнеско) [624].

Ефект від економіки знань виражається у тому, що держави інвестують і заробляють на інтелектуальній власності. США отримують від такого виду діяльності щорічно 150 млрд. дол., це приблизно 12 % у ВВП, а Фінляндія – 20 % у ВВП [400].

Як показує статистика, основну добавлену вартість створюють не промислові виробництва конвеєрного типу, а різні види послуг, високотехнологічні, наукоємні виробництва (Додаток В).

Формування постіндустріального суспільства пов'язують з різними типами економічних відносин і поділяють на такі етапи (табл. 1.2):

- переважання послуг, сервісу і торгівлі в структурі економіки (так званий перехідний період);
- інформація стає одним з основних факторів виробництва і формується інформаційне суспільство;
- формування інтелектуального типу економіки, де інформація стає товаром, а до основних факторів виробництва додаються знання та здатність їх створення і використання.

**Таблиця 1.2**

**Стадії розвитку постіндустріального суспільства**

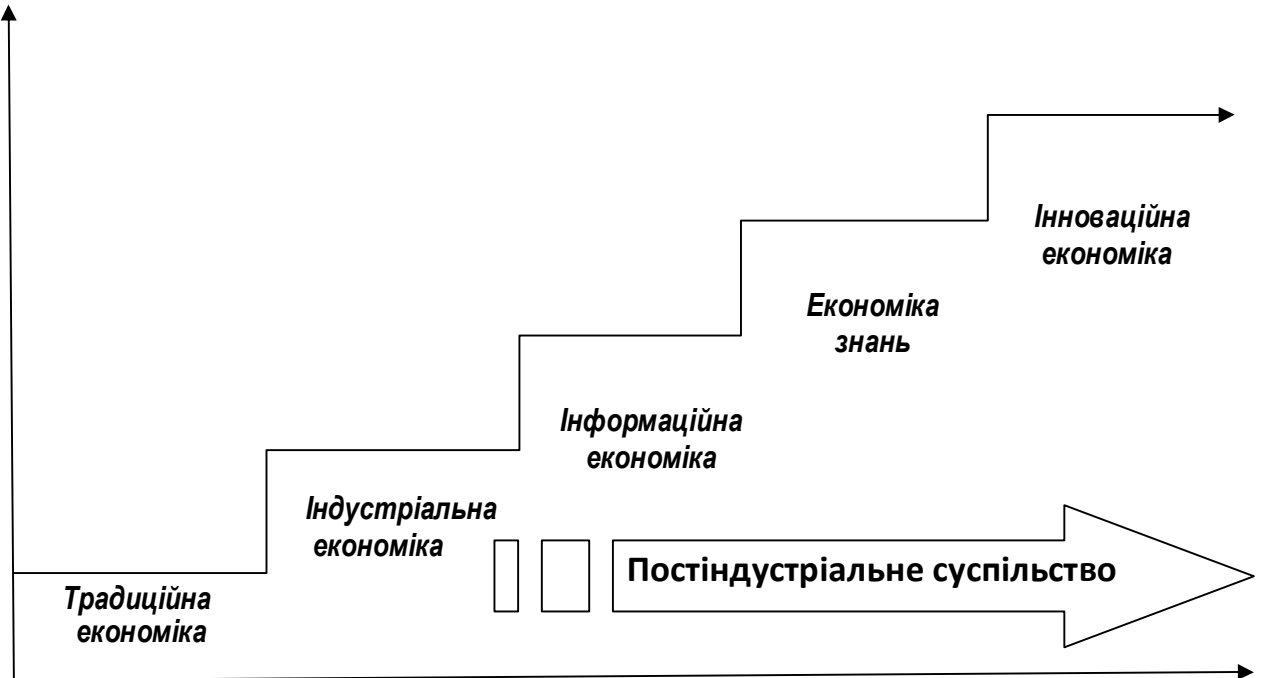
<b>№ з/п</b>	<b>Стадія трансформації суспільства</b>	<b>Основні ознаки</b>
1	Економіка послуг	Панування сфери послуг
2	Інформаційна економіка	Інформація як фактор виробництва. Інформаційна діяльність
3	Економіка знань	Знання та інтелектуальна діяльність. Інтелектуальна праця
4	Інноваційно-креативна економіка	Інноваційні продукти та продукування знань. Інноваційно-креативна діяльність

Джерело: [199]

Всі стадії розвитку, не маючи чітких границь між собою, послідовно розвиваються і формують постіндустріальне суспільство (рис.1.1). Постіндустріальна економіка за таких умов є системою з присутніми їй



внутрішніми ефектами, а саме: екзогенна теорія економічного росту замінюється ендогенною, помітними стають експоненціальний характер росту та дія закону зростаючої віддачі.

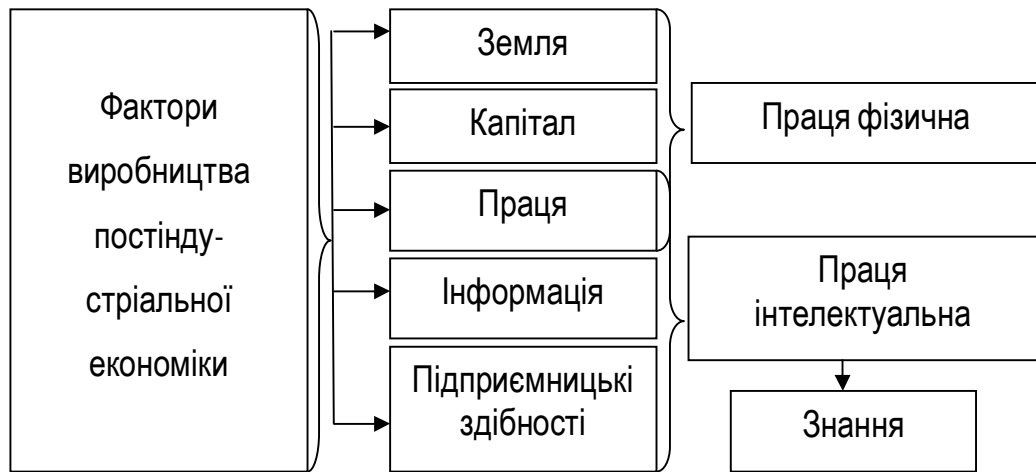


**Рис. 1. 1. Розвиток економічних відносин в постіндустріальному суспільстві**

Джерело: сформовано автором на основі [199]

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, з іншого – інформація містить знання в собі [199].

Інформація, яка створена в інформаційній системі підприємства використовується управлінською системою і перетворюється в знання, які дають можливість ефективного використання наявних факторів виробництва (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Фактори виробництва постіндустріальної економіки**

Джерело: сформовано автором

Інформація і знання стають одним із факторів виробництва, тому невідповідність рівня освіченості суспільства вимогам економіки породжує дефіцит кваліфікованих кадрів, що знижує економічний потенціал країни. Зведений індекс розвитку економіки знань (КЕІ), який розраховувався експертами Світового банку в 2000 - 2012 рр. за чотирма субіндексами (індекс освіти, індекс інновацій, індекс інформаційних технологій і комунікацій, індекс інституційного економічного режиму) (таблиця 1.3), показує низький рівень української економіки та її значне відставання від розвинутих країн, в той час коли дослідження доводять, що зростання цього індексу на один пункт приводить до росту темпів економіки на 0,49 % [525].

Серед інших авторитетних індексів, які можуть охарактеризувати розвиток постіндустріального суспільства у світі є: Глобальний індекс конкурентоспроможності (The Global Competitiveness Index), Глобальний індекс інновацій (The Global Innovation Index), Індекс людського розвитку (Human Development Index).

Таблиця 1.3.

**Рейтинг країн за рівнем зведеного індексу економіки знань  
в 2000-2012 рр.**

<b>Рейтинг</b>	<b>Країна</b>	<b>Значення індексу економіки знань</b>
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	Голландія	8,71
17	Японія	8,35
21	Франція	8,13
24	Ізраїль	7,81
<b>57</b>	<b>Україна</b>	<b>5,98</b>
71	Туніс	3,45
73	Філіппіни	3,12

Джерело: сформовано автором за даними Світового банку.

URL: <http://go.worldbank.org>

Глобальний індекс конкурентоспроможності в 2017-2018 роках дає розуміння національної конкурентоспроможності 137 країн світу і показує рівень продуктивності та інновативності праці в цих країнах. Україна в цьому рейтингу посіла 81 перше місце піднявшись на 4 позиції порівняно з 2016 - 2017 роком (додаток Д). Однією з проблем конкурентоспроможності у Звіті

представлено інформаційну асиметрію. "Зниження відкритості у світовій економіці шкодить конкурентоспроможності та ускладнює прагнення лідерів до стимулювання сталого та інклюзивного зростання", – заявив Клаус Шваб, засновник та виконавчий голова Світового економічного форуму [554].

Глобальний індекс інновацій характеризує показники інноваційної діяльності 126 країн, які складають 90,8 % населення світу та 96,3 % світового ВВП за 80-ма показниками, серед яких інновації, політика, освіта, інфраструктура, складність ведення бізнесу тощо (додаток Е). Очолюють рейтинг Швейцарія, Нідерланди, Швеція, Великобританія, Сінгапур, Сполучені Штати Америки, а Україна посіла 43 місце у світі та 30 у європейському регіоні, покращивши свої позиції з 2017 року (50 позиція з 127 країн) на 7 пунктів, а з 2016 року (56 зі 128 країн) на 13 пунктів [555].

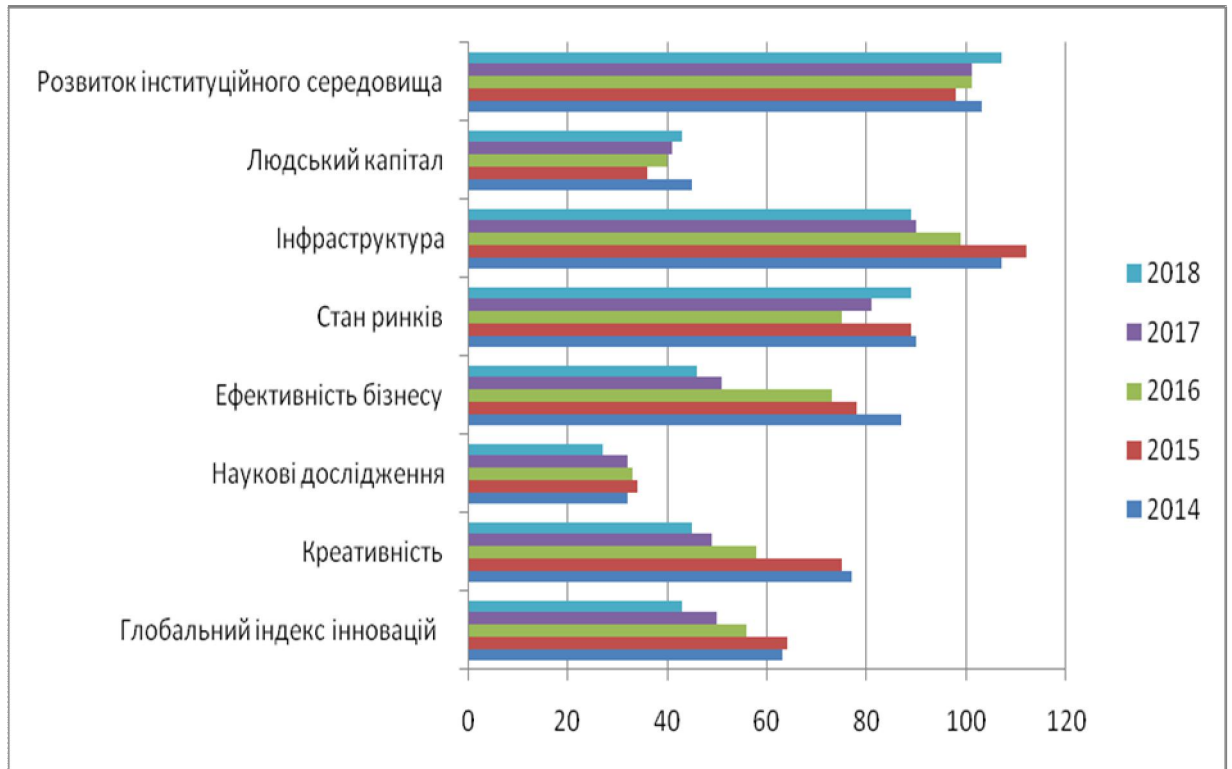
Аналіз рейтингів за суб-індексами (додаток Ж) показує постійне покращення рейтингу України за показниками «Креативності» перемістившись з 77 місця у 2014 році на 45 у 2018 році, у тому числі за показником “нематеріальні активи ” – 13 позиція, “креативні товари та послуги ” – 86, “он-лайн креативність ” – 57 (табл. 1. 4, рис.1.3).

**Таблиця 1.4.**

**Значення суб-індексів глобального індексу інновацій для України**

Суб-індекс	2014	2015	2016	2017	2018
Глобальний індекс інновацій	63	64	56	50	43
Креативність	77	75	58	49	45
Наукові дослідження	32	34	33	32	27
Ефективність бізнесу	87	78	73	51	46
Стан ринків	90	89	75	81	89
Інфраструктура	107	112	99	90	89
Людський капітал	45	36	40	41	43
Розвиток інституційного середовища	103	98	101	101	107

Джерело: сформовано автором за даними [554]



**Рис. 1. 3. Динаміка суб-індексів глобального індексу інновацій для України за 2014 – 2018 рр.**

Джерело: сформовано автором за даними [554]

Проаналізовані дані і рейтинги свідчать про те, що у світі формується постіндустріальне суспільство, "інформаційно-комунікативні технології є одним із найважливіших факторів, які впливають на формування суспільства XXI століття" [226]. Україна, на жаль, не є лідером цього прогресу, проте демонструє позитивну тенденцію у цьому напрямі розвитку.

Огляд показників доводить, що в світі не має суспільства, яке повністю відповідатиме поняттю інформаційного з точки зору економіки, суспільства, культури тощо. Є суспільства які прямують до реалізації таких визначень, 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 являє собою ідеальний простір

(простір який прямує до ідеалу), основою якого є оновлений неогуманізм, постгуманізм, постмодернізм, інвайронменталізм (екофілософія), холізм.

Формування постіндустріального суспільства відображено нормативними актами багатьох країн. Зокрема, у 2000 році на саміті лідерів країн G8 було прийнято Окінавську хартію глобального інформаційного суспільства, проведено Всесвітні зустрічі на вищому рівні з питань інформаційного суспільства (Женева, грудень 2003 року; Туніс, листопад 2005 року).

В Україні прийнято Закон «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства України на 2007-2015 роки», де основним завданням розвитку інформаційного суспільства в Україні проголошено сприяння кожній людині на засадах широкого використання сучасних ІКТ можливостей створювати інформацію і знання, користуватися та обмінюватися ними, виробляти товари та надавати послуги, повною мірою реалізуючи свій потенціал, підвищуючи якість свого життя і сприяючи сталому розвитку країни на основі цілей і принципів, проголошених Організацією Об'єднаних Націй [257].

Формування постіндустріального суспільства та притаманного йому типу економічних відносин супроводжується виникненням низки теоретичних проблем, які полягають у недосконалості категоріального апарату, відсутності меж між багатьма поняттями та термінологічними неточностями, явною є потреба в нових моделях, поняттях, показниках тощо.

## **1.2. Економіка постіндустріального суспільства та її основні ознаки**

Наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. актуальним напрямом розвитку постіндустріальної теорії стає концепція нової економіки. У вітчизняній та зарубіжній літературі сформувалося кілька підходів до трактування неоекономіки з її характерними рисами:

- економіка яка має антициклічну та антиінфляційну спрямованість (макроекономічний підхід);
- економіка в якій відбувається зміна ролі знань, інформації та визнається їх вирішальне значення у процесі виробництва (ресурсний підхід);
- розвиток інформаційно-комунікаційних технологій (технологічний підхід);
- створення умов для самореалізації та саморозвитку особистості, духовно-економічного прогресу суспільства (інтелектуальний підхід);
- зростання ролі фінансових механізмів економічного розвитку (фінансовий підхід);
- розвиток галузей, що характеризуються високою питомою вагою людського капіталу порівняно із матеріальним аналогом (галузевий підхід) [417].

Різні підходи до аналізу умов формування інформаційної економіки заклали основу для теоретичних концепцій «економіки знань» і тісно переплітаються з поглядами класиків постіндустріального суспільства. Економічний аспект розвитку суспільства представлено в концепціях Д. Белла [14], Е. Гідденса [56], Дж. К. Гелбрейта [68], Е. Демінга [72], П. Друкера [81], Т. Кадзумо [115], М. Кастельса [120], Д. Нортонна, Н. Каплана [225], Ф. Махлупа [195], Г. Хемела, К. Прахалада, Г. Томаса, Д. О'Ніла [468], Г. Чезбро, Д. Тіса [478], Д. Тапскотта [431], Е. Тоффлера [442], Ф. Фукуями [463], Л. Едвінсона [495] та інших.

Концепція економіки знань пов'язана зі зміною ролі людини та людських відносин в економіці, зміною системи мислення, пануванням людського, інтелектуального, соціального капіталу. Дослідженням цих питань займалися зокрема Г. Беккер, Е. Брукінг [27], І. Нонака, Х. Такеучі [222], А. Маслоу [194], М. Полані [253], П. Страссман [425], Т. Стюарт [427], П. Сенге [394] та інші.

Необхідність прогнозування розвитку суспільства закономірно формує футурологічні концепції науковців. Так, Г. Кан, екстраполюючи кількісні

тренди економіки і суспільства, передбачає різні зміни світу (зокрема, розвиток екологічної економіки).

Аналогічно до того, як у період промислової революції машини багатократно посилювали фізичні можливості людини, цифрова інформаційна революція розширює інформаційний простір і можливості людського мозку: змінюється мова, образ мислення, нові технології по-новому визначають базові онтологічні поняття. Як стверджує Е. Тоффлер, «...нова цивілізація настільки революційна, що кидає виклик всім нашим вихідним постулатам. Старі способи мислення, старі формули, догми й ідеології вже не відповідають більше фактам»[442].

Особливий тип економічних відносин зумовлює появу корпорацій нового типу, діяльність яких базується на:

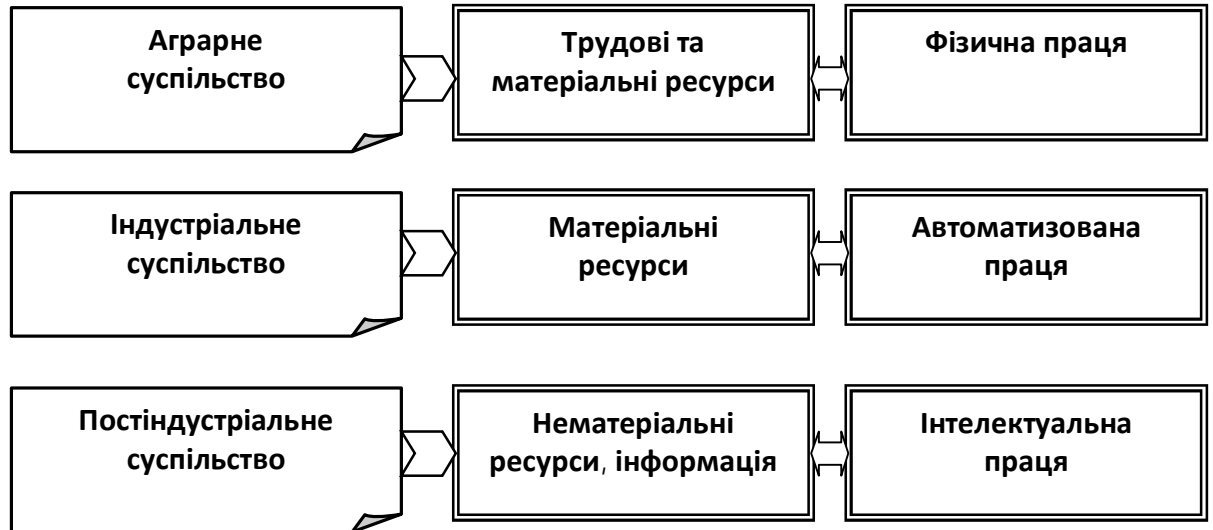
- розумінні залежності від обміну інформацією та знаннями;
- впровадженні гнучких виробництв;
- трактуванні інформації як предмета своєї діяльності та основного ресурсу виробництва;
- високій мобільності капіталу (в тому числі людського);
- використанні електронних послуг, електронних розрахунків, крипто валюти;
- 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 мало замінними, адже кожен з них володіє певним унікальним набором знань (інформації у вигляді символів та способу мислення), є новатором, який поєднує знання і дії. Відбувається кардинальна зміна характеру трудової діяльності (рис. 1.4.), «людина знань» («knowledge



workers», «knowledge executives», «knowledge professionals», «knowledge entrepreneurs») [541] стає панівним класом у постіндустріальному суспільстві, знаючи, як розподілити знання для виробництва.



**Рис. 1.4. Зміна характеру праці в постіндустріальному суспільстві**

Джерело: розроблено автором

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»).

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 дослідження, 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.

Методологічною базою економіки знань стала теорія Й. Шумпетера та концепція «розсіяного знання» Ф. Хайєка в поєднанні з інституційним аналізом Д. Норта, який показав взаємодію інституційних структур і технологій та їх роль в соціально-економічному розвитку.

Відомі вчені у своїх дослідженнях мають різні погляди на процеси становлення інформаційної економіка та економіки знань, трактуючи по своєму основні її поняття:

Ф. Махлуп розуміє під цим терміном «сектор економіки в якому відбувається виробництво, обробка і управління знаннями» [195];

П. Друкер – тип економіки в якому знання відіграють основну роль [544];

Л. Теін – це економіка заснована на виробництві, оновленні, циркуляції, розподілі і використанні знань [436];

Б. Мільнер – новий тип розвитку економіки, де знання відіграють вирішальну роль, а їхнє виробництво є джерелом зростання [450];

В. Геєць – знанневістка економіка – економіка, в якій джерелом зростання є як спеціалізовані (наукові), так і повсякденні знання, в результаті використання яких, поряд з природними ресурсами, капіталом і працею домінуючим фактором стають процеси накопичення і використання знань, внаслідок чого постійно зростає конкурентоспроможність економіки [426];

А. Маршал стверджує, що в інформаційній економіці «...значною мірою капітал складається із знання та організації... Знання – один із потужних двигунів виробництва... організація допомагає знанню» [576].

Й. Шумпетер також підкреслював роль знань та інформації в економіці стверджуючи, що « поява нових товарів, методів виробництва, ринків, матеріалів та підприємств – це результат нових «комбінацій» знання» [612].

Д. Белл відмічав, що в умовах, «...коли знання в своїй систематичній формі залучається до практичної переробки ресурсів (у вигляді винаходу або організаційного удосконалення), можна сказати, що саме знання, а не праця, виступають джерелом вартості...» [14]. В цьому контексті П. Друкер

стверджує, що «...знання зараз використовуються для виробництва знання...» [543, С. 232].

Різні інтерпретації терміну «інформаційна економіка» показують не розуміння, чи не повне розуміння її суті, завдань, наслідків. Частина дослідників під інформаційною економікою розуміють ту частину економіки, яка пов'язана з інформацією та комп'ютерами. Та треба зазначити що це поняття значно ширше, адже інформація в постіндустріальній економіці є ресурсом та основною умовою розвитку.

Сучасні тенденції суспільного розвитку в Україні не пов'язані з побудовою нової інформаційної економіки. Сучасний етап розвитку економіки України характеризується лише комп'ютеризацією економічних процесів індустріальної економіки. Такі підходи до зміни економічних відносин дають незначний економічний ефект і не сприяють створенню нових робочих місць та кардинальній зміні економічного укладу з новими можливостями виробництва інформації та знань.

Подолання технологічної відсталості та підвищення технологічного рівня економіки мають стати основою розвитку інформаційної економіки в Україні. Множинність підходів до розуміння дефініцій «інформаційна економіка» та «економіка знань» зумовлена тим, що на перший план виносяться такі поняття як «інформація» або «знання». Головними об'єктами управління в інформаційному суспільстві стають не матеріальні об'єкти, а символи, образи, інтелект, знання. Парадигма інформаційного суспільства ґрунтується, серед іншого, на специфіці обігу інтелектуального капіталу, що вимагає нової логіки для розуміння і пояснення економічних процесів, розуміння інформаційного капіталу як системного виробничого ресурсу.

Дослідження проблем інформаційної асиметрії містяться у працях лауреатів Нобелівської премії з економіки В.-С. Вікрі, Дж.-А. Міррліса, Дж. Стіглера, М. Спенса, Дж. Акерлофа, Дж. Стігліца та ін.

Один із основоположників концепції інформаційної економіки Дж. Стігліц доводив, що інформаційна економіка дала поштовх до

фундаментальної зміни парадигми економічної науки, яка обумовила наявність основних суперечностей сучасної епохи: відкриття сигналізованих потоків в економіці у вигляді інформації в умовах науково-технічного прогресу запропонувало споживачеві величезну кількість високотехнологічних товарів, а осмислений вибір між ними потребував знань, які далеко перевищують можливості пересічної людини [424].

Слід нагадати, що інформаційна економіка базується саме на асиметричній інформації, яка представляє собою сигнали певної системи, що можуть передавати як істинну, так і невірну інформацію для отримання певних вигод. Зважаючи ще й на те, що основою інформаційної економіки є саме інформація, заснована на знаннях, то, зокрема, на думку В. Мунтіяна в такій економіці одиницею виміру вартості стає певна інформаційна величина – «інформаціал» [Цитовано за: 448].

Виходячи з того, що економіка визначається якістю й обсягом «знань» та «інформації», а також ступенем досконалості засобів обробки та поширення інформації, а інформація і знання є взаємопороджуючими поняттями, тому не бачимо особливих відмінностей між цими поняттями. Поняття інформації в сучасній науці використовується не тільки в суб'єктивному сенсі як міра знань, а й в об'єктивному як міра організованості системи на противагу поняттю ентропії як міри неорганізованості. Сучасна комп'ютерна революція не просто збільшує обсяг інформації, але й змінює принцип інформаційного обміну. Інформація стає величиною, що визначає всі інші життєві вимірювання [64].

Зміни відбуваються в суспільстві та економіці, взаємозалежні зміни, тому треба зрозуміти і дослідити ці процеси, даючи їм адекватні назви.

Назва «knowledge society» виникла по аналогії з «information society» [623], ці терміни в літературі з'явилися практично одночасно. Р. Лейн запропонував термін «Knowledgeable society (англ.) / знаюче суспільство» в 1966 р, під яким він розумів суспільство, здатне продукувати знання, де

основним видом діяльності є збір, інтерпретація і організація інформації з метою прирощення наукового знання [569].

Д. Белл зазначав, що «...в суспільстві нового типу теоретичне знання набуває особливого значення, оскільки джерелом інновацій є наукові дослідження і розробки і велика частка ВВП і зайнятості забезпечується сектором знань» [521, С. 145]. В розвинутій економіці знання стають фактором виробництва, але самі по собі вони нічого не значать, приносячи користь лише за умови використання їх в економічних системах для створення корисного ефекту – економічного, екологічного, соціального, культурного тощо.

Ф. Махлуп доводить, що внаслідок особливої ролі в економіці наука і технології повинні стати предметом дослідження в економічній теорії [574, С. 15]. П. Друкер критикує позитивістський підхід Ф. Махлупа до трактування знань, як цілеспрямованого і систематичного отримання інформації та її використання і не бачить значних відмінностей між термінами «інформація» та «знання» вважаючи їх взаємозамінними.

Натомість Ф. Махлуп віддає перевагу терміну «знання», стверджуючи: «в окремих випадках ми можемо знання назвати інформацією, але треба уникати таких узагальнень» [574, С. 8].

Зміна ролі знання в суспільстві за П. Друкером відбувається так:

- використання знань для розробки засобів праці, технологій, організації промислового виробництва;
- використання знань у процесі організації діяльності;
- знання стає основним фактором виробництва і використовується для продукування нових знань.

В зарубіжній літературі виділяють такі критерії переходу до інформаційного суспільства:

- 1) економічний (основний спосіб переходу до інформаційного суспільства – розвиток інформаційного сектору економіки);

2) технологічний (технології, в т.ч. інформаційні стають невід'ємною часткою повсякденного життя людей);

3) соціальний (вплив нових засобів зв'язку на соціальні комунікації);

4) політичний (можливості впливу вільного потоку інформації на політичну ситуацію та формування інституційного середовища);

5) культурний (нові способи/можливості обміну інформацією веде до пізнання та поєднання різних культур, а також виникнення так званих нових культур: культура типу Кока-коли або культура «телебачення домогосподарок», які мають негативний вплив) [577, С. 7-11].

Поширення інформаційних технологій призвело до того, що людина у робочий та у вільний час пов'язана з опрацюванням інформації, маючи доступ до каналів зв'язку та розповсюдження інформації. Яку б діяльність людина не проводила, вона виконує певні базові дії при обробці інформації, які відрізняються кодом або мовою і складністю. При цьому економічний ріст досягається за рахунок використання нової інформації у виробничих процесах [577, С. 9].

Виділяють п'ять видів таких базових дій / функцій:

1) введення – отримання інформації через органи чуття (зір, слух, запах, смак);

2) обробка інформації - розуміння, розкодування, якщо вона кодується;

3) зберігання і зчитування з пам'яті (папір, диск, хмара, пам'ять людини);

4) передача інформації користувачам;

5) вивід (інформація представляється тим, кому вона потрібна, хто пред'являє запити на неї).

Інформаційні технології значно підвищують можливості досягнення ефективності або її зростання. Змінюється відношення до знань, які стають ресурсом. Владу мають ті, хто володіє інформацією (знаннями). Телекомунікації несуть важливу місію – їх мережа, виткана з міді, скловолокон і ефіру стане основою інформаційного суспільства, а влада буде належати тим, хто контролює глобальні інформаційні магістралі [610, С. 8].

П. Друкер вважає, що теперішнє суспільство ще передчасно вважати «суспільством знань», ми можемо лише говорити про створення окремих елементів економічної системи на основі знань (knowledge society) [543, С.71].

Екстерналістський підхід до пояснення знання дає можливість розуміння ролі інформації як джерела переконання і обґрунтування при формуванні окремих видів знання. Для класифікації видів знання застосовується епістемологія Б. Рассела, яка розрізняє прескрептивне і дескриптивне знання. На основі такої класифікації можливе виділення різних видів знань в структурі практичних дій і розмежування різних видів праці відповідно відмінностям ролі інформації в їх структурі.

Зміна форм і видів праці приводить до важливості людських ресурсів та розрізнення людського капіталу і структурного, появи нового класу працівників (knowledge worker). В менеджменті виникає школа людських відносин, яка спрямовує свої дослідження у русло антропоцентризму та технократії. Людина та її праця розглядається не як біологічний об'єкт, а як носій певних знань і креативності (здатності перетворювати знання та інформацію у певні дії). Мета сучасного менеджменту – капіталізація знань, що досягається як шляхом розвитку людського капіталу компанії, так і ефективним інформаційним менеджментом, тобто управління структурним капіталом [151].

Ікудзіро Нонака (Nonaka, 1988) – висунув концепцію самоорганізації (створення інформації) і самовідновлення (вміння керувати та створювати порядок) компанії.

Самовідновлення компанії відбувається так:

- I. Поява в корпоративній структурі елементів хаосу і нестабільності.
- II. Акцентування уваги на проблемах і протиріччях.
- III. Динамічна співпраця через самоорганізовані команди.
- IV. Перетворення отриманої і накопиченої інформації в знання [222].

Перші три етапи це етапи створення інформації. На останньому етапі інформаційні потоки упорядковуються, а інформація перетворюється в суму знань для співробітників компанії.

Західний менеджмент орієнтований на явне знання – інформацію, японський менеджмент орієнтується на неявне знання (не обробка даних, а на ідентифікацію інтуїтивних та прагматичних думок працівників). Менеджмент змінюється, відбувається конвергенція бізнес-моделей. Стає зрозуміло, що жодна з моделей менеджменту – японська парадигма, західна парадигма, адхократична структура тощо – не відповідає сучасним вимогам інформаційної економіки.

Поліморфізм дефініції «знання» у розумінні економічного ресурсу, сприяє не лише збалансованому і гармонічному розвитку сучасної економіки, але й обумовлює економічні, інституційні, соціальні і структурні аспекти функціонування соціально-економічних агентів. Потрібні методи кількісного виміру знань, які дозволять визначити ефективність економічної діяльності, її новаторство та прогресивність. Вивчення методів кількісного вимірювання знань дозволяють систематизувати їх за такими критеріями:

- конвертація знань у вартість;
- кількісна і якісна оцінка складових інформації;
- показники зв'язку інформаційних та фінансових параметрів.

Інформаційна парадигма в економіці виражає собою синтез ідей та інститутів описаних в економічних, соціологічних, філософських, політологічних та інших теоріях і відбувається під впливом людського, технологічного та інформаційного факторів.

Людський фактор стає основою розвитку економіки і суспільства. Теорії постмодерніті Ж. Бодрійяра, А. Турена, Е. Гідденса, Ю. Хабермаса, К. Ясперса, концепції індивідуалізованого суспільства З. Баумана та «третьої хвилі» Е. Тоффлера доводять вплив інформації/знань на ціннісні орієнтири і поведінку людини в суспільстві, неприйняття уніфікації завдяки



технологічним можливостям її уникнення, появу методологічного, економічного, культурного та інших видів багатоманіття.

Поява інтелектуальної праці теж зумовлена цим фактором, це стверджують П. Друкер і Ф. Махлуп, описуючи суть цього явища як взаємодія людей з інформацією та знаннями. Технології витісняють фізичну працю.

Концепція людського капіталу Т. Шульца і Г. Беккера пояснює економічну раціональність як раціональність інтелектуального працівника, яка виражається в підвищенні професійного рівня і власного потенціалу через вкладення коштів в освіту, відпочинок, здоров'я. Персональні інтелектуальні ресурси і технології їх відтворення набувають економічного значення і є інтелектуальним капіталом (Е. Брукінг і Т. Стюарт).

Інтелектуальний капітал наділяє особу, компанію, суспільство, бізнес здатністю бути конкурентними в нових економічних умовах, але для цього потрібен «інтелектуальний клімат» (визначення С. Кузнеца), де формуються нові суспільні цінності, моделі поведінки, зв'язки і відносини, нові шаблони мислення або подолання будь-яких шаблонів у мисленні, з'являється здатність до самоорганізації, а це змістовно створює соціальний капітал (Ф.Фукуяма) [463].

Ріст інновацій в економіці змушує працівників розкривати свій потенціал та виявляти приховані резерви, уяву, креативність, надаючи інформації форми нового знання, нове бачення реальності, розширення горизонтів бачення. Існує теорія М. Полані про явні і приховані знання, про особистісні і колективні знання, де досліджується накопичення персонального і групового інтелекту і розкриває їх безпосередній вплив на здатності до мислення та творення інновацій.

А. Маслоу вважає, що особистість, випробовуючи себе, добиваючись більшої самостійності і самореалізації, керується в діяльності надматеріальними мотивами.

Прагнення до розширення персональних знань в професійній діяльності Е. Гідденс називає стимулом економічного розвитку, а використання знань на практиці пов'язує з бажанням індивіда демонструвати їх ефективність. Інтелектуальний працівник має певні зобов'язання у відношенні до власної креативності, яка на думку П.Сенге викликає необхідність регулярного пошуку інформації, саморозвитку та перманентної освіти, посилення інтелектуальної потужності.

Важливою складовою інформаційного суспільства є пізнання ноосферної стадії еволюції, що базується на коеволюційних змінах соціально-економічної системи, навколишнього середовища, людини і суспільства. При цьому знання виділяються в самостійний елемент виробничої функції, посилюється вплив ірраціональних компонентів економічної поведінки людини, зростають темпи формування антропотворного середовища під впливом діяльності людей, ускладнюється структура капіталу як фактора виробництва, змінюється ресурсна основа виробництва, викликана трансформацією навколишнього середовища.

Виробнича функція Кобба-Дугласа показує залежність виробництва від капіталу і праці:

$$Y = F(K, L), \quad (1.1)$$

де  $Y$  – обсяг виробництва;

$K$  – капітал;

$L$  – праця.

Така статична модель виробництва втратила свою актуальність з причини елімінування чинників часу, технічного прогресу, якісних змін у способах організації виробничих процесів і управління.

Ян Тінберген ввів у виробничу функцію фактор часу, надавши їй динамічності, а також показник науково-технічного розвитку та технологічних змін у виробництві (Р.Солоу) і рівня освіти, кваліфікації, знань (Е. Денісон).

$$Y(t) = A(t) F(K^\alpha(t), L^\beta(t), N^\gamma(t)) \quad (1.2)$$

де  $Y(t)$  – обсяг виробництва за період часу  $t$ ;  
 $A(t)$  – розвиток науково-технічного прогресу за період часу;  
 $K(t)$ ,  $L(t)$ ,  $N(t)$  – витрати відповідно капіталу, праці, природних ресурсів за період часу  $t$ ;

$\alpha$ ,  $\beta$ ,  $\gamma$  - коефіцієнти еластичності виробництва відповідно капіталу, праці, природних ресурсів.

Доведено таким чином роль нематеріальних чинників економічного зростання у виробничому процесі.

Оскільки виробнича функція показує залежність виробничого процесу від основних факторів виробництва, а в постіндустріальному суспільстві інформація становить основний виробничий ресурс, то функція набуде такого вигляду:

$$Y(t) = A(t) F(K^\alpha(t), L^\beta(t), N^\gamma(t), I^\delta(t)), \quad (1.3)$$

де  $I$  – інформаційна складова управлінського процесу і підприємницька здатність, інформація.

У теорії і практиці використовуються й інші моделі виробничої функції, оскільки кожен виробничий процес з врахуванням екзогенних та ендогенних чинників впливу матиме своє специфічне співвідношення зазначених факторів.

З огляду на важливість техніко-технологічного процесу у виробничому процесі, в економічній науці порушується проблема розвитку нових технологічних укладів. Світ стрімко змінюється, четвертий технологічний уклад, який панував в кінці XX століття вже став традиційним, пануючим стає п'ятий технологічний уклад з інформаційними технологіями, та за ним слідує технологічний уклад пов'язаний з нано- і біо- технологіями, штучним інтелектом тощо.

Технологічні парадигми приводять до трансформації мисленнєвих процесів, розуміння економічних, інформаційних, управлінських, суспільних впливів на господарську діяльність, що призводить до глибоких структурних змін в розвитку цивілізації XXI ст.

Технологічна сингулярність вимагає створення нової технологічної парадигми, яка б сприяла формуванню стратегічного бачення перспектив розвитку цивілізації. З майбутнім пов'язують розвиток техніко-економічної, управлінської та інформаційно-технологічної парадигм, що пов'язані з настанням сингулярності, під якою розуміють досягнення науки й техніки, коли будь-які, навіть самі фантастичні проекти розвитку цивілізацій стають реальністю до 2040-х років.

В. Віндж, Дж. фон Нейман, Р. Г. Мур, Р. Курцвейл, С. Армстронг та інші досліджують феномен технологічної сингулярності. Вернор Віндж трактує сингулярність, як момент або точку, при наближенні до якої звичні моделі втрачають своє застосування, оскільки реальною стає імовірність появи «пост людського інтелекту» та стверджує, що технологічна сингулярність може настати вже з 2030 року [43]. Реймонд Курцвейл прогнозує 2045 рік, а Стюарт Армстронг на основі експертних оцінок – 2040 рік [512]. Жодна з цих дат не є далекою від сучасності, що змушує вчених змінювати свої дослідження та інтенсифікувати їх.

Зрозуміло, що в умовах стрімкої зміни / розвитку технологічних укладів змінюється інституційне середовище, що породжує значні позитивні та негативні екстерналії на різних рівнях діяльності. У сучасну епоху п'ятого технологічного укладу такі зовнішні ефекти можуть стосуватися ресурсів, благ та майбутніх поколінь. Артур Пігу описав їх в книзі «Економічна теорія добробуту».

Пол Самуельсон увів до наукового обороту термін «зовнішні ефекти», що стали предметом дослідження Д. Бромлі, який виділяв споживацькі зовнішні ефекти, що виражаються в залежності корисності одного з економічних агентів від об'ємів виробництва або споживання інших, і

технологічні зовнішні ефекти, які виникають внаслідок залежності обсягів виробництва одного з економічних агентів від розмірів випуску чи споживання інших.

Натомість Д. Бьюкенен розрізняє внутрішні екстерналиї, коли їх отримувачі є споживачами або виробниками продукції емітента, і зовнішні екстерналиї, отримувачами яких не є виробники або споживачі продукції емітента.

Важливими стають відносини суспільства і природи, визнання гармонійного розвитку людини, яка є найвищою цінністю, екологічно безпечне існування людства та соціальна справедливість. Сучасне середовище існування людства характеризується підвищеним ризиком та невизначеністю, тому автор досліджує проблему створення парадигми обліку кризь призму постнекласичної науки на основі теорії самоорганізації (синергетики) та теорії систем (кібернетики).

Перспективи людства можна спрогнозувати у двох варіантах розвитку:

- 1 – фактичне витіснення людини технікою,
- 2 – взаємодія природного і штучного.

Перший сценарій доводить так звана «п'ята метаморфоза технології, яка очевидно відбудеться в 2180-2230 рр., в результаті передачі інтелектуальних можливостей людини техніці, оснований на біосинтезі та біотронному виробництві. Цей період можна назвати біоінтелектуальною революцією, яка охопить основні сфери людської діяльності, звільнивши людину від турбот про матеріальне виробництво» [21, С. 123].

М. Хавеші стверджував, що ми знаходимося в кінці періоду, що називається «новим часом». «Як за античністю слідувало кілька століть варварства, орієнталізму, які названі Темними віками, так і зараз Новий Час змінюється постмодерним періодом. Його можна назвати «четверта епоха»» [465]. Можливо, ми відповідаємо образу варварів в епоху панування інформації, оскільки ще не маємо повного уявлення про неї та її роль в житті

людини, що вже говорити про матерію, простір, час та інші малодосліджені в економіці субстанції.

Відчуття змін у способі життя, свідомості, світобаченні людини – ставлять нас перед фактом критично низького рівня розуміння змін і цінностей не лише матеріального світу, а й цінностей більш високого порядку. Використання досягнень аксіології як науки, яка б досліджувала предмет універсальних цінностей в економіці і обліку – потреба сучасності.

Постіндустріальне суспільство є відкритою системою, якій притаманний ефект ентропії, під яким ми розуміємо певну степінь хаосу в системі. Основою системного порядку, як рівноважного фактору ентропії виступають цінності, що організують ентропію, стримують хаотичні риси світопорядку і впорядковують реальність.

Проте, вже зараз формуються окремі елементи віддаленого майбутнього. «Номо economicus», що є продуктом (індустріальної економіки), поступається «Номо individual» (вільна індивідуальність), що формується в постіндустріальному суспільстві. З огляду на ці факти можемо стверджувати:

- в суспільстві поступово втрачатимуть панівне становище економічні, вартісні та грошові відносини, а важливим стане людський капітал (не грошовий чи товарний, виробничий);
- «критерієм прогресу стане не тільки (і не стільки) економічний ріст, а удосконалення людського капіталу» [66, С. 41];
- панівними в економіці стануть “малі” форми економічної діяльності (Е. Тоффлер) та відбудеться становлення “глобальної електронної цивілізації” (Дж.Елтон);
- безробіття перетвориться в забезпечене дозвілля (Х.Еванс).

Домінування різних технологій зумовило виникнення наукових концепцій технологічного характеру. Р. Тибольд і Н. Віннер запропонували ідею кібернетичного розвитку, яка сприймається як наукова основа використання обчислювальної техніки і автоматизації в економіці. Для

нового індустріального суспільства Дж. К. Гелбрейта характерні масова зайнятість, висока оплата праці, система соціального захисту, демократичний стиль управління – світ переходить в нову якість зумовлену технікою і організацією виробництва.

Відмінною рисою постіндустріального суспільства в концепції Д.Белла є зміщення економіки від виробництва індустріального до обслуговуючого, а джерелом росту є інновації та теоретичні знання.

В концепції SINIC Т. Кадзумо стверджує, що якісні зміни праці, життя, побуту викликають зустрічний процес в розвитку науки і технології, зміни в одній із сфер є причиною або наслідком зміни інших. Доповіді Римського клубу про глобальні проблеми людства, концепції коеволюції Н. Моїсеєва, Дж. Лавлока, концепція ноосфери Вернадського базуються на необхідності сталості розвитку світу та економіки, розумінні важливості екологічних та соціальних потреб. Використання інфо-, біо-, нано- управлінських технологій мусить революційно змінити систему економічної діяльності.

Згідно Ф. Махлупа, Й. Масуди в інформаційному суспільстві виробництво інформаційного продукту домінує над матеріальним, а інформаційні технології заміщують і посилюють розумову працю людей. Д. Тапскотт в технологічній концепції зазначає, що суспільство, бізнес і технологія нерозривно поєднані з певним взаємовпливом.

Прагнення до прогнозування розвитку суспільства породжує футурологічні концепції. Г. Кан екстраполює кількісні тренди економіки і суспільства передбачаючи різючі зміни світу (зокрема, розвиток екологічної економіки). В.Л.Іноземцев в концепції постеконічного суспільства об'єднує ідеї постіндустріалізму та інформаційного суспільства, пропонує економіку яка ґрунтується на знаннях та інформації. Е.Тофлер висунув ідею про формування надіндустріальної цивілізації (третья хвиля), де економічна детермінація діяльності людей змінюється на соціальну, дозволяючи працівникам мати доступ до альтернативної діяльності, творчості, креативності.

Всі ці наукові концепції та теорії мають вплив на формування моделі економіки постіндустріального типу. Спостерігається міждисциплінарний зв'язок економічної науки з іншими науками: економічна теорія стала частиною всіх соціальних і гуманітарних наук і запозичує напрацювання цих наук в свої дослідження.

Відомі економісти мають різні точки зору на економічну роль знань та інформації. С.Кузнець стверджує, що зростання обсягу корисних знань і розширення сфер їх використання сприяє, стає основою економічного росту.

На думку Ф. Хайєка, відкриття нових знань супроводжується конкуренцією, а Д. Тіс стверджує, що економічний ріст базується на знаннях та їх корисному використанні.

Т.Сакайя характерною ознакою сучасного суспільства називає факт безпосереднього втілення знань в створюваних продуктах, а економіка перетворюється в систему яка функціонує на основі обміну знаннями

Аналіз усіх зазначених досліджень дає нам можливість визначати знання як економічну категорію, нерозривно пов'язану з інформацією.

В економічному контексті знання беруть участь у виробництві, розподілі і споживанні, стають ресурсом та основою сучасних технологій, процесів, управління, рушієм та стимулом виникнення нових видів діяльності, виробництв та галузей.

Під впливом знань відбуваються зміни основних економічних факторів виробництва. Знання, створюючи зберігаючи технології, поступово знижують економічну частку факторів земля і капітал у виробничій функції. Інтелектуальний капітал набуває правової характеристики поряд з іншими видами капіталу, розширює свій економічний вплив.

Традиційні фактори виробництва (праця, земля, фінансовий капітал) доповнюються інформацією, що дає нам переважання продукції високотехнологічних галузей у ВВП. Економіка прямує до створення наноіндустрії, виробництва нанопродукції на перспективу, що стане основою високорозвинутої фази становлення суспільства.



В розвинутих країнах уже існують такі моделі економічного розвитку "інформаційного суспільства" як TAMA-CCIS та HI-OVIS (Японія), програма TELIDON (Канада), проект TERESE (Швеція), соціальний експеримент комп'ютерної демократії на Гаваях тощо.

Інформаційний спосіб розвитку полягає в технології генерування знань, обробки інформації і символічної комунікації. Зрозуміло, що знання були рушійною силою розвитку/прогресу у всіх суспільствах, проте в інформаційному суспільстві специфікою є трактування знання як виробничого ресурсу, а економіка «здатна працювати як єдина система в режимі реального часу в масштабі всієї планети» [530].

Сучасні комунікації та інформаційні технології мають вплив на те як ми працюємо, як виробляємо продукт, як його споживаємо та як проводимо свій вільний час та спосіб життя в цілому. М. Кастельс наводить порівняння величезних виробничих потужностей підприємств Форда, як бізнес ери індустріальної і компанії Cisco, як типове підприємство ери мережевої економіки [530, С. 163].

Інформаційне суспільство виникає в межах / або на стику індустріального та постіндустріального суспільства з різною інтенсивністю, долаючи труднощі/перешкоди входження в нову еру суспільного розвитку в історично короткі терміни, практично на очах одного покоління.

В інформаційній економіці роль держави знижується, успіх визначається ринком. Виникають різні форми споживання інформації, та нас цікавить інформація, яка використовується бізнесом для роботи і яку вимагає від бізнесу суспільство та інші користувачі.

Структурні зміни в економіці неминучі, це пов'язано з швидким техніко-технологічним прогресом, та зниженням вартості інформаційних технологій і, відповідно, збільшенням доступу до них і до інформації. Зрозуміло, що в такій економічній структурі виділяються не лише нові технологічні фактори, а й економічні особливості функціонування суб'єктів господарювання / економічних агентів.

Високотехнологічні компанії домінують на ринку, розширюють його межі, пропонують нові продукти, товари, послуги прагнучи отримати найбільшу вигоду від вкладених коштів.

Серед проблем становлення інформаційної економіки виділяємо:

- відсутність системи показників для інформаційного суспільства;
- вивчення можливостей створення робочих місць;
- методи зниження соціальної напруги;
- ріст значення інтелектуальної праці;
- нема статистики інформаційного суспільства;
- неможливість порівняння;
- швидкий технологічний прогрес, що дає нові можливості для

розвитку, проте змушує функціонувати у високо динамічному середовищі.

Чи можуть інформаційні технології підвищити ефективність бізнесу і що впливає на цей процес? Враховуючи необхідність значних капіталовкладень, керівництво бажає бачити результати цих вкладень, які або не вимірювальні в кількісному вимірі, або взагалі відсутні. В результаті виникають спеціалізовані фірми (аутсорсинг), а обробка та зберігання «одиниці» інформації набуває конкретної вартості і може бути врахована при складанні планів чи прогнозів розвитку бізнесу.

Менеджмент розглядає інформаційні технології як стратегічний ресурс для розвитку всієї діяльності підприємства, для росту конкурентоздатності, досягнення високого рівня економічної ефективності. При цьому виникає потреба в отриманні відповідей на питання: який дохід від впровадження інформаційно-комунікаційних технологій? Які зміни потрібно впровадити для реалізації всього потенціалу цих технологій? Як виміряти дохід та співставити його з витратами – завдання облікової системи, що виводить відділи з обробки інформації, серед яких і обліковий відділ на новий щабель розвитку, визначає їм ключову роль і місце в організаційній структурі.

У суспільстві відбувається становлення нової реальності в умовах переходу до постіндустріальної стадії розвитку. Ця нова реальність має

значний (тотальний) вплив на форми та зміст господарської діяльності, коли у виробничих відносинах під впливом інформації відбуваються кількісні та якісні зміни, і саме тому, виникає потреба вивчення в гносеологічному аспекті:

- еволюції відносин власності, виробничих сил, предметів та засобів праці, трудових відносин;
- глобалізації ринків, росту ролі знання та інновацій, розширення меж творчості та особистісного розвитку людини;
- свободи доступу та обміну інформацією;
- диференціації потреб користувачів (споживачів);
- середовища господарювання, яке стає різномірним і змінним;
- соціального діалогу та соціальної відповідальності як символу нових відносин та нового етапу розвитку суспільства.

Основною вимогою до господарюючих суб'єктів в цих умовах є:

- гнучкість всіх процесів та їх диверсифікація;
- швидка реакція на зміни середовища;
- можливість задоволення неоднорідних потреб споживачів;
- адаптація до середовища функціонування.

Т. Стоуньєр довів, що інформацію, аналогічно капіталу, можна накопичувати і зберігати для майбутнього використання, а інформаційні ресурси – потенціальне джерело багатства.

Ракітов А.І. виділяє кількість та якість інформації в обігу, її ефективна передача і опрацювання, та вважає ці показники основним для характеристики інформаційного суспільства, поряд з доступністю інформації для кожного та її відносною дешевизною[272].

Новий технологічний уклад, який становить основу інформаційної економіки розвивається за законами логістичної кривої: значні зусилля мало просувають результат, але з прогресом критичної маси технологічного розвитку, відбувається технологічний ривок і результат стає відчутним без значних зусиль. Та й навпаки: в міру наближення до технологічної межі,

витрати (як в натуральному так і у вартісному вираженні) значно зростають в пропорції до досягнутого ефекту.

Становлення та розвиток постіндустріального суспільства приводить до якісної зміни економічних та суспільних відносин. Серед глобальних викликів сучасного світу слід відзначити такі: соціальні мережі, бренди, віртуалізація, майбутнє роздрібних продаж, корпоративна соціальна відповідальність, війна за таланти, глобальна комп'ютеризація, демографічні зміни, значні витрати на інформацію в економіках, що занепадають, зростання безробіття, нові течії в нестабільній економіці, значні обсяги інформації, глобальні мережеві поставки, глобальне розбалансування, посилення тиску на ринки, зростання стратегій для нестабільних ринків [159].

Постіндустріальне суспільство в економічному плані є суспільством споживацьким, продукує надзвичайно велику кількість і асортимент товарів, послуг, необмежені можливості телекомунікаційних каналів дозволяють їм формувати стійкий попит та споживацьку культуру. Споживацькі ознаки суспільства впливають на розвиток економіки. Перш за все формуються принципово нові підприємства та ринки, бізнес організовується на мережевих структурах і комунікаціях, відповідно якісно змінюються комунікації та можливості координування роботи. Пріоритетами розвитку наділені інформаційні та комунікаційні технології, чи то технології в цілому, відбувається зміна цінностей. Цінності формуються під впливом інформації та формують певну протокультуру інформаційного суспільства. Відбувається певна зміна потреб і цінностей людини за пірамідою Маслоу. Зважаючи на те, що фізіологічні потреби суспільства в основному задоволені, перевага надається неекономічним цінностям, постматеріальним цінностям, цінностям культурним тощо.

Розвиток світоглядних ідей (неогуманізму, постгуманізму, постмодернізму) і стилю життя та поведінки «людини економічної» відбувається під впливом росту наукових досліджень та спрощеного доступу

до результатів цих досліджень, виникнення нових наук (кібернетика, інженерія, в т.ч. генна, біоніка і т.д).

Основною реакцією на умови зовнішнього середовища стає формування певної економічної культури, яка має безпосередній вплив на професійну і корпоративну культуру, культуру споживання та продукування благ. Формується глобальне інформаційне середовище, яке стає основою нової економіки.

Панування мережевих структур, на думку М. Кастельса, формує працівників як «чистих індивідів, які працюють в гнучкій мережі та їх місце перебування не відоме навіть самій мережі» [120]. Саме тому гнучкість стає основною вимогою до функціонування бізнесу та вимагає зміни організаційних принципів. Економічне середовище стає змінним і непередбачуваним, фізична відстань між контрагентами і споживачами є не суттєвою, бізнес стає глобальним. Трактування певних підприємств як локальних, націлених на місцевих споживачів не має сенсу. Це неминуче змінює стратегії, сервіси, рекламу, асортимент, принципи розробки нового продукту та роботи зі споживачем, який теж неминуче змінюється, адже можливості доступу до інформації збільшують варіанти та можливості вибору.

В індустріальному суспільстві споживацький вибір був обмежений фізичними чинниками (наприклад, відстань). «Ринок споживача / попиту» витісняє «Ринок виробника / пропозиції», а в перспективі ми спостерігатимемо ринок «споживач співвиробник» – змінюється не лише сфера матеріального виробництва, а й сфера нематеріальних виробництв, спостерігається масова креативність та формується модус прагматично-гуманітарної галузі наукової раціональності. В економічній сфері прагматично-гуманітарної раціональності діє такий критерій як орієнтація знання на прибутковість

Таким чином, економіка в постіндустріальному суспільстві – це економіка знань, де головним економічним ресурсом виступають знання, які

являють собою самостійну економічну цінність і присутні в кожному виді економічної діяльності, приріст яких забезпечує ефективний ріст і розвиток економіки.

Формування економіки знань або «нової економіки» відбувається протягом ХХ століття і може бути поділено на такі періоди:

- 50-60 роки, коли відбувалося впровадження наукових розробок та інтеграція науки і виробництва, розвивалося «нове індустріальне суспільство», а ефективність характеризувалася зростанням кількісних показників;

- сер. 60-х рр. – сер. 70-х рр. – поява технологій, автоматизація виробничих процесів, що призвело до насичення ринку товарами і благами, індивідуалізації попиту та прискореного розвитку сфери послуг;

- сер. 70-х рр. – сер. 80-х рр. – розвиток комп'ютерної техніки та оптимізація економічних процесів, розповсюдження енерго-, ресурс-, матеріало-, еколого- зберігаючих технологій – становлення інформаційного суспільства;

- сер. 80-х рр. – сер. 90-х рр. – розвиток менеджменту якості, регулярне удосконалення всіх економічних процесів та продукції, розширення асортименту;

- сер. 90-х рр. ХХ ст. – поч. ХХІ ст. – «мережеве глобальне суспільство» – розвиток електронної індустрії, тотальна інформатизація, конвергенція технологій і галузей;

- з поч. ХХІ ст. – інноваційні підходи до економічної діяльності, знання в продукції і бізнес-процесах виступають економічним ресурсом, а саме предметом праці, засобом праці, матеріалізуються в продуктах, послугах, стають джерелом національного багатства.

Економіка постіндустріального типу, нова економіка чи економіка знань потребують якісно нового підходу до інформації та інформаційних ресурсів. Саме тому облікова наука, як наука про створення інформаційних ресурсів економічного типу, повинна розвиватися у напрямку переорієнтації

або розширення горизонту свого знання в аспекті розуміння того, що інформація, створювана в системі обліку має певну цінність, виступає предметом та продуктом функціонування облікової системи, має відобразити не лише ретроспективну але й перспективну сторону розвитку бізнесу.

### **1.3. Теорія постіндустріалізму як основа розвитку облікової науки**

Основний ресурс постіндустріального суспільства – інформація і знання. Інформація має таку властивість як невичерпність і необмеженість у користування, а отже, за сучасних технічних можливостей вона стає доступною кожному члену суспільства і може використовуватися залежно від рівня освіти індивідуумів та якості інформації.

В цьому полягає відсутність класових протиріч в постіндустріальному суспільстві: пануючим класом є не ті, хто присвоював собі результати праці, а клас інтелектуалів. Людина сама вільно вибирає своє становище в суспільстві, за умови вільного доступу до інформації (наявність технічних засобів та засобів зв'язку). Інформація, яка може бути об'єктом обміну та інтелектуальною власністю, стає виробничим ресурсом та об'єктом купівлі-продажу.

Ця теорія підтверджена емпірично, що визначає важливу роль теоретичного знання у створенні нових інтелектуальних технологій, зростанні класу носіїв знань, у виробництві послуг, прогнозує істотну зміну характеру праці й трудових відносин.

Постіндустріальне суспільство в доповнення до трудової теорії вартості залучає теорію вартості, засновану на знаннях. Д. Белла, класика теорії постіндустріальної економіки. Його визначення постіндустріального суспільства як суспільства, в економіці якого пріоритет перейшов від виробництва товарів до виробництва послуг, проведення досліджень, організації системи освіти і підвищення якості життя, в якому клас технічних спеціалістів став основною професійною групою, а впровадження

нововведень залежить від досягнень теоретичного знання, стало еталоном дефініції про нове суспільство.

За час свого розвитку людство пережило три інформаційних революцій:

- перша інформаційна революція відбулася при винайденні писемності і, відповідно, здатності людства передавати знання наступним поколінням.
- друга інформаційна революція була зреалізована при винайденні друкарського верстата.
- третя – це поява електричної енергії та, відповідно, таких засобів передачі інформації як телефон, факс, радіо, телебачення тощо.

Поява мікропроцесорів та їх поступове здешевлення, повсюдне використання комп'ютерів та збільшення їх потужності – це фактори четвертої інформаційної революції, яку ми можемо спостерігати з кінця 20 ст. і до тепер.

Будь-яка революція веде до змін суспільного устрою, виробничих відносин, культури та світобачення, проте четверта інформаційна революція змінює соціальні та економічні основи життя суспільства, приводить до росту потреб у інформації та росту можливостей її отримання.

Разом з тим, це призводить до значних негативних наслідків, пов'язаних з надлишком отриманої інформації, неможливістю її опрацювання та інтерпретації, інформаційною безпекою, інформаційним шумом та інформаційними спотвореннями.

Облікова наука в умова становлення нового типу господарювання потребує досліджень комплексного характеру, що вирішують проблему створення таких інформаційних ресурсів, які спрямовані на підвищення рівня знань учасників економічних відносин. Ця проблема пов'язана з такими напрямками, як:

- розробка нової теорії облікового відображення фактів,
- пошук нових методів отримання інформації,
- розробка системи обліку нового типу,



- підготовка фахівців для практичної роботи, здатних самостійно створювати моделі обліку з врахуванням потреб бізнесу і зовнішніх користувачів.

Загибель індустріалізму має вплив на систему обліку та змушує до радикальних змін у формуванні його теорії. Події, які відбуваються в економічному та соціальному житті людства постають перед керівниками та працівниками як неконтрольовані, не зрозумілі та непередбачувані.

У зв'язку з цим виникають управлінські кризи з пагубними їх наслідками, що потребує внесення коректив в теорію та практику ведення обліку, які полягають у розробці підсистеми створення інформації оперативного та стратегічного характеру, що опиратиметься на «теорію хаосу», синергетику, – і буде важливою тенденцією розвитку теорії обліку.

Багато економістів уже заявляють про необхідність інформації стратегічного характеру, адже соціально-економічні процеси не є лінійними та строго прогнозованими та й ступінь / сила впливу факторів на систему і прогнозування можливих їх наслідків вимагають розуміння майбутніх подій та імовірності їх настання.

Традиційні моделі економічного зростання еволюціонують, постіндустріальному суспільству характерний економічний ріст інформаційного типу, що доводять у свої працях такі вчені-економісти: Б. Артур, Р. Барро, Г. Гроссман, Д. Касс, С. Кузнець, Т. Купманс, Р. Лукас, А. Медісон, Є. Хелпман, К. Ерроу та інші. Ця обставина доводить необхідність врахування ролі інформації, економічних та соціальних цінностей в економічних науках в цілому та в обліку зокрема.

Обробка даних дозволяє створити цілісні «масиви інформації» з різноманітних фрагментів про оточуюче нас середовище, процеси та явища.

Суть промислової революції полягала в тому, що машини багатократно посилили фізичні можливості людини. Цифрова революція до неймовірних меж розширює інформаційне поле і навіть можливості людського мозку. Змінюється мова, образ мислення, нові технології дають

нові визначення базовим поняттям, таким як знання, інформація, цінність. Змінюються уявлення про те що є важливим, а що не важливим, а саме головне – що таке реальність, яка набуває інших обрисів і має нове вираження.

Проте стабільність для сучасного світу це розкіш, яка стає все менш доступна, тому недостатньо лише думати по-іншому, постійно треба переосмислювати інформацію, творчо підходити до процесу.

Зрозуміло, що не має сенсу заперечувати чітко вибудовану систему обліку, яка довела свою успішність у створенні фінансової інформації ретроспективного характеру. Мова йде про систему бухгалтерського обліку у парадигмі подвійного запису, що протягом довгого періоду вона забезпечувала інформацією систему економічних відносин і була координатором та навігатором бізнесу навіть в період потрясінь.

Філософія науки, поряд з концепцією парадигми оперує такими поняттями як аномалії та кризи сучасного світу. Явища аномалії складно передбачити і вписати в існуючу парадигму. Ми спостерігаємо такі аномалії в усіх науках в силу того, що світ змінюється, і його не можна вписати в рамки жодної з існуючих парадигм. Це об'єктивне явище, наші уявлення про світ та економіку зазнають краху. Наступив революційний період, який не може оминати облікову науку.

Намагання «вписати» нові феномени в існуючу парадигму подвійного запису спостерігаються у сучасній науці в розрізі виникнення нових об'єктів обліку та запозичення методів створення інформації з суміжних наук. Багато вчених намагаються адаптувати стару систему до нових викликів та традиційні підходи до обліку з традиційним мисленням не дають результатів.

Спостерігається революція в обліковій науці, і хто розуміє роль інформації та технологій в історичному процесі розуміють це. Революція відбувається не лише в обліку, зароджуються нова соціальна, культурна та економічна парадигма. Вчені економісти вже десятиліття говорять про кризу в економічній теорії. Це зумовлено революцією у сфері інформаційного

менеджменту, яка викликає радикальні зміни у інтелектуальному середовищі існування людства.

Теорія постіндустріального суспільства вимагає зміни економічної парадигми в цілому та парадигми облікової науки зокрема.

Постіндустріальна культура потребує нових знань і умінь, нового світогляду і способу мислення, нових підходів до економічної діяльності та нових інструментів впливу на економічну поведінку людини та прийняття рішень. Від суб'єктів економічної діяльності вимагається вміння пристосовуватися до змінного середовища і уникати ризиків. Жоден запас міцності не може гарантувати успіху у змінному середовищі без інтелектуальної роботи з інформацією.

В цих умовах облік перетворюється з другорядної системи, яка покликана задовольняти потреби держави в інформації на комплементарну систему до управління, що не може існувати без інформаційних ресурсів створених обліковою системою.

У перехідні моменти історії, коли відбуваються якісні трансформації епох чи соціально-економічних укладів і змінюються системотворчі фактори систем, особливо важливо зрозуміти і побачити тенденції їх розвитку, щоб мати можливість адаптуватися до майбутніх змін. Для розуміння впливу теорії постіндустріалізму на облікову науку потрібен історико-логічний аналіз причин впливу технологічного процесу та інформаційних технологій на зміни в суспільному укладі та економіці. Розвиток технологій не лише змінює передумови для тих чи інших дій але й змінює способи обміну і розподілу інформації, зумовлює появу нової економічної парадигми.

Виробники та економісти в своїй загальній масі не усвідомлюють масштабність впливу «нових» факторів на економічні відносини. «Весь діловий світ постійно займається тим, що змінює прогнози і корегує рішення минулою датою, ретельно приховуючи, що попередні прогнози і рішення були побудовані на основі скоріше надуманих, аніж реальних концепцій, що є результатом недостачі достовірної інформації» [11].

На певному етапі система управління стає складнішою від системи, якою треба управляти, втрачається взаємозв'язок «раціональності» і цінності, в розумінні раціональність як цінність. Прогнозування поведінки складних систем в нелінійних процесах носить не абсолютний, а ймовірнісний характер. Та прогнозна інформація може знизити ризик прийняття помилкового рішення (ціна помилки може бути дуже велика).

Для розуміння сценарію розвитку теорії обліку та виявлення її особливостей в постіндустріальній економіці треба комплексно дослідити тенденції розвитку управління. До особливостей розвитку управління в «економіці знань» відносимо:

- здатність бізнесу до оновлення та адаптації через змінні умови існування;
- ріст значення інтелектуальних ресурсів та людського капіталу;
- ріст частки інтелектуальної складової у собівартості продукції;
- розвиток віртуальних підприємств;
- глобалізація;
- формування і розвиток нових видів менеджменту;
- ріст спектру стратегічного менеджменту в загальній системі управління;
- якісне удосконалення інформаційної та комунікаційної бази;
- модернізація культури виробництва з врахування нових вимог споживачів.

У статті «Нові правила для нової економіки» К. Келлі формулює закони функціонування економіки, які показують як функціонують економічні системи. До таких законів відносять:

1. Закон поєднання, доводить розвиток і впровадження мережевих технологій, які стають основою моніторингу за діяльністю бізнесу, пов'язують засоби виробництва, суб'єкта виробництва та споживачів, розширюють комунікаційні можливості управління;

2. Закон багатоманіття показує як функціонуватиме економіка за умови мережевих комунікацій, які показують вплив цінностей та їх зміни на розвиток економіки. Цінність продукції масового виробництва знижується, створення копії програмного чи іншого цифрового продукту не коштує майже нічого;

3. Закон експоненціальної цінності доводить нелінійність успіху та потребу постійного розвитку і вдосконалення технологій;

4. Закон критичних точок, досягнення яких може привести до постійної зміни (розвитку чи занепаду) системи;

5. Закон зростання доходу пояснює спільне створення цінності в мережевій економіці через значну кількість комунікаційних взаємодій;

6. Закон зворотного ціноутворення доводить вимогу споживачів отримати високу якість за нижчу ціну;

7. Закон щедрості показує взаємодію виробника і споживача через отримання безплатних товарів чи послуг, які, проте, спонукають до використання цінних продуктів чи послуг;

8. Закон цінності доводить необхідність бізнесу переорієнтуватися від максимізації цінності компанії до максимізації цінності усієї інфраструктури;

9. Закон дееволюції доводить потребу у врахуванні екологічних факторів впливу на середовище, тісний зв'язок бізнесу з партнерами, ринками, конкурентами і середовищем;

10. Закон заміщення пояснює вплив технологій на матеріальне виробництво;

11. Закон стійкої нерівноваги заперечує можливість досягнення оптимальної ефективності, що було можливим в індустріальній економіці, доводить функціонування бізнесу в динамічних і змінних умовах, скорочення життєвого циклу функціонування підприємств;

12. Закон неефективності пояснює парадоксальність впливу технологій на продуктивність, яка не є ціллю в постіндустріальній економіці. Креативність та інтелектуальні рішення стають предметом управлінського впливу, старі правила економічного росту і продуктивності поступово зникатимуть. Менеджмент сконцентрується на пошуку можливостей, а не на вирішенні окремих проблем [565].

Всі ці закони та особливості нової економіки мають безпосередній вплив на розвиток обліку як науки і сфери практичної діяльності, бізнес потребує створення інформаційних моделей для відображення предметної галузі у формі інформації, об'єктивного розуміння факторів впливу на економічні процеси, інформації про те, що може відбутися у разі реалізації певних управлінських рішень.

Імовірний вплив особливостей постіндустріальної економіки на систему обліку відображено в таблиці 1.5.

Функціонування облікових систем в умовах «нової економіки» змушує по-новому дивитися на ідеї, задумки, результати наукових досліджень тощо. Інформаційна детермінанта всесвітнього суспільного розвитку формує логіку становлення інформаційного вектору людства та нову інформаційну картину світу.

**Таблиця 1.5**

**Вплив особливостей постіндустріальної економіки на систему обліку**

<b>Особливості економіки постіндустріального суспільства</b>	<b>Вплив на систему обліку</b>
Докібернетичне розуміння інформації змінюється на розуміння та усвідомлення впливу інформації на процеси управління та функціонування і розвиток будь-яких систем	Зростання ролі облікової інформації в економічних процесах через систематичне і безперервне її створення, якісне удосконалення інформаційної та комунікаційної складової управління, розвиток концепції співвідношення "інформації та ентропії"

## Продовження таблиці 1.5

Поява в корпоративній структурі елементів хаосу і нестабільності	Необхідність інформації оперативного характеру про фактори впливу на підприємство, створення інформації про проблемні аспекти діяльності
Формування і розвиток нових видів менеджменту, зміна управлінського процесу в бік динамічної співпраці самоорганізованих груп працівників	Зростання потреби в управлінській інформації про всі бізнес-процеси та фактори зовнішнього середовища діяльності бізнесу у розрізі запитів користувачів
Об'єктами управління стають не матеріальні об'єкти, а символи, образи, інтелект, знання	Поява нових об'єктів спостереження, представлення інформації про які виходить за меже єдиної вартісної оцінки
Перетворення отриманої і накопиченої інформації в знання	Зростання вимог до інтелектуальності облікової системи та креативного підходу в процесах створення інформації
Імовірнісний, а не абсолютний характер поведінки складних економічних систем, ріст спектру стратегічного менеджменту в загальній системі управління	Потреба у створенні прогнозної інформації для зниження ризику прийняття помилкових управлінських рішень
Здатність бізнесу до оновлення та адаптації через змінні умови існування	Потреба у відображенні в обліковій системі не лише інформації про внутрішнє середовище діяльності, а й про зовнішнє оточення бізнесу
Ріст значення інтелектуальних ресурсів та людського капіталу	Необхідність облікового відображення інформації про інтелектуальний та людський капітал, розробка методик визнання та оцінки нематеріальних складових бізнесу
Зростання частки інтелектуальної складової у продукції	Розширення методології оцінки та калькулювання з врахуванням нематеріальної складової продукції та послуг

## Продовження таблиці 1.5

Розвиток віртуальних підприємств і глобалізація, що змінює стратегії виробників, роботу з клієнтським капіталом, розвиток сервісних послуг	Враховання факторів глобалізації та кардинальних відмінностей окремих економік, сегментування ринків. Географічне розміщення виробничих потужностей не має вирішального значення, тому виникає потреба у формуванні інформації про трансакційні і логістичні витрати та їх оптимізацію
Модернізація культури виробництва з врахування нових вимог споживачів	Переоцінка цінностей крізь призму соціальної відповідальності бізнесу і задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів, врахування взаємовпливу "інформації та сприйняття навколишнього світу"
Зміна інституційного середовища	Облікова інформація формується у розрізі підсистем в врахуванням запитів користувачів і впливу формальних та неформальних інституційних норм
Інформаційні технології змінюють можливості доступу до товарів і послуг, формується єдиний економічний ринковий простір, зростають можливості вибору та задоволення потреб	Споживачі потребують інформації про бізнес з метою формулювання своїх запитів та їх задоволення. Інформація про діяльність бізнесу стає однією з конкурентних переваг на ринку, в обліку виникає потреба врахування взаємовпливу «інформації та поведінки людини»
Переважання одиничного та малосерійного випуску продукції, робіт, послуг, виникнення специфічних запитів споживачів	Формується інформація про індивідуальність та унікальність окремого товару чи послуги, виникає потреба у новітніх способах оцінки витрат та формування ціни
Формування динамічної споживчої культури та участь споживача у всіх етапах «життєвого циклу продукції», потреба у задоволенні унікальних запитів	Споживач стає учасником виробничого процесу, виробничі потужності переорієнтовуються на вимогу споживача, виникає потреба оперативного інформаційного супроводу бізнес-процесів

Джерело: узагальнено автором



Докібернетичне розуміння інформації змінюється на розуміння та усвідомлення впливу інформації на процеси управління та функціонування і розвиток будь-яких систем. Інформаційна парадигма світового суспільного розвитку в своїй основі має інформацію як важливу універсальну субстанцію всесвіту, поряд з матерією та енергією. Інформація стає методологічною системою розвитку всіх наук, основою організації метаструктур та ноосфери.

Незважаючи на необмежені властивості облікової системи щодо створення інформації для управління, сучасним системам обліку, що використовуються на підприємствах, властиві такі недоліки:

- формується ретроспективна інформація, переважно фінансового характеру;
- в системі знаходять відображення не всі аспекти діяльності підприємства (існують проблеми з адекватним відображенням інтелектуального капіталу, маркетингових, логістичних, трансакційних, факторингових та інших витрат, які не мали місця в діяльності підприємств минулих періодів розвитку економіки);
- не генерує інформації про екологічні, соціальні, психологічні впливи на розвиток підприємства.

Одним з головних факторів гнучкості управління в умовах невизначеності є:

- створення систем стратегічного обліку і аналізу параметрів зовнішнього середовища, функціонування яких дозволяє визначити сфери зовнішніх впливів і відповідні їм групи факторів зовнішнього мікро- та макросередовища;
- визначення групи факторів, які потрібно відслідковувати в межах моніторингу; здійснювати збір зовнішньої інформації та проводити оцінку суттєвості впливів параметрів зовнішнього середовища на роботу підприємства;

– проведення системного аналізу взаємодії параметрів зовнішнього макросередовища і зовнішнього мікросередовища, а також внутрішнього середовища підприємства.

Ефективність обліково-аналітичного забезпечення системи управління в умовах нестабільності середовища існування підприємства досягається шляхом раціонального поєднання підсистем створення інформації фінансового, управлінського та стратегічного характеру.

Проте, не зважаючи на активацію механізму переходу від традиційного до інноваційного в науковому пізнанні, що висуває гіпотезу про формування нового стилю мислення в науці доби інформаційного суспільства, стратегічний облік має не мало противників, які заперечують його існування в принципі, не приймаючи того, що окремі стратегічні елементи «визнаного» управлінського обліку еволюціонують і переростають в окрему підсистему зі своїми методами і завданнями.

Інформаційне суспільство ставить такі вимоги до обліку, які спонукають формувати систему створення інформації з певним рівнем інтелектуальності, для задоволення інформаційних потреб користувачів. Щоб зрозуміти рівень інтелектуальності системи обліку, необхідно визначити цілі, які поставлені перед підприємством і завдання, які потрібно вирішити.

Основними особливостями системи обліку в сучасному суспільстві є те, що вона повинна:

- бути спроектована конкретно для кожного підприємства;
- бути гнучкою і при необхідності, легко адаптуватися до нових процесів, які виникають в ході господарської діяльності;
- формувати фінансові, не фінансові та прогностичні показники.

При розробці системи створення інформації на основі інтелектуального підходу всі принципи обліку мають бути зрозумілі співробітникам і керівникам структурних підрозділів, а проміжна внутрішня звітність

використовується ними для більш ефективного вирішення управлінських завдань різних рівнів.

Підприємство це складний механізм, де поєднуються і взаємно впливають особистості, стимули, обмеження, заохочення, технології та інновації, дисципліна і творчість, традиційність і креативність. Ці взаємодії відбуваються з метою досягнення розроблених стратегій, оптимального використання ресурсів та адаптації до зовнішнього середовища.

Удосконалення процесу управління відбувається на основі якісно нового рівня інформації, яка може бути створена в обліковій системі, як надійній інформаційній системі відображення економічної реальності. Саме тому облікова наука вступає в період пошуку нових ідей щодо оптимізації способів отримання, збереження й обробки інформації.

Подальша трансформація облікової системи повинна відбуватися з врахуванням викликів ринкового середовища та адаптації до них, а з іншого боку, орієнтуватися на максимально ефективне використання наявного потенціалу підприємства, що актуалізує необхідність наукового обґрунтованого визначення обліку та його взаємоузгодження облікової науки з іншими в системі економічних наук.

Дискусійні питання залишаються відкритими, що актуалізує необхідність вирішення означеної проблеми у теоретичній площині.

В умовах розвитку інформаційної економіки бізнес потребує механізмів оцінки достатності інформаційних ресурсів, їх якості та результативності використання. Це дасть можливість визначати та формувати конкурентні переваги через оптимальне використання інформаційних ресурсів.

Конкурентні переваги отримують ті компанії, які намагаються привнести у свою діяльність елементи унікальності, інноваційності, винахідливості. Прихильність споживача, впізнаваний бренд, корпоративний клімат і культура, клієнтська база, інструменти розширення кола клієнтів – всі ці та інші фактори формують ринкову вартість і досягаються в більшій

мірі завдяки інтелектуальним зусиллям працівників та достатністю інформаційних ресурсів.

Облікова система не пропонує методик адекватної оцінки інтелектуального, людського, структурного, клієнтського капіталу, через що нематеріальні активи використовують в економіці досить хаотично і нерационально, рідко розглядаються в якості основного ринкового продукту компанії. В межах нормативної облікової моделі фірми не існує методів всебічної оцінки і відображення нематеріальних елементів.

Природою цих активів є інформація, їх суть визначається не їх фізичною природою, а роллю в економічному житті фірми і способах отримання корисності. Уникнення чи нейтралізація проблем оцінки нематеріальних активів або зведення її до виключно вартісного вираження є основним викликом облікової системи постіндустріальної цивілізації, як науки про створення інформації.

Незважаючи на пріоритет інформаційної діяльності перед матеріальним виробництвом, матеріалістичний підхід не втрачає свого парадигмального значення (виробництво матеріальних благ є значимим для суспільства), а трансформується його форма при збереженні змісту (перехід від масового виробництва до індивідуального чи з специфічними якісними показниками – суспільство консумента).

Бодрійяр Ж. мовлячи про працю і матеріальне виробництво, оперує терміном «симулякр» в контексті сформульованих ним трьох вартісних законів:

- закон природної цінності;
- закон ринкової цінності / вартості (промислова революція);
- структурний закон вартості / цінності [18, С. 25].

Для постіндустріальної стадії характерний розвиток сфери послуг, висування їх на перший план, підвищення ролі знань, науки та інформації. З'являються нові моделі поведінки, нові інноваційні потреби, якісно нові економічні інтереси, нові інститути (інститут інтелектуальної власності,

інститут знаннємісткої економіки), нові сектори економіки (інтелектуальний, інноваційний), нові форми організації бізнесу (віртуальна фірма, ТНК тощо). Економічні інтереси – це категорія, яка відображає економічні відносини у всій їх відтворювальній цілісності, які формуються на основі існуючих потреб та економічних відносин.

Економічні та інституційні інтереси формуються в контексті загальної теорії взаємодії (the general theory of interactions), яка базується на принципі неперервності (жоден існуючий процес не може початися самовільно безпричинно і закінчитися безслідно). Усі бізнес-процеси можуть бути описані за допомогою неперервних залежностей, всі зміни мають свої причини, динаміка всіх взаємодій обумовлена властивостями інституційного середовища, оді коли самі об'єкти, в свою чергу, змінюють середовище в якому вони знаходяться.

Економічні інтереси неможливо задовольнити без відповідної інформації, а в основі джерела цієї інформації стоїть система обліку, яка може задовольняти інформаційні потреби усіх користувачів: індивідів, науковців, бізнесу, держави, суспільства, стейкхолдерів, партнерів, конкурентів тощо.

За цих умов відбуватиметься використання облікової інформації для удосконалення управління корпораціями, середніми та малими підприємствами, які прагнуть:

- мати постійний доступ до інформації;
- виключати можливість «інформаційного перенавантаження» співробітників;
- своєчасно фіксувати і узагальнювати критично важливу для певного бізнесу інформацію;
- попереджати дублювання подібних інформаційних потоків, що циркулюють в різних підрозділах;
- скоротити час на пошук інформації;

- надавати співробітникам необхідні інформацію і знання в певному конкретному випадку;
- скорочувати неоправдані витрати на додаткові інформаційні послуги;
- отримувати інформаційну підтримку менеджменту;
- підвищувати загальний рівень поінформованості співробітників.

Облікова наука в своєму розвитку повинна відповідати вимогам інформаційної економіки, мати здатність попереджувати події, «формувати» майбутнє. Динаміка облікової інформації має бути спрямована на розвиток здатності підприємства до передбачення (прогнозування) майбутнього, а не на консервацію існуючого (не на те, що вже відомо).

### **Висновки до розділу 1**

1. Генезис розвитку постіндустріального суспільства дозволяє нам зробити висновок про те, що в середині ХХ ст. формуються основні методологічні принципи нового формаційного укладу відмінні від традиційного індустріалізму. Вони супроводжуються якісною зміною місця теоретичного знання та інформації у суспільстві та економічному житті.

2. При переході до постіндустріального суспільства відбувається відхід від економіки, що базується на науково-технічній раціональності та імперативах технічного зростання до сучасного розуміння економіки, основою розвитку якої стає постнекласична парадигма розвитку, що характеризується нелінійною динамікою та системно-синергетичною доктриною.

3. На ранніх етапах формування постіндустріального суспільства відбувається переважання послуг, сервісу і торгівлі в структурі економіки (так званий перехідний період), згодом інформація стає одним з основних факторів виробництва і формується інформаційне суспільство і економіка інтелектуального типу, де інформація стає товаром, а до основних факторів виробництва додаються знання, здатність їх створення та використання.

4. Економіка постіндустріального суспільства має антициклічну та антиінфляційну спрямованість, супроводжується зміною ролі інформації та знань і визнається їх вирішальне значення у процесі виробництва, відбувається розвиток інформаційно-комунікаційних технологій, створюються умови для самореалізації та саморозвитку особистості, відбувається розвиток галузей, що характеризуються високою питомою вагою людського капіталу порівняно із матеріальним аналогом.

5. Проаналізовані статистичні дані і рейтинги свідчать про те, що у світі формується постіндустріальне суспільство, але суспільства, яке повністю відповідатиме поняттю інформаційного з точки зору економіки, суспільства, культури тощо ще не сформовано. Є суспільства які прямують до реалізації таких визначень, 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.

6. 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, 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.

7. Вплив постіндустріальної теорії на облікову науку полягає у зростанні ролі обліку у створенні і використанні знань економічного спрямування. Облікова наука в умовах становлення нового типу господарювання потребує досліджень комплексного характеру, що

вирішують проблему створення таких інформаційних ресурсів, які спрямовані на підвищення рівня знань учасників економічних відносин. Ця проблема пов'язана з такими напрямками – розробка нової теорії облікового відображення фактів, пошук нових методів отримання інформації, розробка системи обліку інтелектуального типу, підготовка фахівців для практичної роботи, здатних самостійно створювати моделі обліку з врахуванням потреб бізнесу і зовнішніх користувачів.

В умовах постіндустріального суспільства бізнес повинен стати гнучким та адаптивним, задовольняти різноманітні потреби споживачів, розвивати нові професійні навички, впроваджувати нові цінності.

Основні результати дослідження за першим розділом опубліковані у працях: [295], [302], [349], [306], [343], [323], [376], [305], [317].



## **РОЗДІЛ II.**

### **ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ЗАЛЕЖНО ВІД РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНИХ ФОРМАЦІЙ**

#### **2.1. Розвиток обліку в доіндустріальному (аграрному) суспільстві**

У кожної 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 обліку 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 його парадигм 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 еволюцію його теоретичного базису, зможемо 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» [192].

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;
- значні обсяги виробництва;
- товарно-грошові відносини;
- 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 значення в суспільному житті на кожному з етапів становлення економіки» [264, С.13].

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. З'ясуємо,

суспільно-економічні формації відомі та які з них варто виокремити у дослідженні.

А. Дженовезі поділив історію розвитку суспільно-економічних формацій на 5 стадій: полювання, скотарство, землеробство, металургія, промисловість [553]. Формація в теорії марксизму характеризується специфічною структурою (базисом і надбудовою), законами виникнення, функціонування та розвитку суспільства. Визначають п'ять суспільно-економічних ступенів історичного прогресу: первіснообщинний, рабовласницький, феодальний, капіталістичний, комуністичний [428].

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: 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» [408, С. 26], 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. Соколов та М. Пушкар, 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, не володіючи 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), зародився облік як спосіб мислення, практичної діяльності 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, як 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 мову [223].

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») як про «...один з найкорисніших винаходів людської думки» [605, С. 2]. 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).

В науковій літературі було багато спроб визначити місце і час створення (виникнення) подвійного запису [638, С. 81-92]. Так, А. Ріахі-Белькаої стверджує, що всі сценарії визнають існування певних форм подвійного запису в більшості цивілізацій три тисячі років до нашої ери (Іудейсько-Вавилонська, Ассирійсько-Шумерська, Єгипетська, Грецька, Римська цивілізації тощо) [605, С. 3]. 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, та 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 них, з одного боку, і подій та зв'язків між ними – з іншого. Коли зміст правил встановлюється 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 відбувається 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 знаки, 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»[407, С. 27]. М. Медведєв (2001 р.) називає таку форму обліку уявною, згадуючи її в контексті існування трьох форм обліку: уявної, книжної та комп'ютерної [198, С. 61-64]. 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.

Уявна форма обліку зародилася 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. Освічених 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 вмiла рахувати» [133].

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 ценси Римської республіки (лат. «Census» від «censeo» – «роблю опис, оцінюю майно») [475, С. 131]. «Бухгалтерія, – як стверджував К. Циганков, – була створена Римською державою як засіб вирахування сімейного багатства в процесі проведення цenzів. Головна мета подвійної бухгалтерії – обчислення і подвійне розкладення багатства (чистого капіталу) будь-якого економічного суб'єкта» [475, С. 23]. Кожні 5 років складалася сімейна звітність, у домашніх облікових книгах вели факти, які впливають на величину ценза, а «...ведення обліку в домашніх книгах було державним обов'язком кожного громадянина» [207].

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 строгому обліку їхньої діяльності та регулярній звітності. Справедливо зворотне: саме існування таких асоціацій стимулювало пошуки раціональної моделі обліку та підготовку спеціально навчених людей для виконання цієї функції в розвинутому римському суспільстві. Лише із зростанням масштабів господарств стає можливим високий рівень римської бухгалтерії, що близький до сучасного [475, С. 138-141].

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. Циганков (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.

Знакова форма обліку в міру розвитку суспільного знання з появою папірису, 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 розрахунки [408]. Мета уніграфічного обліку полягала в адекватному відображенні майна і розрахунків.

К. Циганков, як і А. Койре, стверджував, що люди середньовіччя здебільшого «...зовсім не вміли рахувати і не бачили в цьому потреби»[475, С. 27], не мали розвинутого абстрактного мислення, були надто



консервативними. До кінця XI ст. математика в Європі була в стані глибокого занепаду, незважаючи на появу книги Л. Фібоначі «Книга абака» (1202 р.), яка була надто складною для того часу, адже «..настільки піднімалася над загальним низьким рівнем математичних знань сучасників» [111]. 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 компаній [475, 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, десяткова 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. Циганков «...творінням вищого розуму» [475, С. 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. Бадюеру (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 цифри [476]. 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. of Genoa), датовані 1340 р. [602, С. 54], 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» [285].

А. Літлтон появу подвійної бухгалтерії пов'язує з такими передумовами: приватна власність, кредит, капітал, торгівля, гроші, писемність, арифметика [571, С. 12]. 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 так званого «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. Циганков робить висновок про те, що «...бухгалтерія більш потрібна державі, ніж бізнесу (принаймні малому бізнесу)» [475, С. 166]. 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» Л. Пачолі (1494 р.) з її трьома регістрами. Виникає запитання: чому італійська (венеціанська) 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 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 торгівля» [500]. 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 склалися 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» [285, С. 53]. 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» [475, С. 92]. 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.

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 із ведення записів у книзі фактів 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» [408, С. 90]. В ті часи, як і в сучасний період, важливим було вивчити техніку відображення операцій на рахунках, а тому облік визначався техніцизмом, який властивий також 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 змістом [475, С. 187]. Складання балансу наділялося чудодійними можливостями. Вважалося, що за його допомогою можна виявити всі помилки в записах, у тому числі 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 здатна 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» [475, С. 174].

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 унеможливило 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 «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 середнього 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.

## **2.2. 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, щораз почалася 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. Тоффлером):

- стандартизація (уніфікація 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 виробництв);
- 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 висновку, що вивчати природу можна і потрібно за допомогою математики.

В ті часи наукові дослідження в їхньому класичному розумінні були малопоширеними: в університетах викладали теоретичні знання відокремлено від практичних навичок. Натомість в обліковій науці спостерігається зворотна 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 науці [475, С. 187].

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, 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 неklasичної 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 почали розглядати з наукових позицій. І саме в цей період постають питання про необхідність створення теорії обліку.

Виникнення теорії обліку відбулося з розвитком капіталізму (осмислення обліку та розробка певних методологічних прийомів) і книгодрукування (розповсюдження цих прийомів серед широких кіл) [233, С. 252]. 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 малоосвіченої «широкої публіки». Його не можуть зрозуміти навіть особи, здатні до абстракції. Зрозуміти баланс майже неможливо і для самих рахівників [180, 124].

М. Медведєв у праці «Баланс для початківців та інші праці» стверджує, що «... бухгалтерський баланс еkleктичний і внаслідок цього мало цікавий практикам. ... Сучасна форма бухгалтерського балансу визначена нормативним шляхом – в різний час і різними спеціалістами. Внаслідок цього вона еkleктична», і наводить значну кількість цитувань учених на захист свого твердження, роблячи висновок, що користуватися бухгалтерським балансом при прийнятті управлінських рішень нерозумно, хоча складати його потрібно [196].

На початку XIX ст. М. Батайль спробував тлумачити основні облікові категорії, а Дж. 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, Л. 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:

– логісмографія Д. Чербоні;

- теорія фонду Ф. Беста;
- статмографія Е. Пізані.

Французька класична школа обліку (представлена такими вченими, як Е. Леоте, Л. Сей, А. Гільбо) надавала перевагу економічним аспектам над юридичними, створила початки 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, І. 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. Л. Гомберг пропонував і обґрунтовував термін «економологія». Є. Сіверс застосував моделі рахунків. М. Блатов пропонував комплексну модель обліку господарських операцій. О. Рудановський використовував складний математичний апарат для розробки 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 підприємства [599, С. 24]. В. Патон (1922 р.) виходить за межі внутрішнього середовища облікової системи, пропонуючи враховувати в обліку інфляцію та відсоткову ставку [600, С. 499].

Незважаючи на прогресивні погляди В. Патона, індустріальну економіку задовольняв механістичний підхід, основні положення якого полягали в тому, що функціонування обліку підпорядковується законам механіки. Один із послідовників такого підходу Е. Нельсон прагнув звільнити облік від обставин часу та простору, знайти абсолют [593, С. 354–359], 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 тощо [408, С. 265-269].

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 динамічності, складності, аналітичності, оперативності, економічності, відкритості, контрольованості, адекватності, повноти, узгодженості, ефективності системи обліку. Пропонуючи дві аксіоми обліку, 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 зменшення [273]. На математичному підході ґрунтувалися праці А. Лузіна (1982 р.) [184], одна з яких «Економіко-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. Кольвах [143] 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 оподатковваному 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 напрям 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 зросла кількість акціонерів, корпорації домінували в економіці і могли контролювати форми і зміст інформації. В 60 рр. ХХ ст. у розвинутих західних країнах сформувалося 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. Шпруг, Ф. Пікслей, А. Літлтон, В. Патон, Р. Стівенсон, Д. Мей, Ч. Гаррісон, Дж. Хіггінс, Р. Антоні, Ю. Іздрі, Г. Дейніс, А. Каннінг, Р. Монтгоммері, Р. Чемберс, А. Дженнінг, М. Уелс, В. Циммерман, С. Зефф, М. Мунітц, 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 Р. Дайкман [545], вважають його «десятиліттям пробудження», адже в дослідженнях обліку використовували науковий метод і нормативний підхід до вивчення теорії обліку [640, С. 89-131]. 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. Маттессіч зараховує до нормативного напрямку 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.Мунітц, Л. Голдберг) [585, С. 181-198].

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 розробки правил ведення обліку і політики регулювання облікової практики. Розвиток нормативної та позитивної теорії бухгалтерського обліку в англійських країнах детально описано в статті С. Легенчука «Історичний аспект розвитку теорії обліку в англійських країнах» [177, С. 32-41].

З появою в 1966 р. «Положення про базову теорію обліку» («A Statement of Basic Accounting Theory»), яку опублікувала Американська асоціація бухгалтерів (ААА), акцент досліджень в обліку здійснення на корисності інформації для прийняття управлінських рішень, оскільки облік вважали вимірювальною інформаційною системою.

Проте в науці кінця ХІХ – поч. ХХ 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» [112]. 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.

Л. Боланд та І. Гордон зазначали, що «...позитивна теорія обліку показує спосіб використання економічного позитивізму» [522, С. 142-170]. 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 господарювання [634].

В. Ковалєв також доводить вплив позитивістів на міжнародні стандарти обліку [132, С. 137]. 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?» [634, С. 13].

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 нормативні теорії, умовно-нормативна методологія, нормативно-позитивний синтез [178, С. 53–63].

Разом з тим, С. Легенчук зазначає, що використання в САТТА парадигмального підходу Т. Куна відкрило новий напрям теорії бухгалтерського обліку – розвиток обліку на основі використання різних методологій наукових змін. М. Уеллс, А. Ріахі-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. Фейєрабенда, Т. Моук – «фальсифікаціонізм» К. Поппера і «науково-дослідні програми» І. Лакатоса, П. Кватроне і Н. Фосс – концепцію «дослідницьких традицій» Л. Лаудана [178]. А. Ріахі-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 обліку [605, С. 112].

А. Ріахі-Белькаої [605], В. Кам [563] і Р. Маттессіч [581], стверджували, що облік є мультипарадигмальною наукою і може бути нею протягом багатьох років, змагаючись за домінування серед економічних наук.

Теорій обліку в індустріальному суспільстві існувало багато, що визначає необхідність їхньої класифікації. Н. Малюга 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 теорії [191].

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 теорії. 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?» І відповідь на це запитання риторична, адже наука не може існувати без розвинутої, відповідної часу теорії.

На початку ХХ ст. Г. Хетфілд (1923 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» [69, С. 179–181]. Аналізуючи наукові досягнення облікової науки, К. Грунеберг [557, С. 161-162] зробив висновок, що бухгалтери не мають права бути віднесеними 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 наук [605, С. 322]. С. Легенчук також висуває гіпотезу, що «...бухгалтерський облік є соціальним явищем, який враховує етичні сторони людського буття та вивчає відносини, що виникають у суспільстві» [176, С. 18]. Єдине, що потребує уточнення у цьому визначені,

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 [481], а О. 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» [244].

Незважаючи на передумови для теоретичних досліджень обліку (запити менеджменту, необхідність розширення обсягу інформації, засоби обробки даних), бухгалтерський облік як наука перебуває на рівні, який відповідає етапу розвитку класичної науки. «Єдина загальна теорія обліку є тільки бажаною», – зазначають Є. Хендріксен та М. Ван Бреда [469, С. 24]. В. Палій стверджує, що : «...теорія бухгалтерського обліку пояснює його техніку, суть і зміст бухгалтерії в ній майже не розглядається... Мета обліку не є однозначною» [234, С. 45-48].

Світова економічна наука дуже обтяжена інерційністю мислення, традиційністю підходів до оцінювання ситуації. «Всі звикли розглядати графіки і таблиці з показниками, тоді як потрібно заглянути в людську свідомість» [122]. 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.

В індустріальному суспільстві після промислової революції облік стає важливим елементом управління, характеризується необхідністю обліку витрат і принципами неперервності, періодичності, нарахування. 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 нормативні 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.

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 стало формування новітніх теоретичних концепцій як систем наукового відображення сучасних соціально-економічних та політичних реалій. Узагальнення основних вчень науковців у сфері теорії обліку представлено в додатку К.

### **2.3. Стандартність і креативність обліку в період переходу до постіндустріального суспільства**

Економічна наука напрацювала достатньо нових ідей, що змінюють філософію бізнесу та господарювання. Сучасна концепція інформаційного суспільства декларує визначальний характер інформації та теоретичних знань у технологічному процесі, бо виробничий процес більше не є основним вирішальним фактором змін. У контексті таких тверджень, нового підходу вимагає і система інформаційного забезпечення менеджменту, основу якої, на мікроекономічному рівні, становить облікова система. Дослідження і розвиток нових видів обліку, уведення нових принципів створення

інформації в облікову систему і фінансову звітність актуальні не лише з точки зору розвитку обліку, а й реальної економіки.

Традиційна система обліку має такі ознаки:

1. відображає факти господарської діяльності за допомогою їх документування;
2. створює ретроспективну інформацію фінансового характеру;
3. визначає свій предмет у якості масиву фактів господарської діяльності, а методом – їх реєстрацію та групування;
4. використовує стандартну методику отримання інформації, яка відображає інтереси держави;
5. відображає не абсолютну істину, а компроміс інтересів тих, хто формує методологію і тих, хто впливає на неї [410, С. 5].

В основі традиційного обліку лежить процедура і саме вона зумовлює всю практичну роботу: вирішувати облікові завдання, тобто реєструвати факти господарської діяльності, відображати господарські процеси і управляти ними. «Системи бухгалтерського обліку залишаються «затиснутими» в лещатах старої економіки» – писав Л. Едвінсон, наголошуючи, що стандартний (читай традиційний) бухгалтерський облік не тільки не дає повної картини, не тільки розкаже про справи компанії лише частину історії, та навіть ту частину він розкаже на іноземній мові [495, . 91].

Традиційну систему обліку, яка є засобом обробки і групування економічної інформації, що міститься в первинних документах, необхідно трансформувати і перетворити в "учасника" і "виконавця" управлінської політики підприємства, з додатковими функціями щодо збору і узагальнення інформації для груп осіб, які приймають рішення, формування і збереження довідкової інформації різного призначення – з метою планування, прогнозу, прийняття рішень і контролю.

Виникає потреба у збільшенні обсягу інформації, що характеризує попит на продукцію, можливості її збуту за певних умов і вимог ринку,

матеріально-технічне постачання виробництва, витрати на виробництво, технічну підготовку виробництва, ефективність виробів та інших сторін діяльності підприємства.

Інформація повинна мати адресний характер і задовольняти вимоги власників підприємства, постачальників, покупців, кредиторів, податкових органів, акціонерів, що стосується зміни питомої ваги власного капіталу, ефективність інвестицій, доходи та ефективність використання ресурсів, бізнес-процесів, цінової політики, кон'юнктури ринку та ін.

У персоналу організації формуються різні інформаційні потреби, пов'язані з виконанням їх функцій. Для ефективного управління бізнесом потрібна інформація про витрати виробництва, адміністративні та комерційні витрати в кожному із сегментів бізнесу; прибутковість кожного з напрямів роботи, прибуток від кожного з сегментів бізнесу, ефективність використання ресурсів, продуктивність праці тощо.

Для керівника підрозділу потрібна інформація для удосконалення бізнес-процесів і отримання більшого доходу при незмінних витратах; майстру необхідно знати, на якій ділянці або в якій бригаді відбувся збій виробництва, скільки продукції випущено цехом, скільки оброблено деталей на його виробничій ділянці, скільки нараховано заробітної плати, а кожному працюючому цікаво знати, скільки заробітної плати нараховано йому; завідувач складом повинен знати про наявність складських запасів: не тільки суму, але і кількість по кожному найменуванню для того, щоб вчасно замовити нову партію та ін.

Фінансовий облік готує інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів, використовуючи при цьому загальні для всіх підприємств правила обробки даних та отримання стандартного набору економічних показників.

Великий обсяг первинної інформації не дозволяє менеджерам повністю її осмислити (охопити), проаналізувати і використати в своїй роботі.

Менеджери використовують короткі огляди та іншу згруповану інформацію в зручній для них формі для виконання своїх обов'язків.

Однак більша частина інформації не задовольняє запити працівників. Так, облік практично не дає інформації для головного конструктора, який зацікавлений у зведених даних про фактичну вартість окремих складових механізму і даних для проведення функціонально-вартісного аналізу виробів.

Значним недоліком сучасної системи управління є розмежування різних служб – планового відділу, бухгалтерії, відділу праці та заробітної плати, маркетингу, виробничого відділу, тощо, які працюють незалежно один від одного і мають вузькі функції. При цьому мета у них різна: у планового відділу – формування економічних показників на календарний період і на перспективу, бухгалтерії – "фотографування" виробничого процесу та своєчасне складання форм звітності, відділу постачання – матеріально-технічне забезпечення діяльності, виробничого відділу – дотримання технології виробництва і забезпечення якості продукції та ін. І це – в той час, як єдиною і основною метою діяльності перелічених структурних підрозділів у сучасний період має бути забезпечення виживання підприємства і його економічне зростання.

За такого типу управління бухгалтерія у західних фірмах повністю бере на себе обов'язки планового відділу і аналітичних служб. Більше того, західні науковці стверджують, що управлінський облік дає можливість інтегрувати традиційний облік, планування і маркетинг у єдину систему управління підприємством.

Кращою структурою організації буде така, яка найбільш повно враховує вплив ситуаційних факторів, що характерні для даної організації (технологія; розміри організації; середовище; стратегія). Кожний із факторів впливає на формування організаційної структури не тільки прямо, а й опосередковано, тобто шляхом їх взаємного впливу один на одного. За такої організації

управління облікова система повинна бути динамічною і гнучкою щоб задовольняти інформаційні запити.

Отже, розвиток системи обліку, яка відповідала б сучасним моделям управління, очевидно, полягає у поєднанні планування, обліку, контролю та аналізу, результатом якого має стати формування інформації для прийняття управлінських рішень. Для того, щоб облік задовольняв запити управлінців та зовнішніх користувачів, він має розширити горизонти своєї діяльності, використовувати інструменти та методи із споріднених областей: математики, економіки, маркетингу, технології, статистики тощо.

Проблему трансформації обліку в сучасному суспільстві в напрямі його адаптації до вимог менеджменту усвідомлюють економісти різних спеціальностей. З урахуванням вимог часу система обліку може виконати свої завдання з генерування широкого спектру інформаційних ресурсів лише за умови підвищення інтелектуального рівня обліковців та користувачів, формування відповідної часу теорії. Облікова служба вимагає змін, а роботу бухгалтера в методологічному та методичному аспектах в умовах комп'ютеризації, слід розглядати крізь призму креативності. Застосування принципу креативності до обліку не означає руйнування існуючої обмеженої фінансовим аспектом системи обліку та її заміну. Мова йде про зміни, пов'язані з природним розширенням кола об'єктів обліку, набуттям системою гнучкості в застосуванні традиційно існуючих і уведенні принципово нових видів обліку, зміною ролі облікового працівника (бухгалтера) в управлінні господарськими процесами через можливості розширення обсягу інформаційних ресурсів.

У значній мірі обсяг інформаційних ресурсів визначають соціально-економічними умовами – рівнем розвитку виробництва, управління, фінансової системи, підготовки професійних кадрів.

Вищий рівень розвитку виробництва породжує і більш складні облікові проблеми, які пов'язані зі збором та обробкою даних. У свою чергу, рівень



професійної культури і освіченості користувачів визначається складністю тієї інформації, яку вони можуть зрозуміти і використати для поліпшення роботи. Відсутність належної (відповідної часу) прогресивної системи обліку стримує економічний прогрес держави.

Бухгалтери все менше часу витрачають на рутинні обчислювальні операції і більше на планування, аналіз і пошук рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Удосконалення системи обліку пов'язують, перш за все, з розвитком її підсистем – фінансового, управлінського і стратегічного. Вищий рівень розвитку системи обліку передбачає:

1. Удосконалення форм і методів збирання даних.

Відомо, що основою для прийняття управлінських рішень є інформація, тому своєчасне збирання достовірної інформації, що всебічно характеризує процеси і явища виробничо-господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів, а також її оперативна обробка і доведення до користувачів залежить (при належній компетентності керівника) якості і своєчасності втручання менеджерів у виробничі процеси та господарську діяльність з метою досягнення ефективної роботи підприємства.

Раціональний підхід до організації збирання фактичної інформації дозволяє здійснювати безпаперове (на екран і в пам'ять ПЕОМ) одноразове оперативне фіксування даних про факти господарської діяльності та їх попередню обробку й отримання інформації у ритмі виробництва, і передавати цю інформацію користувачам для виконання їх функцій.

2. Удосконалення і підвищення наукового рівня планування.

Використовуючи економіко-математичні методи та експлуатаційні можливості сучасних засобів обчислювальної техніки, систему прогресивних науково-обґрунтованих норм і нормативів, а також досягнення науково-технічного прогресу, можна значно поліпшити процес планування виробництва і підняти його на науковий рівень. Наприклад, промоделювати кілька варіантів, а потім вибрати з них оптимальний з відповідною

організаційною структурою управління підприємством; збалансувати систему відповідних показників та визначити напрям прогресивного розвитку виробництва; здійснити взаємозв'язки прогнозування, перспективного, поточного та оперативного планування; використати нормативні методи на всіх рівнях планування та управління; удосконалити систему нормативно-планових показників використання трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів.

### 3. Удосконалення форм і методів обліку.

Система обробки економічної інформації не сумісна з формами які існують в обліку при ручній або напівручній обробці даних, оскільки ці форми не можна заповнювати машинними способами при безперервному процесі обробки документів.

### 4. Удосконалення методів отримання зведеної звітності.

Організація системної обробки економічної інформації, застосування нових методів автоматизованого складання звітності на різних рівнях управління, а також заміна діючих типових форм звітності більш досконалими і придатними для машинного їх отримання дозволяє замінити ручну працю, підвищити продуктивність управлінського апарату, збільшити обсяг і різноманіття інформаційного продукту.

Охарактеризувавши традиційну систему обліку та можливості її удосконалення, приходимо до висновку про те, що в ринкових умовах, які логічно пов'язані з якісно новими підходами до системи управління як на макрорівні, так і на рівні підприємства, функціонування кожного суб'єкта економіки можливе лише при наявності достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати його діяльності та прогнозованої інформації, яку не повністю формує традиційний облік.

Перспективою розвитку обліку ми вбачаємо в його переорієнтації на внутрішні потреби управління підприємством, що вимагає креативного і новаторського підходу до створення інформаційних ресурсів, отримання

інформації прогнозного характеру, що окреслює коло необхідних для вирішення проблем теоретичного, методологічного, методичного, організаційного та управлінського характеру.

Глобалізація економічних процесів, різноманітні ризики, зумовлені невірешеністю принципал-агентконфліктів, асиметричним розподілом інформації, нестабільністю на фінансових ринках, зловживанням та непрофесійними діями менеджменту, розвиток комунікаційних технологій, загострення конкуренції на основних ринках товарів та послуг стали причиною стійкої тенденції до збільшення числа фінансово неспроможних підприємств.

На відміну від традиційної («старої») економіки, за нової економічної реальності основні акценти ставлять на інформаційно-інноваційні моделі розвитку, що передбачає широке впровадження у фінансово-господарській діяльності новітніх наукових досягнень. «Нова економіка» характеризує трансформацію економічних відносин під впливом інформаційних технологій за трьома основними напрямками:

1. трансформація матеріальної вартості у віртуальну (наприклад матеріальних активів – у нематеріальні);
2. заміна традиційних факторів виробництва (капітал, земля, праця) новими – (знання, ноу-хау, інновації);
3. зміна акцентів на ринках: перехід від «ринку продавця» до «ринку покупця»; від локальних ринків до глобального ринку [575, С. 85].

Саме в напрямі врахування зазначених та інших особливостей нової економіки має здійснюватися розвиток системи обліку. Й. Шумпетер, зокрема, виділяв п'ять інноваційних напрямів економіки:

1. виробництво нових, покращених продуктів;
2. запровадження нових методів виробництва;
3. відкриття нових ринків збуту продукції;
4. відкриття нових ринків факторів виробництва;

##### 5. проведення реорганізації [612].

Інформацію про жоден з цих напрямів не продукує система традиційного обліку.

Компаративний аналіз показує, що на початкових етапах розвитку «нової економіки» (90-ті роки XX ст.) до неї відносили, передусім, підприємства галузі інформаційних технологій, комунікацій, біотехнологій тощо. З часом «нова економіка» перетворилася на самостійний кластер, який заперечує парадигми традиційної індустріальної економіки. У той же час «нова економіка» за умови її засвоєння та адаптації виступає основою для докорінної модернізації традиційних економічних відносин [49, С. 297].

Інформаційно-інноваційна модель розвитку економіки передбачає використання сучасних методів управління, «нова економіка» настільки фундаментально відрізняється від «старої економіки», що традиційні моделі обліку за нових умов виявляються недієздатними [568, С. 1]. Ризик прийняття помилкових управлінських рішень за «нової економіки» є головним фактором втрат. Можна стверджувати, що традиційні інструменти обліку (калькулювання та ціноутворення на базі собівартості, нормування оборотних активів) не відповідають потребам «нової економіки». Облікова система підприємства має оволодіти такими специфічними інструментами створення інформації та її аналізу, як санація балансу, двоступінчаста санація, реструктуризація активів, аутсорсинг окремих непрофільних функцій, управління затратами на основі системи «таргет-костинг», збалансованих показників та ін.

До характерних особливостей креативного підходу до облікової системи в умовах «нового економіксу» відносять:

- функціонування повноцінної системи обліку та отримання інформації, що робить можливим регулярне відстеження та прогнозування показників зовнішнього і внутрішнього впливу та ризиків, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю підприємства;

- спроможність команди менеджерів вищого рівня розробити та реалізувати стратегію «на випередження»;
- використання емпірично-статистичних і математичних методів прогнозування та аналізу фінансово-господарської діяльності;
- наявність дієвої системи контролінгу та внутрішнього аудиту;
- впровадження інтегрованої системи оперативного бюджетування та стратегічного планування;
- орієнтація управлінського персоналу на створення додаткової вартості та симетричного розподілу інформації.

Креативна облікова система, як інноваційний продукт, дає додаткові можливості для менеджменту адекватно відповідати на виклики «нової економіки», із застосуванням таких методів та прийомів створення інформаційних ресурсів, які дозволяють моделювати і коригувати діяльність підприємств. Отримання та аналіз інформації про зовнішні та внутрішні впливи на діяльність підприємства сприяє профілактиці та нейтралізації фінансових та інших ризиків у роботі персоналу.

Для створення та функціонування ефективної облікової системи потрібний креативний підхід до визначення об'єктів обліку. В цьому контексті перед сучасною обліковою наукою постає завдання удосконалити модель обліку та привести її у відповідність з сучасними запитами користувачів інформації.

Інформаційна система підприємства призначена виконувати функції з ідентифікації, оцінки, нейтралізації та контролю за ризиками фінансово-господарської діяльності. Креативний підхід до обліку та його ефективність забезпечується в результаті впровадження дієздатного фінансового контролінгу, який спрямований на функціональну підтримку прийняття фінансових рішень у системі управління. Цільові орієнтири контролінгу підпорядковують цілям та завданням управління.

Необхідність та філософія контролінгу, його роль у концепції управління зводиться до того, що він, через свій функціональний інструментарій, створює сприятливі умови для:

- дієздатності системи ризик-менеджменту (на основі запровадження контролінгу ризиків);
- планування антикризових заходів;
- імплементації та контролю за виконанням планів.

Саме необхідністю здійснення функціональної підтримки менеджменту із зазначених питань зумовлює необхідність креативного підходу до обліку. Загальні критерії креативного підходу до облікової системи можна сформулювати таким чином:

- розвиток та забезпечення тісної інтеграції елементів управлінського та стратегічного обліку;
- організація комунікаційного процесу на основі поєднання моделей «зверху вниз» з використанням декомпозиції та «знизу доверху»;
- інтеграція систем обліку, аналізу, менеджменту та планування;
- селективний вибір методів створення інформації;
- гнучкість та здатність до оперативного реагування на зміни у внутрішніх та зовнішніх параметрах діяльності підприємства;
- економічність (ефект від впровадження облікової системи повинен перевищувати витрати на його організацію та здійснення).

Облікова система «нового типу» з її основними цільовими орієнтирами та пріоритетними цілями характеризується активною участю у розробці концепції фінансового управління; інформаційним та методичним сервісом для менеджменту; сприянням координації процесу управління, у тому числі окремих заходів; функціональною підтримкою менеджменту та контролю за реалізацією управлінських рішень.

У розрізі окремих фаз управлінського циклу слід передбачити специфічний набір завдань обліку. Основою для формулювання завдань

облікової системи є концепція управління та характеристика управлінського процесу. Окремі ланки креативної облікової системи проектують виходячи з функціональних потреб менеджменту. Залежно від їхніх потреб можуть бути використані різні інструменти, спрямовані на покращення ліквідності, прибутковості чи важелів стратегічного обліку. Система креативного підходу до інформаційних потреб менеджменту включає в себе такі елементи:

а) дослідження та вивчення ризиків, у тому числі система раннього попередження та реагування;

б) стратегічне планування (рекомендують використовувати такі методи як мозкова атака, метод Дельфі, вартісний та портфельний аналізи, бенчмаркінг, розробка сценаріїв, Balanced Scorecard та інші);

в) інтегрована система бюджетів, ключовим інструментом якої є інтегрований бюджет основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства;

г) система обліку та розрахунку витрат і доходів, яка ґрунтується на аналізі точки беззбитковості, розподілі витрат на постійні та змінні, розрахунку суми покриття та витрат втрачених можливостей тощо;

д) стратегічний облік та бюджетний контроль (ідентифікація фактичних даних, план/факт порівняння та аналіз відхилень).

Українським підприємствам, які функціонують у складному соціально-політичному й економічному середовищі, що обумовлено переходом від однієї до іншої економічної доктрини, необхідно використовувати зарубіжний управлінський досвід і досвід створення облікових систем та їх розвитку з урахуванням специфіки національних умов.

Еволюція управлінських систем спрямована на вирішення проблем, пов'язаних зі зростаючою непередбачуваністю подій, а також з можливістю передбачати майбутнє.

Проблеми, що виявляють у ході спостереження за зовнішнім середовищем не можна вирішити без достатньої інформації. Для отримання такої інформації, має бути налагоджене спостереження, чутливе до попереджуючих сигналів. Управління ризиками та стратегічними несподіванками найбільш уразлива ланка менеджменту, яка потребує інформації принципово іншої від тієї, що генерує фінансовий та управлінський облік. Така інформація носить стратегічний характер, її створюють на запит користувача, що вимагає кардинальних змін методики отримання інформаційних ресурсів у системі обліку та зміни всієї концепції формування облікової інформації. Це спричинено тим, що:

- проблема виникає раптово й всупереч очікуванням;
- вона ставить нові завдання, для вирішення яких організація не має досвіду в минулому;
- неможливість прийняти контрзаходи, що призводить або до великого фінансового збитку, або до погіршення можливостей отримання прибутків;
- контрзаходи повинні бути прийняті терміново, але звичайний, існуючий в організації порядок формування інформаційних ресурсів цього не дозволяє.

Найбільші труднощі виникають під час дії всіх названих факторів, коли минулі стратегії й плани втрачають сенс, інформація, яку потрібно засвоїти й вивчити, йде потоком, висуваються нові завдання, а тому організації загрожують інформаційні перевантаження. Отже, без стратегічного обліку неможливо реалізувати управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства, оскільки менеджери позбавлені необхідної інформації.

Розвиток облікової системи пов'язаний з удосконаленням її математичного і технічного проектування. Такі методи як статистичний аналіз, лінійне програмування, методи оцінки і перегляду планів, регресивний аналіз – значно підвищують ефект від використання інформації



в поліпшенні роботи, особливо при розробці планів, а тому перед обліковою системою постають завдання:

- оцінки факторів оточуючого середовища;
- оцінки стійкості компанії;
- визначення корисності інформації та пріоритетності її отримання;
- визначення поточних ресурсних і часових орієнтирів діяльності;
- забезпечення зворотного зв'язку;
- отримання показників для різних видів аналізу.

Облікова система не повинна бути замкнута сама в собі, її вплив на оточуючі соціально-економічні умови – безспірна, як і роль обліку у розвитку економіки.

Управління організацією в наш динамічний час є складним процесом, який не можна виконати успішно, керуючись сухими звичними формулами та інформацією фінансових звітів. Керівник повинен поєднати розуміння загальних істин і важливість численних варіацій, завдяки яким ситуації відрізняються одна від іншої.

Очевидно, що при швидкій зміні ситуації система обліку повинна бути гнучкою, адаптивною. Очевидним видається, що менеджери повинні приймати рішення настільки швидко, наскільки існує в цьому необхідність. Ускладнює ситуацію те, що жодна організація не може бути «островом у собі», через те, що вони залежні від навколишнього світу – від зовнішнього середовища – як відносно своїх ресурсів, так і відносно споживачів, користувачів, їхніх результатів, яких вони прагнуть досягти.

Підхід до науки про облік на основі принципу рефлексії (самоусвідомлення) передбачає вивчення різноманітних аспектів – філософських, соціологічних, соціально-психологічних, культурологічних, економічних, педагогічних та ін. [265, С. 94]. Реальна трансформація традиційної системи обліку в нову починається зі створення умов для креативного мислення обліковців та менеджерів у термінах інформаційної

технології обробки даних і усвідомлення потреби у принципово новій інформації – виникнення нової сфери бізнесу з отримання знань та нової сфери діяльності, нових форм і методів управління..

При використанні креативного підходу до створення нового інформаційного середовища – участь менеджерів середнього й нижнього рівнів управління обов’язкова і, порівняно із традиційним обліком, істотно посилюється, хоча відповідальність, звичайно, залишається різною в обліковців і менеджерів.

#### **2.4. Взаємозв’язок розвитку економічних формацій та облікової науки**

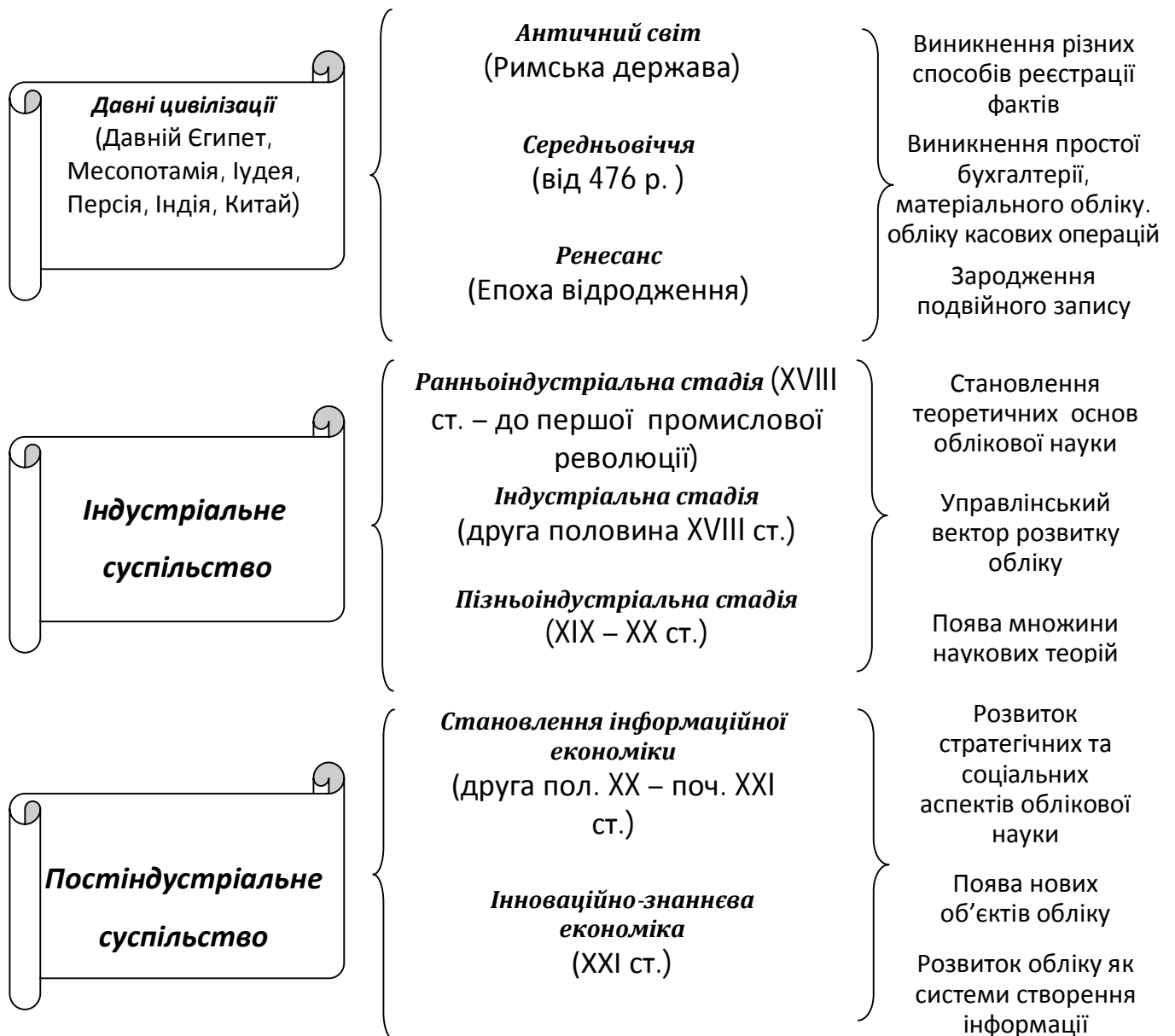
Основними факторами розвитку обліку вчені вважають досягнення людства та формаційний суспільний розвиток (Я. Соколов, В. Палій, Р. Маттесіч, М. Медведєв, Б. Коллас, М. Пушкар, С. Легенчук) або індустріальну революцію та розвиток капіталізму і соціалізму (К. Родбертус-Ягцов, Н. Стеки, Н. Стасей, Дж. Едвардс,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

Відповідно до технологічного і технічного розвитку людства, змінювалися економічні системи 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.);
- індустріальний (остання третина XVIII – остання чверть XX ст.);
- постіндустріальний .

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. 2.1).

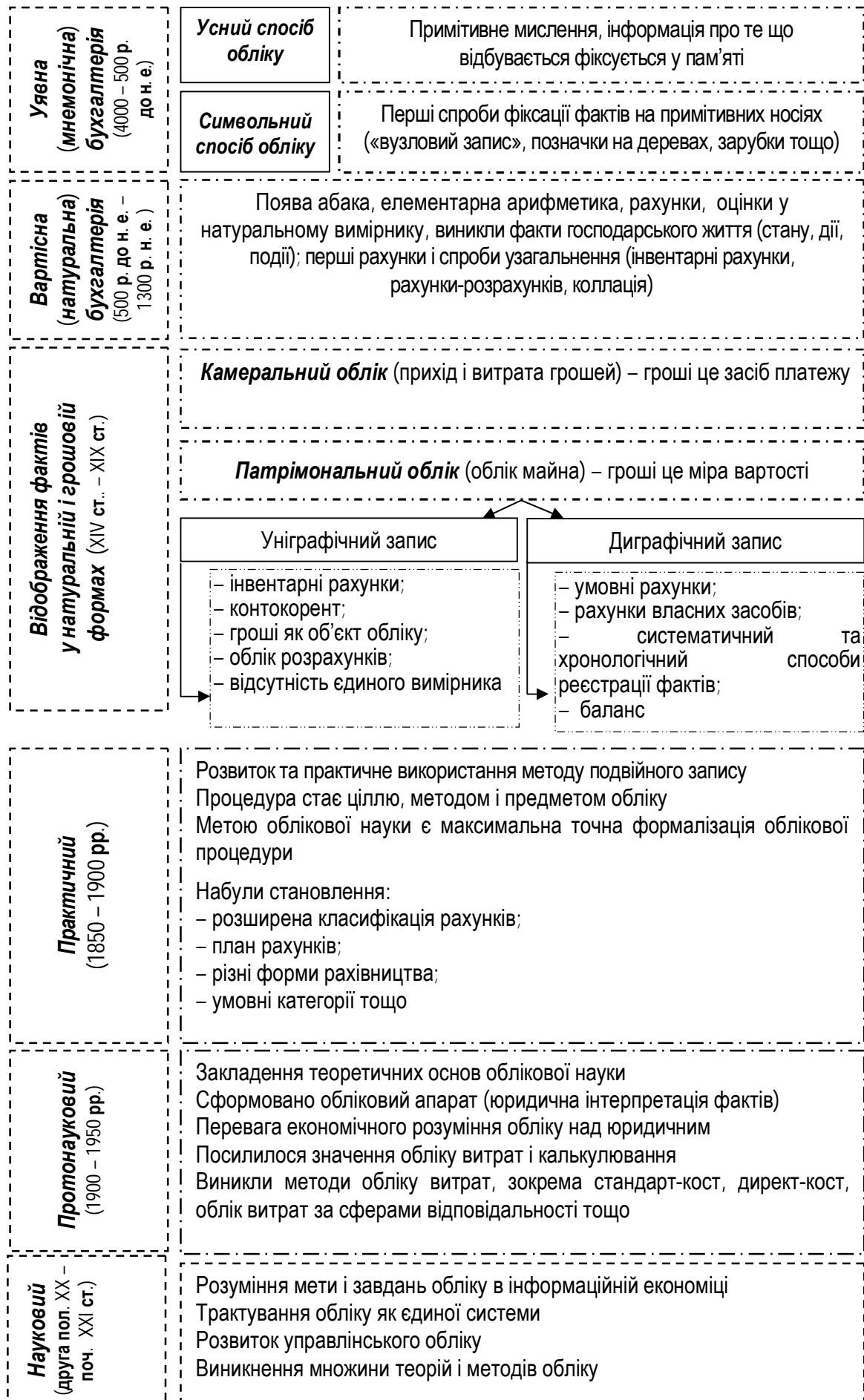
Поява обліку як ознаки економічної діяльності всіх цивілізацій датується 4 тисячоліттям до нашої ери. Розвиток обліку як практичної діяльності зумовлений потребами життя: на основі накопиченої інформації перші рахівники робили прогнози щодо заготівлі запасів та їх наявності, використання цих запасів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



**Рис. 2.1. Етапи розвитку облікової науки відповідно до розвитку суспільних формацій**

Джерело: розроблено автором

Як наука облік реалізувався в періоди розвитку своєї методології (рис. 2.2) та формування первинного теоретичного базису.



**Рис. 2.2. Етапи розвитку методології обліку**

Кожне суспільство будувало необхідну і достатню систему обліку. Іноді це була не система, а спосіб 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» [264, С. 17]. Чи спостерігаємо такі зміни в сучасній обліковій системі?

Теорія обліку нового типу, а відповідно і нові об'єкти обліку, нові категорії та поняття, проходять свій шлях від повного заперечення до повільного визнання. Панування епохи національних облікових шкіл завершилося. Прагнемо нині до 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 суперсучасної електронної техніки та штучного інтелекту.

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.

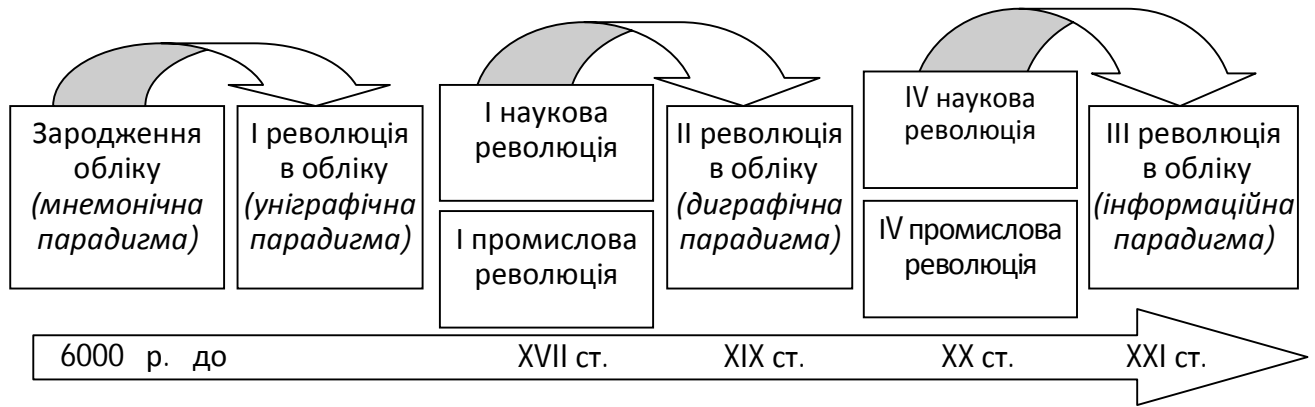
Каста жреців, які були основними користувачами інформації, перетворювалася в релігійних функціонерів та свого роду «управлінців». Принесення жертв у вигляді дорогоцінностей, продуктів праці тощо – вимагало системного обліку. При будівництві споруд у Давньому Єгипті використовувалися значні ресурси, що 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 перехід 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.

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 XX – на поч. XXI ст. Відбувається III революція в обліку, датована кінцем XX – поч. XXI 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.



**Рис. 2.3. Взаємозалежність наукових революцій, промислових та облікових революцій**

Джерело: розроблено автором

Таким чином, революції в обліку в часі збіглися з революціями в науці та промисловими революціями (рис. 2.3). 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 користувачами менеджерів та відповідно в обліку формується управлінський вектор розвитку, який реалізований у побудові підсистеми управлінського обліку, яка задовольняє запити основних користувачів (XX ст.).

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.

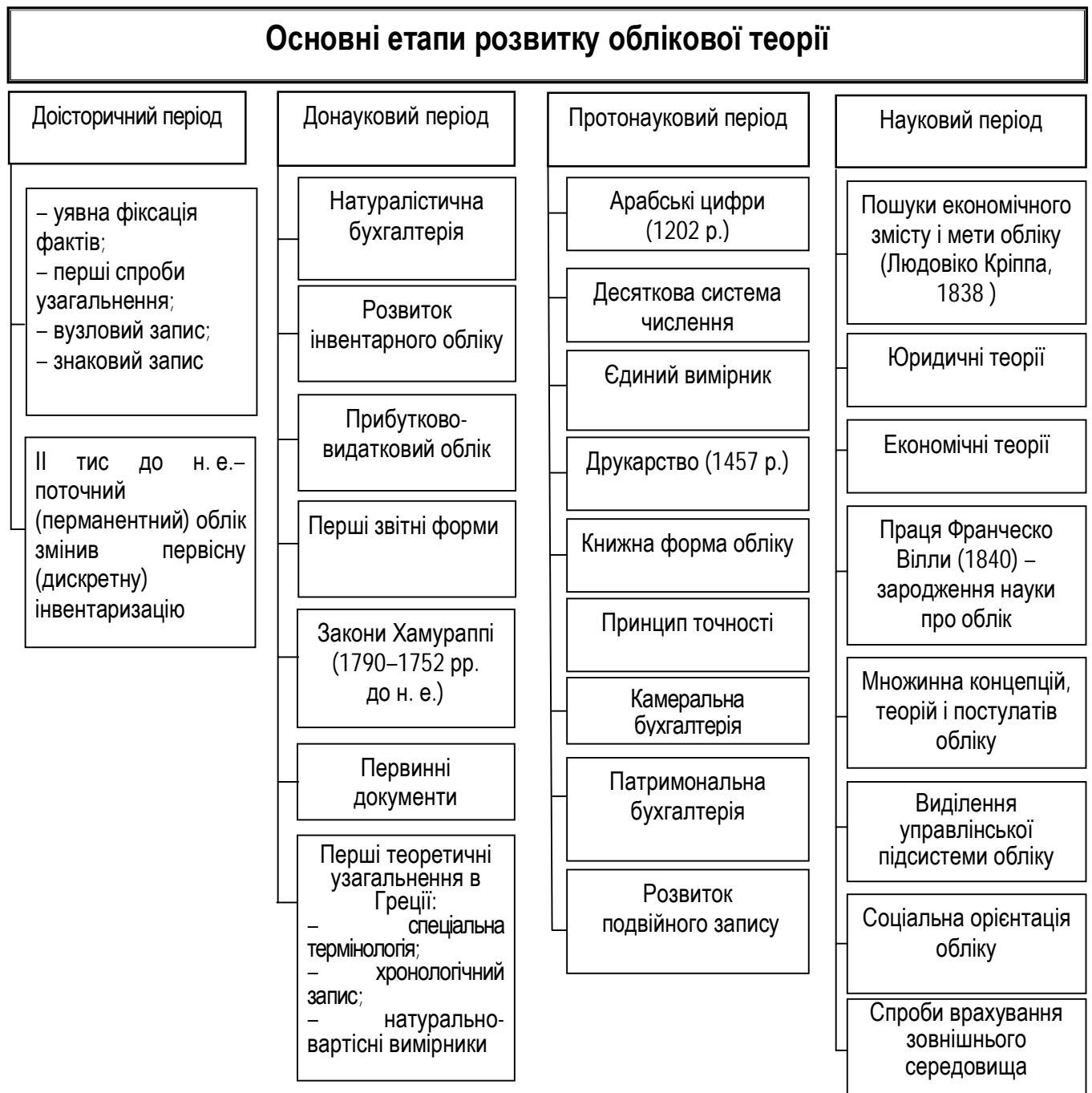
Відповідно кожен етап певним чином відображався на методології обліку.

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. 2.4). 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.



**Рис. 2.4. Характеристики основних етапів розвитку облікової теорії**

Джерело: розроблено автором

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.

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, на основі якої формуватимуться і отримають практичну реалізацію підсистеми фінансового, управлінського та стратегічного обліку.

## **Висновки до розділу 2**

1. Знання історії розвитку обліку господарської діяльності дає змогу виявити вплив економічних і соціальних умов на відображення процесів виробництва та обліку в суспільстві, визначити поняття «обліку» не лише як явища, 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 його парадигм із сучасними підходами до організації та методології облікової системи дає можливість передбачити його трансформацію в майбутньому.

2. В індустріальному суспільстві після промислової революції облік стає важливим елементом управління, характеризується необхідністю обліку витрат і принципами неперервності, періодичності, нарахування. 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.

3. На межі індустріального і постіндустріального суспільства у науковій літературі з'являються розробки у сфері соціального й екологічного обліку, обліку людських ресурсів, обліку інтелектуального капіталу, що активізувало нормативні дослідження і розвиток. Починаючи з другої половини ХХ ст., суспільні зміни під впливом науково-технічних досягнень стали об'єктом значної уваги з боку представників різних суспільних наук. Акцент у дослідженнях зміщується на вирішення проблем отримання інформації на запити користувачів, облік стає частиною інформаційної системи підприємства, зростає роль етики облікових працівників і професійних організацій в економічних відносинах між обліковим персоналом і менеджментом.

4. Охарактеризувавши традиційну систему обліку та можливості її удосконалення, приходимо до висновку про те, що в ринкових умовах, які логічно пов'язані з якісно новими підходами до системи управління як на макрорівні, так і на рівні підприємства, функціонування кожного суб'єкта економіки можливе лише при наявності достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати його діяльності, яку не повністю забезпечує традиційний облік. Система обліку постіндустріального суспільства вимагає удосконалення форм і методів реєстрації даних, удосконалення і підвищення наукового рівня планування та виявлення інформаційних запитів користувачів, удосконалення форм і методів обліку, формування масиву звітної інформації відповідної структури менеджменту та бізнесу.

5. Перспективу розвитку обліку ми вбачаємо в його переорієнтації на внутрішні потреби управління підприємством, що вимагає креативного і новаторського підходу до створення інформаційних ресурсів, отримання

інформації прогнозного характеру, що окреслює коло необхідних для вирішення проблем теоретичного, методологічного, методичного, організаційного та управлінського характеру.

6. 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 кола 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.

Основні результати дослідження за другим розділом опубліковані у працях: [295], [430], [239], [240], [308], [349], [343], [356], [329], [299], [368], [354], [316], [358].

## РОЗДІЛ III

### ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ НА ПОЧАТКУ XXI СТ.

#### **3.1. Загальнофілософські, соціологічні та психологічні проблеми обліку**

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 суспільства й бізнесу. «Суспільне життя на зламі XX–XXI 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» [13]. 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 множину 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?» [537] 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 нераціональну поведінку, отримувати інформацію про тих, хто не є контрагентами, а не лише про тих, з ким вже 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) та відповідно для підприємства, – нарощування виробництва і зниження ціни для зростання обсягу продажів.

«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. Хіксу (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. Талер [570].

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 унеможлиблює асиметрія інформації, що зумовлює відмінності у мотиваційних стимулах і психолого-соціологічних особливостях людини, яка приймає рішення.

У цьому напрямку наукові дослідження теж винагородженні 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 Хайек відзначений у 1974 р. за теорію неповноти інформації, яка неминуха, коли описуєш складну систему без урахування



антропологічних, культурологічних та інформаційно-теоретичних аспектів [467, С. 519-530].

Усі ці дослідження мають безпосередній вплив на економіку та доводять, що змінюється розуміння основних базових постулатів, робиться акцент на психолого-соціальних аспектах та відходить 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 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 інтелектуального 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» [54]. 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. Маслоу [578].

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 тощо [109]. 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» [77] 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» [54]. Звучить утопічно для читачів початку XXI ст., однак не треба і такий підхід чи то прогноз оминати увагою (ігнорувати). 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, 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» [596]. 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 / створення інформації.

А. Дензо і Д. Норт вивчали відносини між інститутами та процесом прийняття рішень в умовах невизначеності [539, С. 3–31]. Багато вчених-економістів є прихильниками нової інституційної економіки, серед них В. Жук, який представив обліковій спільноті працю «Основи інституційної теорії бухгалтерського обліку» [97]. 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 (транзакційних витрат).

О. Вільямсон, Б. Клейн, О. Харт та інші науковці, розвиваючи теорію Р. Коуза, показали, що менеджери можуть зменшити «транзакційні 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.) [594]. В цих працях компетентність 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» [160]. 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 інформацією [424, С. 336-421], довівши, що інформація є найбільшою цінністю, і запропонував нові схеми побудови організаційних взаємовідносин в економіці.

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 науковій спільноті, 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 ХХІ ст. Серед економістів у цьому напрямку відомі Р. Ліпсі, Т. Хатчінсон, Г. Шекл, Б. Колдуелл, Л. Боуланд, М. Блауг, Ф. Махлуп, Дж. Фібі; облікова наука в у теоретичному аспекті збагатилася працями таких вчених: А. Літлтон, М. Чатфілд, Д. Скотт, Р. Маттессіч, Р. Чамберс, А. Дженінг, С. Зефф, М. Муніц, 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. Голова, 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 відповідає 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 взаємозв'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» [26, С. 217], 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).

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 має 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» [58] 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.

Відповідно до теорії Е. Тофлера, яка доводить «...загибель індустріалізму і зростання нової цивілізації» [442], 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» [262, С. 7]. 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» [442]. Потрібно кинути виклик обліковій системі та її вихідним установкам і постулатам. Але така постановка питання наражає 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 інформаційного 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 обсягу 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.

### 3.2. 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 союз [616, С. 131-139] (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 взірцем, який сповідує більшість наукового 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» [165].

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 науки [165].

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 поліпарадигмальності. 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. Уоткінса [633] та К. Поппера [603], які ставили питання про причини виникнення наукових революцій в умовах кумулятивного накопичення знань. С. Тулмін [628] теж згладжує межі між «нормальною наукою» і «революцією», а П. Фейєрабенд [455] 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.

Еволюційним чи революційним шляхом розвивається облікова наука?

Скоріше еволюційним через її стійкий консерватизм, але результати «нормальної» науки стають поштовхом до перегляду традиційної парадигми, особливо в період кардинальних суспільно-економічних трансформацій. Як тільки «нормальна наука» стає загальноновизнаною, 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 акцентований 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, еклектичний);
- бухгалтерські (соціологічний (етичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний, підходу управлінських моделей, підходу інформаційної економіки, еклектичний).

Послідовник К. Поппера І. Лакатос в основу досліджень ставить принцип критицизму, який у теорії пов'язує з науковою раціональністю. Він розробив методологію науково-дослідних програм, які однозначно і паралельно 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» [173]. «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 сьогодення [179].

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.

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 науки [446].

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. Езер [85]. 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 пізнання [85, С. 37-44].

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 спів відповідальність, 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 в науковому співтоваристві її основних положень. 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. Уеллс [635, С. 471–482], 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 рішення [635].

Оцінна парадигма обліку, яку запропонували Дж. Каннінг, Р. Стерлінг, та Р. Чемберс, полягає у використанні інвесторами та іншими зацікавленими користувачами 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. Маттессіч [584] 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 цілей [605].

Я. Соколов і В. Палій [233, С. 23] виділяли кілька парадигм обліку, проте парадигма подвійного запису була виокремлена як головна, оскільки її дослідження проводилися в умовах індустріального суспільства.

Західні дослідники Д. Гоувс і А. Ревінкель [556, С. 77–99] за допомогою використання трансдисциплінарних досліджень визначили субпарадигму бухгалтерського обліку, сутність якої полягає у формуванні цілісних перспектив змін парадигми відносно часової та інформаційної місткості, відповідно 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 підприємств [277, С. 287–293].

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 економіки [617].

А. Ріахі-Белькаої 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 економіки [605, С. 337].



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» [191].

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, клієнтській 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» [471, С. 13], 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» [503].

Парадигма глобального обліку, яку запропонував С. Голов, базується на методології традиційної парадигми та скоригована в сторону напрямку паритетності потреб користувачів і використанні негрошових показників. Науковець також пропонує виокремити стратегічно орієнтовану систему обліку на рівні підприємства [62].

Як вважає В. Жук, парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку, що базується на ідеях фізичної економії,

революційним, а не еволюційним шляхом змінює традиційну парадигму обліку [100, 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» [404, С. 67–76]. 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. Шигун [492], 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. Кузнецова [158], А. Кузьмінський [161]) відповідає методології 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 обліку [538].

Зміну парадигми на основі розвитку прогностного обліку (або проблемного, як його ще називає автор) пропонує К. Редченко, визначаючи метою такого обліку інформаційно-експертну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень [275]. М. Лучко вбачає перспективу розвитку обліку в еконофізиці [185]. З позиції обслуговуючої ролі обліку відносно системи управління вплив концепцій менеджменту на дослідження обліку вивчає М. Рета.

А. Пилипенко розглядає розвиток облікової парадигми в контексті її можливостей задоволення інформаційних потреб менеджменту та можливостей інтеграції в систему стратегічного управління підприємством [247]. О. Лаговська у дослідженнях виокремлює інформаційно-комунікативну роль бухгалтерського обліку [171].

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 стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку, як класичні, так і запозичені з менеджменту, будуть органічно вписані в процес стратегічного управління» [486].

Стратегічний підхід до обліку підтримує Р. Бруханський, 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)» [28, С. 10-13].

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 інформологію [262].

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-Белькаої, Н. Бедфорд, А. Літлтон, В. Циммерман);
- біхевіорестичний підхід (А. Літлтон, 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;
- парадигму подвійного запису;

– інформаційну парадигму.

Перша парадигма характерна для облікового знання періоду «темних» віків, коли його сфера не виходила за межі великих господарств вельмож, храмів та купців. Облік у X–XII ст. здійснювався у формі списків майна – інвентарних відомостей із зазначенням залишків, які визначалися управителями для ознайомлення з ними власників.

Друга 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 відображати 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 господарська діяльність є таким «ядром» для обліку, стає вагомим аргументом і стимулюючим фактом пошуку теорії, яка базується на економічних засадах.

Третя 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).

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

Джерело: розроблено автором

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.

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 науковців 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» [253].

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» [253].

Розвиток облікової теорії на межі XX–XXI 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. Ріахі-Белкаої, М. Глаутье, Д. Гоувс, М. Кабір, В. Кам, Б. Кашінг, А. Коененберг, Р. Маттессіч, Ф. Мітчелл, В. Новак, Г. Норрекліт, Й. Норрекліт, С. Рамірес, 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 обліку [108].

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 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 універсалізм 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 образом» 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» [Цитовано за: 148, 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 короткотривалий 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 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 єдино можливими.

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.

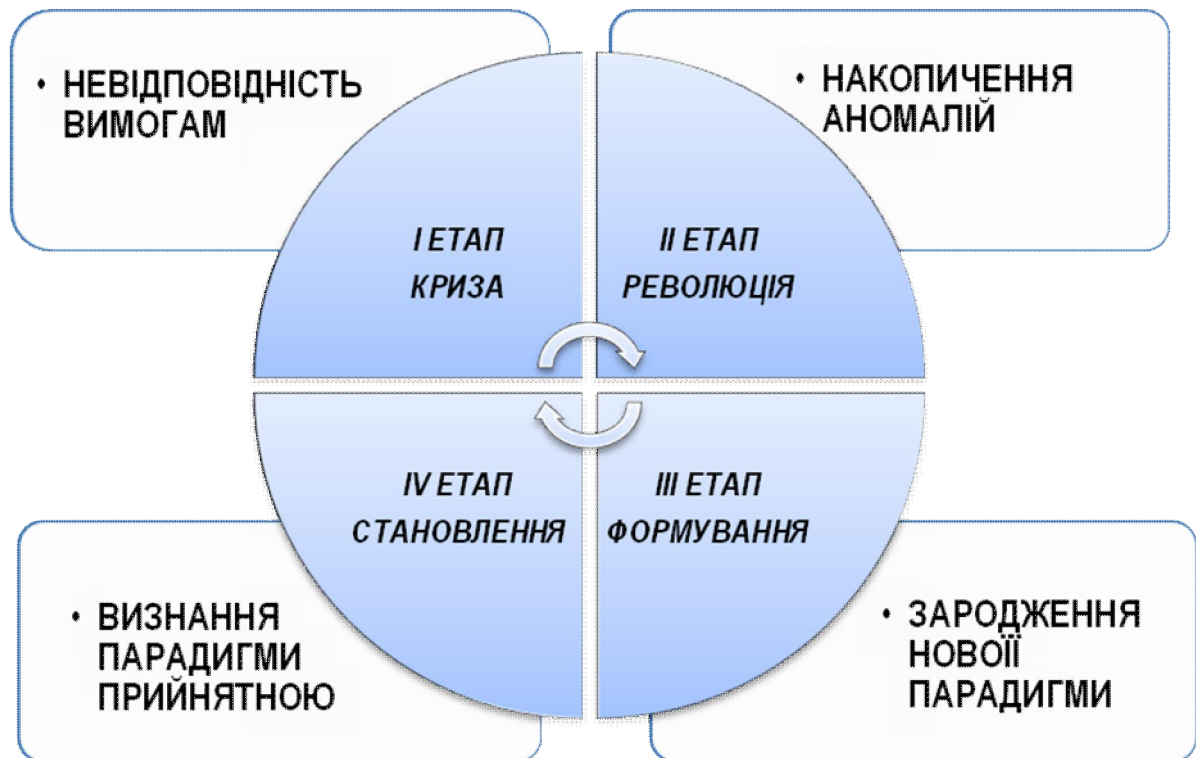
Пристосування до змін економічних реалій не може відбутися без того, щоб вийти за межі існуючої парадигми, розширити наукове поле теорії обліку й адаптуватися до постнекласичної парадигми розвитку науки. Не лише економічне та соціальне середовища і способи функціонування економіки сприяють зміні парадигми, 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 звітності [187]. Поділяючи загалом ідею 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» [187].

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. 3.1)



**Рис. 3.1. Етапи розвитку інформаційної парадигми облікової науки**

Джерело: розроблено автором

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, згідно 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» [637].

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. Вайцеккер, Е.

Ловінс, Л. Ловінс, 1997 р.) зроблено висновок, 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 енергії [39]. 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». 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 містить 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 ті програм, які інтегровані у процеси прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління та відображають відповідальність організації за результати і майбутні наслідки її діяльності.



Репутація вітчизняних компаній дедалі більше залежить не тільки від їхньої прибутковості, вартості акцій, якості продукції, а й від їхньої 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 макrorівні 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» [410], 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 [481, 527] існує велике різноманіття визначення поняття «соціальний (суспільний) облік». При цьому 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;
- 3) бюджети і фінансові прогнози;
- 4) статистичні дані щодо етнічних груп, віку працівників;
- 5) послуги, які доступні працівникам (наприклад, на оздоровлення)

[632, С. 56-87].

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 політикою [481]. 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 соціальну [482].

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.

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. А обліку відповідно 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.

### **3.3. Передумови формування інформаційної теорії обліку**

#### **3.3.1. 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. 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.

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 «умовно релевантній» 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» [11]. Така постановка питання спричинює ризик отримання помилкових відповідей і виникнення критики. 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 сприймати подвійний запис, баланс і звітність як 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». 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 невирішеністю 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 підприємств [430, С. 46].

У світі спостерігається не просто поступовий еволюційний перехід до нового економічного укладу, а глобальна неоекономічна революція, зумовлена технологічними, фінансовими та екологічними змінами, переходом на новітні ринкомістки, високопродуктивні та гнучкі види виробництва [49, С. 297]. Глобальні зміни відбуваються в технологічному, інформаційному 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 (беззмістовна 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 значенням [55]. 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 прогнозну 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. Революція в обліковій науці вже відбувається, і в цей період науковій спільноті залишається два варіанти вибору: суперечити розвитку системи або створювати її.

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» [264]. Я. В. Соколов стверджує, що структура обліку дуже динамічна і тому з нього виділяються багато видів обліку [409, С. 227] . Такої думки притримуються також С. Голов [61], І. Яремко [504], З. Гуцайлук [67] 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» [266, С. 5]. Теорія обліку не удосконалюється відповідно до розвитку економічної науки, не формує нового підходу до традиційних категорій, не використовує 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 перестав бути основним інструментом в управлінні підприємством.

Протягом останніх десятиріч відомі науковці у своїх працях наголошують на наявності значних недоліків існуючої моделі обліку, досліджуючи 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. Малюга, О. Петрук, 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, доки не доведено іншого, а тому активи 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 вимагає ведення обліку на консервативній основі: записи доходів робляться тоді, коли відбувається реальне надходження коштів, а записи збитків – у момент їхнього прогнозування.

Відомі також концепції амортизаційного оподаткування (depreciation) і відтермінованого оподаткування (deferred taxation), які рідко обговорюються в питаннях розвитку теорії обліку.

Проте ці теорії 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 (контролінгу [263], стратегічний еккаунтинг [42], стратегічний облік [214, 271], динамічний облік [73], глобальний облік [62], інтернаціональний облік [492] 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 облікової 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.).

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 ендогенному 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 обслуговування

потреб менеджменту мають стати поштовхом і джерелом вирішення питань організації практики 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 революціонізуючою 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 до 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. [511]; К. Хоскін, 1994 р.[560]; М. Неймарк, 1990, 1994 р.[592], Т. Тінкер, 1999, 2005 [626, 627]) 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. [513]; Д. Купер і Т. Хопер, 2007 р.[536]; Б. Меріно, 1998 р.[586]; Р. Рослендер і Дж. Ділллард, 2003 р. [607]). Критичні дослідження в обліковій науці продовжують розвиватися, охоплюють нові проблеми.

Основним методологічним підходом у цих дослідженнях став критичний реалізм (П. Армстронг, 2004 [509], 2006 р.[510]), який використовується вченими для вивчення парадигмальних та методологічних аспектів розвитку облікової науки (М. Ашраф і С. Уддін, 2015 р. [515]; Р. Браун і С. Брігнал, 2007 р. [524]; С. Ллевеллін, 2007 р. [572], С. Моделл, 2013 [588], 2015 [587], 2015р.[589]), вивчення змін в обліку (М. Ашраф і С. Уддін, 2013 [514], 2015 [516], 2016 р. [517]) тощо.

Критичний реалізм вважаємо важливим і перспективним для досліджень в обліковій науці, проте він не пояснює шляхи реалізації змін (Д. Эверетт, Д. Ной, А. Рахаман і Д. Махарай, 2015 р.[551]; Д. Килфойл, А. Річардсон, 2011 р. [566]; Р. Рослендер, 2013 р.[608]). 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. [620]), П. Бурдьє (Д. Елдер-Васс, 2007 [548], 2010р. [549]) і М. Фуко (І. Ал-Амоуді, 2007 р.[508]; Дж. Джозеф, 2004 р.[562]), не відбулося.

Натомість в емпіричних дослідженнях обліку спостерігаємо появу емансипаційного підходу (звільнення від хибних поглядів / забобон) щодо змін в обліку (М. Ашраф, С. Удін, 2015 [516], 2016 р. [517]) 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.

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, в наслідок і 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 економічні 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 організації, отримана по каналах зворотного зв'язку, сприяє поліпшенню її 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 фінансову інформацію зрозумілою, що дасть змогу персоналу усвідомити загальні цілі та місію бізнесу, закладе основу партнерства між усіма учасниками економічних відносин. Керівники не хочуть ділитися інформацією зі своїми підлеглими, однак працівники, не маючи інформації, не можуть адекватно реагувати на нові вимоги бізнесу.

Потрібна зміна базової методології обліку і його гармонізація в межах нової інформаційної системи управління, а також формування спеціальних

методик, які дадуть можливість забезпечувати надання необхідної інформації про зовнішнє та внутрішнє середовища 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 власні 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 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 одиниць [116].

Будь-які створені людиною теорії потрібні в підсумку для однієї мети: щоб відповісти на запитання, як їй влаштувати власне життя. Найменші зміни в теоретичному обґрунтуванні можуть привести до радикальних трансформацій системи/підприємства, а тому завдання керівника виявляти такі зміни, а сигналами до їх виявлення якраз є інформація, яка формується в системі обліку.

Поза межами уваги обліку залишаються фактори, без урахування яких не можливий розвиток. Традиційні наукові підходи не дають змоги виявити ці фактори і дати адекватну картину того, що відбувається. Взаємозалежність і складність (complexity) – це виклик нашого часу. Облікова наука не відповідає на ці виклики. Потрібна модернізація системи, яка пов'язана зі зміною характеру її існування та встановленням нових внутрішніх системних зв'язків.

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 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. 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, 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 можливості 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 праці;
- необхідність модернізації «входів» і «виходів» системи та оргструктури облікової діяльності, невизначеність, накопичення суперечностей розвитку та швидка динаміка змін ринку;
- неспроможність оцінити зовнішнє середовище функціонування бізнесу, 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.

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 за мету представити теоретичну основу науки про облік із філософським підходом та концептуальним викладенням.

Таким чином, маємо два варіанти: або суперечити розвитку облікової системи і зберігати традиційну парадигму обліку (за Т. Куном), або створювати і розвивати нову парадигму обліку, не заперечуючи традиційних основ, а розвиваючи і доповнюючи їх. Основою такої парадигми має бути інформаційна теорія обліку постіндустріального суспільства.

### **3.3.2. Нові об'єкти облікового спостереження як фактор зміни теорії**

За багатотисячну історію розвитку сформувалася певна система облікових знань, яка розвивалася на власному теоретичному та емпіричному рівні. 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 мають ввести в свої щорічні звіти додаткові розділи» [519]. Розвиток економічних і виробничих відносин потребує нової інформації про об'єкт управління. «Традиційна модель обліку (стара мова бізнесу) стає

перешкодою для розвитку нових методів мислення» [495]. 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 інформації традиційного обліку, а для різних груп і категорій 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, соціальний, людський, репутаційний 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 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 реальності [189, С. 75-78].

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 спрямування [73, С. 175-179.] тощо.

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. 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 сформуванати стільки видів обліку, скільки є об'єктів обліку (за аналогією: зарплатний, кредитний, інвестиційний, розрахунковий). 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» [220, С. 99]. Якщо видом вважати інституційний 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 діяльність 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 перекликається у формуванні своєї мети з соціальним обліком, що, проте, не дає права ставити його в ряд із загальноприйнятими видами обліку: фінансовим, управлінським, стратегічним.

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 перекликається 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 облік [267], а з іншого – як спосіб спотворення чи вуалювання інформації [60]. Однак межа між творчим підходом і фальшуванням дуже хитка і розмита. «Креативний облік – явище 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 компанію» [208, С. 457]. 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, методом, що не відповідає 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, розширення парадигми обліку та його соціальна спрямованість. Він представлений двома напрямками: перший і найважливіший пов'язаний із

необхідністю збільшення складу показників звітності в інтересах користувачів [409, С. 197–230]; другий концентрується на обліку соціальних витрат. Інколи термін «соціальний облік» трактується як облік, метою якого є визначення витрат, який думає суспільство у зв'язку з діяльністю організацій [208, С. 614]. 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 його методик та інструментарію.

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 відбуватися [409, С. 197–230]. 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.

### **3.4. Структура теорії обліку постіндустріального суспільства**

#### **3.4.1. Формування наукового знання та виявлення антиномій в обліку**

Облікове знання, яке було сформоване Л. Пачолі в 1494 р. і описане у «Трактаті про рахунки і записи», хоча 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 й 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» [235, С. 52-55].

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.

Обліковій науці потрібна інтеграція різних видів інформації, а не їхній редуціонізм, 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 вимірjuвального 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 записів 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, некласичний та постнекласичний підходи до наукового знання.

За класичного підходу суб'єкт пізнання використовує епістемологічні судження і шукає єдину істину, абстрагуючись від аксіологічних пріоритетів.

За некласичного підходу можливий плюралізм істини, дослідження провадяться з урахуванням випадковості та невизначеності, беручи до уваги

цінності результатів науки, коли превалює критично-аналітичний і узагальнюючий спосіб мислення.

За постнекласичного 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 структурами [418, С. 633–634].

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 наука 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 догмами.

Облікова наука постійно зумовлювала виникнення парадоксів, які в умовах відносно повільного її розвитку були нечисленими, 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 і 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 аргументи [401, С. 63].

Парадоксальність у науці – це особливий критерій оцінювання наукових гіпотез, а ступінь глибини пропонованих 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 заперечення іншого» [217].

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» [410, С. 65.]. 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 існує не стільки в



«...рамках науки, скільки між наукою і позанауковими переконаннями» [421].

Методологія науки «...антиномію відносить до контрадикторної 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» [8].

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 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 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. Коли почали формуватися дві позиції, які мають однакове право на існування, переконливу аргументацію для свого існування і відповідно на реалізацію має традиційна теорія обліку та альтернативні теорії, 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 значну облікову антиномію.

Крім антиномій в обліку, виявлено усталені твердження, які підлягають критиці. 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 такі твердження 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 і зародження стратегічного обліку, які ґрунтуються на принципово інших засадах створення інформації, ніж фінансовий облік.

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 інформації. «Якщо не існує проблемної ситуації, яка породила теорію, то теорія позбавлена сенсу» – зазначав К. Поппер [254].

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 теорії [419].

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;
- теоретичне знання – опис ідеальних об'єктів та їхніх властивостей.

До основ теоретичного знання належать:

- теоретичні закони і принципи (аксіоми);

- теоретичні логічні наслідки (закони, теореми і теоретичні твердження);
- математичні моделі;
- інтерпретативні пропозиції (редукційні визначення);
- метатеоретичне знання;
- загальнонаукові методи і категорії, філософські підстави науки [89].

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 стрижня 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 підсистемами [423, С. 49-54]. Аналогічної точки зору дотримується В. Кам [563].

За В. Стьопіним [422, С. 145], 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 спостережень [182].

Терміни – це специфічні компоненти теорії науки, які відображають явище і сутність пізнавальної діяльності [221]. 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». 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, які зазначають, що «...в бухгалтерському обліку неможливо зрозуміти повністю природу обліку, просто спостерігаючи за обліковою практикою – за операційними визначеннями теоретичних термінів. Для суворої побудови теорії бухгалтерського обліку необхідне спостереження зовнішнього середовища в цілому» [208, С. 104].

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 інформації [583, С.469].

Р. Маттесіч розробив значну кількість математичних моделей у бухгалтерському обліку [582, С. 472–481]. Доволі неоднозначними щодо необхідності математизації обліку є погляди Р. Чемберса [531, С. 163–180], 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 запитує, які актуальні факти, 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 обробці думки, при дедуктивному мисленні. Наприклад, якщо введено символи, то можна описати відношення між ними. Але ця перевага є значним недоліком, що можна простежити при встановленні облікових постулатів, які 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 оману [531, С. 163-180].

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 даними явища, 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 складові частини містять факти, які поєднуються «холізацією», 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 висловлювань, 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 ХХ ст. інтерес до феноменологічних теорій зріс завдяки широкому використанню в кібернетиці, 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 середовищем, 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, остільки і детерміністичні, і стохастичні теорії не виключають, а взаємно доповнюють одна одну».

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 економічні 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.

### **3.4.2. 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 властивості [621].

З огляду на визначення теорії сформуємо поняття «інформаційна теорія обліку». Теорією слід розуміти сукупність знань, які розкривають сутність обліку як феномена і динамічної системи, яка 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;
- 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. 3.2).

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 прийоми редукції (зведення складного процесу до простішого) та пов'язують теоретичні конструкції з емпіричними дослідженнями інформаційних потреб користувачів.



**Рис. 3.2. Структура інформаційної теорії обліку**

Джерело : сформовано автором

Теорія 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.*

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 «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.

Аксіома 1: Ідеальний характер інформації. Відповідно до цієї аксіоми інформацію можна повідомити нескінченій кількості користувачів і використовувати її багатократно.

Аксіома 2: Фіксування, зберігання і передача інформації потребують наявності матеріальних носіїв.

Аксіома 3: Економічна інформація існує тільки в керованих системах. За відсутності системи маємо лише сукупність одиничних фактів, а не інформацію.

Аксіома 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 майна і джерел з метою отримання прибутку.

Об'єктом дослідження 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 (квазірівень обліку).

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 «...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» [185, С.33-38]. Трактуювання «знання» як предмета обліку є позитивним моментом. Проте таке визначення предмета зроблено в межах

традиційної парадигми подвійного запису і поза його межами перебувають 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» [97]. 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» [Цитовано за : 62].

Економічна реальність в системі обліку досліджується на предмет її інформаційного відображення і створення інформаційних моделей. 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 господарського життя, зазначаючи, що «...систему бухгалтерського обліку формують факти господарського життя, які реконструюються і узагальнюються на рахунках» [406]. 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 факту: математика з числа, фізика з атома, хімія з молекули, біологія з клітини, політекономія з ціни і т. ін» [410], вважаємо «...факт господарського життя елементарним моментом господарського процесу» [410]. Разом з тим, описуючи структуру факту, представляємо його як «...ядро, покрите декількома шарами, кожен з яких є певним змістовим аспектом факту» [410, С. 92]. 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» [Цитовано за: 84, С. 35]. 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 філософського поєднання не може бути побудована ніяка наука» писав Е. Геккель [52].

З огляду на необхідність створення інформації про внутрішнє і зовнішнє середовища функціонування підприємства (суб'єкта господарювання) пропонуємо в теорії обліку використовувати поняття «економічний факт» розуміючи під ним фрагмент економічної реальності, зафіксований у свідомості людини і введений в інформаційну систему за визначеними правилами. В обліковій системі факти фіксуються, накопичуються, групуються, трактуються. Одиначний факт не відображає загальної картини дійсності, а тому потребує інтерпретації лише в контексті всіх обставин його виникнення. Факт – це об'єктивна реальність економічної діяльності.

Перед обліковою системою постає проблема отримання фактів внутрішнього та зовнішнього середовищ бізнесу для їхнього опрацювання і створення інформаційних ресурсів на їхній основі. Факти господарської діяльності 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 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.

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 і є 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 ргіорі ставитися з недовірою) і дає можливість визначити буквальный 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. Вважаючи факти важливим фундаментом наукового пізнання, говоримо передусім про те, що факти, відокремлені один від одного, нічого не варті. Їх треба пов'язати, поєднати.

Наступним етапом облікової процедури є опрацювання отриманих фактів і перетворення їх логічними та 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 знання про об'єкт, його розуміння, пояснення [262].

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, розташувати 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 (інтерпретацією), 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 поєднують 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.

Холіс (ціле), а холізація – це мисленнєве створення цілісної картини, в яку входять одиничні факти як елементи. Думка 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 (лат. «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 сформувати різні рівні 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 визначаємо:

- 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'язків [201]. 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 і 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 нульового називають «альтитуда» (відстань у вертикальному положенні від одної точки до іншої (висота або глибина)):

$$Я_0 \rightarrow Я_1 \rightarrow Я_2 \rightarrow Я_3.$$

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.

### **3.4.3. Принципи та закони функціонування облікової системи**

Теорія набуває певної форми лише тоді, коли послуговується принципами, які слід розуміти як основні засади і правила проектування системи обліку, що є імперативами або бажаними властивостями 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 нейтральності [477, С. 29], 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) [438].

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 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 транспарентності (прозорості), який передбачає врахування інформаційних запитів користувачів (держави, суспільства, контрагентів, стейкхолдерів тощо) та відкритість інформації в тій мірі, в якій вона не впливає на інтереси економічної безпеки економічного агента.

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 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, внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства.

Зрілість наукової теорії, глибина її висновків, спроможність відобразити глибинні процеси і закономірності значною мірою залежать і 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 факти для інформаційного 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»[210]. 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 формування теорії, і відрізняється такою рисою, як раціональність.

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.

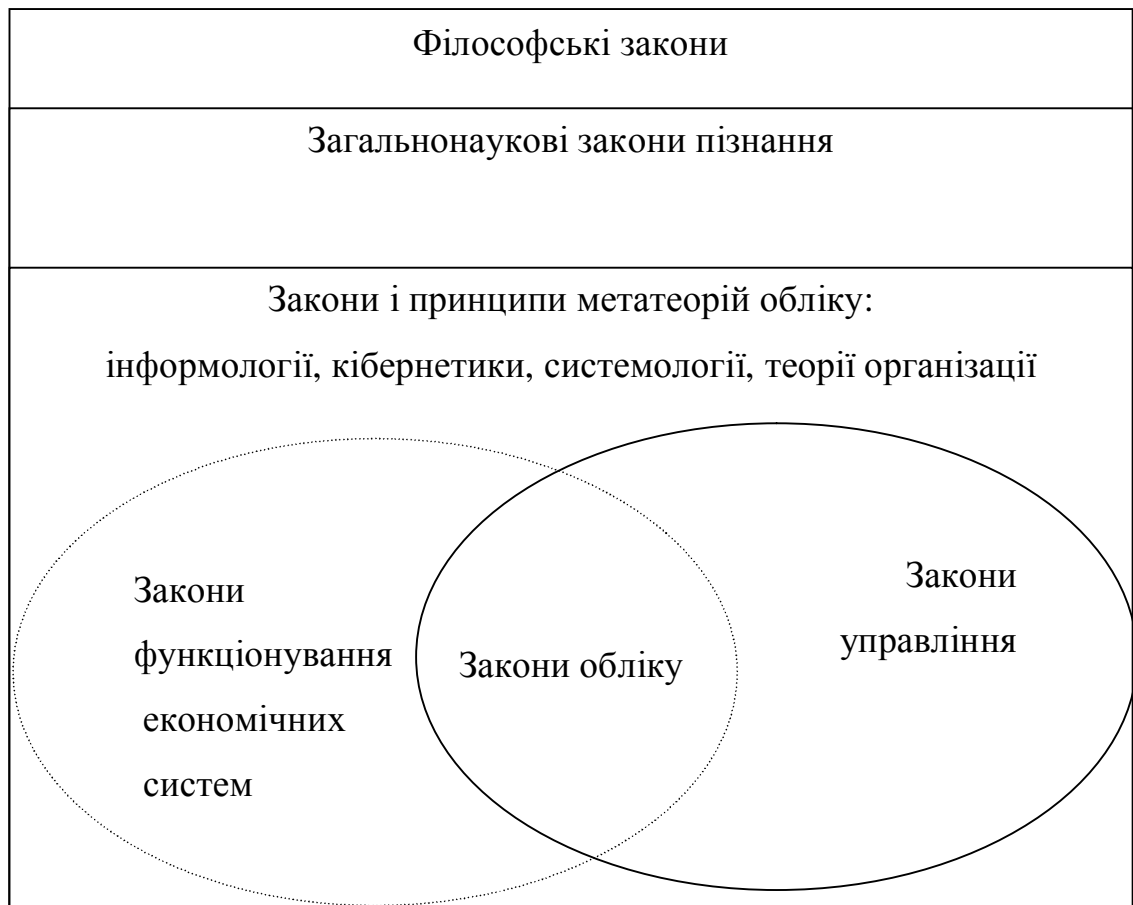
Традиційна теорія обліку не дає розуміння, за якими законами функціонує облікова система. В праці М. Пушкаря «Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія» [266] висвітлюється проблема законів обліку, де сформульовано такі закони:

- 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 інформації [266, С. 245-261].

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. 3.2). Основою цієї структури є філософські закони розвитку системи. За філософськими йдуть загальнонаукові закони пізнання, без урахування яких облік не може вважатися повноцінною наукою.



**Рис. 3.3. Система законів облікової науки**

Джерело: розроблено автором

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 загальноекономічних 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.

Наведені вище закони і принципи тією чи іншою мірою використовує облікова наука, проте не зараховує їх до традиційної парадигми, що дає підстави сумніватися у відповідності критеріям науки теорії обліку.

На основі дослідження ієрархії законів метанаук, які впливають на систему обліку (рис. 3.3), виокремлено такі специфічні закони, характерні для облікової теорії постіндустріального суспільства.

**Закон 1: *Закон економічної оптимальності*** – на отримання достатнього обсягу інформації облікова система 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).

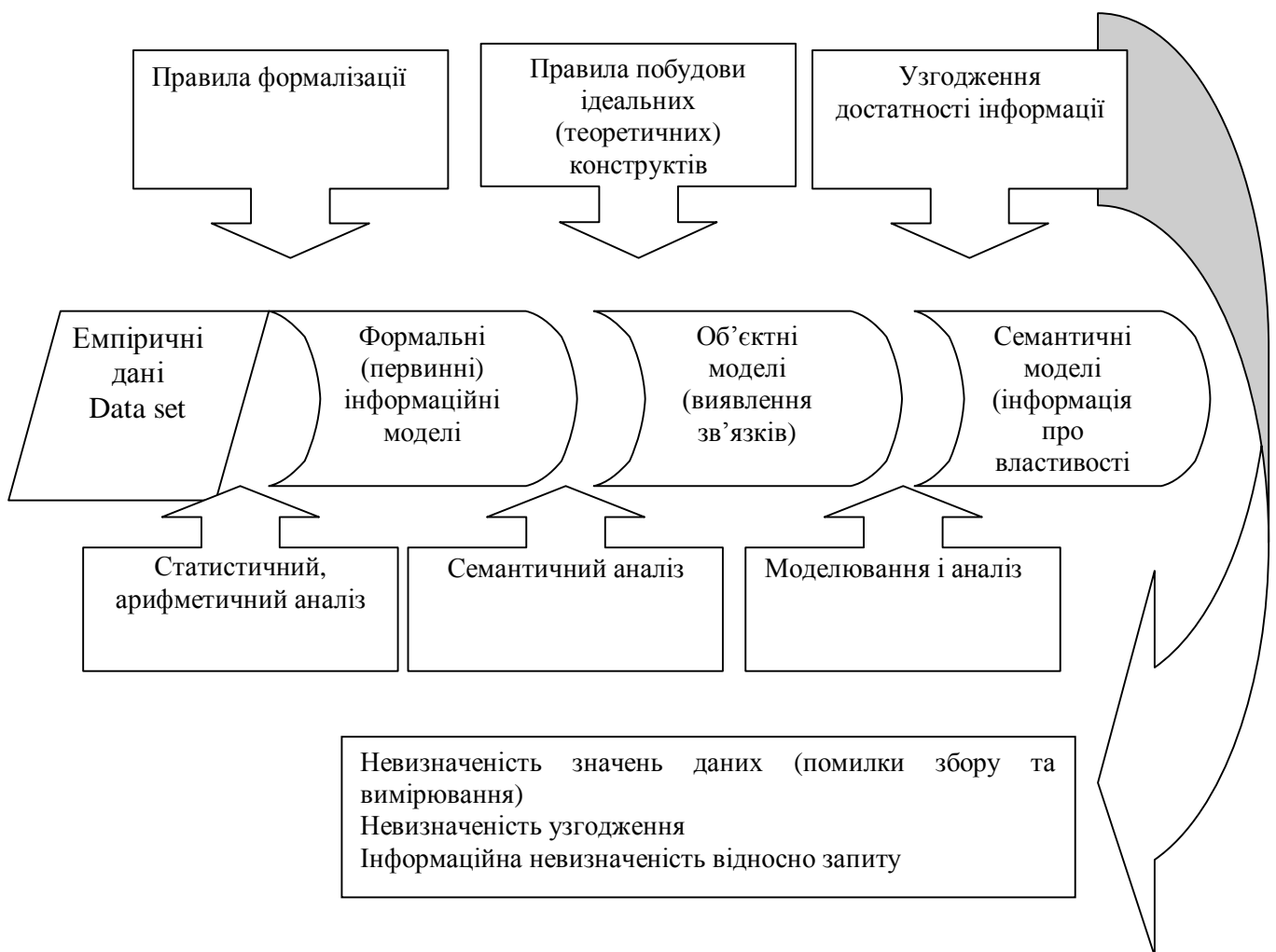
Закон 6: *Закон інформаційної невизначеності (закон ентропії)* – семантична інформація, створена в системі обліку, знижує ентропію системи, усуваючи відмінності між наявною інформацією й економічною реальністю. Фактор невизначеності полягає у рівні інформованості користувачів інформації про суттєві внутрішні 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. 3.4.).

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 параметри (t) .



**Рис. 3.4. Формування інформації в системі обліку для усунення ентропії**

Джерело: розроблено автором.

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 перетворюється у формальні (первинні) інформаційні моделі, які засобами семантичного аналізу формують об'єктні моделі, а ті відповідно засобами моделювання та аналізу – семантичні моделі.

Основні відмінності між традиційною та інформаційною теорією обліку наведено в додатку М.

### **Висновки до розділу 3**

1. 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.

2. Основними передумовами формування теорії обліку постіндустріального суспільства стали такі фактори як: 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); невідповідність інформації, що формується в системі обліку якісним характеристикам та її недостатня ефективність, яку слід визначати в контексті результативності та ефективності діяльності підприємства.

3. 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 намагання 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.

4. 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.

Основні результати дослідження за третім розділом опубліковані у працях: [239], [240], [295], [296], [301], [308], [312], [321], [334], [344], [346], [347], [350], [351], [354], [355], [359], [367], [371], [374], [375], [378], [379], [382], [385], [390], [614], [613].

## РОЗДІЛ IV

### ФІЛОСОФСЬКІ ОСНОВИ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОГО СУСПІЛЬСТВА

#### 4.1. 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 розвитку [396].

Саме тому для пізнання онтологічної категорії «облік» використаємо 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 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.

Доречно досліджувати 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 господарювання [34, С. 19-25]. Проте важко погодитися з таким розумінням діалектики: існування боротьби між відображеннями фактів господарської діяльності за дебетом і кредитом рахунків призведе до дезінформації.

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» [10].

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 [438, С. 361].

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» [245, С. 170–179]:

Закон єдності та боротьби протилежностей, на думку О. Петрука, шляхом зміни цільових орієнтирів і установок користувачів облікової інформації поступово, але наполегливо, впливав на мету бухгалтерського обліку та розвиток методології останнього [245, С. 174].

Протилежності в обліку взаємно зумовлюють одна одну, 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» [10]. 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 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» [245]. 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 зумовлюють 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 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 явища [10].

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 повному оцінювати якість реалізації виробничої функції та суспільних зобов'язань. Специфіка побудови транснаціональних корпорації потребує якісної трансформації облікових систем. П. Друкер стверджував, що в економіці треба переглянути все: структуру, постачання, виробництво, схеми функціонування бізнесу, оскільки всі вони застаріли [83].



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 заперечує [63, С. 73-89]. 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 подальшого розвитку. При цьому слід враховувати, що заміна одного предмета або явища іншим не завжди може бути прогресивним розвитком. У реальності буває і 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, беззаперечне те, що облік є основою прийняття фінансових рішень, що суперечить заявам багатьох вчених-обліковців 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, а 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 суперечностей. Зазначений принцип орієнтує сприймати суперечності та зумовлені ним конфліктні явища як універсальну структуру, присутню в усіх сферах природного, соціального і духовного буття [63, С. 73-89].

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), а 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).

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 сформуванню загального 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 відчутними [10].

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.

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 методики облікової системи дають змогу з'ясувати об'єктивні процеси вимірної 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 квартетом «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 основна 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 обліку [179, С. 487].

М. Пушкар основними концепціями наукового пізнання в обліку вважає аксіологію та гносеологію, а сутність обліку виражає через епістемологію та онтологію [269].

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) [175, С. 179-193].

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 певних подій і фактів, які утворюють певну послідовність, 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 противагу діалектичній методології, метафізика прагне дослідити певне «начало». Облік у світлі 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. Степін і М. Розов в книзі «Філософія науки і техніки» [419] 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 здійснення двох видів новацій – використання нових методів і засобів дослідження та нових об'єктів дослідження [174, С. 233–239].



Дослідження облікової науки з точки зору основних аспектів філософії – епістемології, гносеології, онтології, аксіології, праксеології 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, конкретнонаукові та філософські категорії й осмислити її структуру (рис. 4.1).



**Рис. 4.1. Філософські аспекти розвитку теорії обліку**

Джерело: розроблено автором

Онтологія обліку пояснює, в якій реальності – фізичній, метафізичній, психологічній, соціальній, віртуальній та економічній – функціонує система обліку, її методологія, описує філософські проблеми і перспективи розвитку.

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, що вивчає 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 середовища, 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 світлі 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 баланс [179, С. 169]. У межах традиційного підходу до розуміння обліку «жорстке ядро» є теоретичною основою. І 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 стратегічного обліку у монографії М. Пушкаря «Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні» [264]. Разом з тим, сучасна теорія обліку не подає трактування згаданих підсистем обліку, їхніх завдань, 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 тощо [220, С. 431].

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 (окремі визначення обліку узагальнено в додатку Л).

Поширені навіть такі назви, як «бухгалтерський фінансовий облік» або «бухгалтерський управлінський облік», які викликають когнітивний дисонанс і повністю нівелюють 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» [262].

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 явища [518, С. 149].

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, які відображає зміст науки, акцент зроблено на іншому – на якому матеріальному носіїві здійснюють 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. [430]. Якщо назва «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 – рахунковедення [482, С. 32-42].

Не можна заперечувати, що облік – це наука, оскільки містить систематизоване знання, базується на визначених 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» [529] 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» [567].

Отже, в зарубіжній обліковій науці є два терміни:

– «Bookkeeping» (англ.), «buchhaltung» (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.» [87, С. 607-608]. В цьому виданні містяться 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» [87, С. 607-608]. Як 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?

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. Вегера 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» [238, С. 215].



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» [242, С. 8]. Ф. Г. Фора визначав його як «...науку про методи реєстрації фактів господарської діяльності» [Цитовано за: 410, С. 12].

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» [617, С. 12].

В. Макаров визначає облік як «...систему неперервного і взаємопов'язаного спостереження і контролю за господарською діяльністю окремих підприємств, організацій, закладів з метою отримання про неї поточних, підсумкових даних» [188, С. 20]. 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» [440, С. 5].

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» [36, С. 4].

С. Щаділова визначає облік як «...детальний економічний облік всіх подій і операцій на підприємстві, який проводиться неперервно і за

визначеною державними органами методикою, використовуючи різні вимірники і форми документів» [494, С. 11].

З. 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» [125, С. 5].

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 (інститути) його інституційного забезпечення» [98, С. 14–22].

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» [391, С. 123-127].

Проте детальний аналіз усіх визначень підтверджує, що жодне з них не відображає сутності обліку та його онтологічного змісту через нехтування авторами філософського культурного мислення.

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 процесами [233]. Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл характеризують бухгалтерський облік як систему виміру, обробки і передачі інформації про певний господарюючий суб'єкт [213].

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» [33].

Л. Ловінська, Я. Олійник, Л. 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» [183, С. 9].

Д. Пильменштейн визначає облік «...сукупність прийомів, методів і засобів відображення господарської діяльності з метою впливу на неї для досягнення найкращих результатів» [248, С. 5].

М. Акатьєва характеризує сучасний бухгалтерський облік як «...систему, що здійснює формування документованої і систематизованої інформації про визначені об'єкти і забезпечує складання на її основі бухгалтерської (фінансової) звітності» [3, С. 15–26].

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» [40, С. 7–8]. 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» [185, С. 21].

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 даних [197]. Завдання екаунтології автор вбачає у заміні застарілої методології, яка ґрунтується на використанні облікових книг, на новітню методологію, яка базується на застосуванні комп'ютерних баз даних [197].

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, мусимо варто, 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» [262, С. 9], 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. 4.2).



**Рис. 4.2.** Складові інформології як метатеоретичного утворення

Джерело: узагальнено автором

Інформатика – це наука про інформацію та інформаційні процеси в природі та суспільстві, методи та засоби пошуку, збирання, одержання, опрацювання, зберігання, 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.

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 пристроєм керування іншим дискретним значенням, зокрема тим самим (В. Камша) [118, С. 25-41]. В англійській «Вікіпедії» стверджується, що поняття інформології введено в науковий обіг професором Тегеранського університету А. Хоррі (А. Норрі) в 1993 р., яке він застосував до інформаційної бібліографії.

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» [Цитовано за: 57]. 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 наповнення [94].

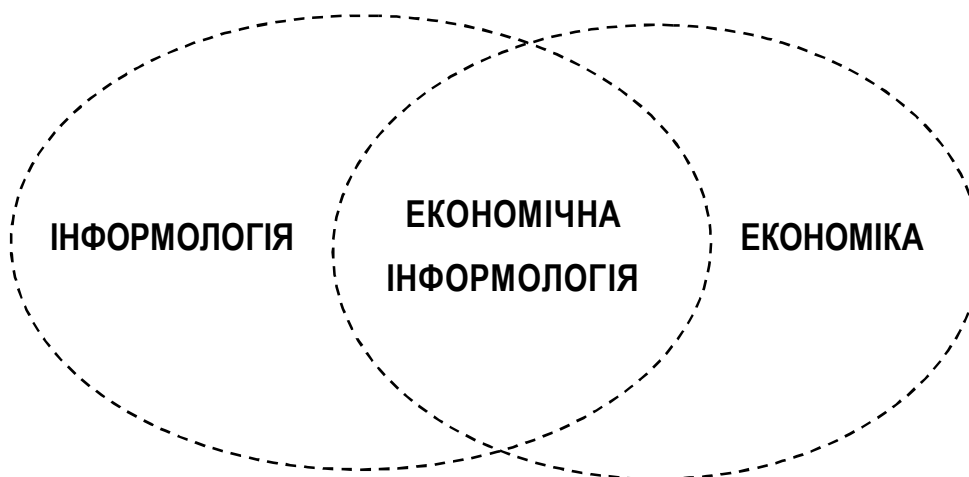
Розвиток наук про інформацію привів до виникнення її сателітів, які розвиваються паралельно: «інформаційні знання» («information science»), «інформологія» («informology») (поняття ввели в обігу 1977 р. В. Сіфоров і А. Суханов) [398], «інфодинаміка» («infodynamics») (А. Ульянович, Р.Пормансора) [611] та «інформаціологія» («informatiogy») (І. Юзвішин) [499].

Отже, світові наукові джерела трактують інформологію як сучасну парадигму інформаційних знань («the modern paradigm of information science»).

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 вимірах [262, С. 91-92]. 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. 4.3).



**Рис. 4.3. Облік на стику інформології та економіки**

Джерело: розроблено автором

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 [343, С. 46].

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».

Цікаве визначення міститься в праці Д. Панкова, де облік подається «...у вигляді засобу, за допомогою якого здійснюється об'єктивна, узгоджена з усіма учасниками господарського життя метрологія економічних процесів і явищ» [237]. 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, зумовлені 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.

Аналіз літературних джерел та розуміння обліку як способу економічного мислення, економічної метрології, специфічної мови тощо, дає



можливість сформулювати таке визначення, де облік трактується як особливий спосіб мислення та процес створення інформації, спрямований на різнобічне відображення економічної реальності шляхом формування ідеальних теоретичних об'єктів і побудови на їхній основі інформаційних моделей бізнесу для задоволення запитів користувачів. Таке визначення розкриває онтологічну сутність обліку та його здатність відображати процеси господарської діяльності та об'єкти матеріального і нематеріального світу економічної реальності.

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 рішень [493]. 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.

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.

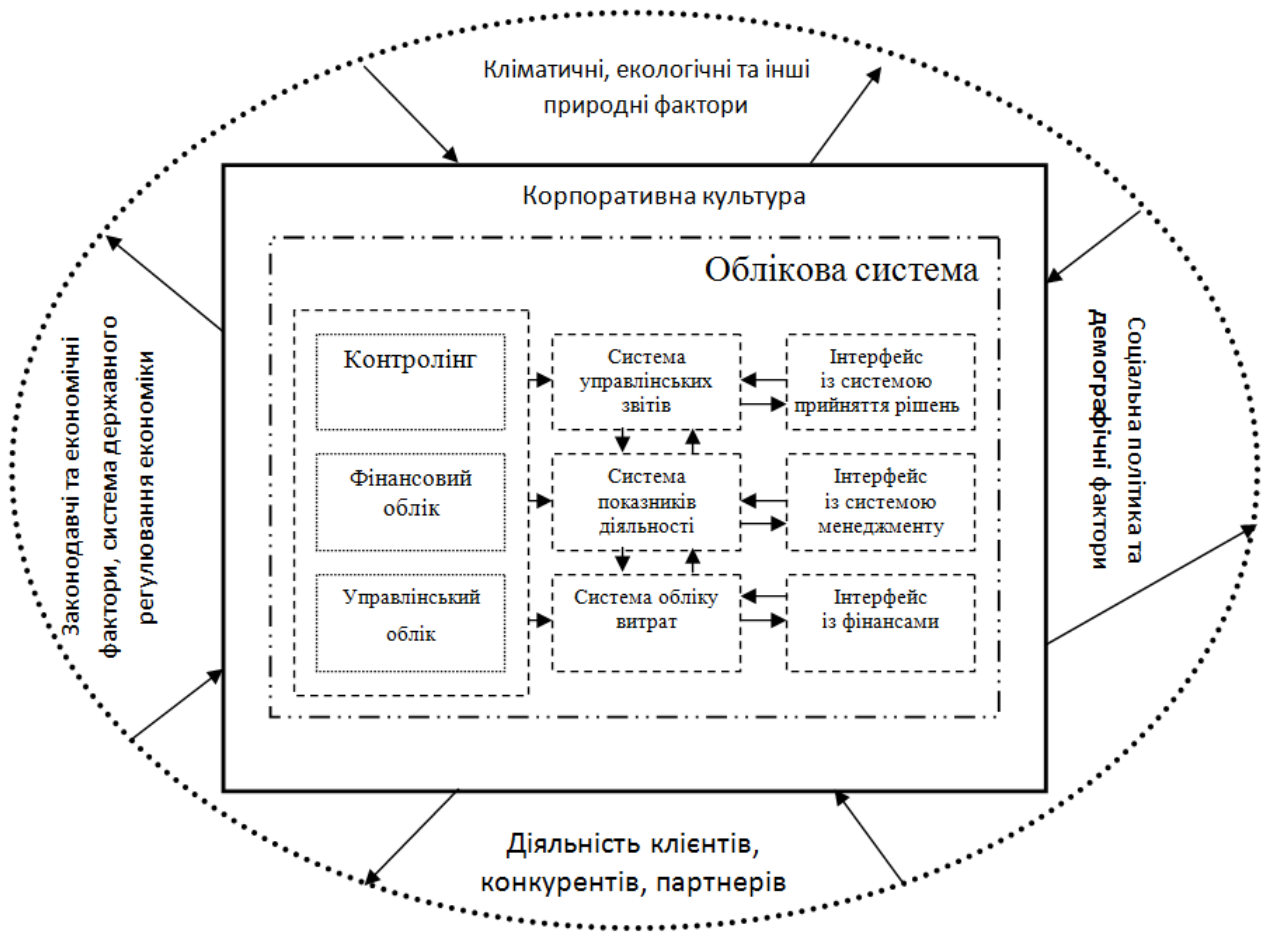
В цьому контексті можна запропонувати обліковим працівникам та відділам на підприємстві, а також обліковій науці, назву «інформаційний менеджмент», формування якого спостерігається в наукових дослідженнях [493]. Проте, незважаючи на двоїсту природу облікової діяльності, не можемо погодитися з тим, що облік трансформується в інформаційний менеджмент. В цьому разі облікова наука буде не самостійною, а стане частиною теорії управління, що не відповідає її суті, яка, незважаючи на складність формування власного теоретичного базису, об'єктивні та суб'єктивні фактори розвитку, володіє всіма ознаками науки та методами створення інформації.

Створюючи інформаційний ресурс, який використовується у всіх процесах життєдіяльності бізнесу, будуючи 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. 4.4).



**Рис. 4.4. Облік у кібернетичній системі управління підприємством**

Джерело: розроблено автором

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 ті, які 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 економічного, кардинально відрізнятимуться. Наприклад, у багатьох невеликих магазинах для фінансового обліку звітів застосовують видані фіскальні чеки, 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 списків [134, С. 40-43].

Отже, компоненти економічного обліку можна окреслити таким чином: система організації даних – це та інформація, яку потрібно зібрати, щоб вирішити управлінське 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 різномірних і таких, що забезпечують різні вимірювання даних (фінансових, нефінансових, кількісних і якісних, фактичних і планових і навіть прогнозних), зростає роль інформаційних технологій в економічному 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.

#### **4.2. 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 сукупність знань накопичених упродовж історії людства (П. Дюркем).

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 авторами 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 «аpriori» – незалежні від досвіду і відчуттів та «a 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 досвіду [457]:

Аналітичні судження – це такі, які шляхом логічного аналізу визнаються істинними «аpriori», а істинність синтетичних суджень, які отримують, вивчаючи світ завдяки відчуттям, доводиться через використання зовнішньої інформації і вони можуть бути як «аpriori», так і «a 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 досвіді [119]:

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 аpriori судження та пропонував на

таких судженнях ґрунтувати теорію обліку для створення нового знання [532, С. 201].

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 мисленнєвого 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;
- аналізом та інтерпретацією інформації, виявленням 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» [41, С. 155]. І. Кант стверджував, що лише синтетичні апріорні 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 зумовлюють 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 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» [119, С.309].

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 апіорною для облікового працівника.

Апіорні уявлення вносять обмеження на рішення, на спостереження, на судження про істинні об'єкти вивчення. 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, перевіреним досвідом, а «...можливість досвіду дає апіорним знанням об'єктивну реальність» [119, С. 203], хоча «...наш розум і наші відчуття лише у взаємозв'язку можуть визначати предмети»[119, С. 312], 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» [2, 41].

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 руху від об'єкта до суб'єкта і активного руху від суб'єкта до об'єкта» [79].

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 апіорні 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 апіорні 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.

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» [405]. В. Я. Соколов щодо цього зазначав, що розуміння мови бізнесу пов'язане з апперцепцією (здатністю до сприйняття) користувачів [405]. 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.

### **4.3. Ціннісні аспекти облікової науки та їх вплив на практичний вимір теорії**

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.

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, беручи, 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 навколишнього 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» [202]. 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» [243, С. 97-105].

Стан теорії обліку має певні обмеженості, зокрема окремі теоретичні облікові знання поділені на окремі автономні сегменти – «основи бухгалтерського обліку», «теоретичні основи фінансового обліку», «теоретичні основи управлінського обліку», «теорія стратегічного обліку або контролінг», Це зумовлює різні суперечності процесу пізнання теорії. як

цілісної системи знання. Захоплення поверховими 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 сформуванню нової цілісної теорії 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.

Проблема професійного судження постає в працях науковців в контексті реформування системи бухгалтерського обліку у відповідності до МСФЗ, де професійне судження трактується як «обґрунтована думка професійного бухгалтера щодо способів кваліфікації та розкриття достовірної інформації про фінансовий стан, фінансові результати організації і їх зміни» [128, С. 322].

Тлумачення терміну «професійне судження» визначено у ISA 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing», згідно з яким професійне судження – це застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні а обставинами завдання з аудиту [598].

З огляду на динамічність та невизначеність внутрішнього та зовнішнього середовищ функціонування бізнесу виникає потреба у створенні інформації, що не має відповідного нормативно-правового регулювання або існує можливість вибору інструментів створення такої інформації. Основною ознакою постіндустріального суспільства є потреба у багатоваріантності облікового відображення економічної реальності в розрізі запитів користувачів. Саме тому поняття «професійне судження» повинно стати об'єктом вивчення в теорії обліку постіндустріального суспільства.

Професійне судження треба розглядати в контексті мисленнєвих процесів в умовах незалежності мислення та поведінки, а також розуміння особистої відповідальності за прийняте рішення, оскільки користувачі трактують одну і ту ж інформацію крізь призму свого розуміння та потреб.

Особливо важливим є професійне судження бухгалтера в створенні інформації тактичного та стратегічного характеру та трактування обліку як способу інформаційного відображення економічної реальності, що передбачає використання різноманітних методів і технологій створення інформації.

Переосмислення традиційних поглядів на облікові знання в контексті загальних процесів розвитку світової економічної науки доводять численні публікації науковців щодо проблем облікового відображення нових об'єктів спостереження, які мають стримане відношення до моністичності методології в сучасній теорії обліку, пропонуючи, попри те, різноманітні методи створення інформації про ті чи інші об'єкти, події чи явища.

Синергетична парадигма передбачає перехід від досліджень рівноваги та статичності до нестабільності та динаміки, вимагає врахування нелінійної динаміки у поведінці складних систем, а множинність сценаріїв розвитку подій вимагає потреби у розробці та виборі найкращого варіанту поведінки.

Інформаційне відображення економічної реальності потребує холістичного підходу до розуміння підприємства як елемента вищої системи,



що приводить до значного впливу на економічну діяльність зовнішніх факторів та оточуючого середовища.

В економічній методології в цілому спостерігається зміна вектору від нормативного методологування до дескриптивних і позитивних методів та визнання епістемологічних, онтологічних проблем оточуючої реальності, врахування міждисциплінарних досліджень. Методологія обліку постіндустріального суспільства орієнтується на пізнання економічної реальності і прогнозування майбутнього стану об'єктів спостереження і спрямована на виявлення причинно-наслідкових зв'язків між фактами економічного життя та їх наслідками. В практичному вимірі облікова методологія це діяльність, яка спрямована на вивчення стану (минулі, теперішні, майбутні події) відкритих економічних систем і ситуацій в умовах невизначеності і динаміки.

Постнекласична наука декларує «нову методологічну традицію» (Б. Колдуел, Л. Боуланд) за якої пропонується відмовитися від єдиної методології та розвивати методологічний плюралізм, який передбачає вільний вибір методів дослідження та реалізації завдань науки. Необхідно зазначити, що існує обґрунтована критика щодо дотримання принципів об'єктивності за цих умов, проте базуючись на загальнотеоретичних принципах та прагматизмі можна визначити межі методологічного плюралізму і впроваджувати дескриптивну методологію.

Об'єктивне різноманіття об'єктів спостереження в економічній системі спричиняє множинність трактувань предмету дослідження та показує потребу у багатоманітності вимірювань, кількісних та якісних оцінок, різноманітних вимірників тощо. Цей факт доводить необхідність прийняття в обліковій теорії множинності методів та визнання конкуренції різних методологічних систем, що сприятиме переходу від моністичної методології до методологічного плюралізму.

Облікова теорія постіндустріального суспільства потребує визначення сукупності методів для досягнення ефективності вирішення поставлених перед нею завдань. Методологія обліку не має чітко окресленого змісту і потребує розширення методологічної парадигми до системи декількох рівнів з певними ступенями загальності, що в поєднанні становлять цілісну систему методів. Методологічний плюралізм приведе до взаємодоповнення різних наукових теорій в обліку на основі системного мислення через багаточисельні взаємодії і відкритість процесу пізнання, позбавлення управлінського імперативу та панування однієї універсальної теорії в аспекті взаємозв'язку редукції та холізму і специфічного облікового способу мислення.

Не ставимо під сумнів очевидність використання методології подвійного запису у підсистемі фінансового обліку, розуміючи що повна відмова від такого методу узагальнення фінансової інформації є недоцільною. Щодо підсистем управлінського та стратегічного обліку, які, власне, створюють основну інформацію для управління підприємством, справедливим є твердження про те, що метод має розвиватися разом з предметом дослідження.

Підсистеми управлінського та стратегічного обліку мають відмінну від фінансового обліку методологію, яка покликана створювати інформацію відповідно тактичного та стратегічного характеру.

Створення стратегічної (прогнозої) інформації вимагає обробки та аналізу великих масивів даних (big data) і допускає висновки типу: якщо відбудеться подія А то матиме місце подія В (закономірності часового характеру, зв'язків і станів). Облікова методологія в механістичній парадигмі світу не допускала таких висновків, а вимагала виведення чітких причинно-наслідкових зв'язків та закономірностей, що можливо лише для повністю контрольованих процесів. Саме у таких випадках, основою створення інформації, оцінки та визнання є професійне судження.

Синергетична парадигма постнекласичної науки базується на припущення того, що не існує в економіці повністю контрольованих процесів (відкриті системи) тому допускає, що досягти повного однозначного прогнозу розвитку неможливо. Невизначеність середовища вимагає оцінки ситуації, що має суб'єктивний характер і не визначає майбутнього аргіюгу, оскільки неможливо виявити усі фактори впливу, умови та випадкові чинники економічної поведінки суб'єктів господарської діяльності.

Методологія створення стратегічної інформації спрямована не на окремі об'єкти, явища, процеси, а на реальність, для якої неможливо зафіксувати певні закони і умови, тому точні розрахунки неможливі. Використовуються методи моделювання, прогнозування, кількісно-якісної оцінки тощо. Інформація стратегічного характеру показує тренд розвитку ситуації, а тому формується з врахуванням випадкових коливань (впливів), регулярних вимірювань визначених показників (часові ряди, стохастичні вибірки). Створення стратегічної (прогнозної) інформації є найбільш складним завданням, оскільки потребує виявлення тенденцій і на їх основі визначення показників, що сигналізуватимуть про зміни.

Побудова системи відбору показників є основним завданням, що базується на професійному судженні та експертній оцінці бухгалтера, оскільки вимагає розуміння інформативності кожного такого показника в конкретному випадку. Аналогічно з побудовою трендів та екстраполяцій, які вимагають використання великих масивів інформації та професійного судження, яке виражається через розуміння суті фактів та їх інтерпретації, взаємозв'язку фактів у часі та просторі, де апріорі достовірної інформації мало.

Процес побудови трендів потребує постійного спостереження та формування масивів інформації про зовнішнє середовище, виявлення критичних змін параметрів та триггерів, які мають вплив на відкриті динамічні системи, наприклад розповсюдження недостовірної інформації

учасниками ринку. Тому методи створення інформації відрізнятимуться в кожному окремому випадку, до що доводить необхідність визнання в теорії обліку методологічного плюралізму.

Експертна оцінка на основі професійного судження та мисленневих експериментів і оцінки приводить до максимально можливої трансформації вимірювальної та оцінювальної діяльності.

Погоджуємося з доведенням Л. Кіндрацької, яка досліджуючи професійне судження в межах диграфічної парадигми обліку стверджує, що « не варто особливо акцентувати значення професійного судження в обліковій системі економічних суб'єктів за винятком випадків формування адресної інформації, коли бухгалтер стає повноправним учасником процесу управління суб'єктом, але тільки в частині поданої управлінцям інформації – і не більше. ... Ось тут справді матиме місце їх професійне судження стосовно коригування рішень через аналіз облікових даних» [128]. Проте у випадку створення інформації тактичного та стратегічного характеру без суб'єктивної оцінки подій і фактів не обійтися, а тому професійне судження має стати визначальним поняттям в теорії обліку, що дасть можливість оцінити ситуацію в контексті поставленого до вирішення завдання і приймати релевантні управлінські рішення.

Погоджуємося з Т. Тарасовою, яка стверджує, що «професійне судження відповідає за формування низки діаметрально протилежних орієнтирів, які спрямовані на констатацію господарських подій, що об'єктивно вже мали місце у господарському процесі, і на суб'єктивне судження, що базується на досвіді формування облікової політики, яка визначає вартісний вектор на довготривалі функціонування та сталий розвиток бізнес-одиниць» [434, С. 264], справедливо вважаючи його інтелектуальною діяльністю «щодо подання вмотивованої думки компетентного фахівця, що відповідає методологічним правилам і вимогам бухгалтерського обліку щодо господарської ситуації, яка характеризується

багатоваріантністю відображення в системі обліково-аналітичного забезпечення».

З огляду на суб'єктивність та важливість професійного судження в обліку розглядаємо його як:

- судження про факт (кількісна та вартісна оцінки);
- судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось).

В цьому аспекті мусимо зазначити, що суб'єктивність професійного судження викликає загрозу ризику неправильної оцінки ситуації (об'єктів чи економічних фактів), а тому постає проблема виникнення ризиків: від падіння попиту, втрати ліквідності, недоліків у поставках сировини, труднощів з кредитуванням, втрати репутації – до ризиків зловживань і фальсифікацій звітності. Саме тому необхідна трансформація обліково-аналітичної системи підприємства в інструмент оцінки ризиків, адже спостерігається зміщення акцентів управління від оцінки окремих операцій до оцінки ризиків в діяльності компаній та її стратегічного розвитку.

Для створення достатньої інформації про ризики в системі обліку, перш за все потрібне розуміння дефініцій «ризик» та «невизначеність» в обліково-аналітичному аспекті і чи є він вимірювальною величиною, за допомогою яких вимірників можна його виміряти і чи володіє теорія обліку такими вимірниками.

В цілому, ризик – усвідомлена кількісна оцінка ймовірності виникнення події з певними небажаними наслідками. Зрозуміло, що з позицій економіки ми розглядатимемо ризик як економічну категорію, а крізь призму обліку, аналізу та аудиту ризик можна розглядати як економічну категорію, що характеризує можливість, вірогідність відхилення від мети, неспівпадіння фактичного і наміченого результатів в умовах об'єктивної існуючої невизначеності.

Перш за все ризики слід розрізняти з позиції джерел їх виникнення на зовнішні ризики (джерело виникнення - зовнішнє по відношенню до організації середовище) та внутрішні ризики (джерелом виникнення є

діяльність самої організації). Зрозуміло, що найбільш актуальною є потреба в інформації про зовнішні ризики, проте саме такої інформації облікова система не продукує.

З позиції рівня ухвалення рішень ми можемо виділити макроекономічні (глобальні) ризики, ризики на рівні окремого підприємства (локальні) та ризики на рівні окремого бізнес-процесу чи виду діяльності.

Всі згадані ризики мають певну тривалість дії у часі, тому можуть бути короткочасними (наприклад, транспортний ризик), постійними (наприклад, ризик неплатежу) та періодичними (наприклад ризик втрати ліквідності).

З точки зору правомірності вирізняють виправданий ризик та невиправданий ризик, а залежно від ступеня дії: допустимий або мінімальний ризик (втрати менше очікуваного прибутку); критичний ризик (втрати на рівні очікуваного прибутку); катастрофічний ризик (втрати приводять до банкрутства).

Важливо вирізнити чисті ризики, які приводять до отримання тільки негативного або нульового результату (наприклад, природно-природні, екологічні, транспортні інші форс-мажорні ситуації) та спекулятивні ризики, які здатні принести підприємству як втрати, так і прибуток (біржові ризики).

За співвідношенням прояву вірогідних негативних і позитивних наслідків існують прийнятні ризики, відповідні певному балансу між очікуваною вигодою і загрозою втрат (Taking Risk); ризики, які підприємство готове прийняти з впровадженням певних заходів (Risk Neutral) та ризики, неприйнятний для організації (Risk Adverse). Економістам потрібно враховувати високий ступінь взаємозалежності ризиків: посилення одного з двох видів ризику приводить, як правило, до появи іншого.

Таким чином, з позицій обліково-аналітичної системи загальним визначенням ризику можна вважати ймовірність виникнення збитків, втрат або недоотримання прибутку порівняно з плановими показниками або

бажаним результатом, адже ризик це імовірність настання певних подій.

Очевидно, що з метою виявлення та впливу на такі ризики потрібна фінансова інформація, яка може акумулюватися за відповідними параметрами у фінансовому обліку і ця інформація буде запобіжником виникнення таких ризиків. Як бути з іншими, не фінансовими ризиками та ризиками зовнішніми? Такими, наприклад, як відсотковий і депозитний ризики, інфляційний і податковий ризики, структурні, політичні, екологічні, соціальні, іміджеві і т.п. ризики, які є найбільшою загрозою для підприємства. Саме професійне судження може бути гарантією для створення максимально достовірної інформації і запобігання ризиків.

Варто погодитися з дослідниками про те, що для оцінки ризиків в обліково-аналітичній системі підприємств потрібно використовувати можливості професійного судження облікових працівників та аудиторів, які на основі існуючої облікової інформації, аналітичних розрахунків та логічних міркувань можуть з достатньою повнотою на рівні експертів оцінити ймовірність виникнення певних ризиків та їх вплив на діяльність підприємства.

Таким чином, дуалізм ризику з позицій обліку, аналізу і аудиту полягає в тому, що облікова система є запобіжним елементом виникнення ризикових ситуацій через надання адекватної інформації про стан зовнішнього та внутрішнього середовищ функціонування підприємства, але в той же час може бути і джерелом виникнення ризику інформаційного і професійного, через можливості навмисного чи ненавмисного спотворення інформації, її невчасного подання, нерелевантності тощо.

Професійне судження має безпосередній вплив на формування якісної облікової інформації, оскільки це судження визначає істинне відображення господарських фактів в обліку. Кодекс етичних норм професійного бухгалтера має вплив на якість системи обліку і повинен містити положення необхідні для стимулювання чесною та етичною поведінки, включаючи випадки врегулювання

конфліктів особистих та професійних інтересів, повного, достовірного, точного і зрозумілого розкриття інформації в звітності та дотримання діючих норм і правил.

На теоретичному рівні необхідно досліджувати систему обліку як об'єкт оцінки, визначати її роль у функціонування підприємства як системи вищого порядку, встановити особливості її системних властивостей і можливостей, визначити мету функціонування і на її основі обґрунтувати поняття якості системи. На концептуальному рівні потрібно сформулювати мету і завдання для системи обліку в цілому та її підсистем, принципи створення і функціонування, вимоги до інформаційного забезпечення запитів менеджменту, яким система обліку та її складові повинна відповідати. На методичному рівні необхідно трансформувати зазначені вимоги в чіткі критерії, які достатні для оцінки функціонування основних підсистем та визначити методику порівняння їх реального стану з цільовими завданнями, принципами та вимогами.

Інформаційні ризики, пов'язані з системою обліку можна поділити на: ризик отримання недостатньої інформації, ризик неотримання інформації, ризик невчасного отримання інформації, ризик отримання недостовірної інформації, ризик спотворення інформації тощо.

Намагаючись об'єднати різні погляди, розглядаючи ризик як об'єкт обліку, можна стверджувати, що господарська операція в умовах невизначеності, щодо якої є ймовірність одержання меншого фінансового результату, ніж очікувалося, є ризикованою. Отже, з точки зору відображення в обліку, ризик – це ймовірність недоотримання бажаного фінансового результату. Саме тому, на теоретичному рівні потрібно знайти відповіді на питання: як оцінювати ймовірність настання ризику та ймовірність зазнати втрат? Змін потребує система оцінки і система вимірників в обліку, з врахуванням теоретичних і практичних надбань всіх підсистем обліку.



Всі методи оцінки фінансового обліку не можуть дати відповіді на питання як оцінити ризик, виникнення якого має імовірнісний характер і за допомогою натуральних чи грошового вимірників не можливо виконати таких дій. Проте в підсистемах стратегічного чи управлінського обліку є можливість оцінити як величину можливого збитку від негативної події так і частоту можливого прояву негативної події.

Обліково-аналітична система підприємства повинна мати інструменти для оцінки ефективності і сприяти удосконаленню процесів управління ризиками. Визначення ефективності процесів управління ризиками ґрунтується на професійному судженні, сформованому за результатами оцінки таких категорій: цілі організації відповідають її місії; суттєві ризики виявляються і оцінюються; вибираються такі заходи/ міри реагування на ризики, які дозволяють утримувати ризики в межах допустимих для бізнесу; інформація, що стосується ризиків, своєчасно фіксується і передається всередині організації, що дає можливість персоналу, виконавчому керівництву виконати свої обов'язки.

Для обґрунтування такої оцінки необхідно збирати інформацію в різних розрізах, а комплексний аналіз дає уяву про характер і ефективність процесів управління ризиками. Моніторинг процесів управління ризиками здійснюється в межах поточної діяльності і/або за допомогою спеціальних оцінок.

Оцінки потребують ризики, пов'язані з корпоративним управлінням, операційною діяльністю підприємства і його інформаційними системами, зокрема: достовірності і цілісності інформації про фінансово-господарську діяльність; ефективності і результативності діяльності і програм; збереженості активів; відповідності вимогам законів, нормативних актів, політики і процедур, договірних зобов'язань.

У зв'язку з тим що предметом обліку є економічна інформація, то всі види ризиків розглядаються з позиції інформаційного ризику. Кожен з

перерахованих вище видів ризиків прямо або побічно, істотно або мало впливає на вірогідність спотворення інформації. Істотність впливу інших ризиків на інформаційні ризики оцінюється з позицій користувачів даної інформації і сформульована в таким чином: «Істотною вважається та інформація, спотворення або відсутність якої можуть привести користувачів до неправильних економічних рішень і неадекватних управлінських дій».

Оцінка рівня ризику є найбільш складним і відповідальним моментом в роботі обліковців, які, оцінивши всю отриману інформацію, формують перелік імовірних ризиків: внутрішніх ризиків діяльності підприємства (ризиків, рівень яких залежить від організаційної структури, професійного рівня працівників, системи управління і контролю та вплив яких можна послабити або, навіть, частково ліквідувати за рахунок підвищення ефективності менеджменту) та зовнішніх ризиків, рівень яких не залежить від особливостей функціонування підприємства (не можуть бути повністю усунені, проте вони піддаються мінімізації та попередженню).

В результаті проведення якісної оцінки ризиків виявляються основні чинники, причини і види ризиків. Вивчення таких чинників відбувається в результаті досліджень внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства, особливостей його діяльності, галузевої приналежності і техніко-технологічних аспектів.

Зокрема, чинники зовнішнього середовища обумовлюють виникнення причин ризику, пов'язаних: з непередбаченими змінами зовнішнього середовища, що змушують суб'єкта відносин (партнера, постачальника, споживача і т. п.) змінити умови договору з організацією (підвищення цін, зміна податкового законодавства і т. п.); з появою вигідніших для суб'єкта пропозицій (укласти рентабельніший договір або договір з найбільш прийнятними термінами, привабливішими умовами роботи і т. п.); із зміною цільових установок суб'єкта, пов'язаною, наприклад, з підвищенням його статусу, набуттям певного досвіду, зв'язків, зміною індивідуальної або

групової психології, купівельної здатності, структури споживання і т. д.; із зміною особистих відносин між керівниками; із зміною фізичних умов переміщення товарних, фінансових і трудових ресурсів між суб'єктами (аварії, зміна митних умов, виникнення нових меж і т. д.).

Внутрішні чинники створюють умови для прояву таких причин ризику: помилки (зокрема в результаті некомпетентності), недобросовісна поведінка співробітників, персоналу; несправність устаткування, відмова в роботі інформаційних, комунікаційних систем і т. п.; втрата конкурентних переваг в результаті підвищення витрат на виробництво продукції, послуг, тривалості виробничого циклу, зокрема через невикористання інноваційних розробок, і т. д.; невідповідність продукції, послуг вимогам до їх якості; ухвалення необґрунтованих оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

Процес виявлення ризику припускає:

усвідомлення і фіксацію наявності проблемної ситуації, наявності можливості відхилення від запланованого результату в даній області функціонування системи;

формулювання конкретної проблеми; визначення небажаного стану системи, розвитку подій;

виявлення складу погроз по важливості або найбільш вірогідних відхилень від запланованого розвитку подій.

В результаті проведення якісної оцінки виявлення ризиків, як правило, розробляється система ризиків організації. Причому необхідно враховувати, що при постановці завдання виявлення і оцінки ризиків категорія ризику більшою мірою ототожнюється в основному з показниками втрат.

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.

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.

Антропологія 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» [403].

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, вміщають 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») [506, С. 334–345] 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, соціальних, 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 зумовлюють 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») [255] – 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» [119].

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 у взаємозв'язку і взаємодії економіки з плануванням та менеджментом, причому цей зв'язок має багатовимірні (матричні) форми 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. 4.5). Якщо облік є наукою, то в теорії має бути вказано місце обліку в системі економічних, технічних, правових, психологічних, управлінських та функціональних 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 чимось надзвичайним. Аналогічно в усіх інших науках – медицині, біології, математиці тощо – предмет дослідження вивчає комплекс споріднених наук.



Рис. 4.5. Облік у системі наук

Джерело: узагальнено автором



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 сукупно;
- 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.

#### 4.4. Облікова картина економічної реальності в інформаційній теорії обліку

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 холистичних концепціях (лат. «*Holos*» – «*цілий, увесь*», «філософія цілісності»). Розглядаючи облік крізь призму холистичного підходу, дослідник надає йому властивостей цілісності, яка є результатом творчої еволюції.

Холистичний 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.

Холистичне розуміння обліку об'єднує загальні його функції (інформаційну, комунікаційну, аналітичну, організаційну, координаційну, контрольну, мотиваційну, прогнозну) в єдиний комплекс. Тракткування 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» [406], 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 різномірних 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 некласичної 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 некласичної 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 постала 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» [437, С. 185-191].

Тоталогічний підхід ґрунтується на принципово новому уявленні про суб'єкт-об'єктні відношення в обліку як визначальній рисі постнекласичної

методології. На думку В. Кізіми, «...визнання тотальності як важливої і такої що піддається вивченню реальності є ключовим аспектом в постнекласичній методології» [123, С. 35–130]. 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;
- другий пов'язаний із науковою систематизацією та спеціалізованими знаннями [262].

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 затребуваної 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. 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).

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. Степін визначає три основних значення поняття «наукова картина світу»:

- 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 науки [420].

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 дослідження [419].

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 реальності як «...упорядкованого поля об'єктів, які є матеріалом і ресурсом господарської діяльності; цінність інновацій і прогресу, цінність наукової раціональності» [423, С. 49–54], 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 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 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 факти [423].

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 реальності [165]. 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 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 квазіаксіоматичних базисних положень, які сформувалися у практиці мислення як керівних», наводячи приклади «ієрархія / редукціонізм-цілісність / холізм» «віталізм-матеріалізм», «еволюція-статика регрес» [470].

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 вимірвальну 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.

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» [179].

С. Легенчук «бухгалтерську наукову картину світу» розуміє як узагальнену модель предметної сфери обліку. Погоджуємося з ним лише

щодо того зауваження, що предметом обліку є економічна реальність. Таким чином, облікова картина економічної реальності вибірково відображає об'єкти реального світу, тобто лише ті з них, які зумовлюють господарську діяльність (ті засоби і предмети праці, які сукупно характеризують процеси економічної 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 формується засобами спеціальної знакової мови. Різні теоретичні підходи до обліку зумовлюють те, що одна і та сама реальність може бути описана різними засобами і досліджена різними методами.

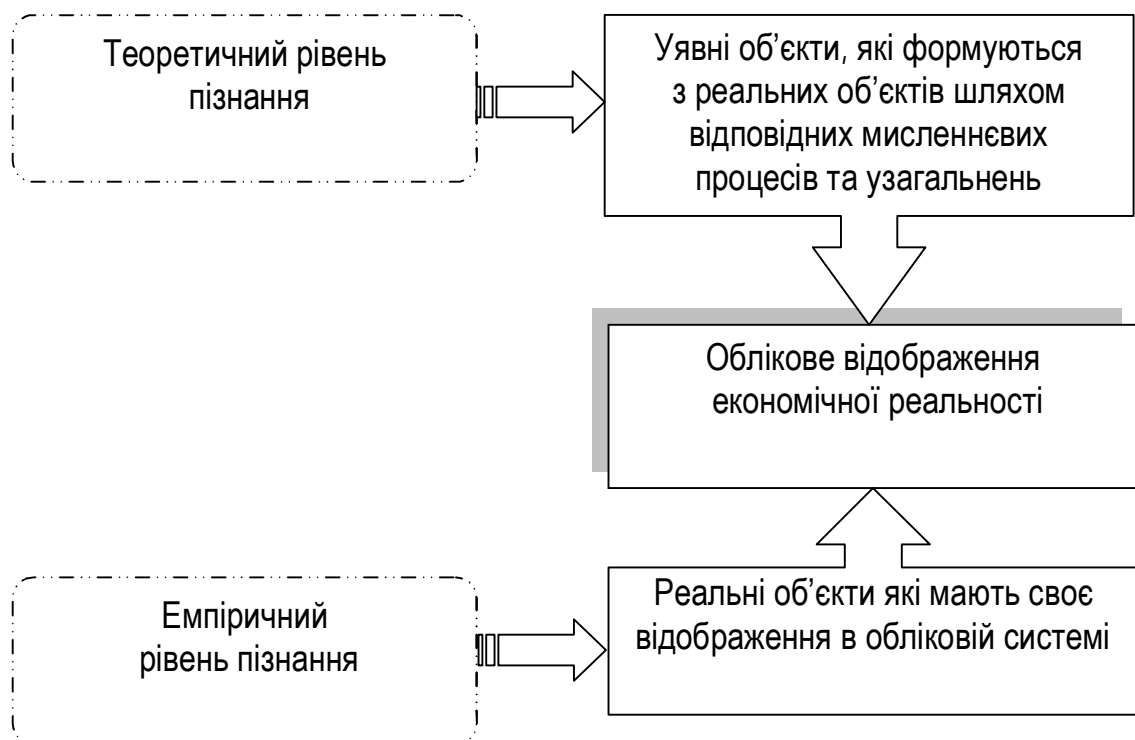
Облікова картина світу або «облікове відображення економічної реальності» спрощує її й, одночасно дає можливість виявити певні закономірності та зв'язки. Це підтверджено дослідженнями фізичної картини світу, і справедливості яких доведена в обліковій сфері, таких учених, як В. Степін, М. Бор, В. Гейзенберг.

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 виявляється 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.

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 різнорідних предметів праці, оцінюється в обліку за певними правилами,

«ВВП» чи «ВВП на душу населення», тобто 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. 4.6). Я. В. Соколов щодо цього зазначив, що «...категорії факту і моделювання дозволяють в світлі сучасної традиції розглядати бухгалтерський облік як «реальність, винесену за дужки» [410]. Об'єкти обліку стають симулякрами – умовними позначеннями реальної дійсності.

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. 4.6. Облікове відображення економічної реальності**

Джерело: розроблено автором

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 інформації [179].

Облікова картина економічної реальності залежить від облікової методології та способу мислення науковців. Обмеженість мислення бухгалтерів через їхнє метафізичне світобачення приводить до того, що «...фундаментальні наукові абстракції уявляються кінцевими і незмінними» [419]. 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 відповідності 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 виконання позитивної функції з метою пояснення та передбачення досліджуваних явищ» [528, С. 45].

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.

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» [140, С. 69].

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, формуючи нові зв'язки та стани. Інформація про взаємний вплив та взаємозаміну 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 розвиток [254]. 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 реальності [138], 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) властивості [138], 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 основою 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 цього змісту 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» [205, С. 53-55].

Д. Бодрійяр 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» [18].

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».

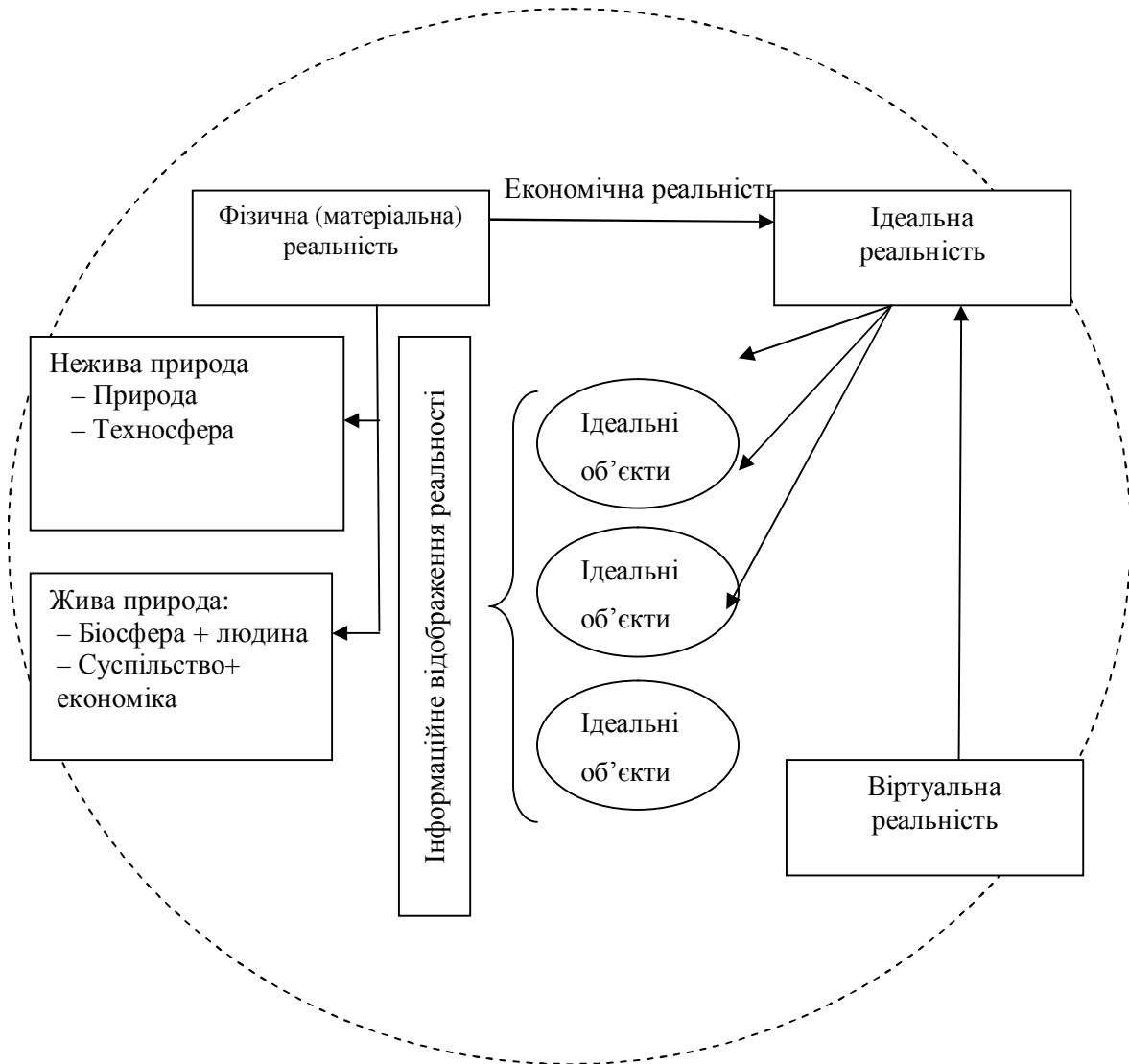
Інформаційна система обліку має не лише формувати економічні показники, а й забезпечувати розуміння їхнього впливу на розвиток бізнесу та відношення суспільства до цих показників. Для цього необхідно використовувати не лише кількісні, а й якісні характеристики досліджуваних процесів, та їхній вплив на економічну, соціальну, політичну та інші сфери життя людини [рис. 4.7]. 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.

Інформаційна концепція структури реальності [141, С. 56-61; 136, С. 136-147] 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.

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.



**Рис. 4.7. Теоретичне конструювання в обліку**

Джерело: розроблено автором

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 передбачає функціонування відкритих систем.

#### **Висновки до розділу 4**

1. 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 розкривають 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.

2. Ідея облікової теорії постіндустріального суспільства полягає в тому, що облікова система є основним джерелом інформації про економічну реальність – внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства. Основу інформаційної теорії обліку становить гіпотеза про те, що інформація становить системоутворюючий фактором, змістом функціонування облікової системи та її результатом.

3. Інформаційна теорія обліку може розвиватися на основі таких принципів: принцип повноти інформації, принцип оптимальності (ефективності), принцип синергізму, принцип раціональної транспарентності (прозорості).

Ці принципи можуть бути доповнені принципами другого порядку, які пов'язані з основними принципами теорії і не можуть суперечити їм: варіативності, інформаційної взаємодії, рефлексивності, інституціоналізму, потенціалу розвитку.

4. 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. Аксиоми інформаційної теорії обліку ґрунтуються на аксіомах теорії інформації, оскільки вона виступає основним базисом формування облікової системи.

5. 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 господарювання (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.

6. 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.

7. Наука про облік 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, дозволяють виділити специфічні закони, що характерні для облікової теорії постіндустріального суспільства.

8. Філософські дослідження в науці є евристикою наукового знання щодо наукової картини світу та досліджуваної реальності, адаптують їх до світоглядних установок сучасного суспільства. Досліджуючи онтологію обліку запропоновано його визначення, як «...особливий спосіб мислення та процес створення інформації спрямований на достовірне відображення економічної реальності методом створенні ідеальних теоретичних об'єктів і побудова на їх основі інформаційних моделей для задоволення запитів користувачів».

9. 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 вимірника, 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) та судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось).

10. 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.

Основні результати дослідження за четвертим розділом опубліковані у працях: [259], [295], [303], [307], [313], [331], [332], [333], [335], [337], [338], [339], [342], [360], [362], [373], [380], [383], [396], [430].

## РОЗДІЛ V

### ІНФОРМАЦІЙНА ТЕОРІЯ ОБЛІКУ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНИЙ НАПРЯМ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ НАУКИ

#### **5.1. Філософське розуміння природи економічної інформації як об'єктивного різноманіття оточуючої реальності.**

Сучасна інформаційна парадигма розвитку людства надає процесу пізнання низку суттєвих рис і тенденцій, одна з яких пов'язана з новими інформаційними процесами, які вимагають осмислення на загальнотеоретичному та конкретно-науковому рівні. За останнє десятиліття К. Шеннон і У. Ешбі в концепціях обмеження інформації лише кількісним аспектом визначили ряд проблем в розвитку її феномену та феномену інформаційного суспільства. Науково-технічна революція та розвиток нових технологій зумовлені еволюцією інформаційних технологій та їх 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 тут важко, єдине зауваження стосується наукової спільноти обліковців, які ще не усвідомлюють значимості цього поняття та його впливу на їх безпосередній об'єкт дослідження – облікову систему.

Незважаючи на наявність значного масиву наукових робіт з питань обліку, лише одиниці з них присвячені отриманню інформації для системи менеджменту, тому питання інформаційної сфери залишаються відкритими. Наукова розробленість теоретичних і методологічних положень визначення інформаційної концепції обліку для цілей управління організацією є недостатньою. Суспільство XXI ст. – це суспільство знань та інформації. Та постає питання: чим знання відрізняються від інформації і чи готова система

обліку прийняти такий виклик, оцінюючи нематеріальну складову бізнесу, чи існують методики такої оцінки?

Слово інформація відоме нам здавна і рідко приковує до себе увагу. Та з огляду на зростання значення інформації у житті людини, зокрема у економічному житті, мусимо детально дослідити її феномен. В багатьох випадках інформацію ми 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 Шеннона. Інформація стала в тій чи іншій мірі об'єктом дослідження А.І. Берга, І.М. Бонгарта, Л. Бріллюєна, Н. Віннера, В.Н. Глушкова, А.Н. Колмогорова, В.В. Корогодіна, А.А. Ляпунова, Дж. фон Неймана, Г. Паска, І.Р. Пригожина, А. Тьюрінга, К. Шеннона, Ю.А. Шрейдера, А.Урсула, У.Ешбі, Д.Чернавського, К.Коліна та інших.

Проблеми філософського осмислення інформації досліджувалися професором з Великобританії Лучано Флоріді (Luciano Floridi) в 1964 р, який розвинув концепцію інформації як фундаментального поняття філософії, поряд з такими концептами як буття, енергія, матерія, знання, життя тощо, виражаючи ці концепти в термінах інформації [460]. Іншими словами, інформація стає в концепції Л.Флоріді 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. Натомість, новий тлумачний словник сучасної української мови дає нам таке визначення: «Інформація – повідомлення про стан справ, становище чого-небудь» [220, С. 268].

Стандарт ISO/IEC 2382-1:1993 трактує інформацію як «знання відносно фактів, подій, речей, ідей і понять, які у визначеному контексті мають конкретний зміст» [415].

Сучасні трактування інформації, які ми зустрічаємо в літературі, всі ґрунтуються на інтерпретаціях К.Шеннона і Н.Віннера.

Н. Віннер визначає інформацію як «зміст, отриманого із зовнішнього світу в процесі нашого пристосування до нього і пристосування до нього наших почуттів» [44], а К. Шеннон ввів в науковий обіг класичне визначення інформації як «подолання ентропії» [490]. Такі трактування терміну «інформація» подані у вузькому розумінні та технічній інтерпретації. Та чи достатньо нам технічної інтерпретації для розуміння інформації в економічному житті. Звичайно, економіка, як поведінкова наука, потребує більш глибокого змісту та інтерпретації інформації, для розуміння її руху та опрацювання. Натомість, існуючі визначення описують скоріше «ефект від інформації» замість її природи [395, С. 130–149].

Кібернетична наука трактує інформацію як «вибір одного варіанту з декількох можливих і рівноправних» [480, С. 13]. Є. Маймінас [186] 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 їх взаємодії», ставлячи інформацію в ранг головного ресурсу і визначального фактора в розвитку цивілізації в ХХІ столітті [451, С. 228-229]. Як міру різноманіття визначає інформацію також У. Ешбі [498], як неоднорідність В.Глушков [59, С. 53], Д. С. Чернавський [479, С. 157-183] стверджує що інформація це результат вибору, який є непрямою причиною появи інформації.

Через порівняння властивостей об'єктів, як причину появи інформації трактує суть останньої В. В. Саночкін [292, 293, 294], обґрунтовуючи це тим, що порівняння зменшує невизначеність і тим самим збільшує кількість інформації. А. В. Соколов твердить, що «Семантична інформація – це амбівалентне поняття, яке визначає засіб для вираження змісту через комунікативні знаки» [411].



Аксіоматичний характер інформації доводить Т. Стоніер, 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. має розглядати 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» [45], видається мало науковим, проте дозволяє зробити висновок про те, що інформацію не можна зводити до матеріального. Можна зробити висновок, що крім матерії і енергії існує ще одна субстанція – інформація. Поняття «матерія», «енергія», «інформація» є рівнозначними за рівнем загальнонауковими та філософськими категоріями, які взаємно доповнюються і характеризують різні аспекти досліджуваних наукою об'єктів, процесів і явищ фізичної реальності.

Принцип невизначеності, сформульований Вернером Гейзенбергом в 1927 році став основою всього сучасного наукового світосприйняття, а в основі цього принципу ключове поняття – це поняття інформації.

Наслідуючи Н. Вінера, прихильник синергетичного підходу до розуміння інформації Г. Кастлер стверджує, що «інформація це не енергія і не матерія», а поняття, яке базується на теорії імовірності [121]. Інформація в розумінні Г.Кастлера пояснює механізм появи нового знання виключно 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 реальності [137, С.73-76] і дає 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 свідомості [140, С.82].

Сучасна постнекласична наука підкреслює важливість вивчення не лише матеріальних (фізичних), але 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.

В інституційному феномен інформації вивчав Ф. Найт, ставлячи в залежність ефективність функціонування фірми та її інформаційне забезпечення. Р. Коуз, досліджуючи транзакційні витрати, навів структуру аргументів щодо закономірності їх функціонування через поняття інформації. О. Уільямсон описував інформацію в контексті досліджень специфічних активів, ставлячи їх в залежність від освіти, знань та інформації.

Для теоретичної концептуалізації поняття «інформація», розглянемо її як загальнонаукове явище з його властивостями, проявами та закономірностями. Для інтерпретації інформації у 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 співпадають з набуттям іншого), що дає нам 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 склався наприкінці ХІХ 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 в один біт). У рамках 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 несе певну інформацію» [59]. Прихильниками атрибутивної концепції інформації були А. Д. Урсул, В. М. Глушков, І. Б. Новік, Л. А. Петрушенко, вона є прийнятною з точки зору синергетики.

2. Функціонально-кібернетичний розглядає інформацію як «властивість визначеного класу інформаційної системи, яка виникає і збагачується у процесі становлення, розвитку цих систем, їх функціональної взаємодії між собою і зовнішнім світом» [101]. Кібернетичний підхід до інформації виник у кінці 40-х років 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 самій неживій природі інформація не передається, проте в ній мають місце процеси відображення як передумова для виникнення інформації. Поряд 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,

комп'ютері тощо). Як різновиди кібернетичних систем цей підхід розглядає клітини живих організмів, людину, суспільство тощо.

3. Антропоцентричний підхід характеризується твердженням, що здатністю отримувати, створювати, зберігати, передавати інформацію володіє лише людина завдяки, зокрема, тому, що володіє мовою. Інформація трактується при цьому як відомості, отримані людиною щодо 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 виключення, процесах функціонування суспільства, єдиного наукового підходу вченими не досягнуто. 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, напрямку, який зовсім не обов'язково повинен стати плідним в психології, економіці та інших науках» [490].

В тому числі і цих позицій, 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 (таблиця 5.1). Наше завдання полягає у тому, щоб знайти облікове трактування інформації.

Узагальнюючи наведені визначення бачимо, що інформація має багато проявів, і в різних системах – неживої природи, біологічних, технічних, соціальних, людській свідомості проявляє себе по-різному [140, С. 62]. Облікова наука знаходиться 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.

Таблиця 5.1

## Трактування інформації у різних науках

Галузь науки	Трактування інформації	Автори трактувань
Кібернетичні науки	зміст, отриманого із зовнішнього середовища повідомлення, в процесі пристосування до нього	Н. Віннер [44]
Теорія імовірності	Імовірність вибору.	А. Яглом, І. Яглом [501, С.105]
Фізичні науки	Заперечення ентропії	Л. Бріллюен [25]
Теоретична інформатика	Інформація, комунікація і зв'язок, в процесі якої усувається невизначеність	К. Шеннон [490]
Біологія	Інформація - це відображена розмаїтність	А. Урсул [452]
Психологія	Передача різноманіття	У. Ешбі [498]
Теоретична хімія	Міра складності структур (Моль)	А. Моль [206]
Культурологія	оригінальність, новизна, трансцедентальний феномен, орієнтація на суб'єктивістську трактовку, акцент на не когнітивні аспекти	Культурологія ХХ століття. Енциклопедія [459]
Економіка	сукупність відомостей, що відображають відносини і процеси, пов'язані з виробництвом, розподілом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних благ.	Енциклопедія сучасної України [88]
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 [105]
Філософія	Ентелехія, як центральне поняття Арістотелівської філософії – виражає єдність чотирьох причин або принципів буття: матерії, форми, причини і мети	Аристотель [9]: 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

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 [142]. Таким чином реалізується процес передачі інформації від одного об'єкта або процесу фізичної реальності, до іншого. Фізична інформація являє собою об'єктивну властивість реальності, яка проявляється в неоднорідності розподілу матерії або енергії в просторі і часі, а також в нерівномірності протікання динамічних процесів в неживій природі, технічних і біологічних системах [456].

За У. Ешбі, кількість інформації є мірою ступеня складності організованих систем будь-якої природи і дозволяє отримувати кількісні оцінки цієї складності. Інформація існує на всіх рівнях організації матерії і енергії і виступає першопричиною руху матерії і енергії, та спрямовує напрям цього руху в просторі і часі.

К. Колін стверджує, що «інформація є багатоплановим проявом реальності, який специфічним чином проявляє 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 в суспільстві та людській свідомості [140].

Фундаментальною закономірністю інформації є те, що вона як міра впорядкованості структур і їх взаємодії є об'єктивною характеристикою на всіх стадіях організації матерії.

Основою розвитку будь-якої діяльності є діалектична єдність і боротьба протилежностей – організації і 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 їх ускладненням ускладнюється і їх 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 інформації [451, С. 228-229].

В літературі інформацію розділяють на структурну і оперативну. Абдеєв Р. під структурною інформацією розуміє таку інформацію, яка міститься в самому об'єкті природи, а оперативна інформація це та, яка приймається отримувачем інформації [1]. Таким чином структурна інформація це властивість організованих систем, які проявляють себе в структурі реальності, де ідеальна і фізична реальність взаємно відображаються, створюючи можливість прояву різних аспектів феномену інформації [135, С. 56-61]. 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 і управління, без інформації управління неможливе, інформація без управління – немає змісту.

Інформація це філософська категорія, «яка виступає у формі субстанції що здійснює зв'язок з природою, як матерією і свідомістю як ідеальним початком (началом)» [229, С. 128-132].

Структурна інформація (міститься в самому об'єкті природи) і оперативна (приймається отримувачем інформації) [1]. 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, є предметом і продуктом досліджень.

Облікове трактування дефініції «інформація» в більшості випадків є інтуїтивним, проте відсутнє розуміння природи цього поняття. 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.

Носії даних можуть бути різними: паперові, електронні, умовні тощо, але інформація народжується в голові, завдяки процесу мислення. – Екзогенний характер алгоритмів обробки даних вимагає для її генерації/створення особливого типу мислення.

Відповідь на будь-яке збурення (внутрішнє чи зовнішнє) системи приводить 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 в собі 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 врахуванням впливу інформаційних сигналів через механізм зворотного зв'язку. Не можна упускати з уваги вплив зовнішнього середовища, які в сукупності з внутрішніми чинниками впливу приводять до формування нової траєкторії розвитку економічного суб'єкта.

І тут ми приходимо до проблеми спостереження або проблеми спостерігача. Від способі мисленні спостерігача і його сприйняття реальності (давно відома науці концепція фізики і філософії під назвою світ Еверета, 1957 або *many-worlds interpretation*). Таким чином доведено існування



альтернативних реальностей в момент спостереження, кожен спостерігач фіксує певний стан системи або сценарій її розвитку. Саме процеси мислення є ключовим фактором фіксації реальності та впливу на неї. Облік, як особливий спосіб мислення фіксує економічну реальність, формуючи інформацію яка є процесом і механізмом зниження невизначеності, створення та облікового відображення світу (економічної або господарської діяльності) з точки зору досягнення цілей господарюючого суб'єкта.

Створюючи інформаційні ресурси та формуючи інформаційне поле підприємства потрібно враховувати можливі варіанти рефлексії на інформацію. Рефлексія проявляє себе як структурна генерація реальності різними групами користувачів, оскільки одну і ту ж 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 різними [252]. В цьому розумінні інформація є «універсальною програмою зниження невизначеності» [241, С. 88-98].

Проблема розуміння і сприйняття інформації має зворотну сторону – проблема створення і представлення інформації користувачу. Приймати і зберігати інформацію можуть прості системи, а розуміти і використовувати лише складні системи.

Людина всього лиш елемент 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 ж 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

інтерпретують 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 в цілому. Одним з таких підходів є рефлексивне управління, яке з'явилося в 60-ті ХХ ст. як специфічний метод контролю [181, С. 233].

Основоположником поняття «рефлексивне управління» є В. А. Лефевр, який зазначав, що рефлексія є певним механізмом взаємодії керуючої системи, що може виступати одночасно об'єктом управління, тобто керованою системою і сприйняття побудови образу того об'єкта, що буде залежати від дії чи певної реакції суб'єкта на цей об'єкт [278].

Облікова інформація характеризує знання відносно фактів, подій, процесів, які мають певний зміст / контекст. Критерієм існування множини інформації ми 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.

В обліковій системі можуть формуватися прогностичні відображення реальності [6, С. 20-24], як основа самоорганізації та виявлення оптимальних сценаріїв розвитку. Ці сценарії спрямовуються на досягнення мети та адаптацію., таким чином генеруються знання про оточуючу реальність, механізмами моніторингу, узагальнення даних засобами знакових систем,

створення інформаційних моделей реальності в межах яких знижується невизначеність.

У випадку зіткнення матеріальних систем з нематеріальними формується віртуальна реальність, засобами створення знань: творчість, креативність, віртуальне моделювання. Інформаційні взаємодії...з метою упорядкування та самоорганізації нестабільних систем у нестабільному середовищі, визначення траєкторії їх руху і досягнення поставленої мети. Ключовим оператором, який визначає роботу такої моделі стає інформація.

Інформація це філософська категорія, яка має онтологічний статус – атрибут буття, що відображає ключову форму її структурно-функціональної організації, пов'язаності і руху в умовах фундаментальної невизначеності [252]. Як філософська категорія інформація усуває протиріччя між невизначеністю та ймовірністю реалізації окремих сценаріїв і є генератором реальності, а економічна інформація чи господарська інформація – генерує економічну реальність.

Облік виступає 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 дає нам інформаційну модель, яку використовують у процесі управління. І ще один аргумент на захист трактування обліку як особливого способу мислення, полягає у тому, що людина адаптує і архівує всі реакції на інформацію засобами кодуючих механізмів свідомості (мислення, мова, знакові системи), створюючи масиви знань на основі яких вибудовує інформаційні моделі реальності.

Інформація – універсальний імовірнісний процес генерації повідомлень для адаптації відкритої динамічною системи до змін середовища, яка за допомогою зворотного зв'язку взаємодіє з іншими системами, імовірних прийнятних моделей реальності (економічної) що знижує невизначеність і регулює ентропію системи, досягаючи її впорядкованості і 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'єкту, процесу чи явища;
- синтаксичний підхід до інформації показує нам 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.

Пропагуючи інформаційний критерій розвитку А. Урсул [451, С. 228-229] робить наголос на кількісно-синтаксичному аспекті інформації.

Якщо брати до уваги лише кількісний аспект, то два серед двох суджень одне може і не мати змісту, але за теорією К. Шеннона вони мають однакову кількість інформації. Тому 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 кількість [573].

Семантична теорія інформації Л. Флориді базується на вченні Н. Віннера і підкреслює полісемію та багатозначність інформації, а значення інформації залежить від оточення і контексту.

В семантичній теорії інформації водиться термін «інформаційна одиниця» або «семантична інформаційна одиниця». «Інформаційна семантична система» протистоїть терміну «інформаційна система» під якою розуміють 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 протиріччя. Ми вважаємо, що обидва підходи мають право на існування, тільки використовувати їх потрібно до різних об'єктів дослідження.

Інформаційний підхід до трактування обліку ґрунтується на трактуванні інформації як різноманіття та неоднорідності. Динамічні економічні системи характеризуються частими змінами через рух. У процесі зміни матеріальних об'єктів один їх стан буде відмінним від іншого. Саме в процесі руху виникають відмінності та наступні відмінності об'єкта від попереднього його стану. Облікову науку цікавить можливість встановлення цієї відмінності. Таким чином, в процесі господарської діяльності на всіх рівнях спостерігається динаміка, а, отже, різноманіття і рух. Там де є рух, виникають відмінності (різноманіття), тому ми 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, а інформаційний підхід стає фундаментальним методом досліджень разом з системним, синергетичним тощо, а інформаційне моделювання виступає фундаментальним методом наукового пізнання.

Розглядаючи інформацію як усунення невизначеності можемо виділити фундаментальний аспект реальності, яка описується поняттям інформації, адже зміст інформації як процесу є власне відтворення реальності.

Відкрита система відповідає на зміни зовнішнього чи внутрішнього середовища змінами структурними задля зниження ентропії / невизначеності, адаптуючись до середовища, або ж впливаючи на нього.

Інформаційний процес це свого роду інтенційний зв'язок (інтенційність (от лат. *intentio* – намір) – властивість людської свідомості спрямована на певний предмет чи властивість), який визначає реакцію системи на зміни і її розвитку, як відповіді на виклики для досягнення заданої мети, методом цілеспрямованих дій.

Складні системи умовно розкладаються на керуючі підсистеми (управлінські) та керовані підсистеми (динамічні). Синергетична парадигма оперує такими основними термінами як біфуркація і аттрактор. Саме біфуркації пояснюють множинність сценаріїв поведінки системи та її розвиток. Аттрактор – майбутній стан системи до якого приведе її еволюція.

Керуючі підсистеми сприймають із зовнішнього середовища інформаційні сигнали, оцінюючи їх 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 параметру заданих цілей (аттрактор), які визначаються структурою реальності, а інформація виступає процесом і механізмом зниження невизначеності.

Всі системи розвиваються різним чином з огляду на їх 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) багатомірної структури реальності, яка знижує невизначеність і регулює ентропію системи, сприяючи її упорядкуванню, відтворенню і розвитку [252, С. 17-32].

Інформація усуває протиріччя між невизначеністю світу як нескінченного числа існуючих ймовірностей і визначеним буттям системи, для розвитку якої потрібен лиш один незворотній 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 кількості, де мірою інформації є ступінь зниження невизначеності, а одиницею інформації 1 біт.

Подпрігора А. В. дає філософське трактування інформації як ймовірнісного процесу генерації реальності через комунікаційну взаємодію системи і середовища (відповіді на виклик), що дозволяє вивчати інформаційний процес в багатовимірних контурах зворотного зв'язку, міжсистемних комунікацій і специфікацій.

Індивідуальна свідомість в сучасному вимірі це спосіб представити у прийнятному форматі, визначити і 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 простір [251]. Трактування інформації як ймовірнісного процесу програмної генерації реальності є важливим для сучасної епохи та моделювання соціальних та економічних явищ.

Інформація існує незалежно від того чи ми її сприймаємо, але проявляється 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 сказати, що наявність змісту, зрозумілості відображення є необхідною умовою для розробки адекватних реакцій на отриманий сигнал [451]. В цьому аспекті повідомлення стане інформацією для одного суб'єкта і не буде такою для іншого. Необхідно згадати про шумові сигнали (це повідомлення отримані об'єктом але не мають впливу на його стан) і корисні сигнали. Відповідно, інформацією для об'єкта шумові сигнали не є, а є лише ті повідомлення, які змінюють його стан.

Інформація – це не слово, а мисленнєва діяльність, інтелект. Ціцерон, використовуючи дієслово *informare*, вказує на складну мисленнєву діяльність, що полягає у наданні чому-небудь форми, наповненні матерії змістом шляхом наділення її активним сприйняттям [11], термін інформація (лат. «*informatio*») має два значення: зображення або позначення і пояснення, інтерпретація. Колись інформація важлива для підприємства, але не критично необхідний елемент, а в сучасних умовах інформація основний ресурс економіки.

Урсул А. Д. стверджував, що «володіння інформацією і її широке використання як головного ресурсу і пріоритетного фактора розвитку цивілізації дає людству надію на вихід з системної кризи і вирішення багатьох глобальних проблем сучасності, а також нових, які нас очікують в майбутньому» [452].

Теорія інформації це інтелектуальна метаструктура, фундаментальні ідеї якої глибоко проникли в основу всіх наук і визначають погляд на світ, який формується в рамках нової парадигми. Технологічно сьогодні інформація розглядається як сама суть суспільства, подібно тому як генетична інформація є ключем до біології. Основою економічних відносин теж є інформація, а життя в цілому є гігантським, безкінечно складним і досконалим процесом обробки інформації, яка зберігається всередині нас і передається від одного до іншого [11].



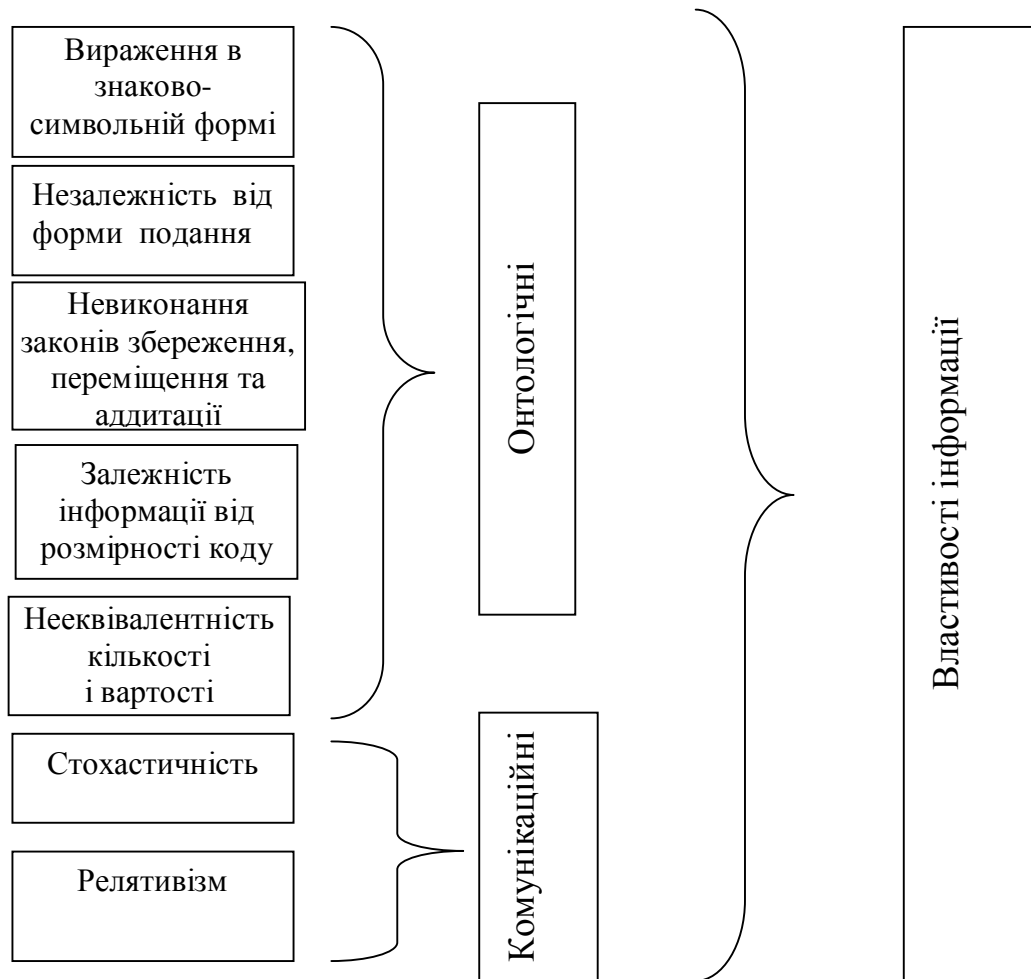
Інформація - це багатозначне поняття, яке складно зрозуміти так, щоб цим розумінням можна було скористатися. Існують різноманітні концепції інформації: фізична, біологічна, психологічна, статистична (математична), концепція якості. У всіх згаданих концепціях спостерігається відхід від кількісних трактувань до якісних та проникнення інформаційної теорії у всі науки.

Статичний та динамічний аспекти вивчення інформації приводять нас до висновку про існування статичної інформації – розподіл енергії і матерії у просторі та динамічної інформації – зміни процесів у просторі і 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 нам 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, 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.

Природною властивістю інформації є асиметрія. Як зазначає К. Колін, «інформація в широкому розумінні цього терміну являє собою об'єктивну 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» [142, С. 123]. За твердженням Востовського Г.В. «асиметрія, тобто зміна симетрії, це і є інформація».



**Рис. 5.1. Властивості інформації власні і комунікаційні.**

Джерело: розроблено автором

- вираження в знаково-символьній формі;
- незалежність інформації від форми її подання;
- невиконання законів збереження, переміщення та адитації;
- залежність інформації від розмірності коду;
- нееквівалентність кількості і вартості
- стохастичність (ймовірнісний характер отримання)
- релятивізм (відносність) – залежність інформації від користувача (отримувача).

Відома концепція «Економіка, що базується на знаннях» («knowledge-based economy»), за якої ключовими факторами зростання є створення,

розподіл і використання знань та інформації. а основою всіх бізнес-процесів є 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, основний виробничий ресурс унеможливить коректну оцінку витрат виробництва та витрат праці; працівники стають носіями творчої праці, на перший план виступають нецінові фактори конкуренції та здатність до трансформації і адаптації до середовища існування – доведуть неспроможність традиційних методів оцінки, обробки та узагальнення інформації до створення інформаційних ресурсів з врахуванням багатовимірності та складності економічного життя.

Відображення того чи іншого зрізу об'єктивної дійсності, виражене у вигляді ідей (понять, уявлень чи суджень про якийсь предмет чи явище) називають знанням. Знання відображає живу, діалектичну систему: вони передаються іншим людям, матеріалізуються, існують у трьох формах:

- «живі» знання,
- упредмечені знання,
- інформативні повідомлення.

Цікавим є опис процесу інформаційного кругообороту, який В.М. Гриньова та М.М. Салун формалізували за відомою аналогією в наступному вигляді:

"Інформація → Знання → Інформація»,

підкреслюючи наявність у інформаційних ресурсів не тільки виробничого, але і відтворювального процесів, оскільки інформація може перетікати в знання, а потім знову в конкретну інформацію і так до безкінечності [65].

Розвиваючи такі твердження можна зобразити логічний ланцюг циклічного використання інформації:

Інформація → Інформаційний ресурс → Знання → Ефективні рішення

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 їх ефективності дає можливість говорити про необхідність адаптації до них облікової системи, шляхом побудови нової теорії обліку та розробки сучасних методів створення інформаційних ресурсів, з врахуванням сучасних потреб користувачів облікової інформації.

Такий підхід дозволить забезпечити надання інформації про всі аспекти діяльності підприємства через відповідні індикатори, які попереджають керівників про події і тенденції, що відбуваються і забезпечують можливість швидко реагувати на них.

В літературі інформація і знання часто розглядаються як синоніми, проте не всяка інформація є знанням, тоді як будь-яке знання є інформацією. 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» [107].

Знання відрізняються від даних, адже являють собою структуровану, систематизовану інформацію. Облікове поняття інформації це трикомпонентне утворення, яке включає в себе поняття «дані», «інформація», «знання», що відповідають таким підходам до інформації як синтаксис, семантика, прагматика. При цьому дані трактуються як факти, представлені в символній формі, які потребують обробки та інтерпретації, а інформація – це опрацьовані дані, які мають семантичний і змістовий характер.

Структурована у відповідності певних причинно-наслідкових зв'язків інформація формує певну систему знань про явища і процеси, що набуває таких характеристик як узагальнення, конкретність, систематичність, гнучкість та повнота.

Дані як непов'язані факти і цифри, представлені поза контекстом [227, С. 184] – 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 – зв'язний потік даних, представлений в 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 прийняття рішень, а «інформація це дані, представлені в контексті для подальшого використання» [203, С. 62], або як трактують А. Гапоненко, Т. Орлова – це ієрархічна сукупність даних про ті чи інші аспекти реального світу [227, С.184]. Згаданий нами Б. З. Мільнер під інформацією розуміє «... дані, представлені в контексті» [203, С.61].

Клаус Д. Екк дає такі визначення терміну «знання»:

1. здатність підприємства на основі внутрішніх і зовнішніх спостерігачів постійно розпізнавати явища у всіх сферах своєї діяльності. Це повинно відображатися на оцінках цієї діяльності, враженнях, і впливаючи звідси умовах.
2. стан постійної уваги підприємства до самих незначних змін (сигнали «раннього попередження»).
3. здатність попереджувати події, «формувати» майбутнє. Динаміка знань повинна бути спрямована на розвиток здатності підприємства до передбачення майбутнього, а не на консервацію існуючого знання [131, С. 32].

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, та користувачі потребують створення інформаційних ресурсів для отримання з них нових знань, що і повинно стати майбутнім пріоритетом розвитку облікової науки і практики.

Таким чином «дані» в системі обліку перетворюються в «інформацію» а система менеджменту, використовуючи при необхідності цю інформацію, привносячи в неї свій досвід, певний набір цінностей, професійну та експертну інтерпретацію, набуває «знання».

Очевидно, що потрібна зміна базової парадигми обліку і його гармонізація в межах нової інформаційної системи управління, а також формування спеціальних методик, які дозволять забезпечувати 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.

## **5.2. Ускладнення інформаційного середовища в новій економічній формації**

Для теорії управління характерний активний пошук нової парадигми, здатної визначити напрями вирішення сучасних проблем теоретичного і практичного аспекту управління організацією. Унаслідок змін підходів до управління організацією з урахуванням системної залежності необхідно змінювати і підходи до формування інформаційної сфери управління організацією, особливо в частині її обліково-аналітичної складової.

Дослідники питань інформаційного супроводу системи управління, як правило, звертаються до питань організації системи управлінського обліку ігноруючи інші види обліку.

З теоретичної точки зору, функціонування кожної інформаційної системи спрямовують на отримання інформації для управлінських потреб. З практичного боку, функціональні компоненти облікової системи не здатні 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 ріст інформаційної складової у виготовленій продукції у споживчій вартості товару, яка формується за рахунок інформаційно-креативного впливу на свідомість споживача, рівень інформації про товари залишається низьким. Інформаційна складова у витратах на виробництво таких споживчих товарів як меблі, предмети інтер'єру, одяг та взуття складає близько 40% [416, С. 76], але їх не враховують в обліку. Стюарт Т, наприклад, зазначає, що кожні чотири долари з п'яти, які витрачає Леві Страус на виробництво пари джинсів, витрачаються на інформацію, а не на матеріали, і взагалі витрати на інформацію складають три чверті добавленої вартості будь-якої продукції [427, С.42].

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 в процесі функціонування підприємства, адже ефективна реалізація функцій управління неможлива без якісної інформації, орієнтованої на потреби менеджменту.

В дійсності, як зазначають акад. М.Чумаченко та проф. М.Пушкар, інформація облікового характеру досить бідна за змістом і не може виконати свою сервісну функцію – бути корисною для менеджменту за строками, формою подання, достатньою, отриманою на запит користувачів тощо. Врахування вимог менеджерів ставить уперше за багатотисячну історію розвитку обліку осмислену мету – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом в постіндустріальному суспільстві. Адаптація до змін середовища та умов функціонування підприємства вимагає нового обліку, здатного до гнучкості [262]. З одного боку, облік є сервісною функцією управління, а з іншого – облікова інформація недостатня для управління через недостатність якісних характеристик.

Основою формування інформаційного супроводу менеджменту є визначення інформаційних потреб, що відображають стратегію розвитку бізнесу, а цільова 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 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.

Переорієнтація систем менеджменту з оперативного управління на стратегічне призвело до зміни інформаційних потреб суб'єктів корпоративного управління, які вимагають структурної перебудови системи обліку як «постачальника» інформаційних ресурсів. Інакше, через відсталість від сучасних умов розвитку суспільства та економіки, від інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів, облік перестане бути основним інструментом в управлінні підприємством.

Більшість науковців наголошують на значних недоліках існуючої моделі обліку, визначають низку проблем обліку теоретичного та практичного характеру. Серед них В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, М. С. Пушкар, С. Ф. Голов, С. Ф. Легенчук, М. Ю. Медведєв, М. Г. Чумаченко, З. В. Гуцайлюк, Ф. Ф. Бутинець, І. Й. Яремко, Н. М. Малюга, А. Г. Загородній, О. Петрук та інші. Дослідження традиційної моделі обліку в Україні показують, що вона не спроможна задовольнити запити менеджерів на необхідну для них інформацію, особливо ту, що стосується господарської діяльності реальному часі, за яку відповідають менеджери нижчого і вищого ієрархічного рівня.

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, внаслідок чого на практиці проявляється нездатність системи обліку до нововведень та реформування.

Підприємства шукають нових шляхів отримання інформації, впроваджують альтернативні, по відношенню до обліку інформаційні системи і методики, які могли би 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 вимагає формування відповідного рівня конкурентоздатності підприємств, здійснення структурних зрушень та використання інноваційних факторів в господарській діяльності.

Для різних організацій, функціональних підрозділів, служб та співробітників розуміння необхідності використання інформації та її потреби в ній неоднакове. Більшість працівників не усвідомлюють, якими інформаційними ресурсами вони володіють, навіть маючи ефективні системи збору, опрацювання та зберігання інформації 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» [222, С. 16-17].

Комплексність сучасних завдань у сфері управління підприємством полягає в необхідності обліку зовнішніх та внутрішніх факторів у їх динаміці.

Інформаційна потреба визначається на основі критерію того, що потрібно працівнику, щоб зменшити невизначеність на основі отриманні інформації про раніше невідомі властивості об'єктів.

На основі концепції «інформація-структура» [291], яке дає розуміння еквівалентності даних понять, можна стверджувати, що наявність структури підвищує визначеність системи у порівнянні з її відсутністю. Цей факт дає можливість створювати інформацію у структурованому вигляді в системі обліку для потреб іншої системи – управління.

Підприємство являє собою складний механізм, де поєднуються і взаємовпливають особистості, стимули, обмеження, заохочення, технології

та інновації, дисципліна і творчість, традиційність і креативність тощо, маючи певну структуру, потребує відповідної інформації для кожного з рівнів управління, видів діяльності, підрозділів та окремих працівників. Тому структура інформаційної системи обліку повинна відповідати структурі об'єкта спостереження.

Щодо зовнішнього середовища, то в системі обліку визначаються ключові показники, інформація про які потрібна для вирішення поставлених завдань. Склад таких показників, які підлягають спостереженню і виміру, динамічний, і змінюється залежно від зміни завдань, поставлених перед системою управління. Для узгодження таких параметрів потрібен постійний зворотній зв'язок між системами управління, виробництва та обліку.

Цілісність підприємства, як системи, проявляється у вигляді неподільності виробничих процесів, наявності єдиних ресурсів та систем постачання, спільної мети щодо максимізації прибутку, росту ефективності, соціальної відповідальності та наявності спільних цілей розвитку колективу.

Системний підхід до підприємства дозволяє виділити його основні властивості, як системи: цілісність, емерджентність, еквіпотенційність, гомеостаз.

Система обліку, з врахуванням цілісності підприємства, повинна формуватися виходячи з місії, стратегічної мети тощо, формуючи інформацію (внутрішню та зовнішню), на основі якої здійснюють аналіз виробничо-технічного потенціалу, організаційно-економічних показників, показників ефективності діяльності і соціальних факторів розвитку.

Властивість емерджентності полягає у тому, що підприємство як система має такі властивості, які відсутні в його окремих підсистемах, що проявляється 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.

Еквіпотенційність 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, які не властивими для її елементів і може не мати властивостей, спочатку притаманних більшості її елементів) [377]. Система обліку повинна мати вплив на формування вхідної інформації, передбачати алгоритм її обробки та вихідні результати роботи (формування звітної інформації) і зворотний зв'язок, разом з тим 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 організації зацікавлений у цілеспрямованому вивченні зовнішньої інформації, оскільки вона дозволяє здійснювати процеси прогнозування і своєчасно адаптувати стратегію розвитку підприємства до змінних умов. Концепція стратегічного обліку передбачає інтеграцію обліково-аналітичної інформації про зовнішнє середовище та його вплив на внутрішню енергію діяльності.

Проф. Бутинець Ф.Ф. стверджує, що «змінюється і розширюється коло користувачів облікової інформації» [32], що вимагає особливого ставлення до інформації про контрагентів, задля недопущення спекулятивних та шахрайських дій учасників ринку. Але, в той же час, «саме користувачі задають мету обліку та структуру інформаційних ресурсів» [266], що

потребує знаходження певного балансу інтересів з огляду на різнобічні запити, особливо в умовах посткризових перетворень у роботі бізнесу.

Інтереси підприємства повинні бути гармонійно пов'язаними з інтересами інших суб'єктів зовнішнього середовища. В межах підприємства необхідно застосовувати системний підхід до обліку, який дозволяє групувати інформаційні потреби за ступенем їх значимості, локалізації та рівнем прогнозованості [17, С. 38].

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 відносять: глобалізацію економіки та економічних відносин, розвиток інформаційних технологій, пов'язаний з розвитком технологій ріст обсягів інформації у кількісному та якісному вимірах, розвиток техніки і технологій виробничих і управлінських процесів, множина інформаційних потоків у діяльності бізнесу, потреби в інформаційній безпеці, розширення комунікаційних можливостей бізнесового та соціального характеру.



**Рис. 5.2. Основні причини ускладнення інформаційного середовища**

Джерело: узагальнено автором

Глобалізація економіки та економічних відносин стирає кордони між державами, дає можливість здійснювати діяльність на усіх ринках світу, нівелює відмінності між економічними відносинами у різних державах.

Розвиток інформаційних технологій веде до створення «єдиного світового інформаційного простору» [155, С. 31- 32], що надає бізнесу переваги та ставить 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 їх створення значних ресурсів, а також використання нових методів створення інформації на основі інформаційних технологій, потужність яких зростає в геометричній прогресії.

Ріст обсягів інформації різного характеру у їх кількісних та якісних вимірах, вимагає постійного вдосконалення навичок роботи персоналу з 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 вимагає постійного удосконалення виробничого процесу, пошуку інформації про нові способи виробництва, безвідходних технології тощо. При цьому існує проблема морального старіння обладнання та, особливо, програмного забезпечення.

Інформатизація бізнесу вимагає від нього підвищення витрат на навчання та удосконалення професійних характеристик персоналу, мотивації працівників до самовдосконалення та формування необхідних компетенцій на випередження з врахуванням 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 дозволяє збільшувати коло спілкування персоналу, виводити рівень 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 вимагає аналізу інформаційних ресурсів, їх класифікації на конфіденційні, доступні, та важливі для оприлюднення, а також впровадження особливого режиму роботи з інформацією.

Проблема полягає у вивченні ускладнення інформаційного середовища підприємств в новій економічній формації, розкритті змісту та класифікації інформаційних ресурсів в 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, то 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 повинні своєчасно фіксувати і опрацьовувати дані / інформацію, критично важливу для певного бізнесу, попереджуючи дублювання інформаційних потоків, які циркулюють в різних підрозділах, скоротити 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 в 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 повинні бути орієнтовані на конкретних користувачів з урахуванням їх 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 руслі інформаційної парадигми. Цей процес супроводжується уведенням нових онтологічних уявлень про облік, зміною його первинної теоретичної форми, що потребує 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 господарюючого суб'єкта.

Первинного теоретичного опису вимагає поняття «інформаційне поле», яке служить базою для створення системних уявлень про інформаційну парадигму обліку та адекватне її розуміння в дослідницьких процесах. Зважаючи на нове поняття для системи обліку виникає необхідність узагальнення і осмислення терміну «інформаційне поле» і теоретичне 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, професор О. В. Рожнова зазначає: «Фактична наявність бухгалтерської інформації, масштабність зони її реального використання, з одної сторони, і відсутність належної теоретичної платформи її формування і організації в умовах єдиного інформаційного (економічного) простору, з іншої сторони, створюють вагомі передумови для



виділення проблеми розробки концептуальних положень, пов'язаних з *інформаційним простором бухгалтерського обліку*» [284, С.18].

У філософському значенні «простір» – це «одна з основних об'єктивних форм існування матерії, яка характеризується протяжністю й обсягом, це необмежена протяжність у всіх напрямках» [220, С. 538] . Разом з тим, поняття простір загальне і абстрактне, а «семантична категорія простору, будучи атрибутивною характеристикою буття в цілому, в будь-яких його проявах, логічно підпорядковує собі всі відтінки і міри локалізації» [392, С.4] цього поняття. М. Хайдеггер розуміє під поняттям простір – «протяжність», «обшир», «свободу від перешкод» [466].

Через розбіжності у трактування та розумінні дефініцій суб'єктами економіки, терміни «інформаційний простір» та «інформаційне поле» вимагають в'яснення їх ролі у процесі пізнання реальності. Інформаційний простір складається з множини інформаційних полів, які генеруються різноманітними джерелами інформації. Економічні агенти працюють в кількох інформаційних просторах, або «в площині перетину всіх релевантних для кожного випадку просторів» [393, с. 6], натомість інформаційне поле кожен суб'єкт господарювання формує індивідуально, яке є частиною інформаційного простору економіки держави та глобального інформаційного простору.

Інформація є спонукальним чинником 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 повинна 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 породжує структуровані інформаційні ресурси, які мають певні властивості залежно від їх розташування в просторі

і часі, які можна аналізувати незалежно від суб'єктивних позицій користувачів. Інформаційні поля, як усі інші поля, мають інваріантні закони функціонування [523], що вказує на створення загальної теорії. Кожному інформаційному полю притаманні специфічні ознаки, які проектується на теоретичні уявлення про джерела даних для отримання інформації для бізнесу та знання про універсальні механізми функціонування підприємства.

У наукових джерелах розкривається поняття терміну «інформаційне поле», наприклад у праці «Теорія інформаційного поля», оприлюдненій ще на початку ХХІ століття [445].

В теорії інформаційного поля Трофімова І.Ф. інформація представлена як повідомлення або сигнали, які вивчаються в процесі їх передачі чи сприйняття і трактується як вихідна загальнонаукова категорія, яка відображає структуру матерії і 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 тощо [445], оскільки термін «Інформаційне поле підприємства» поєднує в собі поняття «інформація» та «поле».

Поєднання цих двох понять та їх інтерпретація в теорії обліку зумовлено існуванням інформаційного поля, яке характеризує структуру матерії і способи її пізнання, повинно мати і має математичні атрибути щодо їх 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 параметрами [630, С. 551-554]. 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 його оточуючих елементів.

Дослідження поля з використанням системного підходу дає уявлення про нього як про відкриту динамічну систему, якій притаманні 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 усіх рівнів релевантної інформації, то інформаційне поле через систему управління вступає у взаємодію з матеріальними структурами, змінюючи їх і саме змінюється під їх впливом, породжуючи інформацію, виходячи з основної мети функціонування підприємства та потреб менеджменту.

Інформаційне поле підприємства складається з взаємозв'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 і організувати численні масиви і потоки, для особистих цілей менеджерів, наприклад для різних рівнів управління [114, С. 30-32].

Як економічна категорія «інформаційне поле» потребує опису, структуризації та упорядкування. Дослідження та теоретичної ідентифікації потребують також такі поняття як: 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 середовище.

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 досить обмеженого інформаційного поля про діяльність та стан бізнесу [473, С.178 -180].

Облікова система в цьому полі формує «інформаційні конструкти», створюючи зв'язки між показниками та різними емпіричними даними. Традиційна система фінансового обліку дає нам 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 реальних процесів що відбуваються в економічній сфері підприємства.

Для введення в систему таких показників, вона повинна базувати спостереження на просторово-часових фіксаціях фактів господарського життя, адже кожна подія чи то факт є похідним від часово-просторового виміру. Три просторових виміри і один часовий утворюють динамічну систему, відкриту в шестивимірному просторі (трьохвимірному простору і трьохвимірному часу), а в обліковій системі формуються ще вартісний та якісний виміри.

Основними ознаками інформаційного поля підприємства є похідні від ознак інформації категорії. Складність інформаційного поля є категорією залежною від складності інформації, яка в свою чергу, формується через множинність об'єктів відображення та їх структури. Складність і неоднорідність об'єктів вимагають упорядкування інформації про них, а упорядкування є основою класифікації та організації інформаційного поля.

Інформація первинна по відношенню до управління, тому частина інформаційного поля, фіксується обліковою системою, яка має визначену структуру залежну від інформаційних потреб управління.

Таким чином, інформаційне поле підприємства за своїм змістом є дуалістичним, яке містить атрибути фізичного і матеріального полів. Інформаційне поле є граничним полем між матеріальним динамічним світом у всіх його проявах і полем нематеріального спокою, яке є, тим не менше, управляючим для інформаційного поля і всього матеріального світу [445]. Без поля, що уявляє будь-якою динамічною системою не можуть відбуватися періодичні процеси управлінського впливу, а їх відсутність призводить до колапсу.

Властивості і характеристики інформаційного поля виражаються мовою математичних величин, адже йому притаманні всі математичні атрибути фізичного поля). В матеріальному світі речі відображають у кількісному та вартісному вираженні за допомогою чисел, проте, кожне число повинно мати певні атрибути, без яких воно не дає жодної інформації.

Основними властивостями інформаційного поля економічного суб'єкта виступають:

- 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 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. Управляюча система являє собою управляючі і керовані об'єкти, поєднані каналами прямого і зворотного зв'язку, які мають мету. Норберт Вінер описав універсальні принципи управління та інформаційні зв'язки, де процеси обробки та передачі інформації виділені в самостійні процеси, безвідносно до природи подій чи процесів. Тобто 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 і економічну реальність навколишнього оточення, динамічні процеси формування та зміни різних структур, створення і передачі інформації, задоволення інформаційних потреб.

Інформаційне поле підприємства існує незалежно від того чи ми маємо уяву про нього, та лише особливий обліковий спосіб мислення та методи обліку дозволяють відбирати факти з інформаційного поля підприємства через постійний моніторинг внутрішнього та зовнішнього середовища, збір і реєстрацію інформації, її зберігання, класифікацію та обробку, що дозволяє задовольняти запити користувачів.

Відображення фактів інформаційного поля підприємства в обліковій системі дозволяє лише частково, залежно від запитів користувачів відображати економічну реальність та стан господарської діяльності, формувати необхідні інформаційні ресурси, передбачати та уникати критичних та кризових станів. Подальше дослідження властивостей економічної категорії «інформаційне поле» дозволить поглибити теоретичні знання облікової науки.

Важливими проблемами інформаційного поля підприємства є проблема фільтрації даних, перевірки їх достовірності, використання декількох джерел отримання даних, визначення критеріїв оцінки якості та достовірності інформації.

Економічна інформація існує тільки у сфері здійснення економічної діяльності і включає в себе 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 оцінок. Невизначеність інформаційного поля трактується як ситуація, за якої в ньому немає необхідної для вирішення завдань інформації, а не лише 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 [559]).

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 ємкість. Близьким за значення до цього поняття є «дисипація інформації» або «розсіювання інформації» [474, с.141-142].

Показник ентропії з від'ємним значенням називають негентропією, що вважаємо помилкою, оскільки негентропія має протилежну дію, хоча й вимірюється в тих же одиницях (бітах) що і ентропія. Це показники зі обернено-пропорційним 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 в будь-якій ситуації, тим більшою буде кількість інформації, яка міститься в ній і тим більшою буде ентропія [497]).

В обліковій науці ентропію треба пов'язувати не тільки з системою, а з інформаційною ситуацією, в якій знаходиться ця система, оскільки система за визначенням є систематизованою і упорядкованою, хоча будь-якій системі має ентропію.

Як відомо, інформація це те, що знижує рівень ентропії у відношенні до якого-небудь об'єкта, зростання якої в обліку визнають відомі вчені [232]. 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 привести до руйнування цієї системи [487]. Висока якість системи обліку у всіх суттєвих аспектах знижує до прийняттого рівня інформаційного ризику для її користувачів.

Врахування в теорії обліку понять «ентропія», «негетропія», «невизначеність», «ризик» дозволяє реалізувати моделі прийняття оптимальних рішень при існуючому інформаційному ризику, застосувати оптимізаційні моделі до розв'язання реальних проблем бізнесу. Безперечно, економіко-інформаційні моделі надто спрощені, оскільки діяльність агента, який приймає рішення, відбуваються у складній системі розподілу імовірностей 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 їх конкретизація і доповнення можуть здійснюватися за допомогою інших методів. Основне у цьому процесі – об'єктивність досліджень і усунення суб'єктивних факторів на формування системи обліку.



### 5.3. Інформаційні ресурси як основа ефективної діяльності

В постіндустріальному суспільстві зростає роль та значення інформаційних ресурсів, як основного ресурсу виробництва та управління бізнесом. Створення нетрадиційних систем формування інформації про результати діяльності підприємства та зміни середовища його існування залежить від підходів до управління інформаційною сферою. Цінність інформації визначають тим, наскільки вона сприяє процесу аналізу і прогнозування, що ставить перед обліковою наукою проблему отримання інформаційних ресурсів адекватних дійсному стану і динаміці явищ і процесів фінансової та господарської діяльності.

Теорія обліку, адаптуючись до вимог «нової економіки», потребує переосмислення поняття інформації та інформаційних ресурсів з позиції семантичного та змістового аспекту. Сучасна система обліку характеризується обмеженістю інформаційного різноманіття, неефективним використанням технологій, асиметрією отримання інформації та обмеженістю її цінності, що зумовлює труднощі в управлінні нею.

Класифікаційний та прагматичний характер обліку, зорієнтованого на стандарти і показники фінансової звітності, призвів до того, що облік перетворився у схоластичну науку, що являє собою констатацію послідовності дій з організації процедур обробки даних, а його теорія лише узагальнює практичні аспекти, хоч і «...повинна вирішувати проблеми, що у певний період безпосереднього актуального практичного значення не мають, але несуть у собі потужні задатки практичного ефекту у майбутньому» [273, С. 14]. Користувачі економічної інформації очікують від обліку підтримки у прийнятті перспективних рішень за рахунок побудови та використання інтегрованої бази даних, генерування нових інформаційних потоків та компенсування відсутніх інформаційних ресурсів.

М.Пушкар та М.Чумаченко наголошують, що «...осмислена мета обліку – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає

стратегічним ресурсом в постіндустріальному суспільстві» [262, С. 7]. Якщо ж «...основним «продуцентом» економічної інформації є система обліку» [169], то цілком природною виглядає потреба вивчення інформації та інформаційних ресурсів в теорії обліку.

Перед обліковою системою стоїть завдання адаптації до нових умов, роботи 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 підкреслюють вирішальну роль інформації та інформаційного ресурсу, в теорії обліку практично відсутні роботи, у яких розглядається інформація як ресурс і продукт обліку.

Окремі вчені відносять до інформаційних ресурсів переважно науково-технічну інформацію, відокремлену від її створювача і зафіксовану на матеріальному носії, або ж розширюють їх до інформаційної системи, яка включає в себе, крім інформації, ще й програмні та технічні засоби її опрацювання і зберігання (Тімоті Д. Веллс і Крістін Севілла [625], Джеймс О'Брайн і Джордж Маракас [597], Франк Дравіс [540]).

Проблеми вивчення ролі інформації та інформаційних ресурсів досліджуються у працях, присвячених становленню та розвитку постіндустріального суспільства щодо організації виробництва та інформаційного менеджменту. П. Ф. Друкер, У. Букович та Р. Уільямс, М. Кастельс, Л. Водачек та інші автори асоціюють інформаційний ресурс з інформаційною системою, яка дозволяє ефективно управляти підприємством і його бізнес-процесами.

І. Нонака, Х. Такеучі, Р. Уільямс, Б. З. Мільнер, та інші дослідники проблем менеджменту вивчали окремі аспекти управління інформаційними ресурсами, в основу яких ставлять «масив інформації». М. Пушкар та М. Чумаченко досліджують інформаційні ресурси та середовище їх функціонування [262, С. 236], як найважливіші фактори виробництва та управління.

Під інформаційними ресурсами на мікрорівні розуміють інформацію, яка є цінністю для підприємства, яка має не меншу, якщо не більшу ніж інші матеріальні ресурси. Інформаційні ресурси виступають безпосереднім продуктом інтелектуальної діяльності, оскільки їх основу складають результати наукових досліджень і дослідно-конструкторських розробок (НДДКР), які дають можливість створювати наукомісткі вироби, використовувати технічні та наукові ідеї, зафіксовані в різних документах та науковій літературі. При цьому в повній відповідності до реалій сучасної цивілізації виділяють два варіанти експлуатації інформаційних ресурсів: з одного боку, використання інформатизації у промисловості та соціальній сфері, а з іншого - перехід до високоорганізованих індустріальних методів здійснення самих інформаційних процесів [86, С.20-24].

Методологічною основою інформаційної економіки є кібернетична доктрина, а всі блага відповідно до теорії інформації 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 процес 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 збільшує обсяг. Вихідне протиріччя 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, в якості інформаційних ресурсів, пропонуємо розглядати залучену до виробничо-комерційної діяльності, прийняття рішень і навчання інформацію (знання), яка носить стратегічний характер.

Пов'язані з інформаційними ресурсами питання обліку, по суті, лише починають використовуватися у науковому світі, а конкретна постановка питання про кількісну оцінку цих ресурсів і їх зв'язок з іншими економічними категоріями ще чекають розробки й вимагають спільних зусиль спеціалістів і вчених різноманітних галузей знань [324, С. 319-322].

Інформаційні ресурси як інструмент (засіб) ефективного управління, є інноваційними за своїм змістом та функціями, вони включають в себе нематеріальні активи, формуючи при цьому вартість підприємства та його конкурентоздатність. Багатофункціональність інформаційних ресурсів дозволяє ефективно використовувати всі інші ресурси підприємства, підвищувати якість управління, сприяти ресурсозбереженню та росту продуктивності виробництва.

Створення інформаційних ресурсів вимагає 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 їх 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 їх потенціалу. Ті підприємства, які прагнуть управляти витратами на інформаційні ресурси, необхідно визначити критерії ефективності і створити методики визначення кількісних показників, пов'язаних зі створенням та використанням інформації (наприклад, методику визначення ефективності використання потенціалу інформаційної системи).

В сучасній теорії обліку не знайшли відображення положення щодо складу та змісту інформаційних ресурсів підприємства як стратегічного ресурсу, їх ролі для виробничих та інноваційних процесів підприємства і посилення економічної безпеки. Пропонуємо визначати інформаційні ресурси як стратегічні для діяльності підприємств, як такі 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 їх економічного змісту, удосконаленні класифікації, системному підході до інформації як стратегічного ресурсу з врахуванням факторів, що посилюють чи знижують його роль в діяльності підприємства.

Необхідно окреслити інформаційні потреби підприємства, розробити механізм залучення інформаційного ресурсу у внутрішні бізнес-процеси, уточнити методику оцінки 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, і, відповідно, вони повинні стати базою формування економічної безпеки.

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 та форма представлення, роль у функціонуванні підприємства тощо) дозволяє визначити їх економічний зміст, структуру (залежно від мети дослідження), організувати і удосконалити облік інформації як ресурсу та представити облікову систему як основний їх продуцент.

Різноманітність критеріїв класифікації інформаційних ресурсів підкреслює їх багатогранність та багатоаспектність, проте ці класифікації не відображають складу цього ресурсу, що не дозволяє 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) [402, С. 12].

Класифікація інформаційних ресурсів за критерієм «вид знань» і виділення двох складових – явне і неявне знання – ґрунтується на положеннях представлених Б. З. Мільнером, І. Нонака і Х. Такеучі, про існування знання, яке може бути виражене словами і цифрами, доступно викладено та знання, яке існує на рівні індивіда і погано піддається формалізації [222, С.16-17].

Р. Піткетлі також поділяє явне і неявне знання, яке першим запропонував М. Полані [130]. Західний менеджмент орієнтується на явне знання – класичне підприємство в Америці це механізм створення і обробки інформації. Японський менеджмент тяжіє не до обробки даних, а на ідентифікацію 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, але і корпоративна культура, стратегія, цінності.

Урахування цих досліджень полягає у доповненні класифікації поділом інформаційних ресурсів на враховані в системі обліку (виражені словами та цифрами) та не враховані в системі обліку (погано піддаються формалізації) на підприємстві.

Важливим питанням теорії обліку має стати також визначення функцій інформаційних ресурсів для розуміння зовнішнього прояву предмету дослідження. Щодо функцій інформації чи інформаційних ресурсів то в теорії обліку вони зводяться до функцій документів, не враховуючи навіть при цьому таких з них як управлінські, соціальні та культурні [5], не кажучи вже про визначення функцій інформаційних ресурсів в залежності від їх ролі у виробничо-господарському процесі та прийнятті рішень.

Однією з таких функцій є стимулююча, яка впливає з можливостей інформаційного ресурсу стимулювати чи спонукати до певних дій. Продукуюча функція базується на твердженні про те, що інформаційні ресурси це явне або ж неявне знання, тому їх створення сприяє росту знань підприємства, тобто їх генерації.

Інформаційні ресурси генерують (продукують) також конкурентні переваги підприємства у вигляді монополії на володіння інформацією, здатності окремих осіб краще і швидше оцінити та інтерпретувати загальнодоступну інформацію.

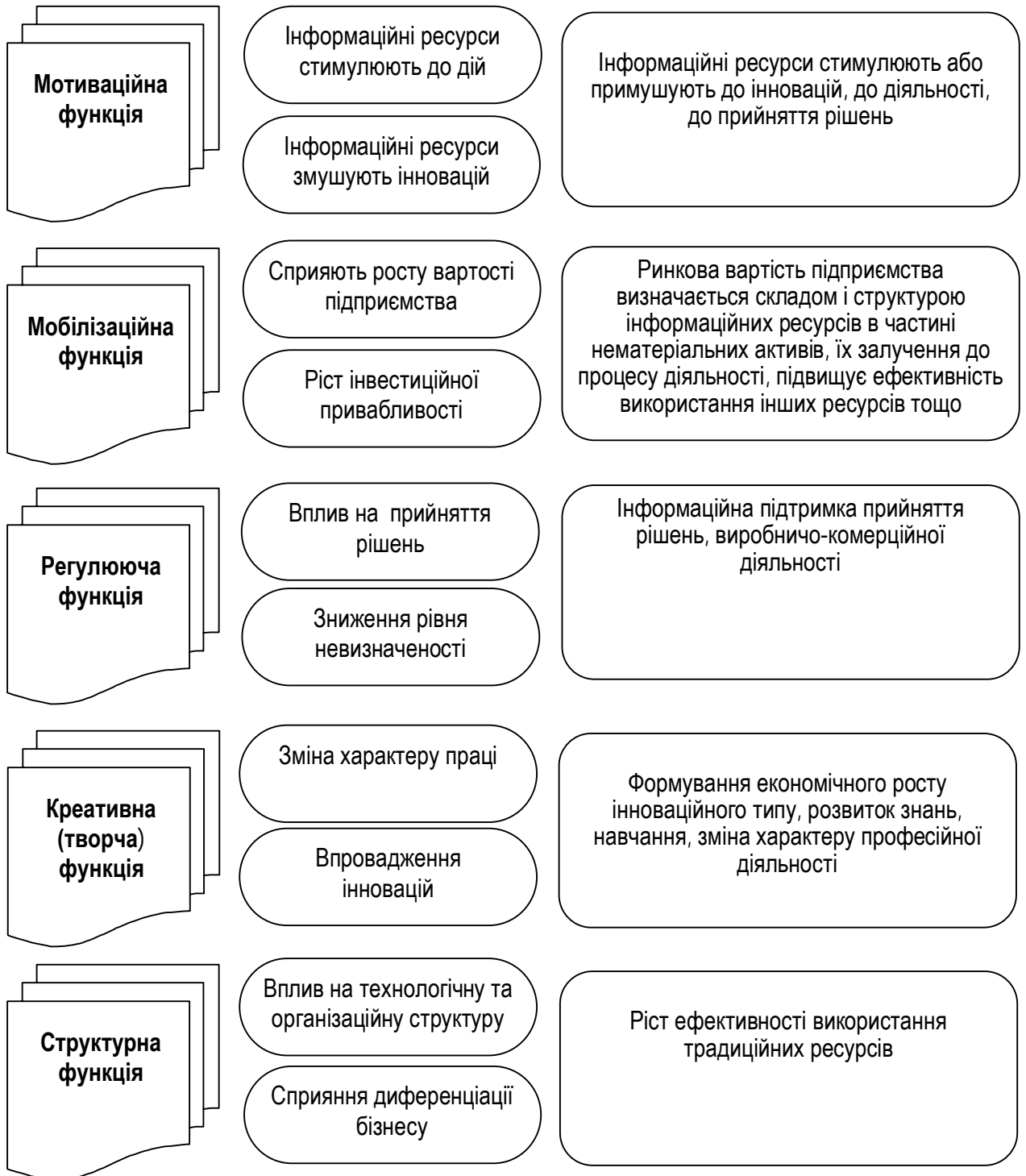
Забезпечуюча функція впливає із здатності інформаційних ресурсів впливати на вибір виду діяльності, організацію та контроль виробничо-господарської діяльності, прийняття управлінських рішень, навчання персоналу для розширення його знань.

На основі аналізу емпіричних даних Лавріщева Е.Е. визначає фактори, які підвищують роль інформаційних ресурсів на підприємстві [170]: розширення діяльності підприємства за межами внутрішнього ринку, ріст інформаційної складової у споживчій вартості та у витратах на виробництво і реалізацію товару.

Для розширення теоретичних положень системи обліку можна використати класифікацію функцій інформаційних ресурсів залежно від їх ролі у виробничо-комерційній діяльності, у прийнятті рішень та навчанні [170]. Доповнимо функції інформаційних ресурсів такими як: мотиваційна (стимулюють до здійснення діяльності і прийняття рішень); мобілізаційна (генерування знань, конкурентних переваг підприємства); регулююча (інформаційні ресурси забезпечують інформацією види діяльності, виробничо-комерційну діяльність, прийняття управлінських рішень, навчання), креативна (сприяють зміні характеру праці та впровадженню інновацій), структурна (мають вплив на структуру бізнесу) (рис.5.3).

В обліку інформація розглядається як така, що необхідна для задоволення інформаційних потреб користувачів, проте, інформація, як

ресурс, може виступати товаром в постіндустріальному суспільстві. В цьому випадку 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 виступати товаром на інформаційному ринку.



**Рис.5.3. Функції інформаційних ресурсів (обліковий аспект)**

Джерело: розроблено автором



Підхід до інформаційних ресурсів з точки зору їх ролі у господарській діяльності, дозволяє 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. 5.2.

**Таблиця. 5.2**

**Класифікація інформаційних ресурсів**

<b>Ознака класифікації</b>	<b>Вид інформаційних ресурсів</b>
Спосіб отримання	Явні Неявні
Джерела формування	Облікова система Інші інформаційні системи
Форма представлення	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 чинний в класичній економічній теорії, не діє у випадку інформаційних ресурсів, які є практично необмеженими у використанні, винятком стає лише їх знищення та втрата актуальності.

Необхідно відзначити, що існують фактори які підвищують та стримують роль інформаційних ресурсів на підприємстві. До факторів, що підвищують їх роль відносять: ріст інформаційної складової у споживчій вартості товару та у витратах на виробництво, зниження трансакційних 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:

- ріст інформаційного навантаження на персонал, що викликає опір та неефективне використання інформації;
- незначні темпи росту процесів інформатизації, недостатня інформаційна обізнаність персоналу, не здатність виявити, розмістити, оцінити інформацію та ефективно її використати [53, С.110].

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 і функцій інформаційних ресурсів на підприємстві, не зважаючи на їх практичне значення зумовлене виявленням та визначенням інформаційних проблем і витрат, які обумовлені ними.

#### **5.4. Оцінка інформації та визначення ефективності облікової системи**

Ключовою умовою формування інформаційної концепції системи обліку для цілей управління організацією є її ефективність, як продуктивність помножена на цінність, що дає певний результат. Глобалізація економічних та суспільних відносин, інтеграція України у світове співтовариство ставлять високі вимоги до фінансової прозорості та управління підприємствами.

На сучасному етапі розвитку облікової науки першочергового значення набуває проблема якості облікового процесу, вирішення якої приведе до зростання корисності та ефективності обліку для підприємств, економіки та суспільства в цілому. 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 складає її корисність для конкретного управлінського рішення. Цінність облікової інформації детермінується її якісними характеристиками: релевантністю, надійністю, достовірністю, співставнимістю, повнотою, дієвістю, оптимальністю та регулярністю. Використання облікової інформації з урахуванням її цінності для управління обмежене аперцепцією користувачів даної інформації. Інформаційна область системи управління організацією не може бути досконалою, якщо вона буде досконалою тільки в якійсь певній частині і якщо користувачі будуть не зовсім досконалі.

Оцінка якості функціональних компонентів інформаційної системи (підсистеми управлінського, фінансового, стратегічного обліку) дозволяє визначити рівень їх інформаційних можливостей для управлінських потреб. За її результатами керівники організацій мають право ухвалити рішення з

питань вдосконалення існуючих інформаційних систем, або про створення принципово нової інформаційної концепції для управління організацією.

Якість обліку може виражатися через показники достовірності, релевантності, достатності, що дозволяє вітчизняним компаніям укріпити свої позиції на зовнішньому та внутрішньому ринку, досягти росту конкурентоздатності, оскільки світова економіка ставить високі вимоги до корпоративного управління, технологій інформаційного різноманіття, внутрішньофірмових стандартів облікової роботи, які можна задовольнити лише за наявності відповідної теоретичної, методологічної та 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 росту економіки важливо не лише контролювати якість облікового процесу, а й досягти постійного росту якості облікових процедур за допомогою управління якістю.

Дослідженню ефективності функціонування облікових систем та їх якості присвячено праці вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема, різні аспекти проблеми інформаційного менеджменту знайшли у роботах О. П. Кундрі-Висоцької, Т. І. Алачової, Л. В. Балабанової, А. Г. Загороднього, Л. О. Сухаревої, К. О. Закалінської, Л. М. Крамаровського, В. Ф. Максимової, С. М. Бичкової, Е. Ю. Ітигилова, А. С. Крутової та інших науковців. При цьому, віддаючи належне їх здобуткам, варто зазначити, що в основному досліджувалися питання якості облікової інформації, а проблема ефективності функціонування системи обліку залишається актуальною і недостатньо вивченою.

У сучасному науковому співтоваристві існує різноманіття точок зору відносно розуміння та суті якості аудиторських послуг, і лише кілька публікацій опосередковано висвітлюють проблему якості обліку, досліджуючи критерії якості аудиторської діяльності. Так, Скобара В. В.

досліджує проблему якості аудиту шляхом визначення, вивчення та оцінки впливу факторів, які формують якість роботи аудитора та розробляє вербальну модель якості аудиту [399, С. 33]; Сиротенко Е. А. досліджує питання якості аудиту з позиції системної теорії аудиту і консалтингу [397]; Л. О. Сухарева та К. О. Закалінська досліджують проблеми удосконалення та поглиблення знань стосовно теоретичних та методологічних основ оцінки 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 і узагальнення обліково-економічної інформації про операції та процеси з метою складання фінансової звітності [429].

Л. М. Крамаровський та В. Ф. Максимова досліджуючи якість обліку, пропонують методика її визначення, що є надто трудомісткою, яку можна застосувати лише до підсистеми фінансового обліку [150]. С. М. Бичкова, Е. Ю. Итигилова [38] та А. С. Крутова розглядають якість бухгалтерської інформації як критерій задоволення інформаційних потреб споживачів [153]. Проте такі трактування мають обмежений та дискусійний характер, оскільки не дають повного розуміння та теоретичного обґрунтування категорії якості обліку.

Гегель вважав що якість це тотожна буттю категорія і яка перестає бути собою, коли буття втрачає свою якість Це означає що у властивостей будь-якого об'єкта повинна бути певна міра ідентифікації. Щоб робити висновок про «якість чогось, необхідно зрозуміти, яка властивість об'єкта визначає його якість а також об'єктивну міру яка дозволить розрізнити «це те» чи «не те» [256]. Едвард Демінг розцінював якість як постійну відповідність очікуванням, а невідповідність, як дефект. Така точка зору хоч і не може вважатися достатньою, проте вона є необхідною для розуміння ролі споживачів у визначенні (вимірюванні) якості [72, С.275]. Новий тлумачний

словник 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; характерна ознака, індивідуальна риса [220].

С. Бичкова, Є. Ітигілова виражають 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 в майбутньому, а підтвердження аудитором недостовірності фінансової звітності тягне за собою зниження якісних характеристик обліку і зниження довіри до нього» [38, С. 75-81]. Сиротенко Є.А. стверджує, що «... якість аудиту – категорія яка виражає суттєву визначеність аудиту, такі його властивості як відповідність, що складає сутність аудиту»[397].

За аналогією можна дати визначення якості обліку, під якою розуміють властивість продукувати (створювати) інформацію про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, що відрізняє його від інших економічних наук та дозволяє ідентифікувати певні процедури та методики на належність до облікової системи.

Більшість літературних джерел основними критеріями якості обліку (інформації) 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 та нормативних документів.

Ще на початку XVII ст. Бартоломео 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» [Цитовано за: 96, С. 162]. 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, їх оцінку та обробку з метою перетворення в інформацію для користувачів за певними законами, принципами, постулатами, правилами, алгоритмами і процедурами з використанням набору інструментів [266, С.163], а, отже, не є самодостатнім, оскільки не може існувати сам для себе.

Сучасний обліковець це багатопрофільний спеціаліст, компетентний у бізнесі та розуміє його процеси, від якого залежить успішна діяльність підприємства, його розвиток та конкурентоздатність.

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. Іншими словами облік дає інформацію про внутрішнє (діяльність суб'єкта та її результати) та зовнішнє середовище підприємства, тому поняття якості обліку переплетене з поняттям інформації, як продукту облікової системи. Висока якість системи обліку у всіх суттєвих аспектах знижує до прийняттого рівень інформаційний ризик для її користувачів.

Л. М. Крамаровський та В. Ф. Максимова досліджуючи якість обліку, пропонують методику визначення кількісної оцінки якості обліку, алгоритм якої має такі вихідні положення:

- обліковий процес поділяють на неподільні елементи, під якими розуміють правила, умови і вимоги, передбачені нормативними документами з питань організації і методики ведення обліку;
- передбачення усіх елементів облікового процесу за рівнозначні за їх роллю і кожен з них однаково впливає на якість обліку;
- визначення кількісних значень критеріїв, за якими оцінюється стан кожного елемента обліку, дорівнює одиниці, а фактичне значення визначається експертним шляхом на основі оцінки 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.д. [150].

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 та повнота інформаційних потоків, а також відповідність облікової інформації запитам менеджменту.

С. М. Бичкова та Е. Ю. Итигілова стверджують, що якість облікової інформації визначають тим, наскільки нею можуть бути задоволені інформаційні потреби зацікавлених користувачів з точки зору можливості прийняття обґрунтованих економічних рішень [38, С. 75-81].

Проте, корисність як придатність для досягнення мети [220, С. 322] – не може бути єдиним чи головним критерієм визначення якості інформації, тому що фінансова (облікова) інформація придатна лише для фінансових управлінських рішень, ще не доводить її достовірності, адекватності, суттєвості для господарських рішень. Інформація означає те що дозволяє знизити рівень ентропії якого-небудь об'єкта [232, С. 3]. 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 та 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 системи [487, С.75-78].

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 говорить про відсутність якісної інформації [256]. Подібне трактування обліку знаходимо у М. Чумаченка та М. Пушкаря «... наука про створення уяви про діяльність підприємства за допомогою отриманої інформації» дає реальний образ бізнесу засобами системи обліку [262, С. 9]. Проте, потрібно завжди мати на увазі суб'єктивний характер критерію якості облікової системи, яка штучно створена людьми і характеризується як наближена до реальності, але ніколи не відповідає цій реальності.

Більше того, всі економічні процеси є об'єктивно існуючими, а їх сприйняття – категорія суб'єктивна. Навіть інформація найвищої якості не зможе 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 включає випадки врегулювання конфліктів особистих та 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 певним критеріям якості, а також визначенню її слабких і сильних сторін [429].

Оцінка якості облікової системи повинна спонукати до розробки підходів та напрямів її розвитку з метою посилення системних властивостей обліку і можливості виділення в ній підсистем та елементів. З цією метою доцільно використовувати системний підхід, що передбачає реалізацію комплексу теоретичних, концептуальних та методичних розробок.

На теоретичному рівні необхідно досліджувати систему обліку в якості об'єкта оцінки, визначаючи її роль у функціонування підприємства, що є системою вищого порядку, ніж система обліку, встановити особливості її системних властивостей і можливостей, визначити мету функціонування і на її основі обґрунтувати поняття якості системи.

На концептуальному рівні потрібно сформулювати мету і завдання для системи обліку в цілому та її підсистем, принципи створення і функціонування, вимоги до складу інформаційних ресурсів та запитів менеджменту, яким повинна відповідати система обліку та її складові.

На методичному рівні необхідно трансформувати зазначені вимоги критерії, які достатні для оцінки функціонування основних підсистем та розробити методику порівняння їх реального стану з цільовими завданнями, принципами та вимогами.

Таким чином, в обліковій системі виділяють елементи, що визначають якість її функціонування: методологію, методику, організацію, технологію обробки даних і трансформування їх в інформаційні ресурси.

Якість системи обліку залежить також від процесу організації підготовки варіанту інформації, облікової політики (дотримання оптимального співвідношення між інтересами підприємства та іншими користувачами через формування методичного, технічного і організаційного аспектів ведення обліку) та професійних характеристик облікового персоналу.

Закон Сарбейнса-Окслі від 2002 року в США зобов'язує керівників компаній та її фінансових директорів проводити оцінку 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 всіма представниками облікової професії. З цією метою ведеться робота 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 проявляється 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 віднести стан теорії обліку, його методологічної і методичної бази, стан системи організації внутрішнього контролю на підприємстві та порядку оцінки якості облікових послуг. В цілому всі можливі впливи на якість системи обліку поділяються на фактори, що обумовлюють якість обліку та фактори, впливає на якість, як важливих складових формування методології та організації процесу якості облікової роботи [399, С. 20].:

Фактори досягнення якості облікових послуг можна об'єднати в чотири групи:

- загальноєкономічні 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.).

Система оцінки якості включає в себе моніторинг системи обліку, визначення її ефективності, рівня якої залежно від специфіки діяльності підприємства, здатність передбачати різну кількість інформаційно-аналітичних блоків для аналізу, розробку методики оцінки якості тощо. Результатом моніторингу є визначення сильних і слабких сторін системи і рекомендації щодо її оптимізації і зростання рівня якості.

Таким чином, якість облікових послуг реалізується створенням необхідних умов, що впливають на якість, підтримкою певного рівня якості послуг у відповідності до вимог нормативно правових актів та, особливо, користувачів.

Оцінку ефективності облікової інформації здійснюють в розрізі розширеного складу кількісних характеристик інформації включаючи своєчасність, об'єктивність, повноту, аналітичність, співставність, 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 ефективного інформаційного потоку та інформаційної безпеки. Врахування вимог менеджерів ставить уперше за багатотисячну історію розвитку обліку осмислену мету –

проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом в постіндустріальному суспільстві [262].

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 стосовно цього поняття, і поки що 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 та ефективності системи обліку. Перспективними у цьому напрямі є дослідження передумов створення якісної облікової системи, сутності поняття «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 з найважливіших факторів впливу на функціонування та розвиток підприємств, в цілому та окремих бізнес-процесів, зокрема, є результат прийняття управлінських рішень, а, отже, результат використання інформацій для менеджменту та функціонування облікової системи як основи цього процесу. Ефект функціонування системи управління залежить від інструментів пошуку, обробки, зберігання і поширення інформації. Іншими словами, рівень ефективності облікової системи виражається у прирості ефекту від використання інформації за рахунок впорядкування інформаційних зв'язків між інформуючою і 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 свої позиції на зовнішньому та внутрішньому ринку, досягти росту 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 та 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 використовується в корпоративному управлінні вважає О. П. Кундря-Висоцька [166] і зауважує, що причиною опрацювання інструментарію є позитивний вплив на загальні якісні характеристики облікової інформації. Йдеться, передусім, не про нові інструменти, а про їх «новий якісний зміст», продиктований сучасними параметрами ринкової трансформації економіки. Внаслідок цього має відбутися суттєве оновлення методології обліку, що в кінцевому підсумку призведе до підвищення рівня результативності облікової інформації, яка б відповідала 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. М. Жука, де розглядається: оцінка ефективності функціонування облікової служби; стану організації обліку на підприємстві, здатність цієї служби отримати інформацію про економічну роботу та інші функції управління. Оцінка ефективності бухгалтерського обліку будується на аналізі комплексу запропонованих показників.

Постає важливе питання що таке ефективність? І чи можна визначити ефективність облікової системи підприємства?

Економічна енциклопедія визначає ефективність як здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються

як відношення ефекту (результату) до витрат, за допомогою яких його отримали [87, С. 508]. 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 оціночний показник не характеризує інформацію з точки зору ефективності її використання, для чого потрібна певна система вимірників.

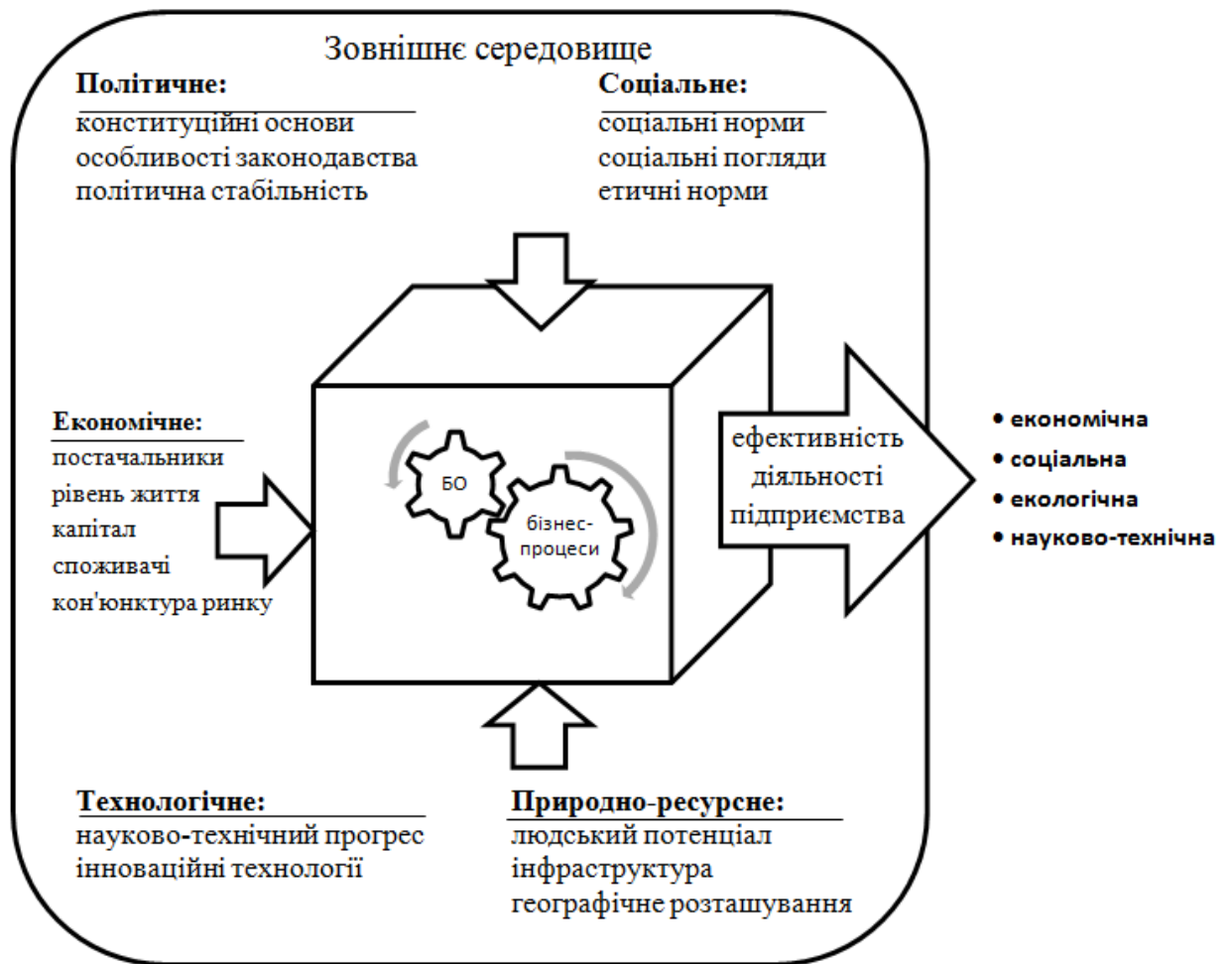
Ефективність використання інформації – це той ефект, який був отриманий як різниця між результатом використання інформації та витратами на її отримання. До ефекту інформаційної діяльності необхідно віднести і ефект від використання додаткової інформації, яка не була отримана внаслідок відсутності необхідної технології [101].

При визначенні ефективності використання інформації, слід враховувати його змістову частину, тобто реальний, або розрахований ефект, який досягається користувачем інформації у результаті її використання [345, С. 140-145]. 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.

Під інформаційною ефективністю розуміють сукупний ефект від інформаційної діяльності і використання інформації, оскільки інформаційна діяльність розглядається через призму прийняття управлінських рішень. У такому випадку ключову роль відіграє не тільки те, наскільки ефективно працює інформаційна інфраструктура сама по собі, а й те, наскільки вона сприяє досягненню поставленої меті [162, С. 28-29].

Якщо ефективність функціонування є ступенем досягнення мети, то мета, у загальному випадку, є бажаним станом чого-небудь, а досягнення мети є переходом 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 [295].

Згідно теорією кібернетики, в основі управління складними системами лежить принцип, згідно з якими будь-яка складна система являє собою інформаційну єдність, яка є керованою і керуючою підсистемою (рис. 4.). Управління складною системою завжди засноване на замкненому інформаційному циклі перетворення інформації від вихідних показників до керуючих взаємодій і отримання зворотного зв'язку.



**Рис. 5.4. Схема управління складними системами та вплив факторів зовнішнього середовища на ефективність бізнесу**

Джерело: розроблено автором

«Якщо у віданні суб'єкта управління знаходиться складний об'єкт і управління відбувається в середовищі з великою кількістю складно визначених чинників, що впливають на процес цілеспрямованих перетворень, то значним



може бути час інформаційного циклу. Ситуація ще може ускладнитися тим, що суб'єкт управління намагається перетворити складний об'єкт управління використовуючи недосконалі інструментарії інформаційної роботи. У такому разі для збору інформації від багатьох елементів об'єкту управління і зовнішнього середовища буде необхідно багато часу. Не менше його необхідно і на інтерпретацію, і аналіз одержаної інформації, і доведення плану дій до всіх елементів об'єкту управління» [113, С. 56-58].

Загалом інформація характеризується двома загальними ознаками:

- кількісною, що характеризується фізичними одиницями виміру;
- якісною - відносними характеристиками, які носять вербальний характер.

Кількісна ознака інформації передбачає можливість визначати її одиниці виміру, обсяги, трудомісткість отримання, технічні засоби, які використовують у процесі документування.

Якісні ознаки інформації обумовлює формулювання вимог щодо її створення в розрізі окремих класифікаційних груп (за об'єктами обліку, за структурою, за охопленням видів діяльності за сегментами, залежно від функцій системи управління тощо) враховуючи якісні вимоги користувачів [157].

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 витратили більше зусиль на те, що не вимірювали раніше.

Інформація має свою вартість для управління, і це підтверджують такі аксіоми:

- 1) знижує рівень невизначеності в управлінні;
- 2) впливає на поведінку людей що має економічні наслідки (біхевіористичний підхід);
- 3) за певних умов інформація сама має ринкову вартість.

Зниження ентропії (невизначеності) дозволяє приймати вдалі та більш обґрунтовані управлінські рішення

Таким чином, ефективна система обліку повинна генерувати надійну інформацію, яка необхідна:

- для успішного керівництва діяльністю суб'єкта господарювання;
- збереження активів і документів – уникнення фактів крадіжок, псування та нецільового використання майна;
- знищення і розголошення інформації (в тому числі тієї, що міститься в облікових регістрах, комп'ютерних базах даних);
- ефективність господарської діяльності – виключення шляхом контрольних процедур дублювання, невиробничих витрат, нераціонального використання усіх видів ресурсів;
- оптимізація податкових платежів, зміцнення розрахункової дисципліни;
- відповідність визначеним обліковим принципам – обов'язкове виконання працівниками встановлених на підприємстві інструкцій і правил, а також вимог нормативних документів.

Визначення ефективності системи обліку це проблема, вирішенню якої необхідно приділити більше уваги з боку вчених – економістів, для оцінки невизначеності, ризику і вартості інформації.

Щоб облікова діяльність не здавалася баластом керівництву та отримала позитивну оцінку з їх боку, працівники самі повинні визначити рентабельність своєї діяльності з врахуванням реального внеску в процес прийняття рішень – збалансувати результат від своєї діяльності з витратами, тобто, визначити економічний ефект і економічну ефективність.

Сукупність позитивних економічних ефектів інформації приводиться до трьох основних складових:

- ефекту створення та впорядкування інформаційних комунікацій;
- ефекту використання інформації в менеджменті;
- підвищенню ефективності процесів в самій обліковій системі.

У першому та другому випадку позитивний економічний ефект досягається у безпосередніх користувачів послугами інформації, або облікової системи безпосередньо в системі управління, та у зовнішніх

користувачі інформації, перш за все, за рахунок змістової цінності інформації, її адекватності потребам користувачів.

У третьому – ефект носить внутрісистемний характер, тобто досягається всередині облікової системи або інформаційної мережі за рахунок удосконалення організації, технології, підвищення рівня механізації і автоматизації інформаційних процесів, кваліфікаційного рівня виконавців.

Дія цих ефектоутворюючих факторів проявляється, по-перше, у формі економії ресурсів, а по-друге, у формі попередження або зниження економічних втрат, які виникають через низький рівень інформованості системи менеджменту.

Очевидно, що економічна оцінка результативності обліку здійснюється з позиції користувачів інформації різних рівнів і функціонального призначення.

Вибір певного елемента в якості оцінюючого критерію визначається цілями оцінки. Так, для визначення оптимальних технологічних режимів обслуговування, вибору технічних засобів реалізації інформаційних систем, пріоритетною стає оцінка економічності функціонування облікової системи. Для оцінки пріоритетності різних видів і форм інформаційного обслуговування вирішальну роль відіграє позитивний результат, досягнутий у користувачів за рахунок створення інформації. Для оцінки кінцевих результатів облікової діяльності, безпосереднього задоволення інформаційних потреб користувачів особливе значення має ефект використання інформації в процесі прийняття управлінських рішень різного роду користувачами.

Традиційна система фінансового обліку дає достатньо значний обсяг інформації, але її характер не дозволяє 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 переоцінки цінностей, для цього, перш за все, потрібно відмовитися від єдиної вартісної оцінки фактів, а доповнити її множиною різних оцінок, які здійснюються з врахуванням «професійного судження».

Професійне судження в обліку дає можливість оцінювати не лише факт (вартісний вимір), а й отримати судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось).

В епоху масового виробництва і стандартизації цінність об'єкта умовно була однаковою для всіх суб'єктів господарювання, а тому мала право на існування традиційна матеріалістична оцінка.

В постіндустріальному суспільстві така система доповнюється оцінкою «нових цінностей» - з необхідністю переосмислення сутності об'єкта, з поправкою на сучасні соціально-економічні умови розвитку, які спираються на традиційні системи цінностей, здатних працювати в 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 суспільства [80, С.27].

Цінністю можна вважати можливість отримання інформації за допомогою мисленнєвих процесів та креативних можливостей людського розуму. Саме тому, Теорія Ікудзіро Нонаки ґрунтується на поняттях самоорганізації (створення інформації) та самооновлення, а також самонавчання й адаптивності підприємств [595, С. 57 – 73].

Самовідновлення відбувається тоді коли в структурі управління з'являються елементи хаосу і нестабільності, їх посилення акцентує увагу на проблемах і протиріччях, динамічній співпраці через само організовані групи, перетворення отриманої і накопиченої інформації у знання [222].

Створення інформаційних ресурсів вимагає 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 їх 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 їх потенціалу.

Підприємствам, які хочуть управляти витратами на інформаційні ресурси, необхідно визначити критерії ефективності і створити методики визначення кількісних показників, пов'язаних зі створенням та використанням інформації (наприклад, методику визначення ефективності використання потенціалу інформаційної системи та інформаційної місткості продукції).

Оцінки і критерії ефективності залежать від стилю менеджменту і суттєво можуть відрізнятися на різних підприємствах, внаслідок того, що в них потрібно враховувати такі складові облікового процесу як ефективність організація праці, доцільність використання у процесі обліку певних методів та інструментів, склад та повнота інформаційних потоків, відповідність облікової інформації запитам менеджменту.

На початку 90-х років існували зарубіжні дослідження які доводили відсутність безпосереднього зв'язку між витратами на інформаційні технології і продуктивністю (чисельність працівників знижується нижчими темпами за ріст витрат на нові ІТ, продуктивність їх теж зростає не сильніше росту витрат).

Інформаційні системи бізнес може використовувати для досягнення конкурентної переваги (інноваційні стратегії, передбачення майбутніх запитів користувачів, використання інформації для покращення використання фінансових та статистичних даних, забезпечення взаємодії клієнтів з бізнесом), для росту продуктивності, зниження витрат на виробництво та його обслуговування (витрати на ІТ = 40% капітальних витрат в Америці або 1,5-3% доходів бізнесу).

Оцінити результативність цих вкладень складно, що є нагальною проблемою для керівників та власників бізнесу. Продуктивність інформаційних систем важко виміряти, облікова система не має відповідних методик тому 90 % інформаційних операцій не піддаються вимірюванню, а відповідно – контролю.

Як вирахувати достатність вкладень в інформаційні системи, як не зробити надлишкових витрат? Більшість підприємств не мають інформації про вартість усунення дефектів програмного забезпечення, ремонт техніки,

швидкість морального зносу та вартість модернізації – ці витрати фактично є неконтрольованими та, часто, дуже значними. В цьому випадку вони стануть обмежувати продуктивність /ефективність виробництва, незважаючи на те що за останні десятиліття вартість техніки значно знизилася, проте вітчизняні підприємства впроваджуючи новітні інформаційні технології не показують прориву в рості ділової активності в цілому.

Отже, ведучи мову про співвідношення витрат на впровадження та обслуговування інформаційних технологій і отриманих від них дивідендів, ми можемо говорити про можливість існування парадоксу продуктивності, на який ще в середині 80-х сформулювали Р. Солоу і С. Роач [606].

Парадокс продуктивності полягає в тому, що технологічні прориви не зразу дають результат в економічному вимірі, потрібне знаходження адекватної моделі використання нових технологій та організаційних змін. Накопичення досвіду повинно базуватися на використанні інформації, яка відсутня в системі обліку / інформаційній системі підприємства. Досвід накопичується менеджментом емпіричним методом, що потребує часу. Критичне накопичення досвіду виводить управлінський процес на новий вищий рівень розуміння та прийняття релевантних рішень, що автоматично зупиняє дію згаданого нами парадоксу.

Проблема полягає у відсутності показників ефективності та використання ІТ, показників прибутковості інвестицій, показників продуктивності та конкурентоздатності. Підприємства використовують технології, та без відповідної їх оцінки не можуть проконтролювати зниження своєї ефективності, ефективність та економічність використання ресурсів.

Формування інформації про вартість впровадження інформаційних технологій, про витрати на їх використання та обслуговування, про реалізацію можливостей нових технологій – вимога часу та економіки. Така інформація може дати відповідь на питання які існують можливості для отримання переваг в бізнесі, як отримати віддачу/ дивіденди від зроблених

вкладень, оцінити переваги використання ІТ технологій в аспекті стратегічного розвитку підприємства.

На сьогоднішній день поняття економічної інформації тісно переплітається з такими з такими поняттями як прийняття управлінських рішень та безпека даних. Великі обсяги інформації, яку необхідно відслідковувати, породжують нову галузь її обробки та аналізу, так звану Bigdata, яка вимагає особливих методів, ресурсів та інструментів для роботи з даними. Ця галузь є новою і для більшості суб'єктів господарської діяльності є практично недосяжною. Тому важливим є питання визначення поняття вартості інформації з точки зору її впливу на економічні процеси та процеси діяльності конкретного підприємства, виокремлення одиниць такої інформації, визначення вартості таких одиниць. Це в свою чергу дозволить сформулювати множину релевантних величин економічної інформації, яка максимально описує деякий економічний процес, суб'єкт або явище.

Як показує аналіз підходів до оцінки вартості інформації їх можна розділити на такі, що виражають вартість інформації через економічний ефект використання інформаційних систем обробки інформації щодо управління суб'єктами господарювання. Така інтерпретацію можна вважати застарілою, оскільки на даному етапі розвитку неможливо уявити ефективне підприємство без застосування продуктів ІТ-галузі.

Вартість економічної інформації також може виражатись через економічні наслідки від її сприйняття або неврахування. Неврахування інформації збільшує невизначеність в прийнятті управлінських рішень, що призводить до економічних втрат.

Відповідно очікувана вартість інформації (EVI) буде рівнятися величині зменшення невизначеності після обліку та аналізу відповідної інформації:

$$EVI = EOL_1 - EOL_2,$$

де  $EOL_1$  – невизначеність (ймовірність неправильного рішення) без врахування інформації, що оцінюється, помножена на ціну помилки (еквівалент втрат)  $EOL_2$

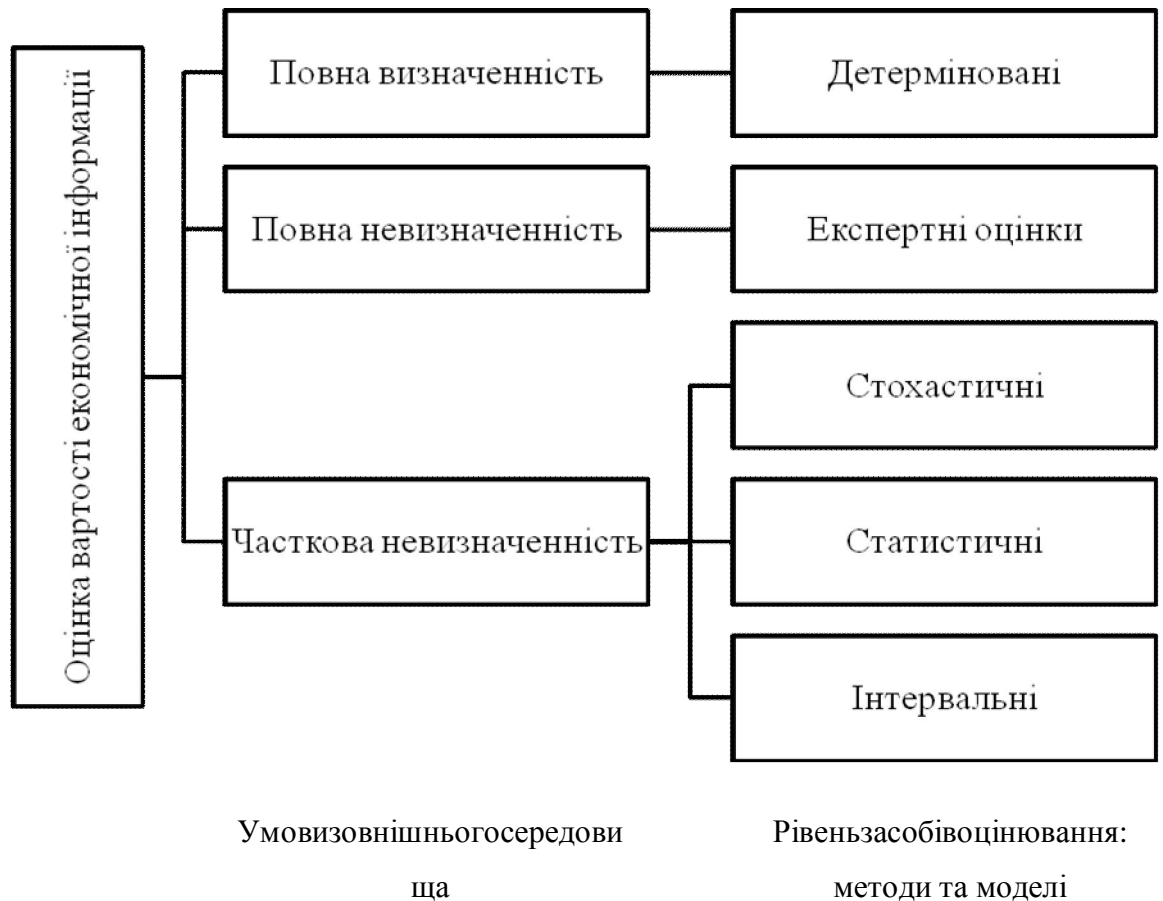
– невизначеність з врахуванням інформації на ціну помилки. Цією проблемою вже давно займається така галузь математики, як теорія ігор.

В деяких випадках можна говорити про ринкову вартість самої інформації. Наприклад, дані вимірювань інтенсивності транспорту на перехрестях міста, які проводяться в рамках екологічного моніторингу забрудненості повітря, можуть мати ринкову вартість для торгових підприємств, які хочуть розмістити у різних місцях роздрібні магазини в межах міста, і таких прикладів може бути багато.

Отже, якщо в основу класифікації методів оцінки економічної інформації поставити ступінь невизначеності тобто вплив неврахування важливої інформації, то можна визначити три класи або підходи. (рис. 4.5) Перший підхід передбачає відсутність невизначеності, коли можна зі стовідсотковою ймовірністю говорити, що прийняття деякого рішення на основі наявної інформації дасть відповідний, однозначно визначений економічний ефект. У такому випадку розрахунок вартості інформації зводиться до детермінованих методів, зокрема, розрахунково-аналітичних. Наступний підхід застосовується в умовах часткової невизначеності, коли економічний ефект від вартості використовуваної інформації можна визначити з деякою ймовірністю або в деякому інтервалі. В даному випадку для оцінки вартості інформації можуть застосовуватись такі підходи, як стохастичний та інтервальних. В межах стохастичного можуть використовувати ймовірнісні та статистичні методи.

Теоретико-множинний підхід оперує нечіткими множинами даних, в межах якого широкого вжитку набули інтервальні методи або методи інтервального аналізу даних. Третій підхід можна виокремити у випадку повної невизначеності. В такому випадку можуть застосовуватись методи експертних оцінок, які хоч і відрізняються суб'єктивністю, але дають змогу привести задачу оцінки вартості інформації до умов часткової невизначеності та застосувати вже відомі математичні підходи та методи.





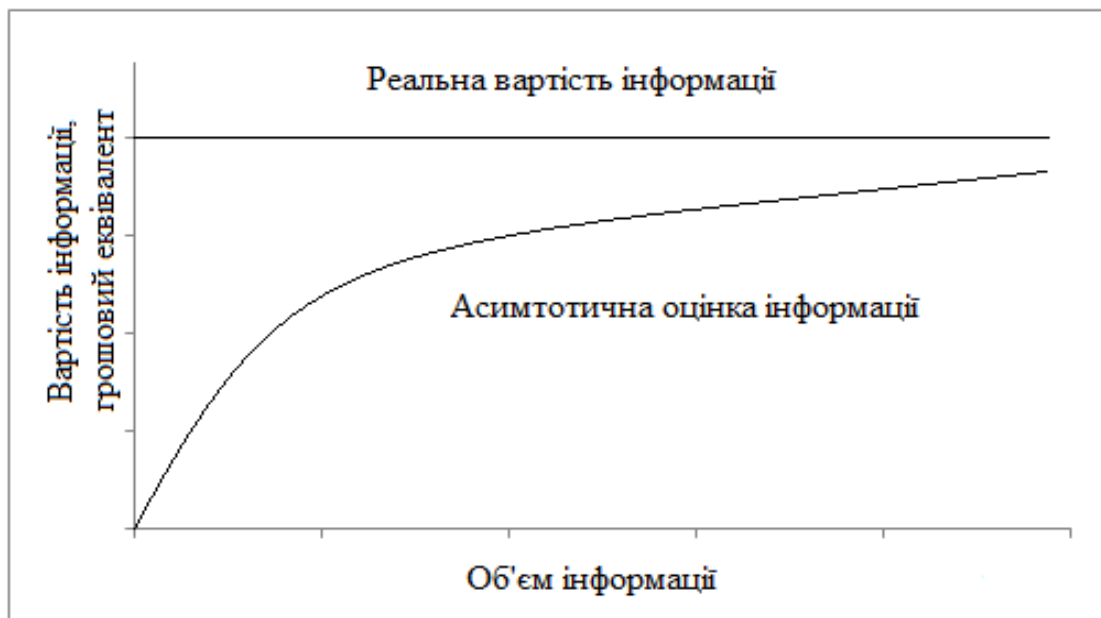
**Рис. 5.5. Класифікація методів оцінки вартості інформації**

Джерело: розроблено автором

В системному аналізі використовують поняття повноти (моделі), під яким розуміють повноту відтворення (опису) певною сукупністю даних реального об'єкта, процесу або явища. При цьому говорять, що 20% інформації про об'єкт, яку можна враховувати, відтворюють об'єкт на 80%, в той час, як інші 80% даних – на 20%. Тому при обробці економічної інформації важливим питанням є визначення таких величин інформації, які б забезпечили максимальний вплив на економічний процес, з метою управління ним. Один із підходів до формування множини важливих даних або факторів є математичне моделювання, коли економічний процес або об'єкт описується математичними залежностями, аргументами якої виступають кількісні значення економічної інформації, а результуючий показник відображає бажаний ефект від впливу на даний об'єкт. Такий підхід базується на використанні великих об'ємів інформації, що в свою

чергу вимагає великих затрат на вимірювання зберігання та обробки даної інформації. Тому стоїть питання використання методів оцінки вартості економічної інформації для того, щоб визначити яку саме інформацію необхідно вимірювати та зберігати для забезпечення адекватного впливу на об'єкт або суб'єкт економічної діяльності.

Стохастичні та статистичні методи мають ряд недоліків, які полягають в тому, що для їх застосування необхідна велика кількість рядів динаміки величин інформації, яку необхідно оцінити. Наприклад, рис. 5.6 демонструє залежність очікуваної вартості інформації від її об'єму у вигляді асимптотичної оцінки, яка наближається до реальної вартості.



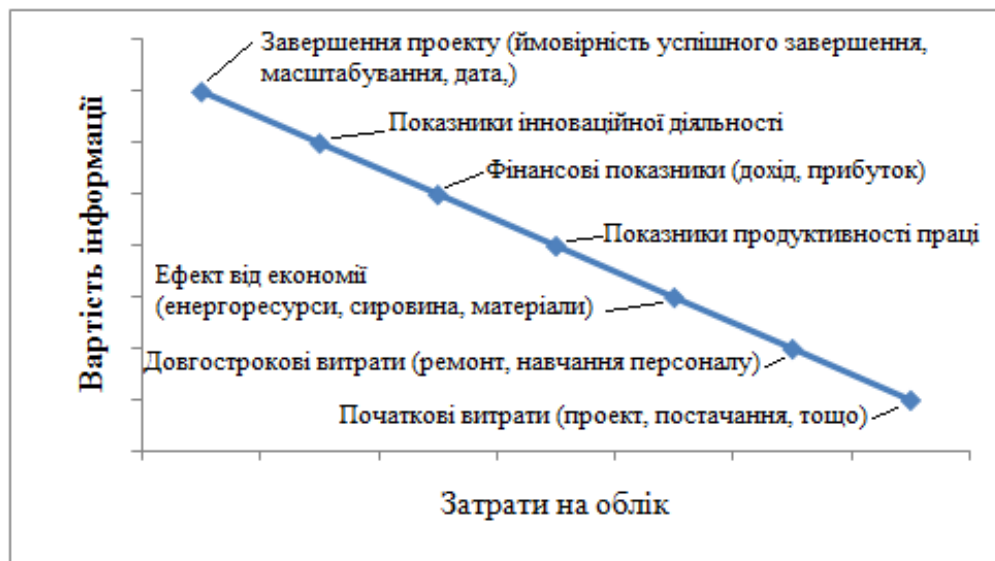
**Рис. 5.6. Залежність оцінки інформації від об'єму її обробки**

Джерело: розроблено автором

Як видно з рис. 5.6, для того, щоб одержати адекватну оцінку інформації (ступінь невизначеності не повинен перевищувати 10%), необхідно використовувати якнайбільший її об'єм. Це призводить до необхідності обліку інформації або з великою частотою дискретизації, або великого періоду діяльності. Якщо мова йде про оперативне прийняття рішень це не завжди є можливим.

Проведені дослідження показують, що інформація, яка має найбільшу вартість для більшості проектів, як правило найменше облікується, так звана

інверсія вартості інформації.(рис. 5.7). Відповідно, для таких показників формування вибірки великих розмірі, є трудомісткою задачею.



**Рис. 5.7. Інверсія вартості інформації та її обліку**

Джерело: розроблено автором

Інший недолік таких методів полягає в тому, що вони залежать від статистичних характеристик вибірок даних. Зокрема, закону розподілу, що вимагає додаткових витрат на їх дослідження, оскільки в залежності від розподілу даних асимптотична оцінка може бути недостовірною.

Для того, щоб уникнути перелічені недоліки можна застосувати методи інтервального аналізу. Даний підхід не вимагає дослідження характеристик статистичних даних та може давати адекватну асимптотичну оцінку вартості інформації з невеликим об'ємом.

Ще однією перевагою, можна назвати її ключовою, методів інтервального аналізу даних є можливість одержання оцінки інформації із заданою величиною невизначеності. Коли ми можемо визначати вартість інформації у вигляді інтервалу значень, в якому ми хочемо отримати оцінку. Такі переваги надають можливість широкого застосування методів інтервального аналізу даних для оцінки інформації.

Для застосування інтервального підходу необхідно сформулювати вихідні дані у вигляді наборів даних  $I$ , ввівши такі позначення,  $I_i$  –множина

інформації, яка оцінюється,  $I_n$  – множина інформації, яку можна врахувати, тобто здійснювати її облік,  $I$  – множина повної інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства, відповідно буде справедливим включення  $I_1 \subset \dots I_n \subseteq I$ .

Відповідні інтервальні значення очікуваної вартості множини інформації вираженої через інтервал  $[P]$ , який задає невизначеність:

$$I = \begin{pmatrix} i_{11} \dots i_{1n} \\ \vdots \\ i_{i1} \dots i_{in} \\ \vdots \\ i_{N1} \dots i_{Nn} \end{pmatrix}; [P] = \begin{pmatrix} [P_1^-; P_1^+] \\ \vdots \\ [P_i^-; P_i^+] \\ \vdots \\ [P_N^-; P_N^+] \end{pmatrix}.$$

Вартість може оцінюватися як для одного показника, так і для множини показників, максимальний розмір якої визначає  $n$ .  $N$  в даному випадку визначає об'єм інформації, або кількість рядів динаміки. Інтервальне представлення очікуваної вартості, на основі показника ефективності діяльності підприємства, визначається інтервалом  $[P]$ , де  $P_i^- = P_i - \Delta$ ,  $P_i^+ = P_i + \Delta$ ,  $\Delta$  – міра невизначеності, як правило задається у відсотковому співвідношенні,  $\Delta \leq 10\%$ .

Слід зауважити, що розрахунок невизначеності може здійснюватися для випадку безінерційності процесу, що досліджується, на основі алгебраїчних залежностей поліноміального виду:

$$[P(I_m)] = \sum_{j=1}^k ([a_j] \cdot i_t^p \cdot i_s^q),$$

$$t, s = 1, \dots, m,$$

$$p, q = 0, \dots, C$$

де,  $[P(I_m)]$  – інтервал невизначеності, розрахований на основі множини інформації  $I_m$ ,  $[a_j]$  – інтервальна оцінка  $j$ -го вагового коефіцієнта,  $k$  – кількість одиниць інформації, враховуючи їх взаємодію,  $C$  – максимальний степінь полінома.

Розрахунок інтервалу невизначеності базується на методах інтервального аналізу, які використовують гарантовані та допускові оцінки та є достатньо описаними.

Викладене вище дає змогу підійти до задачі оцінювання інформації із врахуванням повноти моделі, оцінка якої базується на усередненій різниці між шириною одержаного на основі врахування інформації та початкового інтервалів невизначеності.

Для одержання якісної оцінки використаємо коефіцієнт  $R_{I_m}$ , який демонструє ступінь зменшення інтервалу невизначеності при забезпеченні адекватного відображення впливу множини оцінюваної інформації на досліджуваний об'єкт та прямує до одиниці:

$$R_{I_m} \xrightarrow{l, m, I_m, \Delta} 1.$$

Визначення коефіцієнта здійснюється за такою формулою:

$$R_{I_m}(l, m, I_l, I_m, \Delta) = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N \frac{\min\{P_i^+(I_{li}), P_i^+(I_{mi})\} - \max\{P_i^-(I_{li}), P_i^-(I_{mi})\}}{\Delta},$$

де  $P^-(I_m) = \min_{\vec{a} \in \Omega_m} (\vec{a} \cdot \vec{i}_m)$ ;  $P^+(I_m) = \max_{\vec{a} \in \Omega_m} (\vec{a} \cdot \vec{i}_m)$  – нижнє та верхнє значення одержаного інтервалу на основі множини інформації  $I_m$ ,  $\Omega_m$  – область значень коефіцієнтів, знайдена із розв'язку системи інтервальних нерівностей:

$$\begin{cases} P_1^-(I_m) \leq \vec{a} \cdot \vec{i}_{m1} \leq P_1^+(I_m); \\ \vdots \\ P_i^-(I_m) \leq \vec{a} \cdot \vec{i}_{mi} \leq P_i^+(I_m); \\ \vdots \\ P_N^-(I_m) \leq \vec{a} \cdot \vec{i}_{mN} \leq P_N^+(I_m). \end{cases}$$

Використання даного показника забезпечує можливість компараторного аналізу інформації відносно оцінки її впливу на економічний об'єкт чи процес.

Для одержання кількісної оцінки вартості інформації вираженої в деякому еквіваленті, що залежатиме від природи показника ефективності підприємства, який використовується: економічний, соціальний, екологічний тощо, можна використати таку формулу

$$EVI = \frac{1}{2}(\text{width}([P(I_l)]) - \text{width}([P(I_m)])) \cdot \bar{P} / 100,$$

де,  $[P(I_l)]$  – інтервал невизначеності на основі даних  $I_l$ , до врахування нової інформації,  $[P(I_m)]$  – інтервал невизначеності, після врахування нової інформації  $I_m$ ,  $I_l \subset I_m \subset I_n$ .  $\bar{P}$  – усереднене значення центру інтервалу невизначеності на основі даних  $I_l$ , до врахування нової інформації.

Усереднене значення ширини інтервалу невизначеності розраховуватимемо за такою формулою:

$$\text{width}([P(I_m)]) = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N (P_i^+(I_m) - P_i^-(I_m)),$$

де  $N$  – кількість облікових вимірювань.

Наприклад, розглянемо ситуацію для деякого підприємства, яке проводило облік даних, що дозволяли одержати адекватне відображення доходу (млн. грн.) підприємства з точністю 10 відсотків, відповідно початковий інтервал невизначеності  $[P(I_l)]$ , наведено в табл.5.2. Було запропоновано облікувати та враховувати додаткові дані, множина  $I_m$ , на основі яких розраховано інтервал невизначеності  $[P(I_m)]$ .

**Таблиця 5.3**

	$[P(I_l)]$	$[P(I_m)]$
1	[43,2; 52,8]	[44; 51,5]
2	[48,6; 59,4]	[50; 58,6]
3	[34,2; 41,8]	[35,2; 40,6]

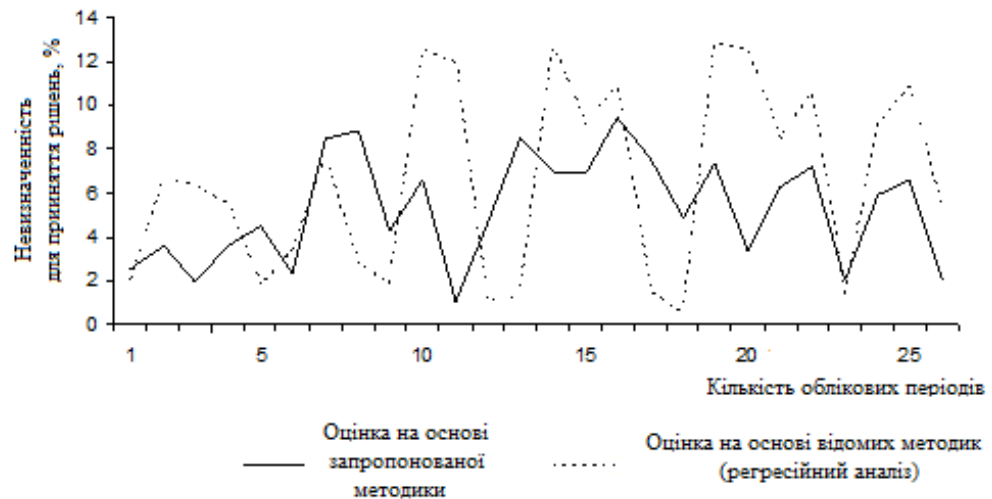
Провівши обчислення усередненої ширини інтервалу невизначеності для наявних даних  $\text{width}([P(I_l)]) = 9,33$  та для інформації, яку врахували додатково  $\text{width}([P(I_m)]) = 7,17$ , а також розрахувавши усереднений центр початкових інтервалів невизначеності –  $\bar{P} = 46,67$ , одержимо мінімальну вартість інформації, яка була врахована додатково:

$$EVI = \frac{1}{2}(9,33 - 7,17) \cdot 46,67/100 = 0,51(\text{млн.грн.}).$$

Оскільки вартість інформації дорівнює витратам на проведення вимірювання, то розрахунок вартості вимірювань інформації про зовнішнє середовище бізнесу та інформації стратегічного характеру, яку суцільним моніторингом охопити неможливо, стає основною проблемою в процесі організації системи створення такої інформації. Виникає потреба визначення контрольних точок аміру, які є індивідуальними для кожного підприємства (бізнесу) і розробки показників, які даватимуть релевантну інформацію для прийняття рішень. На основі обліку та аналізу даних показників можна робити висновки про стан бізнесу чи можливі впливи на нього. Значні варіації у сумі витрат на створення інформації в розрі таких показників змушують визначати вартість вимірювань для фіксування потрібних масивів інформації. При застосуванні традиційних методик оцінки інформації для зменшення невизначеності для прийняття рішення про стан бізнесу, використовується вся наявна інформація, щоприводить до виникнення суттєвих затрат на моніторинг, фіксацію, облік, зберігання.

Застосувавши запропоновану методику оцінювання інформації, було визначено, що найбільш вартісними з точки зору інформативності є показники, які дали змогу зменшити невизначеність в середньому по облікових періодах (рис. 5. 8). Запропонований підхід забезпечує максимальну похибку, що відображає ступінь невизначеності у 9,4%, в той час як стандартна методика на основі регресійного аналізу – 12,8%.

Отже, запропонований підхід дає змогу визначити вартість показників економічної інформації та сформувати множину релевантних даних, яка забезпечить прийняття управлінських рішень з мінімальною невизначеністю. Відповідно зменшується об'єм інформації, яку необхідно обліковувати та зберігати, без суттєвих втрат змістовного значення такої інформації.



**Рис. 5.8. Порівняльна характеристика методів оцінювання вартості інформації**

Джерело: розроблено автором

Таким чином, вартість створення інформації та формування інформаційних ресурсів повинні стати об'єктом скрупульозного дослідження в теорії обліку з огляду на їх таких ресурсів та їх стратегічний характер і провідну роль в сучасному середовищі господарювання, що орієнтується на довгострокову перспективу. Інформаційні ресурси є інноваційними за своїм змістом та функціями, вони включають в себе нематеріальні активи, формуючи при цьому вартість підприємства та його конкурентоздатність, а їх багатофункціональність дозволяє ефективно використовувати всі інші ресурси підприємства, підвищуючи якість управління, досягаючи режиму ресурсозбереження та росту продуктивності і технічного рівня виробництва.

### Висновки до розділу 5

1. Кризь 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.

2. 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.

3. Теорія обліку постіндустріального суспільства розглядає інформацію як процесу 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.

4. 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.

5. 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 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.

6. 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.

7. 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. Ефект від 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.

Основні результати дослідження за п'ятим розділом опубліковані у працях: [295], [298], [300], [303], [309], [314], [322], [324], [325], [326], [336], [341], [345], [348], [361], [370], [377], [380], [387], [388], [389].

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення важливої наукової проблеми, що полягає у розробці теорії обліку в умовах становлення постіндустріального суспільства. За результатами дослідження зроблено такі висновки:

1. Постіндустріальна формація характеризується зростанням ролі інформації та інтелектуальної праці у господарській діяльності. У цих умовах кардинально змінюється мета обліку, яка переорієнтовується на задоволення інформаційних потреб користувачів в управлінській та стратегічній інформації, що отримана в режимі реального часу. Дослідження історичних аспектів розвитку облікової науки підтвердило зміну парадигм обліку залежно від суспільного устрою та управлінських парадигмальних революцій.

2. На основі дослідження залежностей розвитку облікової науки від суспільно-економічного розвитку та потреб користувачів визначено три етапи змін в теорії обліку, названі обліковими революціями: перша відбулася в результаті розвитку обліку від «уявної» (мнемонічної) форми і його переходу до примітивних записів (таблички, папірус) та початкових спроб систематизації даних – уніграфічної парадигми; друга пов'язана з розширенням кола користувачів інформації в економічній формації, яка змінила феодальну, та зі зміною технологічного устрою суспільства (облікова практика стала перетворюватися у специфічну сферу знань і вмінь на основі подвійного запису); третя збігається 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 потребує виходу за межі можливостей подвійного запису і розширення традиційної диграфічної парадигми до інформаційної, де підґрунтям науки є економічні

факти та їх цілеспрямована обробка, спрямована на задоволення інформаційних потреб користувачів.

3. Основними причинами розширення облікової парадигми та 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 є такі: перехід до гуманістичних і природоорієнтованих концепцій, ускладнення ринкових відносин та глобалізація світової економіки, зміна характеру і структури виробництва, формування нових парадигм управління; перехід від економіки, що базується на капіталі, до економіки знань, що базується на інформації про ринки; формування нового типу економічної поведінки; множинність комунікацій та контрагентів, зростання інформаційних потреб та запитів з боку користувачів; динамічність зовнішнього і внутрішнього середовищ бізнесу, що зумовлює постійні зміни структури управління; визначення інформації як основного ресурсу управління; наявність причинно-наслідкового зв'язку між якістю інформації і зростанням продуктивності праці.

4. Постійний розвиток науки призводить до виникнення протиріч між науковими теоріями, суперечностей між теоріями і досвідом. За невідповідності обліку сучасному стану соціально-економічного розвитку у теорії обліку виникають «велика антиномія», що полягає у невідповідності інформації, яку дає фінансова звітність, запитам і потребам бізнесу та три облікові антиномії. Перша антиномія спричинена інформаційною асиметрією, що призводить до конкурентних деформацій, оскільки одна зі сторін економічних відносин має менший обсяг інформації, яка є основною 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 і намаганні розвивати стратегічний облік у традиційній парадигмі подвійного запису.

5. Досліджені наявні дефініції поняття «облік» не відображають його онтологічного змісту. Враховуючи соціальний, економічний, технічний та інші контексти терміна «облік», його необхідно трактувати як особливий спосіб мислення та процес створення інформації, спрямований на достовірне відображення економічної реальності шляхом створення ідеальних теоретичних об'єктів і побудови на їхній основі інформаційних моделей бізнесу для задоволення інформаційних потреб користувачів.

6. Основною функцією науки є розробка і теоретична систематизація об'єктивних знань про дійсність, а метою – опис, пояснення та передбачення процесів і явищ дійсності, які складають предмет її вивчення. Такій меті й функціям обліку більшою мірою відповідає «інформаційна теорія обліку» як сукупність знань, що розкривають сутність обліку як науки і динамічної системи, яка спрямована на збір та обробку емпіричних фактів і перетворення їх на інформацію на основі фундаментальних ідей, принципів, законів, зводячи їх в єдину систему. Основу інформаційної теорії обліку становить гіпотеза про те, що інформація є системоутворюючим фактором, змістом функціонування облікової системи та її результатом.

7. Інформаційна теорія обліку може розвиватися на основі таких принципів: повноти інформації; оптимальності (ефективності); синергізму; раціональної транспарентності (прозорості). Ці принципи можуть бути доповнені принципами другого порядку, які пов'язані з основними принципами теорії і не можуть суперечити їм, а саме: варіативності; інформаційної взаємодії; рефлексивності; інституціоналізму; потенціалу розвитку.

8. Облікова наука розвивається за загальними та специфічними науковими законами. Вони формують ієрархічну структуру законів обліку, основою якої є філософські закони розвитку систем і загальнонаукові закони пізнання, без урахування яких облік не може вважатися повноцінною

наукою. На основі дослідження ієрархії законів метанаук, які впливають на систему обліку, виокремлено специфічні закони, характерні для облікової теорії постіндустріального суспільства, а саме: економічної оптимальності, рефлексії, параметризації, типологізації, інформаційного пошуку, інформаційної невизначеності (ентропії).

9. Інформаційна теорія, розвиваючи поняття факту, надає йому ширшого значення, не обмежує єдиним документальним вираженням, виводить за межі господарської діяльності одного підприємства, оскільки в зовнішньому середовищі теж відбуваються процеси та фіксуються не лише економічні факти (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.

10. Поняття «інформація» як базовий елемент облікової теорії постіндустріального суспільства передбачає розуміння ролі мисленневих процесів у пізнанні економічної реальності та створенні інформаційних матриць з метою формування на її основі моделей поведінки об'єктів/суб'єктів економічної діяльності. Крізь призму економіки інформація взаємопов'язана з людиною, свідомістю, мисленням і сприйняттям дійсності. Економічна інтерпретація інформації передбачає розуміння категорій вартості 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 цієї інформації. Теорія обліку постіндустріального суспільства розглядає інформацію як процес програмної генерації реальності з точки зору інформаційного моделювання економічних та соціальних явищ. Для цього використовують такі підходи: ентропійний, алгоритмічний, комбінаторний, що забезпечують кількісне визначення складності відображуваного об'єкта, процесу чи явища; синтаксичний, що вказує на внутрішні особливості процесів, які відображаються, на їхню структуру, організацію, складність тощо; семантичний, що дає змогу описати зміст і новизну інформації для користувача; прагматичний, що дає змогу оцінити корисність отриманого повідомлення.

11. Принципово важливим елементом теорії обліку є поняття «інформаційне поле», яке є базовим поняттям системного уявлення про інформаційну парадигму та адекватне її розуміння в дослідницьких процесах. Основними властивостями інформаційного поля економічного суб'єкта є: 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 середовищ); індивідуальність (кожне інформаційне поле підприємства індивідуальне, незважаючи на загальні їх характеристики); здатність відображати характеристики бізнесу у вартісному, кількісному, якісному, часовому та інших вимірах (порядкове розміщення, корисність тощо). Основним завдання інформаційного поля підприємства є формування, зберігання та обмін інформацією у такій формі, яка дозволяє подальше її використання у процесі господарської діяльності та прийняття рішень.

12. Продуктом облікової системи є інформаційні ресурси, тому теорія розкриває їхній економічний зміст і формує класифікацію. Різноманітність критеріїв класифікації інформаційних ресурсів вказує на їхню багатогранність і багатоаспектність. Існуючі класифікації доповнено такими критеріями, як вид знання, форма представлення, призначення.

Кібернетичний підхід до створення системи облікової інформації дає змогу 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.

13. Важливим елементом облікової теорії та практики є поняття «професійне судження бухгалтера», оскільки вибір методів моніторингу та способів оцінки фактів формує уявлення користувачів про фінансовий та соціально-економічний стан бізнесу, його ефективність, соціальну значущість і відповідальність. 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. Судження фахівця з обліку може суттєво вплинути на систему оцінки об'єктів обліку, оскільки методологія оцінки має бути позбавлена тотальної стандартизації та єдиного грошового вимірника, а «суб'єктивна оцінка факту» може бути присутня в системі формування облікової інформації як професійне судження. Професійне судження в обліку необхідно розглядати як: судження про факт (кількісна та вартісна оцінки) та судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось).

14. Філософські основи теорії обліку постіндустріального суспільства є необхідною умовою розвитку теорії та основною методологією теоретичних узагальнень. Економічна діяльність у світлі синергетичної парадигми характеризується філософією отримання достатнього обсягу інформації для аналізу закономірностей розвитку бізнесу. Формуванню цілісного облікового знання через розвиток специфічного мислення обліковців з урахуванням 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 урахуванням культурних, ментальних та інших людських



вимірів. Досліджуючи онтологію обліку, виявлено, що економічна діяльність у світлі синергетичної парадигми характеризується філософією отримання достатнього обсягу інформації для аналізу закономірностей розвитку бізнесу.

15. 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 апперцепцією та рефлексією користувачів цієї інформації. Визначення ефективності використання інформації характеризує її змістову частину, тобто реальний або розрахований ефект, який досягається користувачем інформації в результаті її використання. Ефект використання інформації є реалізованою частиною економічного потенціалу інформації. Відповідно, ефективність інформаційної діяльності та ефект від використання інформації складаються із економічного, технічного, соціального та інших ефектів.

Основні результати дослідження використовуються у діяльності ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ТЗОВ «СЕ Борднетце-Україна», Завод «Флекстронікс ТЗОВ», ПАТ «Тернопільський радіозавод «Оріон», Аудиторською фірмою «УкрЗахідАудит», Спілкою сертифікованих аудиторів і бухгалтерів (Республіка Білорусь), Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України, Департаментом економічного розвитку і торгівлі Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 06-19-824 від 20.08.2018 р.), а також у навчальних процесах Львівського торговельно-економічного університету, Харківського державного університету харчування та торгівлі, Полоцького державного університету (Республіка Білорусь), Тернопільського національного економічного університету (додаток П).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдеев Р. Ф. Философия информационной цивилизации. М.: Владос, 1994. 336 с.
2. Абрамян А. А., Андреев Г.И., Солодовников В.А., Тихомиров В.А. Интеллектуальная собственность: управление на всех этапах жизненного цикла : монография. Москва : Магистр-Пресс, 2007. 353 с.
3. Акатьева М. Д. Современное уточнение классификации объектов бухгалтерского учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 8. С. 15–26.
4. Алборов Р. А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве : монография. М. : [б.и.], 2003. 184 с.
5. Андреева В. И. Понятие документа и делопроизводства. URL: <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=002545> (дата звернення: 19.04.2016).
6. Анохин П. К. Философские аспекты теории функциональной системы. М. : Наука, 1978. 400 с.
7. Ансофф И. Стратегическое управление. М. [б.и.], 1989. URL: <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/4155>
8. Антиномия. *Новая философская энциклопедия*. URL : <https://iphlib.ru/greenstone3/library/collection/newphilenc/document/HASH018ddaf876549bae276a3b8d>.
9. Асмус В. Ф. Античная философия. М.: Высш. шк., 1998. 400 с.
10. Базилевич В. Д., Ильин В.В. Философия экономики. История : Монография. К. [б.в.], 2011. 928 с.
11. Бард А., Зодерквист Я. Нетократия. Новая правящая элита и жизнь после капитализма. Спб. [б.и.], 2004. 252 с.

12. Башляр Г. Рациональный детерминизм и технический детерминизм. *Философия и социология науки и техники : ежегодник*. М., 1989. С. 230–253.
13. Безтелесна Л. І. Управління людським розвитком та його фінансове забезпечення в умовах постіндустріального суспільства : автореф. дис. ... д-ра екон. наук 08.00.07 / Інститут регіональних досліджень. Львів, 2011. 40 с.
14. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования. М.: АКАДЕМІА, 1999. 956 с.
15. Бердяев Н. А. Смысл истории : Новое Средневековье. Москва : Канон+ : ОИ "Реабилитация", 2002. 446 с.
16. Берталанфи Л. История и статус общей теории систем. *Системные исследования. Ежегодник*. М., 1973. С. 20–37.
17. Богдан О. І., Михайлюк С. О. Дослідження інтересів підприємства щодо його економічної безпеки. *Вісник економічної науки*. 2009. №1. С. 36–38.
18. Бодрийяр Ж. Общество потребления. Его мифы и структуры. М., 2006. 269 с.
19. Бондар М. І., Єршова Н. Ю. Методичний підхід до оцінювання стратегії суб'єктів господарювання на основі обліково-аналітичних даних стратегічного управлінського обліку. *Економічний аналіз : збірник наукових праць*. 2015. Т. 21. № 2. С. 251–261.
20. Бондар М. Сучасна парадигма бухгалтерського обліку. *Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів*: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 25 листоп. 2016 р.). Київ: КНЕУ, 2016. С. 17–20.
21. Бондаренко А.Д. Современная технология: теория и практика. Киев: Вища школа, 1985. 171 с.

22. Бойда С. В. Організаційно-економічний механізм формування стратегічного потенціалу промислових підприємств (на прикладі підприємств деревообробної промисловості Чернівецької області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Держ. ВНЗ "Ужгород. нац. ун-т". - Ужгород, 2014. - 20 с.
23. Бойченко І. В. Філософія історії : підручник. К.: Знання, КОО, 2000. 723 с.
24. Бочуля Т. В. Філософський підхід у бухгалтерському обліку в системі інформаційного забезпечення бізнесу. Фінанси, облік і аудит. 2014. Вип. 2. С. 175–189.
25. Бриллюэн Л. Наука и теория информации. М.: Изд. «Медиа», 1960. 390 с.
26. Бродель Ф. Матеріальна цивілізація, економіка і капіталізм, XV–XVIII вв. Т. 1. Структури повсякденності: можливе і неможливе. М.: «Весь Мир», 2006. 592 с.
27. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал. СПб., Питер, 2001. 288 с.
28. Бруханський Р. Ф. Еволюція бухгалтерського обліку в світлі трансформації управлінських парадигм. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку*: матеріали II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Луцьк, 25 листопада 2015 р.). Тернопіль : Крок, 2015. С. 10–13.
29. Бруханський Р. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільському господарстві : теоретико-методологічні основи : автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09 / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». К. : ННЦ ІАЕ, 2015. 37 с.
30. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.

31. Будько О.В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації. *Економічний аналіз : збірник наукових праць*. 2013. Т. 14, № 2. С. 183–187.
32. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь : монографія. Житомир: ПП «Рута», 2007. 328 с.
33. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2003. 444 с.
34. Бутинець Ф., Петренко Н., Миронюк М. Діалектичні закони філософії в обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. N 3(24). С. 19–25.
35. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Ч. 1 Житомир : ЖІТІ, 1999. 928 с.
36. Бухгалтерский учет / Е. П. Козлова, Н. В. Парашутин, Т. Н. Бабченко и др. М. : Финансы и статистика, 1995. 464 с.
37. Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4 : Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу : монографія. Житомир : ЖДТУ, Вид. Євенок О.О., 2017. 340 с.
38. Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете. *Аудиторские ведомости*. 2005. № 3. С. 75-81.
39. Вайцеккер Э. Ловинс Э., Ловинс Л. Фактор четыре. Затрат – половина, отдача – двойная. М.: Academia, 2000. 238 с.
40. Василенко П. Н. Основы бухгалтерского учета. М. : Экономика, 1971. 247 с.
41. Вахтомин Н. К. Теория научного знания Иммануила Канта. М.: Наука, 1986. 208 с.
42. Верига Ю. А., Деньга С.М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу : монографія. Ч. 1: Теоретичні аспекти систем еккаунтингу. Полтава : [б. в.], 2002. 352 с.

43. Виндж В. Технологическая сингулярность. *Компьютерра*. 2004. 1 сентября.
44. Винер Н. Кибернетика и общество. М.: Изд-во иностр. лит., 1958. 200 с.
45. Виннер Н. Кибернетика, или управление и связь в животном и машине. М.: Наука, 1983. 344 с.
46. Височан О. С., Кіш І. Р. Трансформація інформаційної функції бухгалтерського обліку як відповідь на виклики сучасної економіки. *Бізнес Інформ*. 2016. № 3. С. 160–165.
47. Встовский Г. В. Элементы информационной физики [ Elements of information physics]. М. : МГИУ, 2002. 258 с.
48. 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.
49. Гальчинський А. С., Геєць В. М., Кінах А. К. Інноваційна стратегія українських реформ. К. : Знання України, 2002. 336 с.
50. Гапоненко А. Л., Орлова Т. М. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал. М.: Эксмо, 2008. 394 с.
51. Гараедаги Дж. Системное мышление: Как управлять хаосом и сложными процессами : Платформа для моделирования архитектуры бизнеса. Минск: Гревцов Паблишер, 2011. 480 с.
52. Геккель Э. История племенного развития организмов. СПб., 1879. 698 с.
53. Гендина Н.И. Информационная грамотность как приоритет. Программы ЮНЕСКО «Информация для всех». «Крым-2007» : сборник докладов в рамках 14-й международной конференции. М., 2007. С.99–113.
54. Геращенко А. Экономика XXI. К., Фоліо, 2015. 286 с.
55. Геффрой Э. К. Единственное, что все еще мешает, это покупатель. М.: Интерэксперт, 2005. 396 с.

56. Гидденс Э. Устроение общества: Очерк теории структуризации. М.: Академический проект, 2005. 528 с.
57. 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.
58. Гиротра К., Нетесин С. Оптимальная бизнес-модель: Четыре инструмента управления рисками. М. : Альпина Паблишер, 2017. 216 с.
59. Глушков В. М. О кибернетике как науке. *Кибернетика, мышление, жизнь*. М., 1964. С. 53–62.
60. Голов С. Креативний облік загроза професії та суспільству. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 1. С. 3142.
61. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. №2. С. 3–13.
62. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К. : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
63. Головач В. Філософія аудиту та його сутність. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. N 1(22). С. 73–89 DOI : 10.26642/pbo-2012-1(22)-73-89.
64. Горелов А.А., Горелова Т.А. Образование в информационном обществе. *Alma Mater*. 2008. № 10. <http://dlib.eastview.com/browse/doc/19541913>.
65. Гриньова В. М., Салун М. М. Роль інформаційного ресурсу в системі продуктивних сил підприємства. *Наукові праці Донецького національного технічного університету*. Серія: економічна. Випуск 39. Донецьк, Донецький національний технічний університет, 2011. URL:<http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream>

66. Гузев М.М. Российская трансформация: шаг вперед и три шага назад. *Философия хозяйства*. 2000. № 1. С. 38–42.
67. Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 2. С. 14–19.
68. Гэлбрейт Дж. К. Новое индустриальное общество. М., Изд-во АСТ, 2004. 602 с.
69. Гэтфельд Г. Р. Чего недостает бухгалтерии. *Вестник И.Г.Б.Э.* 1928. № 2. С. 179–181. Наведено. за Легенчук С.Ф. Історичні аспекти розвитку теорії бухгалтерського обліку в англомовних країнах / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. Сер. : Економічні науки. 2010. Ч. 1, № 1 (51). С. 63–70.
70. Даніл'ян В.О. Інформаційне суспільство та перспективи його розвитку в Україні (соціально-філософський аналіз) : автореф. дис. ... к. філос.н.: 09.00. / Харківський університет Повітряних сил ім. Івана Кожедуба, Харків, 2006.
71. Дарендорф Ральф. У пошуках нового устрою : лекції на тему політики свободи у ХХІ столітті; пер. з нім. А. Орган. К. : Видавничий дім "Києво-Могилянська академія", 2006. 110 с.
72. Деминг Э. Выход из кризиса: новая парадигма управления людьми, системами и процессами. М.: Альпина Бизнес Букс, 2009, 418 с.
73. Денчук П. Н. Сучасні концептуальні підходи до дослідження тенденцій розвитку системи обліку. *Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль : Екон. думка, 2007. С. 175–179.
74. Дерій В. А. Облік і аналіз витрат підприємства на інтелектуалізацію, інформатизацію та інформацію. *Вісник ЖДТУ*. Сер.: Економічні науки. 2014. № 3. С. 50–56.



75. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Збірник наукових праць ВНАУ*. Сер.: Економічні науки. 2014. № 2. С. 95–103.
76. Дерій М. В. Інформаційне поле обліку грошових коштів. *Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку* : монографія; за наук. ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. С. 67–78.
77. Джейкобс Ч. Нейроменеджмент. Почему кнут и пряник больше не работают. М. : Companion Group, 2011. 208 с.
78. Дипиаза С., Эклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Пабlishер, 2003. 212 с.
79. Длугач Т. Б. Проблема бытия в немецкой философии и современность. М. : ИФ РАН, 2002. 221 с.
80. Дробницкий О. Г. Некоторые аспекты проблемы ценностей. *Проблема ценности в философии*; гл. ред. А. Г. Харчев. М. : Наука, 1966. С. 25–41.
81. Друкер П. Эпоха разрыва: ориентиры для нашего меняющегося общества. М.: Вильямс, 2007. 336 с.
82. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке : уч. пос. М.: Издательский дом «Вильямс», 2002. 272 с.
83. Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента; пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. 432 с.
84. Душенко К. Цитаты из всемирной истории: 2500 цитат от древности до наших дней : справочник. М.: Эксмо 2006. 687 с.
85. Езер Е. Динаміка теорій і фазові переходи. *Питання філософії*. 1995. №10. С. 37–44.
86. Економіка зарубіжних країн : підруч. / А. С. Філіпенко та ін.; ред. А. С. Філіпенко. К. : Либідь, 1998. 416 с.
87. Економічна енциклопедія: у трьох томах. / ред. С. В. Мочерний. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. Т. 2. 848 с.

88. Економічна інформація / Енциклопедія сучасної України. URL.: [http://esu.com.ua/search\\_articles.php?id=18772](http://esu.com.ua/search_articles.php?id=18772)
89. Економічні теорії в системі наукових економічних знань : навч. посібник. Н.П.Мацелюх та ін. К.: Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. 226 с.
90. Ефременко Д.В. Концепция общества знания как теория социальных трансформаций: достижения и проблемы. *Вопросы философии*. 2010. № 1. С. 49 – 62.
91. Єршова Н. Ю. Розвиток теоретичних засад стратегічного управлінського обліку в контексті трансформації управлінських парадигм. *Вісник Одеського національного університету*. Сер. : Економіка. 2017. Т. 22, Вип. 2 (55). С. 156–162.
92. Єршова Н. Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств: стратегічний аспект. *Економіка і суспільство* : електрон. наук. фахове вид. 2018. Вип. 14. С. 894–904. URL.: [http://economyandsociety.in.ua/journal/14\\_ukr/128.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/14_ukr/128.pdf)
93. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 8 (158). С. 368374.
94. Живой англо-русский словарь по вычислительной технике, информационным технологиям и связи URL.: <http://www.ro1.ru/files/dict/internet/#I>.
95. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація : автореф. дис ... д-ра екон. наук : 08.00.03 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2011. 37 с.
96. Жилинская А. Ф. Жилинская Т. А. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: учебный комплекс. Минск: Современ. школа, 2008. 392 с.

97. Жук В. М. Основы институциональной теории учета : моногр. СПб. : АНО ИПЭВ, 2013. 416 с.
98. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 2. С. 14–22.
99. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8–9. С. 14–23.
100. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. *Економічні науки. Серія: "Облік і фінанси"* : збірник наукових праць. Луцьк: ЛНТУ. 2009. Вип. 6(24). С. 171–182.
101. Завісена Н.С. Інформаційна ефективність функціонування регіональних економічних систем URL.: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekpr/2010\\_35/Zm/8PDF.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/8PDF.pdf)
102. Задорожний З.-М. В Проблемні питання реформування облікової системи в Україні. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф.[м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 20–22.
103. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання управлінського обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С.35–37.
104. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль : ТНЕУ, 2007. 40 с.
105. Закон України «Про інформацію» URL.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12/ed20110106>

106. Закон України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки». Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2007. № 12. С.102
107. Знание. *Свободная энциклопедия Википедия*  
URL.: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Знание> (дата обращения 20.06.2016).
108. Зуга Е. И. Парадигмы бухгалтерского учета и развитие его теории : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Санкт-Петербургский государственный университет. СПб., 2000. 24 с.
109. Йенсен Р. Общество мечты: Как грядущий сдвиг от информации к воображению преобразит бизнес. СПб., 2004. 272 с.
110. Иноземцев В. Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы. М.: Логос, 2000. 302 с.
111. История математики. С древнейших времен до начала нового времени / под ред. А. П. Юшкевича. М. : Наука, 1970. URL.: <http://ilib.mcsme.ru/djvu/istoria/istmat1.htm>.
112. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. К. : Знання, 2008. 343 с.
113. Інформаційні системи і технології в економіці / за ред. В. С. Пономаренка. К.: ВЦ «Академія», 2002. 520 с.
114. Каверина О. Д. Управленческий учет: теория и практика : учебник. М. : Издательство Юрайт, 2016. 488 с.
115. Кадзума Т. Вечный дух предпринимательства. М. : Прогресс, 1990. 222 с.
116. Калмыкова О. Я. Развитие теории и совершенствование практики бухгалтерского учета на основе ситуационно-матричного моделирования : автореф. дис. ... к. э. н. Ростов-на-Дону, 2009. 24 с.
117. Камінська Т. Г. Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації. *Розвиток бухгалтерського*

- обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки* : зб. матер. ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ). К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 406–408.
118. Камша В. П., Камша Л. С., Камша Ю. В. Про кібернетику другого етапу НТР. *Складні системи і процеси*. 2010. № 1 (17). С. 25–41.
119. Кант Иммануил. Критика чистого разума. М. : Эксмо., 2006. 736 с.
120. Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура. М., ГУ ВШЭ, 2000. 606 с.
121. Кастлер Г. Возникновение биологической организации. М. : Мир, 1967. 90 с.
122. Кендюхов А. А. Что возможно будет в будущем... *Южный берег*. 2011. 8 сентября.
123. Кизима В. В. Начала метафизики тотальности. *Totallogy XXI. Постнекласичні дослідження*. 2007. № 17/18. С. 35–130.
124. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: научный доклад. Житомир, ЖГТУ, 2008. 76 с.
125. Кирьянова З. В. Теория бухгалтерского учета : учеб. М. : Финансы и статистика, 1995. 192 с.
126. Кіндрацька Л. М. Система бухгалтерського обліку не повинна бути піддослідною інституцією. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал (7(35)). 2017. С. 100–103.
127. Кіндрацька Л. М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 12. С. 30–33.
128. Кіндрацька, Л. М. Професійне судження в процесі еволюції бухгалтерського обліку. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С. 321–324.

129. Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку: теория, профессия, міжпредметні зв'язки: Монографія. - Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.
130. Классики менеджмента / ред. М. Уорнер. СПб.: Питер, 2001. 1160 с.
131. Клаус Д. Экк. Знание как новая парадигма управления. *Проблемы теории и практики управления*. 1998. № 2. С. 32–39.
132. Ковалев В. В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии. *Вестник СПбГУ*. 2004. Вып. 4. С. 136–145.
133. Койре А. В. Очерки истории философской мысли : о влиянии философских концепций на развитие научной теорий. М. : УРСС, 2004. 269 с.
134. Колесников С. «Экономический учет», или что такое «управленческий учет» в современном понимании. *Управление компанией*. 2002. №8. С. 40–43.
135. Колин К. К. Структура реальности и феномен информации. *Открытое образование*. 2008. № 5. С. 56–61.
136. Колин К. К. Философия информации и структура реальности: концепция «четырех миров». *Знание. Понимание. Умение*. 2013. № 2. С. 136–147.
137. Колин К. К. Философия информации и формирование современного научного мировоззрения. *Вестник Международной Академии наук*. 2003. №1. С. 73–76.
138. Колин К. К. Философия информации: структура реальности и феномен информации. URL.: [www.inion.ru/files/File/MPNI\\_10\\_Kolin\\_text.pdf](http://www.inion.ru/files/File/MPNI_10_Kolin_text.pdf) (дата обращения: 28.05.2013).
139. Колин К. К. Философские и научно-методологические проблемы современной информатики. *Открытое образование*. 2007. № 3. С. 62–68.
140. Колин К. К. Философские проблемы информатики. М.: БИНОМ, 2010. 264 с.
141. Колин К.К. Структура реальности и феномен информации. *Открытое образование*. 2008. № 5. С. 56–61.

142. Колин К.К. Философия информации: структура реальности и феномен информации. *Метафизика*. 2013. № 4 (10). С. 123.
143. Кольвах О. И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения. Ростов-н/Д.: Изд-во СКНЦ ВШ, 1999. 243 с.
144. Концепція постіндустріального суспільства. *Вільна енциклопедія* [Заголовок з екрану]. URL.: <https://uk.wikipedia.org>.
145. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : моногр.; наук. ред. д. е. н., проф. З. М.-В. Задорожного. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 320 с.
146. Корабельникова Л. С. Оценка качества учетной информации. *Вестник НГУЭУ*. 2012. № 1. С. 291–297.
147. Корягін М. В., Чік М. Ю. Історичні аспекти розвитку креативного обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня-01 червня 2018 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С.50–53.
148. Корягін М. Парадигмальне бачення розвитку бухгалтерської звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 12. С. 38–43.
149. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2015. 239 с.
150. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях : монографія. М.: Финансы и статистика, 1990. 191 с.
151. Краян В. Знання в контексте стратегії. [Електронний ресурс]. URL.: <http://www.m21.com.ua/?p=78>
152. Крупка Я., Музика М. Про якісні характеристики фінансової звітності. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 3. С. 97–106.

153. Крутова А. С. Вплив якості бухгалтерського обліку на якість аудита. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*: зб. наук. праць. Х.: Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. Вип. 1. С. 8–17.
154. Кудря І. Г. Сучасні концепції посткапіталістичного суспільства : соціально-філософський аналіз : автореф. дис... канд. філос. наук: 09.00.03 / Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2005. 32 с.
155. Кузнецова Н. А. Влияние процесса глобализации на трансформацию информационно-коммуникативного пространства. *Власть*. 2012. № 12. С. 31–32.
156. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : монографія. Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. 297 с.
157. Кузнецова С. А. Синергізм в інформаційній перспективі державних та приватних фінансів: підходи та принципи. *Бюлетень міжнародного нобелівського економічного форуму*. 2011. № 1 (4). URL.: [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/bmnef/2011\\_1\\_4/31.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/bmnef/2011_1_4/31.pdf)
158. Кузнецова С. А. Теоретические предпосылки формирования парадигмы бухгалтерского учета в экономике знаний: синергетический эффект. *Основы экономики, управления и права*. 2013. № 6 (12). С. 42–46.
159. Кузнецова С. А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. *Економічний нобелівський вісник*. 2014. № 1. С. 270–279.
160. Кузьменко В. П. Наукова редакція книги «Природа фірми. Походження, еволюція і розвиток». URL.: <http://iee.org.ua/ua/publication/16/>.
161. Кузьминський А. Н. Учетная и аналитическая информация в объединении. К. : Изд. объединение «Вища школа», 1979. 96 с.



162. Кузьмін О. Є., Георгіані Н. Г. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства : монографія. Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2006. 68 с.
163. Кулик Р. Р. Етимологія поняття «суттєвість» у бухгалтерському обліку та аудиті. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць. 2014. Том 18. № 2. С. 23–30.
164. Кумарасвами А. Восток и Запад : религия, мифология, символика, искусство. Москва : Беловодье, 2015. 177 с.
165. Кун Т. Структура научных революций. М. : АСТ Ермак, 2003. 365 с.
166. Кундря-Висоцька О. П. Методологічні особливості обліку в системі корпоративного управління. URL.: [www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/960/1/PPRBS\\_25\\_12.pdf](http://www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/960/1/PPRBS_25_12.pdf)
167. Курилкина В. Н. Философский и общенаучный анализ понятия информации. *Вестник СВФУ*. №1. 2014. URL.: <https://cyberleninka.ru/article/n/filosofskiy-i-obschenauchnyy-analiz-ponyatiya-informatsii> (дата обращения: 10.05.2018).
168. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : учебник. М. : Финансы и статистика, 2006. 592 с.
169. Куцик П. О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем. *Вісник ЖДТУ*. 2010. №3(53). URL.: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/index.html](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/index.html)
170. Лаврищева Е. Е. Информационные ресурсы предприятия [текст]: монография / Е. Е. Лаврищева. М. : Дашков и К, 2010. 216 с.
171. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікативна система: конструктивний підхід. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3(57). С. 76 – 78.
172. Лазаришина І. Д. Проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного управління. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у*

- сучасній економічній науці та практиці*: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., 3-4 квіт. 2014 р. Київ: КНЕУ, 2014. С. 278–281.
173. Лакатос И. Избранные произведения по философии и методологии науки. М. : Акад. проект, 2008. 475 с.
174. Легенчук С. Ф. Quo vadis? (або як надалі розвивати бухгалтерську науку в Україні за умов зростаючого соціокультурного динамізму). *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб. наук. пр. 2011. Ч. 1, Вип. 3(21). С. 233–239.
175. Легенчук С. Ф. Основи науки про бухгалтерський облік: структурний аналіз. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. пр. 2011. № 3(21), Ч. 2. С. 179–193.
176. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2012. 336 с.
177. Легенчук С. Ф. Історичний аспект розвитку теорії обліку в англійських країнах. *Вісник ЖДТУ*. 2000. №2 (52). С. 32–41.
178. Легенчук С. Ф. Тенденции развития теории бухгалтерского учета в англоязычных странах. *Международный бухгалтерский учет*. 2010. № 8 (140). С. 53–63.
179. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Ж. : ЖДТУ, 2010. 652 с.
180. Леоте Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения. М., 2000. 403 с.
181. Лепа Р. Н. Ситуационный механизм подготовки и принятия управленческих решений на предприятии: методология, модели, методы: моногр. Донецк: ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006. 308 с.
182. Лешкевич Т. Г. Философия науки : уч. пособ. М. : ИНФРА-М, 2006. 272 с.

183. 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.
184. Лузин А. Л. Экономико-математические основы теории бухгалтерского учета : уч. пособ. Свердловск : Урал. ун-т, 1982. 93 с.
185. Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. Вип. 1 (45), т. 2. С. 33–38.
186. Майминас Е. Процессы планирования в экономике: информационный аспект. Москва : Экономика, 1971. 390 с.
187. Макаренко І. О. Наукові підходи та теорії, що формують парадигму обліку сталого розвитку. *Глобальні та національні проблеми економіки* : ел. Збірник наук.праць. 2017. Вип. 16. URL.: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/174.pdf>.
188. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета. М. : Финансы, 1975. 296 с.
189. Максименко А. Н. Идентификация и отражение в учете экономических ситуаций. *Учет и статистика*. 2008. № 12. С. 75–78.
190. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : моногр. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.
191. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / Київський національний торговельно-економічний ун-т. К., 2006. 530 с.
192. Маркс К. Капитал. Ленинград: Государственное издательство политической литературы. В 3 томах. 1950.
193. Маслов А. О. Структура інформаційної економіки та її місце в сучасній господарській системі. *Науковий часопис НПУ ім.М.П.Драгоманова*. Серія18: Економіка і право. №20. URL.: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/Nchnpu\\_018\\_2012\\_20\\_3.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/Nchnpu_018_2012_20_3.pdf)

194. Маслоу А. Мотивация и личность. СПб.: Евразия, 1999. С.77–105.
195. Махлуп Ф. Производство и распространение знаний в США. М.: Прогресс, 1966. 402 с.
196. Медведев М. Ю. Баланс для начинающих и другие труды. М. : ДМК Пресс, 2012. 310 с.
197. Медведев М. Ю. Экаунтология: компьютерный учет вместо бухгалтерского. М. : ДМК Пресс, 2012. 199 с.
198. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. М. Дело и Сервис, 2001. 752 с.
199. Мелихов В. Ю. Формирование экономики постиндустриального типа в России: трансформация отношений собственности в высшей школе : автореф. дис. ... д-ра эконом. наук: 08.00.01 / Тамбовский государственный университет. Тамбов, 2009. 40 с.
200. Мелихов В. Ю. Экономика знаний и новая архитектура российской высшей школы. *Креативная экономика*. 2009. № 6. С. 78–82.
201. Мельников Г. П. Системология и языковые аспекты кибернетики. М. : Советское радио, 1978. 368 с.
202. Мизес Людвиг. Человеческая деятельность : Трактат по экон. теории. М. : Экономика, 2000. 875 с.
203. Мильнер Б. и др. Инновационное развитие: экономика, интеллектуальные ресурсы, управление знаниями. Под редакцией Б.З.Мильнера. Москва; ИНФРА-М; 2010. С. 624 с.
204. Мильнер Б. Управление знаниями в корпорациях: уч.пособ. М.: Дело, 2006. 304 с.
205. Мищенко Е. Ю. Социальная реальность общества потребления как симулятивная структура. *Общество: философия, история, культура*. 2016. № 8. С. 53–55.

206. Моль А. Теория информации и эстетическое воспитание. М.: Мир, 1966. 352 с.
207. Моммзен Т. История Рима. Т. 1. URL.: <http://ancientrome.ru/publik/article.htm?a=1271072582>.
208. Мэтьюс М. Р. Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета : учеб. Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М. : ЮНИТИ, 1999. 663 с.
209. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. М. : Финансы и статистика, 1999. 136 с.
210. Наука як система уявлень про світ [Електронний ресурс]. URL.: [http://allref.com.ua/uk/skachaty/nauka\\_yak\\_sistema\\_uyavlen\\_pro\\_svit?page=7](http://allref.com.ua/uk/skachaty/nauka_yak_sistema_uyavlen_pro_svit?page=7).
211. Нейсбит Дж., Эбурдин П. Что нас ждет в 1990-е годы. Мегатенденции. Год 2000 / Пер. с англ. М.: Экономика, 1992.
212. Никифорак І. І. Сучасні тенденції формування структури вітчизняної системи обліку. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. Економічні науки. 2014. Вип. 1. С. 342-352. URL.: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2014\\_1\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2014_1_46).
213. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принципы бухгалтерского учета; под ред. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1997. 496 с.
214. Николаева О. Е., Алексеева О. В. Стратегический управленческий учет. М. : Едиториал УРСС, 2003. 304 с.
215. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. К. : Вища школа, 1977. 240 с.
216. Новая постиндустриальная волна на Западе : антология; ред. В. Л. Иноземцева. М. : Academia, 1999. 631 с.

217. Новая философская энциклопедия : в 4 т. / Институт философии РАН ; Национальный общественно-научный фонд ; ред. совет В. С. Степин. М. : Мысль, 2000.
218. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 12. С. 50-55.
219. Новейший философский словарь : 3-е изд., исправл. Мн. : Книжный Дом, 2003. 1280 с.
220. Новий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова К. : ПП Голяка В.М., 2007. 768 с.
221. Новиков А. М. Новиков Д. А. Методологія. М. : СИНТЕГ. 668 с.
222. Нонака И., Такеучи Х. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах; пер. с англ. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. 384 с.
223. Норбеков М., Волков Г. Успех на вашу голову и как его избежать [Электронный ресурс] URL. : [http://ezoteric.polbu.ru/norbekov\\_success/ch18\\_ii.html](http://ezoteric.polbu.ru/norbekov_success/ch18_ii.html).
224. Нордстрем К., Риддерстрале Й. Бизнес в стиле фанк : Капитал пляшет под дудку таланта. СПб. : Манн, Иванов и Фербер, 2013. 288 с.
225. Нортон Д., Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М., Олимп-Бизнес, 2008. 312 с.
226. Окинавская Хартия глобального информационного общества ; Kyushu-Okinawa Summit Meeting. 2000 [Электронный ресурс]. URL.: <http://www.iis.ru/library/okinawa/charter.ru.html>.
227. Орлова Т. М., Гапоненко А. Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал. Москва: Эксмо, 2008. 550 с.

228. Остап'юк М. Я., Даньків Й. Я., Лучко М. Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти) : монографія. Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. 148 с.
229. Отраднава О.А. Проблема онтологического статуса информации. *Философские проблемы информационных технологий и киберпространства*. 2012. № 1. С. 128–132.
230. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. Наук : 08.00.09 / Держ. вищий навч. заклад « Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». Київ, 2011. 33 с.
231. Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета. М. : Финансы, 1979. 303 с.
232. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы. М. : Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
233. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета : учебник. М. : Финансы и статистика, 1984. 279 с.
234. Палий В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерського учета. *Бухгалтерский учет*. 2005. № 3. С. 45–48.
235. Палий В. Ф. Развитие методологии управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 2004. № 12. С. 52–55.
236. Палий В.Ф. Бухгалтерский учёт в системе экономической информации. М. : Финансы, 1975. 160 с.
237. Панков Д. А. Бухгалтерский учет метрология экономики. *Белорусский экономический журнал*. 2008. № 1. С. 56–69.
238. Панков Д. А., Вегера С. Г. Методология бухгалтерского учета : диалектика научного познания и проблема научного результата. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. №14. С. 215.

239. Папінко В. З., Павликівська О. І. Контролінг – концепція стратегічного управління. *Вісник Житомирського технологічного державного університету*. Серія : Економічні науки. 2004. Вип. 4. С.204–209.
240. Папінко В. З. Розвиток контролінгу як об'єктивна необхідність вдосконалення управління. *Наукові записки : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТДЕУ*. 2006. Вип. 15. С. 297–299
241. Патнэм Х. Философия сознания. Пер. с англ. Макеевой Л. Б., Назаровой О. А. Москва : Дом интеллектуал. кн. (ДИК), 1999. 234 с.
242. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М. : Финансы и статистика, 1983. 286 с.
243. Петренко С. До питання про розвиток бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 97–105.
244. 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.
245. Петрук О. М. Філософські основи бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2003. № 1(23). С. 170–179.
246. Петрук О., Легенчук С., Вольська К. Факти господарського життя як елементарні частинки дійсності в системі бухгалтерського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць*. 2014. Вип. 2. С. 29–32.
247. Пилипенко А. А., Пилипенко Д. Р. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань [Електронний ресурс]. URL. : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1396/1/48.pdf>.



248. Пильменштейн Д. И. Основы бухгалтерского учета. М. : Статистика, 1974. 165 с.
249. Пильцер П. Безграничное богатство. Теория и практика «экономической алхимии». *Новая постиндустриальная волна на Западе. Антология*; Под редакцией В.Л. Иноземцева. М.: Academia, 1999. С. 407.
250. Плахтій Т.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку на основі якісного підходу: монографія. Житомир: ТОВ «БукДрук», 2017. 312 с.
251. Подопригора А. В. Революция регионов. Россия на пороге глобальной трансформации. М.: Олма, 2006. 320 с.
252. Подопригора А.В. Генератор реальности: информация и механизмы самоорганизации. *Научный ежегодник Института философии и права УрО РАН*. 2016. Т. 16. Вып. 4. С. 17–32.
253. Полани М. Личностное знание. На пути к посткритической философии; под ред. В. А. Лекторского, В. А. Аршинова ; пер. с англ. М. Б. Гнедовского, Н. М. Смирновой, Б. А. Старостина. М., 1995. 334 с.
254. Поппер К. Объективное знание : Эволюц. подход; Пер. с англ. Д. Г. Лахути; Отв. ред. В.Н. Садовский. М. : УРСС, 2002. 381 с.
255. Праксеологія : вікіпедія вільна енциклопедія. [Електронний ресурс]. URL.: [uk.wikipedia.org](http://uk.wikipedia.org).
256. Пресняков С. О критериях качества в бухгалтерском учёте и аудите. [Електронний ресурс] URL.: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/p43905.html>
257. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 12. С.102.
258. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : монографія / М. С. Пушкар, Я. В. Мех, Р. Р. Кулик [та ін.] ; за заг. ред. М. С. Пушкаря. Тернопіль : Карт-бланш, 2012. 220 с.

259. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : монографія ; за ред. д.е.н., проф. В. А. Дерія. Тернопіль: Крок, 2016. 362 с.
260. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. Под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. 256 с.
261. Пуанкаре А. Наука и гипотеза. О науке. М., 1990. С. 116–117.
262. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 336 с.
263. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг інформаційна підсистема стратегічного менеджменту; Тернопільська академія народного господарства. Т. : Карт-бланш, 2004. 371 с.
264. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти); Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль : Екон. думка, 1999. 424 с.
265. Пушкар М. С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2009. 260 с.
266. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
267. Пушкар М. С. Креативний облік : створення інформації для менеджерів] : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 334 с.
268. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 152 с.
269. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 157 с.

270. Радченко Я. Ю. Знання як стратегічний ресурс сталого економічного розвитку. Автореф. дис. ... к.е.н. за спец. 08.01.01. / Харківський національний ун-т ім. В. Н. Каразіна. Харків, 2004. 16 с.
271. Райан Б. Стратегический учет для руководителя; М. Х. Розовский (пер. с англ.). М. : Аудит, 1998. 616 с.
272. Ракитов А. И. Философия компьютерной революции. М. : Политиздат, 1991. 286 с.
273. Рашитов З.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. М. : Финансы, 1979. 128 с.
274. Рашитов Р.С., Соколов Я.В. Моделирование как метод бухгалтерского учета : учеб. пособие. Л., 1974. 80 с.
275. Редченко К. Проблемний управлінський облік та його прогностична функція. [Електронний ресурс] URL.: <http://www.management.com.ua/finance/fin023.html>.
276. Ресурсы предприятия: особенности формирования и использования : монография / Е. Е. Лаврищева и др.; под ред. Е. Е. Лаврищевой. Ковров : Ковровская гос. технологическая акад. им. В. А. Дегтярева, 2010. 201 с.
277. Рета М. В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку. Бізнес-інформ. 2014. № 10. С. 287–293.
278. 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.
279. Рибалкін В. О. До методології формування теорії економіки знань у концепції постіндустріального суспільства. *Економічна теорія*. 2016. № 1. С. 26–38. URL.: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecte\\_2016\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecte_2016_1_4).

280. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика; Пер. с фр. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 160 с.
281. Рожелюк В.М. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління. *Облік і фінанси*. 2016. №2(72). С. 8–15.
282. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств : монографія. К. : ННЦ ІАЕ, 2013. 488 с.
283. Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности : учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2005. 256 с.
284. Рожнова О. В. Финансовый учет: концепция информационного пространства. М. : Финансы и статистика, 2000. 186 с.
285. Рувер Р. де. Как возникла двойная бухгалтерия : развитие бухгалтерии до Луки Пачиоло согласно счетным книгам купцов средневековья; Сокр. перевод с англ. канд. экон. наук А. Мухина ; Предисл. и ред. д-ра экон. наук Н. Вейцмана. Москва : Госфиниздат, 1958. 67 с.
286. Рудановский А. П. Теория балансового учета: оценка как цель баланса. М. : Макиз, 1925. 164 с.
287. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. М. : Макиз, 1925. 384 с.
288. Рудницький В.С. та ін. Удосконалення системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю як інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання : монографія; за ред. д-ра экон. наук, проф. В. С. Рудницького. Львів, ГАЛИЧ-ПРЕС, 2018. 275 с.
289. Румянцев А. Г. Современное государство и вызовы постиндустриального общества [Электронный ресурс] / А. Г. Румянцев. URL.: <http://www.law.net.ru>.
290. Санникова И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? *Международный бухгалтерский учет*. № 4(112). 2008. С. 25–29.

291. Саночкин В.В. Информация фундаментальная категория (концепция «информация-структура»). *Proceedings of the XXII World Congress of Philosophy*. Seoul, 2008. Vol. 35. P. 79–87.
292. Саночкин В.В. Что такое информация. *Философские исследования*. 2001. № 3. С. 129–141.
293. Саночкин В.В. Что такое информация. Ч. 1. *Эволюция*. 2005. № 2. С. 110–113.
294. Саночкин В.В. Что такое информация. Ч. 2. *Эволюция*. 2006. № 3. С. 125–129.
295. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 392 с.
296. Семанюк В. З. Впровадження інновацій: управління та інформаційне забезпечення. *Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі* : матеріали Науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 23 квітня 2010 р.). Тернопіль : ТКІ, 2010. С. 96–98.
297. Семанюк В.З. Ефективність функціонування облікової системи. *Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні* : тези доповідей загальноуніверситетської підсумкової наукової конференції професорсько-викладацького складу, докторантів, аспірантів та здобувачів наукового ступеня ТНЕУ «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ»(м.Тернопіль, 14 квітня 2011 р.). Тернопіль, 2011. С. 45– 53.
298. Семанюк В. З. Інноваційна система інформаційного забезпечення менеджменту. *Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України* : збірник тез Міжнародної науково-практичної

- конференції (м. Тернопіль, 27–28 жовтня 2011 р.). Тернопіль, 2011. С. 253–257.
299. Семанюк В. З. Інтелектуальність системи обліку: суть та проблеми реалізації. *Управління розвитком. Розвиток економіки України в умовах глобалізації* : збірник наукових робіт за результатами Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю молодих вчених та студентів (м. Харків, 18 березня 2011 р.). Харків : ХНЕУ, 2011. № 5 (102). С. 198–203
300. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства в теорії обліку. *Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 25–26 листопада 2010 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2010. С. 69–72.
301. Семанюк В. З. Проблеми розвитку облікової теорії в Україні. *Облік, аудит, фінанси : сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців* : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 28–29 жовтня 2010 р.) Х.: ХДУХТ. 2010. С. 137–139.
302. Семанюк В.З. Розвиток обліку в контексті соціальної орієнтації. *Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах економічної нестабільності* : збірник тез доповідей наукової конференції (14 квітня 2010 року, м. Тернопіль). Секція 4 «Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні» Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С. 59–62.
303. Семанюк В. З. Розвиток стратегічного обліку в інформаційному суспільстві. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації* : збірник тез доповідей Восьмої міжнародної науково-практичної конференції

- молодих вчених (м. Тернопіль, 24–25 лютого 2011 р.). Ч. 2. Тернопіль : ТНЕУ, 2011. С. 419–421.
304. Семанюк В.З. Стратегічний контроль: проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення. *Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя* : матеріали науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 11-12 червня 2010 р.); Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2010. С.185–189.
305. Семанюк В. З. Адаптація учетной системы предприятия к специфике экономической среды. *Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты* : материалы Международной научно-практической конференции посвященной 20-летию финансово-экономического факультета (г. Новополюцк, 25–26 октября 2012 г.). Ч. 1. Новополюцк, 2012. С. 204–207.
306. Семанюк В. З., Пушкар М. С. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. 2017. Вип. 1-2. С. 7–20.
307. Семанюк В. З. Антропологія і праксеологія у практичному вимірі облікового знання. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали XV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Черкаси, 18 травня 2018 р.). Черкаси, 2018. С. 84 – 85.
308. Семанюк В. З. Бюджетування як інструмент управління підприємством. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка*. Серія : Економіка. 2006. № 20. С. 143–145.

309. Семанюк В. З., Питель С. В. Використання стратегічної інформації в процесі управління підприємством. *Проблеми економіки України* : збірник наукових праць. Випуск 11. Тернопіль, 2006. С. 74–79.
310. Семанюк В. З. Внутрішній аудит як основа економічної безпеки. *Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні* : тези доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ» (м. Тернопіль, 11 квітня 2012 р). Тернопіль, 2012. С.53–57.
311. Семанюк В. З., Завитій О. П. Внутрішній аудит: проблеми та перспективи розвитку. *Фінанси, облік і аудит*: збірник наукових праць; . Спец. Випуск. [відп. ред. М. М. Коцупатрий]. К.: КНЕУ, 2012. С. 221–226.
312. Семанюк В. З. Вплив інституціоналізму на розвиток облікової теорії. *Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України* : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Кам'янець-Подільський, 11–12 грудня 2012 р.). Ч. 1. Тернопіль : Крок, 2012. С. 19–22.
313. Семанюк В. З. Генезис формирования стратегического учета. *Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики* : материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 70-летию известного ученого в области бухгалтерского учета и аудита М. Шобекова. Под ред. А. Х. Менгниева и А. А. Мирзоалиева (г. Душанбе, 6–7 июля 2012 г.). Душанбе : ОИПБА РТ, 2012. С.140–142.



314. Семанюк В. З. Диверсифікація видів обліку як засіб формування економічної інформації. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація* : тези доповідей учасників X Міжнародної наукової конференції (м. Київ, 30 березня 2012 р.). Київ : БізнесМедіаКонсалтинг, 2012. С. 316-319.
315. Семанюк В. З. Завдання облікової системи в умовах постіндустріального суспільства. *Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні* : збірник тез доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу “Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах світової економічної кризи” (15 квітня 2009 р., м. Тернопіль,). Тернопіль: ТНЕУ, 2009. С. 60–63.
316. Семанюк В. З. Залежність парадигм облікової науки від розвитку економічних формацій. *Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки* : збірник тез виступів XIV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир, 4–5 листопада 2014 р.). Житомир, 2014. С. 132–136.
317. Семанюк В. З. Значення теорії обліку для реалізації вимог економіки знань. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 06 грудня 2014 р.). Ч.1. Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2014. С. 145–147.
318. Семанюк В. З. Информационная теория учета : структура, принципы, законы. *Бухгалтерский учет и анализ. Научно практический журнал.* 2018 № 8 (258) С. 40–52.
319. Семанюк В. З. Інноваційний підхід до формування звітності. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : тези доповідей VI Міжнародної науково-

- практичної конференції (м. Луцьк, 27 червня 2014 року). Випуск 5. Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2014. С.282–284.
320. Семанюк В. З. Інтелектуальний капітал: визначення, оцінка, облік. *Методологічні проблеми та шляхи удосконалення системи обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні* : тези доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період» (м.Тернопіль, 18 квітня 2007 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2007. С. 75–81
321. Семанюк В. З. Інформаційна парадигма розвитку облікової науки. *Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 29–30 листопада 2012 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 64–66.
322. Семанюк В. З. Інформаційне поле підприємства як базове поняття облікової науки. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці*: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 18–19 квітня 2018 р.). Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2018. С. 119–122
323. Семанюк В. З. Інформаційні вимоги менеджменту в умовах «нової економіки». *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей Науково-практичної конференції (м. Львів, 26–28 квітня 2012 р.). Львів : Вид. Національного університету «Львівська політехніка», 2012. С. 291–293.
324. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси: обліково-теоретичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2011. Вип. 35. С. 319-322.

325. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства як продукт облікової системи. *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів та студентів (м. Ірпінь, 28 лютого 2013 р.). Ч. 2. Ірпінь : Вид-во НУ ДПС України, 2013. С. 156–158
326. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси як інструмент підвищення ефективності бізнесу. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. №10. С. 304–307
327. Семанюк В. З., Шпак В. Б. Інформаційні системи управління і контролінг. *Перспективи розвитку контролінгу як науки : теорія та практика* : збірник матеріалів науково-практичної конференції кафедри обліку і контролінгу в промисловості (м. Тернопіль, 17 грудня 2008 р.). Тернопіль:ТНЕУ, 2008. С. 106–111.
328. Семанюк В. З. Контролінг як інноваційний інструмент підвищення ефективності бізнесу. *Наукові записки. Українська академія друкарства*. 2010. Вип. 2 (18). С. 132–138.
329. Семанюк В. З. Концепція інтелектуальної системи обліку. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка*. Серія : Економічні науки. 2011. Вип. 4. С. 329–332..
330. Семанюк В. З. Критерії якості облікової системи підприємства: теоретичний аспект. *Вісник ДонНУЕТ*. Серія : Економічні науки. 2011. № 3/2 (51). С. 232–236.
331. Семанюк В. З. Методика викладання теорії обліку: креативний підхід. *Методика викладання облікових, аналітичних і контрольних дисциплін в інформаційному суспільстві* : матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції (м. Тернопіль, 31 жовтня 2012 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 87–95.

332. Семанюк В. З. Моделювання в теорії обліку: діалектика впливу. *Інформаційні проблеми комп'ютерних систем, юриспруденції, енергетики, економіки, моделювання та управління (ПНМК-2011)* : матеріали Проблемно-наукової міжгалузевої конференції (м. Бучач – м. Яремча, 17–20 травня 2011 р.). Бучач, 2011. С. 246–250.
333. Семанюк В. З. Наукова картина світу в обліковому теоретичному знанні. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Львів, 14–15 березня 2018 р.). Львів : ЛНАУ, 2018. С. 139–141.
334. Семанюк В. З. Необхідність кардинальної зміни теорії обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4 (78). С. 75–80.
335. Семанюк В. З., Пушкар М. С. Нове розуміння обліку в економіці знань. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства* : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Вінниця, 18 квітня 2018 р.). Т. 1. Тернопіль : Крок, 2018. С. 95–97
336. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 236–241.
337. Семанюк В. З. Облікова політика підприємства: теорія і практика. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка*. Серія: Економіка. 2008. №22. С. 175–178.
338. Семанюк В. З. Облікова філософія в системі теоретичного знання. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія «Економіка». 2018. Вип. 1(51). С. 442–448. [Doi.:10.24144/2409-6857.2018.1(51).442–448].
339. Семанюк В. З. Облікові аспекти економічної безпеки підприємства. *Економічна безпека держави та суб'єктів підприємницької діяльності в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення* : матеріали Всеукраїнської

- науково-практичної інтернет-конференції (м. Львів, 15–16 травня 2014 р.). Львів : Українська академія друкарства, 2014. С. 117–119.
340. Семанюк В. З. Обліково-аналітична інформація в системі економічної безпеки бізнесу. *Контроль як фактор економічної безпеки підприємства : матеріали круглого столу* (м. Тернопіль, 28 лютого 2012 р.); Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2012. С.57–64.
341. Семанюк В. З. Обмеженість та необхідність удосконалення сучасної інформаційно-аналітичної моделі бізнесу. *Актуальні питання сучасної економіки: тези доповідей Всеукраїнської заочної конференції* (м. Умань, 24 грудня 2012 р.). Умань : Вид. «Сочінський», 2012. С. 182–184.
342. Семанюк В. З. Онтология как основа понимания сути и содержания учета. *Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты : электронный сборник статей II Международной научно-практической конференции, посвященной 50-летию Полоцкого государственного университета* (г. Новополоцк, 7–8 июня 2018 г.). Новополоцк, 2018. С. 442–446. URL: <http://elib.psu.by:8080/handle/123456789/22563>
343. Семанюк В. З. Особенности и противоречия развития теории учета. *Бухгалтерский учет и анализ. Научно-практический журнал*. Республика Беларусь. 2018. № 4 (256). С. 44–48.
344. Семанюк В. З. Осучаснення теоретичного базису науки про облік. *Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації : міжнародний збірник наукових праць*. 2015. Вип. 4. С. 15–23.
345. Семанюк В. З. Эффективность учетной системы в теории учета. *Бухгалтерский учет, анализ и аудит: проблемы и перспективы развития в условиях глобализации : материалы Международной научно-*

- практической конференции (г. Душанбе, 30 апреля 2015 г.) : сборник статей. Душанбе : ДСХ, 2015. С. 212–215.
346. Семанюк В. З. Парадигмальне оновлення облікової науки. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту* : збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Київ, 17 листопада 2017 р.). Київ : КНЕУ, 2017. С. 28 – 29.
347. Семанюк В. З., Пушкарь М. С. Перспективы развития теории учета. *Финансите и стопанската отчетност – състояние, тенденции, перспективи* : Юбилейна международна научно-практическа конференция : сборник доклади. (г. Свищов, РБългария. 25–26. 10. 2013 г.). Т. 2. Свищов : Академично издателство «Ценов», 2013. С. 71–77.
348. Семанюк В. З. Поняття та класифікація інформаційних ресурсів підприємства. *Проблеми та перспективи розвитку контролінгу як науки* : матеріали Науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 15 січня 2015 р.). Тернопіль, ТНЕУ. 2015. С. 58–63.
349. Семанюк В. З., Рожелюк В. М. Принципи формування інноваційно-інвестиційної політики підприємств. *Економічні науки. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2007. Вип. 12. Ч. II. С. 282–284.
350. Семанюк В. З. Проблеми розвитку облікової теорії в Україні. *Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці* : збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 21 лютого 2013 р.). Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. С. 85–89.
351. Семанюк В. З. Проблемы и перспективы развития учета в Украине. *Развитие теории, методологии и организация учета, анализа и аудита в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)* : материалы Международной научно-

- практической конференции (г. Душанбе, 19–20 марта 2013 г.). Душанбе : Сохибкор, 2013. С. 167–172.
352. Семанюк В. З. Развитие теории учета в условиях «новой экономики». *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D «Экономические и юридические науки»*. Республика Беларусь. 2018. № 5. С. 92–100.
353. Семанюк В. З. Развитие теории учета для усовершенствования учетно-информационного обеспечения менеджмента. *Проблемы и перспективы развития менеджмента и предпринимательства в России* : материалы международной научно-практической конференции (Ростов н/Дону, 30 ноября 2012 г.) . Ростов н/Д.: ЮрифРАНХиГС, 2012.
354. Семанюк В. З. Развитие учета в условиях «новой экономики»: теоретический аспект. *Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерського учета, анализа и аудита* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 23–24 мая 2014 г.). Душанбе : ОИПБА РТ, 2014. С. 22–26.
355. Семанюк В. З. Реалізація інформаційної парадигми обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали III міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 10–11 жовтня 2014 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2014. С. 114–116.
356. Семанюк В. З. Реалії обліку: проблеми теорії та практики. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації* : збірник тез доповідей Сьомої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 25–26 лютого 2010 р.). Тернопіль : В-во ТНЕУ «Економічна думка»., 2010. Ч. 2. С. 371–373.
357. Семанюк В. З. Розвиток контролінга як об'єктивна необхідність вдосконалення управління. *Наукові записки: Збірник наукових праць*

- кафедри економічного аналізу*. Випуск 15. Тернопіль: Економічна думка, 2006. С. 297–300.
358. Семанюк В. З. Розвиток обліку та облікового знання в аграрному суспільстві. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 27–28 квітня 2017 р.). Львів : Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2017. С. 246–247.
359. Семанюк В. З. Розвиток теорії обліку в умовах постіндустріального суспільства. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Черкаси, 18–20 травня 2011 р.); в 3 т. Т II. Аналіз та контроль підприємницької діяльності. Моделювання і прогнозування економіки; Відп. Ред.. В. М. Яценко; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Черкас.держ.технолог.ун-т. Черкаси: ЧДТУ, 2011. С.125–127.
360. Семанюк В. З. Мельник В. Г. Розробка системи економічного обліку на підприємстві. *Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 21–22 листопада 2007 р.). Тернопіль : ТНЕУ. С.276–280.
361. Семанюк В. З. Роль обліку для економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в умовах інтеграції України в міжнародне економічне співтовариство* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів та студентів з міжнародною участю (м. Севастополь, 18–20 жовтня 2012 р. ). Севастополь : Вид-во СенНТУ, 2012. С. 59–61.
362. Семанюк В. З. Синергетичний підхід до формування звітності. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. [ред.кол.: Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін]. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. Вип. 39. С. 96–99.



363. Семанюк В. З., Завитій О. П. Система бюджетування в діяльності підприємства. *Формування стратегії науково-технічного, екологічного і соціально-економічного розвитку суспільства* : тези доповідей міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 6-7 грудня 2012 р.). Тернопіль, 2012. С.144–146.
364. Семанюк В. З. Система екологічного контролінгу на підприємстві. *Контролінг в Україні : сучасний стан і тенденції розвитку* : матеріали круглого столу (м. Тернопіль, 12 червня 2012 р.); Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2012. С.75–82.
365. Семанюк В. З. Система контролінга в управлінні стійким розвитком підприємства. *Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика* : збірник матеріалів науково-практичної конференції кафедри обліку і контролінгу в промисловості (м. Тернопіль, 17 грудня 2008 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2008. С. 103–106.
366. Семанюк В. З., Папінко А. І. Система обліку в парадигмі глобалізації. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки* : збірник матеріалів ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 26 лютого 2015 р.); Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. С.575–578.
367. Семанюк В. З. Соціальні та екологічні фактори впливу на теорію обліку. *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу* : тези виступів Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 20–21 жовтня 2017 р.). Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2017. С. 154–155.
368. Семанюк В. З., Вегера С. Г. Сучасний стан та необхідність розвитку облікової системи. *Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання* : збірка тез доповідей учасників І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Макіївка, 22–23 лютого 2012 р.). Макіївка : МЕГІ, 2012. С. 152–154.

369. Семанюк В. З. Теоретичне обґрунтування аутсорсингу облікової функції на підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки* : електронне наукове фахове видання. 2015. Вип. 6. URL: <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen-2015-r/1149-semanyuk-v-z-teoretichne-obgruntuvannya-autsorsingu-oblikovoji-funksiji-na-pidpriemstvi>
370. Семанюк В. З. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2011. Вип. 27. Ч. I. С. 164–168.
371. Семанюк В. З. Теоретичні основи обліку в контексті світових інтеграційних процесів. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції* : збірник матеріалів X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 24 листопада 2017 р.). Київ : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 144–147 [http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/zb\\_conference/zb\\_conf\\_2017-24-11.pdf](http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/zb_conference/zb_conf_2017-24-11.pdf).
372. Семанюк В. З. Теорія контролю в постіндустріальному суспільстві. *Система контролю: проблеми та перспективи розвитку* : матеріали круглого столу (м. Тернопіль, 3 червня 2011 р.); Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2011. С. 61–63.
373. Семанюк В. З. Теорія обліку: multa paucis. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 31 травня–01 червня 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 127–129.
374. Семанюк В. З. Теорія обліку: виклики і протиріччя. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 11 травня 2016 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 228–229.

375. Семанюк В. З. Теорія обліку: інституційний підхід. *Економічний аналіз : збірник наукових праць*; Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С.І. Шкарабан та ін. Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2012. Вип. 11. С. 281–284.
376. Семанюк В. З. Теорія постіндустріалізму як основа розвитку облікової науки. *Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : тези виступів XI Міжнародної наукової конференції* (м. Житомир, 18–20 жовтня 2012 р.). Житомир : ЖДТУ, 2012. С. 370–371.
377. Семанюк В. З. Ускладнення інформаційного середовища підприємств в новій економічній формації. *Глобальні та національні проблеми економіки* : електрон. наук. фахове вид. 2016. URL: <http://global-national.in.ua/issue-13-2016/21-vipusk-13-zhovten-2016-r/2488-semanyuk-v-z-uskladnennya-informatsijnogo-seredovishcha-pidpriemstv-v-novij-ekonomichnij-formatsiji>.
378. Семанюк В. З. Формирование информационной парадигмы учета в постиндустриальном обществе. *I International scientific conference of young researchers* (Baku, Azerbaijan, 26–27 April 2013). Baku, QaFQAZ University, 2013. P. 88–89.
379. Семанюк В. З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе. *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D «Экономические и юридические науки»*. Республика Беларусь. 2012. № 14. С. 56–62.
380. Семанюк В. З. Формування дефініції «інформаційне поле» в теорії обліку. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 17–18 травня 2018 р.). Львів: Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 294–296.

381. Семанюк В. З. Формування інформації для ухвалення управлінських рішень. *Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м.Тернопіль, 21-22 листопада 2007 року). Тернопіль : ТНЕУ, 2007. С.364–366.
382. Семанюк В. З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2009. Вип. 3. С. 112–116.
383. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. *Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць*. 2010. Вип. 11 (114). С. 59–64.
384. Семанюк В. З. Формування системи екологічного контролінгу. *Проблеми економіки України* : збірник наукових праць. 2005. Випуск 10. С. 116–118.
385. Семанюк В. З. Чи буде наукова революція в обліку? *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.). Чернігів : ЧНТУ, 2017. С. 28–29.
386. Семанюк В. З. Экологический учет: теоретическая концептуализация. *Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики* : материалы междунар. научно-практической конф. : в 2-х ч. Ч. 1 / под общ. Ред. Д. А. Панкова, С. Г. Вегера. Новополоцк : ПГУ, 2011. С.86–89.
387. Семанюк В. З. Якість інформаційного забезпечення менеджменту. *Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу* : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Донецьк, 12–13 травня 2011 р.). Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. С. 103–106.

388. Семанюк В. З. Якість обліку як теоретична категорія. *Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку* : матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 16–17 травня 2014 р.). Львів : ЛКА, 2014. С. 68–71.
389. Семанюк В. З. Формування облікової інформації в сучасних умовах економічної практики. *Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 28–29 квітня 2011 р.). Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. С.419–422.
390. Семанюк В. З. Теоретичні підходи до формування облікової системи та їх адаптація до сучасних умов розвитку економіки. *Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин* : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Умань, 19–20 травня 2011 р.). Умань : Вид. «Сочінський», 2011. Ч. 2. С. 109–111.
391. Семенишена Н. Дефініція поняття «бухгалтерський облік» в сучасних дослідженнях. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2013. Випуск 1. С. 123–127.
392. Семенюк Э. П. Развитие информационного пространства и прогресс общества. *Научно-техническая информация*. Серия 1. 1997. №1. С. 112–119.
393. Семенюк Э. П. Устойчивое развитие общества и информатика. *Научно-техническая информация*. Серия 1. 2000. № 1. С. 111-121.
394. Сенгэ П. Пятая дисциплина : Искусство и практика самообучающейся организации; [Пер. с англ. Б.С. Пинскер]. М. : Олимп-Бизнес, 2003. 406 с.

395. Серода С. Г. Анализ понятия «информация» метафоры и трактовки. *Дистанционное и виртуальное обучение*. 2011. № 12. С. 130–149.
396. Сидоренко О. П. Філософія [Електронний ресурс]. URL.: [http://pidruchniki.ws/15660212/filosofiya/dialektika\\_alternativi](http://pidruchniki.ws/15660212/filosofiya/dialektika_alternativi).
397. Сиротенко Э. А. Системное представление аудита: диссертация ... доктора экономических наук / Э. А.Сиротенко М., 2005. 360 с.
398. Сифоров В. И. Информология и научно-технический прогресс. *Кибернетика и современное научное познание*. М. : Наука, 1976. С. 150–164.
399. Скобара В. В. *Качество аудита* (теория и методология) : автореферат дис. ... докт. экон. наук в виде научного доклада. Международная академия информатизации. М. : Б.и., 1999. 40 с.
400. Сколько тратят на НИОКР государство и бизнес URL.: <http://ect-center.com/blog/rashodi-niokr>
401. Словник української мови: в 11 томах. Академічний тлумачний словник (1970 - 1980) Том 6, 1975. С. 63.
402. Сляднева Н. А. Информационные ресурсы в информационном обществе: онтологический статус и методология. *Информационные ресурсы России*. 2009. №1. С. 12-20.
403. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй; пер. з англ. К.: Port-Royal, 2001. 590 с.
404. Сокіл О. Г. Методологія обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства. *Економіка розвитку (Economics of Development)*. 2017. № 2 (82). С. 67–76.
405. Соколов В. Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.12; С.-Петербург. университет экономики и финансов. Санкт-Петербург, 2007. 420 с.

406. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учебное пособие. Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2010. 220 с.
407. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 1991. 400 с.
408. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. 638 с.
409. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета : учебник. М. : Финансы и статистика, 2004. 272 с.
410. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 495 с.
411. Соколов А. В. Философия информации : учеб. пособие; Челябинская государственная академия культуры и искусств. Челябинск, 2011. 455 с.
412. Соколова Е. С. Качество учётной информации : теория и практика оценки : монография. М. : МЭСИ, 2010. 304 с.
413. Сопко В., Галак К. Інформаційне забезпечення обліку соціально-орієнтованої діяльності. *Бізнес-навігатор*. Науково-виробничий журнал. 2018. № 1–2 (44). С. 162–166.
414. Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська [та ін.] ; за ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 294 с.
415. Стандарт ISO/IEC 2382-1:1993. Термины и определения [Электронный ресурс]. URL.: [http://elib.sbras.ru:8080/jspui/bitstream/SBRAS/9193/1/ISO-IEC\\_2382-1.pdf](http://elib.sbras.ru:8080/jspui/bitstream/SBRAS/9193/1/ISO-IEC_2382-1.pdf).
416. Старостин В. Предпосылки и атрибуты персонализации продукта. *Маркетинг*. №1. 2009. С. 76.
417. Степаненко С. В. Трансформація відносин власності у постіндустріальній економіці : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.01 / Національний гірничий університет. Дніпропетровськ, 2008. 19 с.

418. Степин В. С. Теоретическое знание. М., 2000. 744 с..
419. Степин В. С., Горохов В. Г., Розов М. А. Философия науки и техники : Учеб. пособие для вузов. М. : ПИФ «Контакт-альфа», 1995. 377 с.
420. Степин В. Философия науки [Электронный ресурс]. URL.: <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/5321/5329>.
421. Степин В. С., Кузнецова Л. Ф. Научная картина мира в культуре техногенной цивилизации; Рос. АН, Ин-т философии. М. : ИФРАН, 1994. 272 с.
422. Степин В. С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции. *Методологические проблемы историко-научных исследований* / отв. ред. д. филос. наук И. С. Тимофеев. М. : Изд. Наука, 1982. С. 145.
423. Степин В. С. Философская антропология и философия науки. М., 1992. С. 49–54.
424. Стиглиц Д. Информация и изменение парадигмы экономической науки. *Экономический вестник*. 2003. Вып. 3, № 3. С. 336–421.
425. Страссман П. Информация в век электроники. Проблемы управления; пер. с англ.; ред. Б.З. Мильнер. Москва : Экономика, 1987. 240 с.
426. Стратегічні виклики ХХІ століття суспільству та економіці України: В 3 т. Т. 1: *Економіка знань – модернізаційний проект України*; За ред. акад. НАН України В.М. Гейця, акад. НАН України В.П. Семиноженка, чл.-кор. НАН України Б. Є. Кваснюка. К.: Фенікс, 2007. 544 с.
427. Стюарт Т. А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций; пер. с англ. В. Ноздриной. М.: Поколение, 2007. 368 с.
428. Суспільно-економічна формація [Електронний ресурс]. URL: <https://uk.wikipedia.org/>.
429. Сухарева Л. О., Закалінська К. О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку : монографія. Донецьк: ДонНУЕТ, 2009. 263 с.



430. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : монографія; М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, Я. Д. Крупка [та ін.]; за ред. д. е. н., проф. М. С. Пушкаря. Тернопіль : ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2010. 268 с.
431. Тапскотт, Дон. Електронно-цифрове общество : Плюсы и минусы эпохи сетевого интеллекта; Пер.с англ. Игоря Дубинского. Под ред. Сергея Писарева. /Киев. INT Пресс; Москва. - Релф бук., 1999. 432 с.
432. Тарушкин А.Б. Институциональная экономика : учебное пособие. СПб.: Питер, 2004. 368 с.
433. Тарасова Т. О. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління сталим розвитком підприємств торгівлі : монографія. Х.: Видавець Іванченко І. С., 2016. 360 с.
434. Тарасова Т. О. Професійне судження бухгалтера як основа інноваційного розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наук. праць*. Житомир: ЖДТУ, 2017. Вип. 1 (36). С. 260–280.
435. Тарасова Т. О. Роль системоутворюючих компонентів бухгалтерського обліку в забезпеченні безперервності діяльності. *Економіка розвитку*. 2015. № 4 (76). С. 82–88.
436. Тапскотт Д. Електронно-цифрове общество. Плюсы и минусы эпохи сетевого интеллекта : Пер. с англ.; под ред. С. Писарева. Киев: INTpress; М.: Рефл-бук, 1999. 432 с.
437. Теліженко Л. В. Постнекласична модель цілісної людини: тоталогічний вимір. *Наука. Релігія. Суспільство*. 2008. № 2. С. 185–191.
438. Терентьева Т. О. Принципы бухгалтерского учета в работах профессора Я. В. Соколова. *Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее»* :

- доклады Международной научной конференции (г. Санкт-Петербург, 10-11 февраля 2011 г.). Т. 2. СПб. : Нестор-История, 2011. 476 с.
439. Терентьева Т. О. Современные тенденции бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм : дис. ... к. э. н. : 08.00.12 / Санкт-Петербургский государственный университет. СПб. 2002. 199 с.
440. Тишков И. Е., Шульман С. И., Завидова Е. И. Бухгалтерский учет : учебное пособие. Мн. : Высш. шк., 1991. 592 с.
441. Тойнби А. Постигание истории. Перевод с английского Е. Д. Жаркова. М.: Айрис-Пресс, 2010. 640 с.
442. Тоффлер Е. Третья хвиля; з пер. англ. А. Євса. К. : Вид. дім «Всесвіт», 2000. 480 с.
443. Тоффлер Э. Метамарфозы власти : Знание, богатство и сила на пороге XXI века; пер. с англ. В. В. Белокосков [и др.]. М. : ООО «Издательство АСТ», 2002. 670 с.
444. Тоффлер Э. Шок будущего; пер. с англ. Е. Г. Руднева [и др.] М. : АСТ, 2002. 122 с.
445. Трофимов И. Ф. Теория информационного поля [Электронный ресурс]  
URL.: [http://sir35.narod.ru/pages/Truth/Theory\\_Of\\_Information\\_Field\\_08024.htm](http://sir35.narod.ru/pages/Truth/Theory_Of_Information_Field_08024.htm)
446. Тулмин С. Человеческое понимание. М. : Прогресс, 1984. 327 с.
447. Турен Ален Способны ли мы жить вместе? Равные и различные. *Новая постиндустриальная волна на Западе* : Антология; Под редакцией В. Л. Иноземцева. М.: Academia, 1999. 640 с.
448. Україна у вимірі економіки знань. За ред. акад. НАН України В.М.Гейця. К.: Основа, 2006. 592 с.
449. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет; Пер. с англ. Е. Осмоловский. М. : Олимп-бизнес, 2002. 435 с.

450. Управление знаниями в корпорациях : учебное пособие; Мильнер Б.З., Румянцева З.П., Смирнова В.Т., Блинникова А.В.; Под ред. Б.З.Мильнера. М.: Дело. 2006. 304 с.
451. Урсул А. Д. Природа информации : философский очерк. Челябинск, 2010. 231 с.
452. Урсул А. Д. Путь в ноосферу. Концепция выживания и устойчивого развития цивилизации. М.: Луч, 1993. 275 с.
453. Уэбстер Ф. Теории информационного общества; Пер. с англ. М. В. Арапова, Н. В. Малыхиной. М.: Аспект Пресс, 2004. 400 с.
454. Федотова В. Г. Трансформации в современной цивилизации: постиндустриальное и постэкономическое общество (материалы «круглого стола»). *Вопросы философии*. 2000. №1. С. 3–32.
455. Фейерабенд П. Избранные труды по методологии науки; пер. с англ. и нем. А. Л. Никифорова ; общ. ред. и вступ. ст. И. С. Нарского. М. : Прогресс, 1986. 542 с.
456. Философский и общенаучный анализ понятия информации; В. Н. Курилкина. Вестник СВФУ. №1. 2014. [Электронный ресурс] URL.: <https://cyberleninka.ru/article/n/filosofskiy-i-obschenauchnyy-analiz-ponyatiya-informatsii>.
457. Філософський енциклопедичний словник : енциклопедія / НАН України, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди ; голов. ред. В. І. Шинкарук. Київ : Абрис, 2002. 742 с.
458. Философия экономики : учебно-методическое пособие для аспирантов и соискателей экономических специальностей; сост. Е. М. Ковшов ; Самарский гос. технический ун-т. Самара : Самарский гос. технический ун-т, 2011. 63 с.

459. Флиер А. Я. Культурология. *Культурология. XX век*. Энциклопедия в двух томах; Гл. ред. и сост. С. Я. Левит. СПб.: Университетская книга, 1998. 640 с.
460. Флориди Л. Философия информации [Электронный ресурс] URL.: <http://ukcatalogue.oup.com/product/9780199232383.do?keyword=floridi&sortby=bestMatches>
461. Фромм Э. Революция надежды. Навстречу гуманизированной технологии [The Revolution of Hope, toward a humanized technology (1968)]; Пер. Т. В. Панфиловой. М.: АСТ, 2006. 288 с.
462. Фукуяма Ф. Великий разрыв; пер. с англ. под общ. ред. А. В. Александровой. М. : ООО «Изд-во АСТ», 2003. 480 с.
463. Фукуяма Ф. Наше постчеловеческое будущее : Последствия биотехнологической революции. [Our Posthuman Future: Consequences of the Biotechnology Revolution]. М., ООО Изд-во АСТ, 2004. 352 с.
464. Хаббард Дуглас У. Как измерить все, что угодно. Оценка стоимости нематериального в бизнесе; Пер. с англ. Е. Пестеревой. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2009. 320 с.
465. Хевеши М. А. Неомарксизм и его место в истории западной философии XX века. *Карл Маркс и современность* : сборник материалов научной конференции к 180-летию со дня рождения К. Маркса. Москва: ИФ РАН, 1999. С. 356-363
466. Хайдеггер М. Что зовется мышлением?; пер. Э. Сагетдинова. Москва : Территория будущего, 2006. 314 с.  
URL.: <http://www.prognosis.ru/lib/Heidegger.pdf>
467. Хайек Ф. А. Использование знания в обществе. *Индивидуализм и экономический порядок*. М.: Изограф, 2001. 256 с. URL.: [http://www.libertarium.ru/lib\\_ecorder\\_04](http://www.libertarium.ru/lib_ecorder_04)

468. Хэмел Г., Прахалад К., Г. Томас, Д. О'Нил Стратегическая гибкость. Менеджмент в условиях нестабильности [Strategic Flexibility: Managing in a Turbulent Environment] : Антология. СПб., Питер, 2005. 384 с.
469. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета; под ред. проф. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1997. 576 с.
470. Холтон Дж. Тематический анализ науки. М.: Прогресс, 1981. 383 с.
471. Хомин П. Я., Журавель Г. П. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2007. 299 с.
472. Хорунжак Н. Развитие принципов обліку як наслідок інноваційних процесів в науці та техніці. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2012. Вип. 2(7). С. 277–286.
473. Цветков В. Я. Естественное и искусственное информационное поле. *Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований*. 2014. № 5. Ч.2. С. 178–180.
474. Цветков В. Я. Рассеяние в информационных процессах. *Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований*. 2016. №5. Ч 1. С. 141–142.
475. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета. М. : Магистр, 2007. 462 с.
476. Цыганков К. Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2011. - 380 с. [Электронный ресурс]. URL.: [http://www.econom.nsc.ru/eco/arhiv/ReadStatiy/11\\_01/Tsygankov.htm](http://www.econom.nsc.ru/eco/arhiv/ReadStatiy/11_01/Tsygankov.htm).
477. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета : теория и методология : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Российская экономическая академия им. Г. В. Плеханова. Москва, 2007. 45 с.

478. Чезбро Г., Тис Д. Когда виртуальность оправдана : Организация для инноваций : *Управление высокотехнологичным бизнесом*. М.: Юнайтед Пресс, Альпина Паблишер, 2007. С. 39-63.
479. Чернавский Д. С. Проблема происхождения жизни и мышления с точки зрения современной физики. *Успехи физических наук*. 2000. Т. 170 (№ 2). С. 157–183.
480. Чернавский Д. С. Синергетика и информация. Динамическая теория информации. М. : Едиториал УРСС. 2004. 288 с.
481. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2007. 528 с.
482. Чижевська Л. В. Теоретичні проблеми бухгалтерського обліку як професійної діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2007. N 1(7). С. 32–42. [DOI : 10.26642/pbo-2007-1(7)-32-42].
483. Чумаченко М. Г., Пушкар М. С. Розвиток системи обліку на принципах інформатики і кібернетики. *Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства* : збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції (м. Мукачєво-М.Тернопіль, 2004). Тернопіль, 2004. С. 5–11.
484. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее... будущее?! *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. № 3. С. 2–12.
485. Чухно А. А. Діалектична філософія і методи економічної теорії. *Економічна теорія*. 2006. № 4. С. 7–8.
486. Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі [Електронний ресурс] URL.: <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-konkurentnomu-seredovishchi.

487. Шапошников А. А., Устинова Я.И. Энтропия учетной системы: понятие, описание, анализ. *Сибирская финансовая школа*. 2009. № 6 (ноябрь-декабрь). С. 75–78.
488. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник.-3-тє вид. перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 535 с.
489. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : Монографія. К.: Київський державний торгово-економічний університет, 1998. 371 с.
490. Шеннон К. Работы по теории информации и кибернетике. М.: Издательство иностранной литературы, 1963. 830 с.
491. Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс; Пер. с нем. С. И. Цедербаума. М.: Экономическая жизнь, 1925. 182 с.
492. Шигун М. М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку. *Часопис економічних реформ*. 2013. № 3 (11). С. 134 – 139.
493. Шляга О. В. Інформаційне забезпечення системи управління машинобудівних підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04 / Приазовський державний технічний університет. Маріуполь, 2007. 19 с.
494. Щадилова С. Н. Основы бухгалтерского учета : учебное пособие. М. : Дело и Сервис, 1998. 560 с.
495. Эдвинссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. М. : ИНФРА-М, 2005. 248 с.
496. Экономическая теория на пороге XXI века : Неоэкономика; Под ред. Ю.М. Осипова, В.Г. Белолипецкого, Е.С. Зотовой. М. : Юристъ, 2001. 624 с.
497. ЭНТРОПИЯ URL.: [http://psychology\\_dictionary.academic.ru/9583/](http://psychology_dictionary.academic.ru/9583/) ЭНТРОПИЯ (дата доступа 30.01.2017).

498. Эшби У. Р. Введение в кибернетику; пер. с англ. М. : Иностранная литература, 1959. 432 с.
499. Юзвизин И. И. Основы информациологии : учебное пособие. М. : Высшая школа, 2001. 596 с.
500. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економіки та економічної думки : підруч. К., 2011. 646 с. URL.: [pidruchniki.com/1766112242209/politekonomiya/istoriya\\_ekonomiki\\_ta\\_ekonomichnoyi\\_dumki](http://pidruchniki.com/1766112242209/politekonomiya/istoriya_ekonomiki_ta_ekonomichnoyi_dumki).
501. Яглом А. М., Яглом И. М. Вероятность и информация; издание третье, переработанное и дополненное. М.: Наука, 1973. 512 с.
502. Яковец Ю. В. Формирование постиндустриальной парадигмы: истоки и перспективы. *Вопросы философии*. 1997. №1. С. 3–17.
503. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії [Електронний ресурс] URL. URL.: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf>.
504. Яремко І. Й. Інтелектуально-інформаційний потенціал як фактор виробництва і капітал: проблематика облікової системи в постіндустріальній економіці. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 12(42). С. 165–174.
505. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. Львів: Каменяр, 2002. 192 с.
506. Adair G. The Hawthorne effect: A reconsideration of the methodological artifact. *Journal of Appl. Psychology*. 1984. № 69 (2). P. 334–345.
507. Aitken M. J., Gaffikin M. J. R. The development of accounting theory : Significant contributors to accounting thought in the 20th century. London : Routledge, 2014.
508. Al-Amoudi I. Redrawing Foucault's ontology. *Organization*. 2007. № 14(4). P. 543–563.



509. Armstrong P. Idealism and ideology: the caterpillar controversy in critical accounting research. *Critical realist applications in organisation and management studies*; S. Fleetwood, S. Ackroyd (Eds.). London : Routledge, 2004. P. 67–63.
510. Armstrong P. Ideology and the grammar of idealism: the Caterpillar controversy revisited. *Critical Perspectives on Accounting*. 2006. № 17(5). P. 529–548.
511. Armstrong P. The influence of Michel Foucault on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*. 1994. № 5(1). P. 25–55.
512. Armstrong S., Sotala K. How We're Predicting? *Beyond Artificial Intelligence*. Springer International Publishing. 2015. № 1. 11–29.
513. Arrington C. E., Watkins A. L. Maintaining critical intent within a postmodern theoretical perspective on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*. 2002. № 13(2). P. 139–157.
514. Ashraf M., Uddin S. A consulting giant; a disgruntled customer: a 'failed' attempt to change management controls in a public sector organization. *Financial Accountability and Management*. 2013. № 29(2). P. 186–203. [doi.org/10.1111/faam.12009]
515. Ashraf J., Uddin S. Management accounting research and structuration theory: a critical realist critique. *Journal of Critical Realism*. 2015. № 14(5). P. 485–507. [DOI: 10.1179/1476743015Z.00000000079]
516. Ashraf J., Uddin S. Military: «managers» and hegemonies of management accounting controls: a critical realist interpretation. *Management Accounting Research*. 2015. № 29. P. 13–26. [https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.07.002]
517. Ashraf J., Uddin S. New Public Management, cost savings and regressive effects: a case from a less developed country. *Critical Perspectives on Accounting*. 2016. № 41. P. 18–33. [https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.07.002].

518. Austin J. L. *Philosophical Papers*. Oxford : Clarendon Press. 1961, P. 149.
519. Beaulieu Philip, Williams S. Mitchell, Wright Michael. Intellectual capital disclosure practices in Scandinavia (Цитовано за: Эдвинссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях / Лейф Эдвинссон. М. : ИНФРА-М, 2005. 248 с.).
520. Bell D. *The coming of post-industrial society: A venture of social forecasting*. N. Y. : Basic Books, 1973. 507 p.
521. Bell D. The measurement of knowledge and technology. *Indicators of Social Change*. Hartford. 1968. PP. 145–246.
522. Boland L. A., Gordon I. M. Criticizing positive accounting theory. *Contemporary Accounting Research*. 1992. Vol. 9, no. 1. P. 142–170.
523. Bourdieu Pierre. Quelques propriétés des champs. *Questions de sociologie*. Paris : Editions de Minuit, 1984. P. 113120 [Электронный ресурс]. URL.: <http://bourdieu.name/content/nekotorye-svoystva-polej>
524. Brown R., Brignall S. Reflections on the use of a dual-methodology research design to evaluate accounting and management practice in UK university central administrative services. *Management Accounting Research*. 2007. № 18(1). P. 32–48.
525. *Building Knowledge Economies: Advanced Strategies for Development*. *WBI Development Studies*. Washington : World Bank Publications, 2007. 212 p. URL.: [http://info.worldbank.org/etools/kam2/kam\\_page5.asp](http://info.worldbank.org/etools/kam2/kam_page5.asp).)
526. Burzyn E. Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej. *Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*. 2003. № 401. S. 519.
527. Capron M. Comptabilité sociale et societal. *Encyclopedie de Comptabilité, Controle de Gestion et Audit*. Paris : Economica, 2000.
528. Carnap K. The old and then ewlogic. *Logical Positivism* / ed. by A. J. Ayer. Glencol, 1959.

529. Carter R. N. *Advanced Accounts: A manual of advanced bookkeeping and accountancy for accountants, book-keepers and business men.* 4th ed. Edited by R.N. Carter. London: Pitman & Sons. 1950.
530. Castells M. *The Information Age: Economy, Society and Culture.* Oxford: Blackwell.1997. P. 184
531. Chambers R. J. The mathematics of accounting and estimating. *Abacus.* 1967. № 3(2). P. 163–180.
532. Colasse B. Raymond Chambers: pour une comptabiliffi actuelle. *Les grands auteres en Comptabiliffi.* Paris : Ems, 2005.
533. 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.
534. Comte A. *The positive philosophy of Auguste Comte, Book VI: Social physics.* Vol. 2. Translated by Martineau H. New York: Kessinger. 2000. P. 250.
535. Connors M. *The Race to the Intelligent State: Towards the Global Information Economy of 2005.* Oxford UK, Cambridge MB SS: Blackswell, 1993.
536. Cooper D. J., Hopper T. Critical theorising in management accounting research. *Handbook of management accounting research* C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (Eds.). Oxford : Elsevier, 2007. P. 207–245.
537. Crugman P. «How Did Economists Get It So Wrong?». *The NT Times.* URL.: <https://www.nytimes.com/2009/09/06/magazine/06Economic-t.html>.
538. Cushing B. E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting. *The Accounting Historians Journal.* 1989. Vol. 16, no. 2. P. 141.
539. Denzau A. T., North D. S. Shared mental models: Ideologies and institutions. *Kyklos.* 1994. Vol. 47, no. 1. P. 331.

540. Dravis Frank. Enterprise Information Management; Strategy, best Practices and Technologies. Baseline Consulting. 2008. URL.: [http://www.b-eye-network.com/files/EIM\\_TrustedInfoBL\\_WP\\_109.pdf](http://www.b-eye-network.com/files/EIM_TrustedInfoBL_WP_109.pdf).
541. Drucker P. F. The Post-Capitalist World. *The Public Interest*. 1992. №109. P. 94.
542. Drucker P.F. Innovation and Entrepreneurship : Practice and Principles; with a foreword by J. Maciariello. London and New York : Routledge classics, 2015. 350 p.
543. Drucker P.F. Post-Capitalist Society. N.Y.: Harper-Collins Publishers, 1995.
544. Drucker P.F. The Age of Discontinuity: Guidelines to our Changing Society. London: Heinemann, 1969. p. 245–355
545. Thomas Dyckman, Stephen Zeff. The Future of Financial Reporting: Removing It from the Shadows. *Pacific Accounting Review*. 1999. Vol. 11 Issue: 1/2, pp.89-96 [<https://doi.org/10.1108/eb037930>].
546. Edvinsson Leif,. Malone M. Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. N.Y.: Harper Dussiness. 1997. 256 p.
547. Elder-Vass D. Lifeworld and systems in the digital economy. *European Journal of Social Theory*. 2017. №21 (2). P. 227–244. URL.: <https://dspace.lboro.ac.uk/dspace-jspui/handle/2134/23642>
548. Elder-Vass D. Reconciling Archer and Bourdieu in an emergent theory of action. *Sociological Theory*. 2007. № 25(4). P. 325–346.
549. Elder-Vass D. The causal power of social structures. Cambridge : Cambridge University Press, 2010.
550. Enterprise Information Systems State of the Art: Past, Present and Future Trends. Romero, David & Vernadat, François. *Computers in Industry*. 2016. №79. [URL.: [10.1016/j.compind.2016.03.001](https://doi.org/10.1016/j.compind.2016.03.001)].

551. Everett J. , Neu D., Rahaman A. S., Maharaj G. Praxis, Doxa and research methods: reconsidering critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. 2015. № 32. P. 37–44. [<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.04.004>].
552. Frank Dravis. Enterprise Information Management; Strategy, best Practices and Technologies. Baseline Consulting, 2008.
553. Genovesi A. Lezioni di Economia Civile. Parte 1, capo 1522 ; Parte 2, capo 17 / Antonio Genovesi. *Scrittori classici italiani di economia politica*. Milano : Nella stamperia e fonderia di G. G. Destefanis, 1803. T. 8. 390 p.
554. Global Competitiveness Report URL.: <https://www.weforum.org/reports/the-global-competitiveness-report-2018>
555. Global Innovation Index 2018. URL.: <https://www.globalinnovationindex.org/analysis-indicator>
556. Gouws D. G., Rehwinkel A. Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm. *Meditari Accountancy Research*. 2004. Vol. 12, no. 1. P. 77–99.
557. Gruneberg C. Is Accountancy a Field of Science? *The Accounting Review*. 1950. Vol. 25, № 2. P. 161–162.
558. Hayashi Yujiro. Johoka Shakai: Hado na shakai kara sofuto na shakai. [The Information Society: From Hard to Soft Society]. Токио: Feo, 1969. 189 p.
559. 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.
560. Hoskin K. Boxing clever: for, against and beyond Foucault in the battle for accounting theory. *Critical Perspectives on Accounting*. 1994. № 5(1). P. 57–85.
561. Ijiri Y. Theory of accounting measurement. Sarasota, Fla: American Accounting Association. 1975.

562. Joseph J. Foucault and reality? *Capital and Class*. 2004. № 28(1). P. 143–165.
563. Kam V. Accounting theory [2nd edition]. N. Y., 1990. 581 p.
564. Kay, John. What became of the New Economy? *National Institute Economic Rev.* No. Juli. 177, 2001. P.56.
565. Kelly K. New Rules for the New Economy. *Wired*. URL : [http://www.wired.com/wired/archive/5.09/newrules\\_pr.html](http://www.wired.com/wired/archive/5.09/newrules_pr.html).
566. Kilfoyle E., Richardson A. J. Agency and structure in budgeting: thesiantithesis and synthesis. *Critical Perspectives on Accounting*. 2011. № 22(2). P. 183–199.
567. Kohler, Eric Louis. Kohler's Dictionary for accountants. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1983.
568. Kotler Philip. Reconceptualizing marketing: An interview with Philip Kotler. *European Management Journal*. Volume 12, Issue 4. 1994. Pages 353-361 [[https://doi.org/10.1016/0263-2373\(94\)90021-3](https://doi.org/10.1016/0263-2373(94)90021-3)].
569. Lane R. E. The decline of politics and ideology in a knowledgeable society. *American Sociological Review*. 1966. №31. P. 649–662
570. Lists of Nobel Prizes and Laureates [Электронный ресурс]. URL.: [http://www.nobelprize.org/nobel\\_prizes/economic-sciences/](http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/).
571. Littleton A. C. Accounting Evolution to 1900. New York : American Institute Publishing Company, 1993; reprinted by Russell and Russell, N. Y., 1966.
572. Llewellyn S. Case studies and differentiated realities. *Qualitative Research in Accounting and Management*. 2007. № 4(1). P. 53–68.
573. Luciano Floridi. In defence of the veridical nature of semantic information. *European Journal of Analytic Philosophy*. 2007. VOL. 3. No. 1. p. 31–41.
574. Machlup F. The production and distribution of knowledge in the United States. Princeton.: NY, 1962.

575. Management Konzepte die New Economy / Hrsg.: R. Berndt. Berlin, New York, London, Tokio: Springer, 2002. S.85.
576. Marshall Alfred. Principles of Economics. Eighth edition. Prometheus Books, 1997. 319 p.
577. Martin W. J. The Global Informational Society. Alreshot: Aslib Gower; Brook-field, Vt, USA: Gower, 1995, p. 7–11.
578. Maslow A. Motivation and Personality. N. Y., 1954.
579. Masuda Yoneji. The Information Society as Post-Industrial Society. Washington, 1983, 523 p.
580. Mattessich R. Accounting and Analytical Methods, R. D. Irwin Inc., Illinois., 1964.
581. Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond. *Spanish Journal of Accounting History*. 2006. No. 5. P. 11–68.
582. Mattessich R. Mathematical models in business accounting. *The Accounting Review*. 1958. July. P. 472–481.
583. Mattessich R. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting. *Accounting Review*. 1972. July. P. 469–487.
584. Mattessich R. V. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science. London : Quorum Books, 1995. 256 s.
585. Mattessich R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? *Accounting, business and financial history*. 1992. Vol. 2, n. 2. P. 181–198.
586. Merino B. D. Critical theory and accounting history: challenges and opportunities. *Critical Perspectives on Accounting*. 1998. № 9(6). P. 603–616.

587. Modell S. Making institutional accounting research critical: dead end or new beginning? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2015. № 28(5). P. 773–808.
588. Modell S. Making sense of social practice: theoretical pluralism in public sector accounting research: a comment. *Financial Accountability and Management*. 2013. № 29(2). P. 99–110.
589. Modell S. Theoretical triangulation and pluralism in accounting research: a critical realist critique. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2015. № 28(7). P. 1138–1150.
590. Moonitz M. The basic postulates of accounting. New York: American Institute of CPAs., 1980.
591. Moore, Gordon E. *Cramming More Components Onto Integrated Circuits*. New York: McGraw-Hill, 1965.
592. Neimark M. K. Regicide revisited: Marx, Foucault and accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. 1994. № 5(1). P. 87–108.
593. Nelson E. Science and Accounting / Edward G. Nelson // *The Accounting Review*. 1949. Vol. 24 № 4. P. 354–359.
594. 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.
595. Nonaka Ikujiro. Creating Organizational Order Out of Chaos : Self-Renewal in Japanese Firms. *California Management Review*, Vol 30, Issue 3, pp. 57–73. [doi.org/10.2307/41166514].
596. North D. C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge : Cambridge University Press, 1990.
597. O'Brien, J. A., Marakas, G. M. *Enterprise Information Systems*. Boston: McGraw Hill Education, 2008. 542 p.



598. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. ISA 200. URL: <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00200.pdf>
599. Paton W. A., Stevenson P. Principles of accounting. N. Y. : The Macmillan Company, 1918. 685 p.
600. Paton W.A. Accounting theory: with Special reference to the corporate enterprise. N. Y. : The Ronald Press Company, 1922. 499 p.
601. Petruk O.M. The Role of Accounting in Economic Globalization. Research papers. *Strategies and challenger in the process of Accession to the European union.* Bulgaria, D.A. Tsenov Academy of economics Svishtov. 2003. P. 267-271.
602. Petruk Oleksandr. National chart of accounts as an accounting method. *General accounting theory (Towards Balanced Development)* : Papers of International Conference. Warsaw. 2005. P. 339–346.
603. Popper K. R. Conjectures and Refutations: The Growth of Scientific Knowledge. Harper & Row, 1968. 417 p.
604. Ranking of the 20 companies with the highest spending on research and development in 2017 (in billion U.S. dollars) <https://www.statista.com/statistics/265645/ranking-of-the-20-companies-with-the-highest-spending-on-research-and-development/>
605. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory [5th edition]. N. Y., 2004. 598 p.
606. Roach, S.S. Services Under Siege. The Restructuring Imperative. *Harvard Business Review*, September-October (1991), pp. 82-92.
607. Roslender R., Dillard J. F. Reflections on the interdisciplinary perspectives on accounting project. *Critical Perspectives on Accounting*. 2003. № 14(3). P. 325–351.

608. Roslender R. Stuck in the middle with whom? (Belatedly) engaging with Laughlin while becoming (re-) acquainted with Merton and middle range theorising. *Critical Perspectives on Accounting*. № 24(3). P. 228–241.
609. Rozheliuk V. M., Kalchenko O. M. Research of influence factors of professional competence on efficiency activity of accounting personnel. *Науковий вісник Полісся*. 2017. - № 4 (12). Ч. 2. С. 137–143.
610. Sadler P. *Managerial Leadership in the Post-Industrial Society*. Aldershot: Gower, 1988.
611. Salthe S. N. Infodynamics, a developmental framework for ecology/economics. *Conservation Ecology*, 2003 7(3) [Electronic resource]. URL.: <http://www.consecol.org/vol7/iss3/art3/>.
612. Schumpeter Joseph A., *Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung. Eine Untersuchung über Unternehmergewinn, Kapital, Kredit, Zins und den Konjunkturzyklus*. Berlin: Duncker and Humblot, 1997.
613. Semanyuk V. The theory of accounting in the context of modern paradigm of scientific knowledge. *Studia i materialy instytutu transportu i handlu morskiego. Zeszyty naukowe uniwersytetu Gdanskiego*. 2017. № 14. S. 325–334 [DOI : 10.26881/sim.2017.4.21].
614. Semanyuk V. Necessity and problems of formation of alternative paradigm of the development of accounting science. *International Journal of Accounting and Economics Studies*. 2017. Vol. 5, No. 2. P. 169–172 URL: <https://www.sciencepubco.com/index.php/IJAES/article/view/8332> [DOI: 10.14419/ijaes.v5i2.8332].
615. Spencer H. *Principles of Sociology*. 2003. Vol.1. N.Y. P. 136.
616. Stark W. *Untersuchungen zum Profit beim hansischen Handelskapital in der ersten Hälfte des 15 Jahrhunderts*. Weimar, 1985. S. 131–139.

617. Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports (American Accounting Association), 1977. 61 p.
618. Sterling R. R. The Nature and Verification of Theories. URL.: [http://www.accountingreform.com/Articles/05\\_The%20Nature%20and%20Verification%20of%20Theories.htm](http://www.accountingreform.com/Articles/05_The%20Nature%20and%20Verification%20of%20Theories.htm)
619. Stewart Th. A. Accounting gets radical. *Fortune*. 2001. Vol. 143, is. 8. P. 184–192.
620. Stones R. Structuration theory. London : Palgrave, 2005.
621. The cambridge dictionary of philosophy. Second Edition. General Editor Robert Audi. New York : Cambridge University Press, 1999. 1001 p.
622. Zeff Stephen A., The omnipresent influence of the SEC in the work of the Accounting Principles Board, 1959–1973. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 37, Issue 3. 2018. P. 254-263. [doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.04.005.]
623. The Knowledge-Based Economy. Paris: OECD. 1996. URL:<http://www.oecd.org/dataoecd/51/8/1913021.pdf>
624. The UNESCO Institute for Statistics (UIS). URL.: <http://uis.unesco.org/en/topic/research-and-development>
625. Timothy D. Wells, Christine Sevilla Maximizing the Enterprise Information Assets. CRC Press LLC, 2000 N.W. Corporate Beld, Buch Raton, Florida
626. Tinker T. Mickey Marxism rides again! *Critical Perspectives on Accounting*. 1999. № 10(5). P. 643–670.
627. Tinker T. The withering of criticism. A review of professional, Foucauldian, ethnographic, and epistemic studies in accountingAccounting. *Auditing and Accountability Journal*. 2005. № 18(1). P. 100–135.
628. Toulmin S. Rationality and scientific discovery. Boston studies in the philosophy of science Boston; Dordrecht. 1974. Vol. 20. P. 401–414.
629. Touraine A. La Société post-industrielle. Paris, 1969. 315 p.

630. Tsvetkov V. Ya. Information field. *Life Science Journal*. 2014. 11(5). P. 551–554.
631. Umesao Tadao. Joho sangyo ron. Information Industry Theory: Dawn of the Coming Era of the Ectodermal Industry. Tokyo, 1963.
632. Van Peurseem K. A. Public Dialogue toward Social Policy: A Methodology for Accounting Research. *Accounting and the Public Interest*. 2005. Vol. 5. P. 56–87.
633. Watkins J. Metaphysics and the Advancement of Science. *British Journal for the Philosophy of Science*. Vol. 1975. P. 25.
634. Watts R., Zimmerman J. Positive accounting theory. Prentice-Hall, 1986. 388 p.
635. Wells M. C. A Revolution in Accounting. *The Accounting Review*. 1976. №3. C. 471–482.
636. Wells T. D., Sevilla C. Maximizing the Enterprise Information Assets. Abingdon: CRC Press, 2003. 352 p.
637. World Commission on Environment and Development. «Our Common Future, Chapter 2: Towards Sustainable Development» [Electronic resource]. URL.: <http://ecpd.si/index.php?page=about-sustainabledevelopment>
638. Yamey B. S. Early Views on the Origins and Development of Book-keeping and Accounting. *Accounting and Business Research* (Special Accounting History Issue, 1980). P. 81–92.
639. Zeff S. A. More Accounting Changes: Financial Reporting Through the Age of Crisis and Globalization, R.H. Herz. Emerald Group Publishing Limited, Bingley, UK (2016), 437 pp. *The International Journal of Accounting*. Volume 53, Issue 2. 2018. Pages 163-164 <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2018.04.004>.
640. Zeff S. A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*. 1999. Vol. 26, no. 2. P. 89–131.
641. Zeff S.A. The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*. 2013. Vol. 43, Issue 4. P. 262–327.

## Терміни, які описують майбутнє суспільство

Автор	Терміни майбутнього суспільства	Джерело
Барнет, Р.	Постнафтове	Социально-гуманитарные проблемы современности: человек, общество и культура; М. К. Арчаков [и др.]. Красноярск: Научно-инновационный центр, 2011. 202 с.
Белл, Д.	Постіндустріальне суспільство	Bell D. The coming of post-industrial society: A venture of social forecasting. N. Y. : Basic Books, 1973. 507 p.
Бжезінський, З.	Технотронне суспільство	Brzezinski Zb. Between Two Ages. America's Role in the Technetronic Era. N.Y., 1970.
Бігел, С.	Століття кіберпростору	Biegel, S. Beyond Our Control? Cambridge : The MIT Press, 2003.
Бодіяр, Ж.	Постмодерністське суспільство	Бодрийяр Ж. Симулякры и симуляція. Simulacresetsimulation; пер. А. Качалова. М.: Рипол-классик, 2015.
Боулдінг, К.	Постцивілізаційне суспільство	Boulding K. E. The knowledge industry. Challenge, May 1963. P. 38.
Бурдьє, П.	Постмодерністське суспільство	Bourdieu Pierre. Quelques propriétés des champs. <i>Questions de sociologie</i> . Paris: Editions de Minuit, 1984. P. 113-120

Гелбрейт, К.	суспільство заможності суспільство споживання	Гэлбрейт Дж. К. Новое индустриальное общество. <i>The New Industrial State</i> . М.: АСТ, 2004. 608 с.
Гидденс, Е.	Пост-традиційне суспільство; Суспільство радикалізованого високого модерну	Гидденс Э. Ускользящий мир. Как глобализация меняет нашу жизнь. М.: Весь мир, 2004.
Дайзард, У.	Інформаційна ера	Дайзард У. Наступление информационного века. <i>Новая технократическая волна на Западе</i> . М.: Прогресс, 1986. С.343-344.
Дарендорф, Р.	Суспільство сервісного класу	Dahrendorf R. Class and Class Conflict in Industrial Society. Stanford, 1959. P. 201, 268.
Друкер, П.	Пост- капіталістичне; інформаційна революція; суспільство знань	Drucker, P. Post-Capitalist Society. NY: Harper Business, 1993. Drucker, P. The Age of Discontinuity: Guidelines to Our Changing Society. London: Heinemann, 1969.
Етціоні, А.	Постмодерністське суспільство	Etzioni Amitai. The Active Society: A Theory of Societal and Political Processes. N. Y.: Free Press, 1968. Этциони А. Масштабная повестка дня. Перестраивая Америку до XXI века. <i>Новая технократическая волна на Западе</i> . М., 1988. М.: Прогресс, 1986. С.300-305.

Інглехарт, Р.	Постматеріалізм; постматеріальне суспільство	Inglehart, Ronald. <i>The Silent Revolution: Changing Values and Political Styles Among Western Publics.</i> Princeton: Princeton University Press. 1977
Іноземцев, В.	Постекономічне суспільство	Иноземцев В. Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы. М.: Логос, 2000.
Кан, Г.	Постекономічне суспільство	<i>Herman Kahn. The Next 200 Years.</i> Morrow, 1976.
Кастельс, М.	Інформаційно- мережеве суспільство	Castels, M. <i>The Information Age: Economy, Society and Culture.</i> Oxford, 1996. Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура; под науч. ред. О. И. Шкаратана. М.: ГУВШЭ, 2000. 608 с.
Катз, Р.	Інформаційне суспільство	Katz R. <i>Japan: The System That Soured. The Rise and Fall of Japanese Economic Miracle.</i> Armonk (N.Y.)-L., 1998. Katz R.L. <i>The Information Society: An International Perspective.</i> N.Y., 1988.
Кларк, К. Фішер, А.	Третинний сектор економіки – постіндустріальне суспільство (Трьохсекційна модель економіки Фішера-Кларка)	Clark C. <i>The Conditions of Economic Progress.</i> L., 1957 Fisher, Allan GB. "Production, primary, secondary and tertiary." <i>Economic Record</i> 15.1 (1939): 24-38.

Кумарасвами, А.	Постіндустріалізм	Комаров Э. Н. Эгалитаристские концепции в Индии начала XX в. (Ананда Кумарасвами, Рабиндранат Тагор, Мохандас Карамчанд Ганди). Идеологические проблемы современной Индии. М., 1970. С.168.
Ліотар, Ж.-Ф.	Суспільство постмодерну	Лиотар Ж.-Ф. Состояние постмодерна. Перевод с французского Н. А. Шматко. СПб.: АЛЕТЕЙЯ, 1998.
Ліхтхайм, Дж.	Постбуржуазне суспільство	Lichtheim G. Post-Bourgeois Europe. Commentary, January, 1963. P. 1-9
Лейн, Р.	Суспільство знань	Lane R. E. The Decline of Politics and Ideology in a Knowledgeable Society. American Sociological Review. 1966. Vol. 31. №5.
Мартін, У. Лайон, Д.	Телематичне суспільство	Мартин У. Дж., Лайон Д. Информационное общество: Проблемы и иллюзии. М.: ИНИОН, 1989.
Масуда, Е.	Інформаційне суспільство; Постіндустріальне суспільство	Masuda Y. The Information Society as Postindustrial Society. Wash.: World Future Soc., 1983, p. 29 Masuda, Y. The information society as post industrial society. Tokyo: Institute for the Information Society, 1980.
Махлуп, Ф.	Інформаційне суспільство; індустрія знань	Machlup, Fritz. The Production and Distribution of Knowledge in the United States, 1962



Несбіт, Дж., Ебурдін П.	Суспільство інформатики та високих технологій	Нэсбит Д., Эбурдин П. Что ждет нас в 90-е годы. Мегатенденции. Год 2000. М.: Республика, 1992. Нейсбит, Дж. Высокая технология, глубокая гуманность. М., 2005.
Організація об'єднаних націй ЮНЕСКО	Суспільство знань	К обществам знания. Всемирный доклад ЮНЕСКО. Париж: Издательство ЮНЕСКО, 2005. С. 19
Перкін, Х.	суспільство професіоналів ( <i>Professional society</i> )	Perkin H. Third Revolution: Professional Elites in the Modern World. L.A., N.Y.: Routledge, 1996
Понятовський, М.	Наукове суспільство	Poniatowsk I M. L'avenir n'est écrit nulle part. Paris, 1978, p. 55-56
Порат, М. Рубін, М.	Інформаційна економіка	Porat M., Rubin M. The Information Economy: Development and Measurement. Wash., 1978
Портер, Майкл Е.	Суспільство знань	Портер, Майкл Е. Кластери та нова економіка конкуренції. <i>Гарвардський бізнес-огляд</i> . 1998. Грудень. Р. 77-90.
Рісман, Д.	Постіндустріальне суспільство	Riesman D. Abundance for What? And Other Essays. New York, 1964. P.162-183.
Сакайя, Таїчі	Суспільство знань; економіка знань; революція знань	Sakaya T. The Knowledge-Value Revolution or a History of the Future. N.Y., Tokyo, London.: Kodansha International, 1991

Сейденберг, Р.	Постісторичне	Сейденберг Р. Одинокий брак в корпоративной Америке. <i>Лабиринты одиночества</i> . М., 1989. С. 411-433.
Сімандан, Д.	Суспільство знань	Simandan, D. Commentary. <i>Environment and Planning A: Economy and Spac</i> . 2010. No. 42(7), p. 1519–1520.
Стонієр, Т.	Постіндустріальне суспільство; Суспільство надміру інформації	Stonier T. <i>The Wealth of Information. A Profile of the Post-Industrial Economy</i> . L., 1983.
Тойнбі, А.	Індустріальна революція	Toynbee, A. <i>The Industrial Revolution</i> . Boston : Beacon Press, 1956.
Тоффлер, О.	Надіндустріальна цивілізація; Суспільство третьої хвилі	Toffler, A. <i>Future Shock</i> . NY : Bantam Books, 1971.
Турен, А.	Постіндустріальне суспільство	<i>La société post-industrielle. Naissance d'une société</i> , Alain Touraine, 1969
Угорська національна стратегія інформатики, 1995 р.	Інформаційне суспільство	Кудрейко М., Беляцкая Т. ИКТ-кластеры – движущая сила интеллектуализации и электронизации экономики. <i>Наука и инновации</i> . 2014. №134.
Уэбстер, Ф.	Інформаційне суспільство	Уэбстер Ф. Теории информационного общества. М.: Аспект Пресс, 2004. Webster, F. <i>Theories of the Information Society</i> . L. : Routledge, 2006.

Умесао, Т.	Суспільство інформаційної індустрії	Umesao T. Information Industry Theory: Dawn of the Coming Era of the Ectodermal Industry. <i>Hoso Asahi</i> . Tokyo : Asahi Hoso, 1963. Jan.
Федотова, В.	Постсучасне	Федотова В. Г. Трансформации в современной цивилизации: постиндустриальное и постэкономическое общество. <i>Вопросы философии</i> . №1. 2000. С. 332.
Фукуяма, Ф.	«Кінець історії», «Великий розрив»	Fukuyama, F. Our Posthuman Future. Picador. NY, 2002. Fukuyama, Francis. The End of History and the Last Man, 1989.
Фурастьє, Ж.	Суспільство послуг	Jean Fourastié. Le Grand Espoir du XXe siècle. Progrès technique, progrès économique, progrès social. Paris: Presses Universitaires de France, 1949, 224 p.
Хабермас, Ю.	Буржуазне суспільство	Хабермас Ю. Структурное изменение публичной сферы: Исследования относительно категории буржуазного общества; Strukturwandel der Öffentlichkeit: Untersuchungen zu einer Kategorie der bürgerlichen Gesellschaft. М.: Весь Мир, 2016. 344 с.
Хантінгтон, С.	Зіткнення цивілізацій	<i>Хантінгтон С.</i> Столкновение цивилизаций. М.: АСТ, 2003.

Хейлбронер, Р.	Постіндустріальний капіталізм	Robert L. Heilbroner. The Economic Transformation of America: 1600 to the Present. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1977
Хендсон, У.	Епоха інтелектуального капіталу	Hadson W. Intellectual Capital. How to Build It, Enhance It, Use It. N.Y.: John Wiley and Sons, Inc., 1993
Шайкен, Г.	Компютерна епоха	Shaiken H. Work Transformed. Automation and Labour in the Computer Age. N.Y.: Holt, Rinehart and Winston.
Шиллер, Гербер	Індустрія знань; технології культурного імперіалізму	Herbert Irving Schiller . Information and the Crisis Economy. Oxford University Press, Reprint, 1986.

Джерело: узагальнено автором

## Підходи до періодизації розвитку суспільства

Автор	Підходи до розвитку суспільства	Джерело
Бердяев, Н.	варварство культура цивілізація релігійні трансформації	Бердяев Н. А. Смысл истории : Новое Средневековье. Москва : ОИ "Реабилитация", 2002.
Тойнбі, А.	виникнення - ріст - надлом - занепад – розпад цивілізації	Тойнби А. Постижение истории. М.: Прогресс, 1991.
Маркс, К.	первіснообщинний, рабовласницький, феодальний, капіталістичний, комуністичний	Маркс К. Капитал. Ленинград: Государственное издательство политической литературы, 1950.
Несбіт, Дж. Ебурдін, П.	доінформаційне, передінформаційне, інформаційне	Несбит Дж., Эбурдин П. Что нас ждет в 1990-е годы. Мегатенденции. М.: Экономика, 1992.
Белл, Д.	доіндустріальне індустріальне постіндустріальне	Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования. М.: «Academia», 1999.
Друкер, П. Дарендорф, Р.	докапіталістичне, капіталістичне посткапіталістичне	Друкер П. Эпоха разрыва: ориентиры для нашего меняющегося общества. М.: Вильямс, 2007. 336 с. Дарендорф Р. "Класс и классовый конфликт в индустриальном обществе". Киев: «Садко», 1996.

Іноземцев, В.	доекономічне економічне постекономічне	Иноземцев В.Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы. М.: Логос, 2000.
Федотова, В.	традиційне (доінформаційне, доіндустріальне, докапіталістичне, доекономічне), сучасне (передінформаційне, передіндустріальне, капіталістичне)	Федотова В.Г. Трансформации в современной цивилизации: постиндустриальное и постэкономическое общество (материалы "круглого стола"). <i>Вопросы философии</i> , №1,2000.
Пушкар, М.	суспільство механізації суспільство автоматизації суспільство кібернетики суспільство оптимізації автономне суспільство природне суспільство	Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико- методологічні аспекти). Тернопіль : Екон. думка, 1999.

Джерело: узагальнено автором

## Світові показники розвитку: структура виробництва

	Валовий внутрішній продукт		Сільське господарство		Виробництво		Обробна промисловість		Сфера послуг	
	трильйон, \$		% ВВП		% ВВП		% ВВП		% ВВП	
	2005	2016	2005	2016	2005	2016	2005	2016	2005	2016
Афганістан	6,3	19,5	32	22	27	23	17	12	41	55
Албанія	8,2	11,9	21	23	25	24	10	6	54	53
Алжир	103,2	156,1	8	13	61	36			30	51
Андора	3,2		0		18			4	82	
Ангола	28,2	89,6								
Антигуа і Барбуда	1,0	1,4	2	2	17	19	2	3	81	79
Аргентина	198,7	545,9	9	8	34	27	22	16	57	66
Вірменія	4,9	10,5	21	18	45	27	15	10	34	55
Аруба (Нідерланди)	2,3		0		21		4		79	
Австралія	693,8	1,204,6	3	3	27	24	11	7	70	73
Австрія	314,6	386,4	1	1	30	28	20	19	68	71
Азербайджан	13,2	37,8	10	6	64	52	7	6	27	42
Багамські Острови	7,7	9,0	2	2	15	14	5	3	82	85
Бахрейн	16,0	31,9		0		40		17		58
Бангладеш	69,4	221,4	20	15	25	29	16	18	56	56
Барбадос	3,9	4,6	2	2	17	11	8	4	81	87
Білорусь	30,2	47,4	10	8	44	36	29	23	46	56
Бельгія	387,4	466,4	1	1	25	22	18	14	74	77
Беліз	1,1	1,8	15	11	17	18	9	7	67	71
Бенін	4,8	8,6	28	26	31	23	22	14	42	51
Бермудські Острови	4,9		1		10		2		89	
Бутан	0,8	2,2	23	16	37	42	7	8	40	41
Болівія	9,5	33,8	14	14	32	31	14	13	54	55
Боснія і Герцеговина	11,2	16,6	10	8	26	28	12	14	64	64
Ботсвана	9,9	15,3	2	2	48	33	6	6	50	64
Бразилія	891,6	1,796,2	5	5	28	21	17	12	66	73
Бруней	9,5	11,4	1	1	72	57	12	11	27	42
Болгарія	29,8	52,4	9	4	28	28	16	16	63	68
Буркіна-Фасо	5,5	12,1	39	33	18	22	12	6	43	45
Бурунді	1,1	3,0	44	40	18	17	13	10	37	44
Кабо-Верде	1,0	1,6	11	10	19	19			71	71
Камбоджа	6,3	20,0	33	27	27	32	19	17	41	42
Камерун	16,6	24,2	21	23	32	28	19	14	47	49
Канада	1169,4	1529,8	2		31		13		67	
ЦАР	1,4	1,8	55	43	14	16	6	7	31	41
ЧАД	6,6	9,6	55	50	9	15	0	3	36	35
Чілі	123,0	247,0	5	4	40	31	16	12	55	64
Китай	2286,0	11199,1	12	9	47	40	32		41	52
Гонконг	181,6	320,9	0	0	9	7	3	1	91	93
Макао (Китай)	12,1	44,8	0		15	11	4	1	85	89
Колумбія	146,6	282,5	8	7	33	33	15	13	59	60
Коморські Острови	0,4	0,6								
Конго Дем, Рес,	12,0	35,0	22	21	33	33	20	18	45	46
Конго Рес,	6,1	7,8	5	9	72	50	4	8	24	41
Коста-Ріка	20,0	57,4	10	6	27	22	19	13	64	73

Кот-д'івуар	17,1	36,2		21		33		15		45
Хорватія	45,4	50,4	5	4	29	26	16	15	66	70
Куба	42,6	87,1	4	4	22	23	14	14	74	74
Кіпр	18,7	19,8	3	2	20	11	8	5	76	87
Чеська республіка	136,0	192,9	2	2	38	38	25	27	60	60
Данія	264,5	306,1	1	1	26	24	14	16	72	75
Джибуті	0,7	1,7	4		17		3		80	
Домініка	0,4	0,5	13	16	15	13	5	2	72	71
Домініканська Республіка	34,0	71,6	7	6	30	26	23	15	63	68
Еквадор	41,5	97,8	10	10	33	33	15	16	57	56
Єгипет	89,7	336,3	15	12	36	33	18	17	49	55
Сальвадор	17,1	26,8	11	11	30	27	23	21	60	62
Екваторіальна Гвінея	8,2	10,2	2	3	83	54	7	12	15	43
Еритрея	1,1		24		22		7		54	
Естонія	14,0	23,1	4	3	30	27	17	16	67	70
Ефіопія	12,4	72,4	45	37	13	21	5	4	42	41
Фарерські острови	1,7						6		56	
Фіджі	3,0	4,6	14	11	19	18	14	13	67	71
Фінляндія	204,4	236,8	3	2	34	27	24	17	64	71
Франція	2203,7	2465,5	2	1	22	19	13	11	77	79
Габон	9,5	14,2	5	5	61	48	3	3	30	47
Гамбія	0,6	1,0	30	18	15	13	7	5	55	69
Грузія	6,4	14,3	17	9	27	25	14	13	56	65
Німеччина	2,861,4	3,466,8	1	1	29	30	22	23	70	69
Гана	10,7	42,7	41	20	27	28	9	6	32	52
Греція	247,8	194,6	5	4	20	16	10	10	75	80
Гренландія (Данія)	1,7	2,2	14	16	15	16	6	3	71	69
Гренада	0,7	1,0	3	7	26	15	3	4	70	77
Гуам (США)	4,2	5,7								
Гватемала	27,2	68,8	13	11	29	27	20	19	58	63
Гвінея	2,9	6,3	24	20	35	37	7	7	41	43
Гвінея-Бісау	0,6	1,1	46		14				40	
Гаяна	0,8	3,4	35	19	20	29	4	4	45	52
Гаїті	4,3	8,0								
Гондурас	9,7	21,5	14	13	29	28	21	19	58	58
Угорщина	112,6	124,3	4	5	31	30	22	24	64	65
Ісландія	16,7	20,0	6	6	25	23	11	12	69	71
Індія	808,9	2,263,5	20	17	34	29	18	17	47	54
Індонезія	285,9	932,3	13	13	47	39	27	21	40	44
Іран	219,8	393,4	7	11	47	24	14	13	46	55
Ірак	50,0	171,5								
Ірландія	211,7	294,1	1	1	34	42	22	37	64	58
Ізраїль	142,8	318,7								
Італія	1852,7	1850,0	2	2	26	24	17	16	72	74
Ямайка	11,2	14,0	6	8	25	23	9	10	69	69
Японія	4755,4	4939,4	1	1	30	29	22	21	69	70
Йорданія	12,6	38,7	3	4	29	29	18	18	68	67
Казахстан	57,1	133,7	7	5	40	34	13	11	53	62
Кенія	18,7	70,5	27	36	19	19	12	10	54	45
Кірибаті	0,1	0,2	24		8		5		68	
Корейська республіка	898,1	1,411,2	3	2	37	39	28	29	59	59
Косово	3,7	6,6	14	13	27	21	11	13	59	65
Кувейт	80,8	114,0		1		51		6		48
Киргизька республіка	2,5	6,6	32	15	22	29	14	17	46	56



Лаос	2,7	15,9	36	19	25	33	10	9	39	48
Латвія	16,9	27,7	4	3	23	22	13	13	73	75
Ліван	21,3	47,5	4	4	16	15	8	5	80	81
Лесото	1,7	2,2	6	6	38	32	23	11	55	62
Ліберія	0,6	2,1	66	34	7	13	7	3	27	53
Лівія	47,3		2		75		5		22	
Ліхтенштейн	3,7	6,7			39	41				
Ліван	26,1	42,7	5	3	33	29	20	19	63	68
Люксембург	37,3	59,9	0	0	17	12	9	5	83	87
Македонія	6,3	10,9	11	10	24	30	11	15	65	60
Мадагаскар	5,0	10,0	28	24	16	19	14		56	56
Малаві	3,7	5,4	37	28	17	16	12	10	46	56
Малайзія	143,5	296,4	8	9	46	36	28	20	46	56
Мальдіви	1,1	3,6	8	3	15	24	7	5	77	73
Малі	6,2	14,0	36	41	25	19			39	40
Мальта	6,4	10,9	2	1	23	14	15	9	74	84
Маршаллові Острови	0,1	0,2	9	15	12	11	2	1	79	74
Мавританія	2,2	4,6	31	27	33	30	10	7	36	43
Маврикій	6,3	12,2	6	4	28	22	20	14	66	75
Мексика	866,3	1046,0	3	4	35	33	17	19	61	63
Молдова	3,0	6,7	20	14	16	14	16	14	64	71
Монако	4,3									
Монголія	2,5	11,2	22	13	36	35	6	7	42	51
Чорногорія	2,3	4,2	10	10	21	21	10	6	69	69
Марокко	62,3	101,4	13	13	29	30	19	18	58	57
Мозамбiк	7,7	11,0	26	25	21	22	15	10	54	54
М'янма	12,0	67,4	47	28	18	30	13	21	36	42
Намiбiя	7,3	10,3	11	7	29	31	14	9	59	62
Непал	8,1	21,1	36	33	18	15	8	6	46	52
Нiдерланди	678,5	770,8	2	2	24	20	14	12	74	79
Нова Зеландiя	114,7	185,0	6	7	25	22	16	12	69	71
Нiкарагуа	6,3	13,2	19	17	24	27	16	15	57	56
Нiгер	3,4	7,5								
Нiгерiя	112,2	405,1	33	21	44	18	3	9	24	60
Норвегiя	308,7	370,6	2	2	43	32	9	8	56	66
Оман	31,1	66,3		2		48		8		50
Пакистан	109,5	283,7	21	25	27	19	19	13	51	56
Панама	16,4	55,2	6	3	19	28	9	5	74	69
Папуа Нова Гвiнея	4,9	16,9	38		39		7		23	
Парагвай	8,7	27,4	20	20	35	30	13	12	46	50
Перу	76,1	192,1	8	8	38	33	18	15	55	59
Фiлiпiни	103,1	304,9	13	10	34	31	24	20	54	60
Польща	306,1	469,5	3	2	33	33	18	20	64	64
Португалiя	197,3	204,6	3	2	25	22	14	14	73	75
Пуерто-Рiко	83,9		1		87		42		12	
Катар	44,5	152,5	0	0	119	52	20	9	34	48
Румунiя	99,7	186,7	9	4	36	32	24	24	54	63
Росiйська Федерацiя	764,0	1,283,2	5	5	38	32	18	14	57	63
Руанда	2,6	8,4	38	32	12	18	6	6	50	51
Самоа	0,5	0,8								
Саудiвська Аравiя	328,5	646,4	3	3	62	43	10	13	35	54
Сенегал	8,7	14,8	17	18	24	24	15	13	60	58
Сербiя	26,3	37,7	12	8	29	31	17		59	60
Сейшельськi Острови	0,9	1,4	4	3	20	14	11	8	76	83
Сьєрра-Леоне	1,6	3,7	52	61	12	6	3	2	36	33
Сiнггапур	127,4	297,0	0	0	32	26	28	20	68	74

Словацька Республіка	62,7	89,6	4	4	36	35	24	23	60	61
Словенія	36,3	44,0	3	2	34	32	24	24	63	65
Соломонові Острови	0,4	1,2	34		8		6		57	
ПАР	257,8	294,8	3	2	30	29	18	13	67	69
Іспанія	1157,3	1232,1	3	3	30	23	16	14	67	74
Шрі-Ланка	24,4	81,3	12	8	30	30	20	17	58	62
Судан	26,5	95,6	32	39	28	3	7		41	58
Суринамі	1,8	3,6	5	10	37	31	18	13	57	59
Свазіленд	3,2	3,7	11	10	41	38	36	33	47	52
Швеція	389,0	511,0	1	1	30	26	21	16	69	73
Швейцарія	407,5	659,8	1	1	27	26	20	18	72	74
Сирія	28,9		19		36				44	
Таджикистан	2,3	7,0	24	25	31	28	24		45	47
Танзанія	16,9	47,4	30	31	21	27	8	6	49	42
Тайланд	189,3	406,8	9	8	39	36	30	27	52	56
Того	2,1	4,4	39	41	17	17	9	5	43	42
Тонга	0,3	0,4	21	20	20	20	9	7	60	61
Тринідад і Тобаго	16,0	21,0	0	1	60	36	6	6	39	64
Туніс	32,3	42,1	10	10	29	28	17	17	61	61
Туреччина	501,4	857,7	11	7	29	32	19	19	60	61
Туркменістан	8,1	36,2	19		38		22		44	
Уганда	9,0	25,5	27	24	25	20	7	9	48	56
Україна	86,1	93,3	10	14	32	27	20	14	57	59
ОАЕ	180,6	348,7								
Велика Британія	2508,1	2618,9	1	1	22	19	11	10	77	80
США	13093,7	18569,1	1	1	22	20	13	12	77	79
Уругвай	17,4	52,4	10	7	27	29	17	14	62	64
Узбекистан	14,3	67,2	28	18	23	33			49	50
Вануату	0,4	0,8	25	28	9	9	4	4	66	63
Венесуела	145,5		4		58		16		38	
В'єтнам	57,6	202,6		18		36		16		45
Сектор газу	4,8	13,4	6	4	27	22	15	13	67	73
Ємен	16,8	27,3	12	10	47	48	8	11	42	42
Замбія	8,3	19,6	16	5	30	35	11	8	54	59
Зімбабве	5,8	16,3	19	11	29	24	16	10	53	64
Світ	47385,6	75641,6	4	4	30	27	18	15	65	69
Східна Азія і Тихий океан	10292,8	22477,4	6	5	37	34	26		56	60
Європа і Центральна Азія	16731,2	20162,9	3	2	28	26	17	16	70	72
Латинська Америка та Карибський басейн	2845,5	5294,9	6	6	34	26	18	14	60	68
Близький Схід і Північна Африка	1523,7	3111,5	7	7	54	38			42	53
Північна Америка	14268,0	20104,9	1	1	22	20	13	12	77	79
Південна Азія	1028,6	2896,4	20	18	32	28	18	16	48	54
Африка на південь від Сахари	685,9	1498,0	21	18	32	24	11	10	47	58
Країни з низьким ВВП	159,9	405,5	33	30	21	22	11	8	46	48
Країни з ВВП нижче середнього рівня	2185,1	6252,2	19	17	35	30	19	16	47	53
Країни з ВВП вище середнього рівня	7473,7	20570,8	8	7	40	34	24		51	59
Країни з високим рівнем ВВП	37558,6	48407,6	2	1	27	24	16	15	72	74

Джерело: [637]

**Індекс глобальної конкурентоспроможності  
2017-2018 рр. та 2016-2017 рр.**

Економіка	2017-2018		2016-2017		Зміна позиції в рейтингу
	Рейтинг (зі 137)	Оцінка (1-7)	Рейтинг (зі 137)	Оцінка (1-7)	
Швейцарія	1	5,86	1	5,81	-
США	2	5,85	3	5,70	+1
Сінгапур	3	5,71	2	5,72	-1
Нідерланди	4	5,66	4	5,57	-
Німеччина	5	5,65	5	5,57	-
Гонконг	6	5,53	9	5,48	+3
Швеція	7	5,52	6	5,53	-1
Великобританія	8	5,51	7	5,49	-1
Японія	9	5,49	8	5,48	-1
Фінляндія	10	5,49	10	5,44	-
Норвегія	11	5,40	11	5,44	-
Данія	12	5,39	12	5,35	-
Нова Зеландія	13	5,37	13	5,31	-
Канада	14	5,35	15	5,27	+1
Тайвань	15	5,33	14	5,28	-1
Ізраїль	16	5,31	24	5,18	+8
ОАЕ	17	5,30	16	5,26	-1
Австрія	18	5,25	19	5,22	+1
Люксембург	19	5,23	20	5,20	+1
Бельгія	20	5,23	17	5,25	-3
Австралія	21	5,19	22	5,19	+1
Франція	22	5,18	21	5,20	-1
Малайзія	23	5,17	25	5,16	+2
Ірландія	24	5,16	23	5,18	-1
Катар	25	5,11	18	5,23	-7
Корея	26	5,07	26	5,03	-
Китай	27	5,00	28	4,95	1
Ісландія	28	4,99	27	4,96	-1
Естонія	29	4,85	30	4,78	+1
Саудівська Аравія	30	4,83	29	4,84	-1
Чехія	31	4,77	31	4,72	-
Тайланд	32	4,72	34	4,64	+2
Чілі	33	4,71	33	4,64	-
Іспанія	34	4,70	32	4,68	-2
Азербайджан	35	4,69	37	4,55	+2
Індонезія	36	4,68	41	4,52	+5
Мальта	37	4,65	40	4,52	+3
Росія	38	4,64	43	4,51	+5
Польща	39	4,59	36	4,56	-3
Індія	40	4,59	39	4,52	-1
Литва	41	4,58	35	4,60	-6

Португалія	42	4,57	46	4,48	+4
Італія	43	4,54	44	4,50	+1
Бахрейн	44	4,54	48	4,47	+4
Маврикій	45	4,52	45	4,49	-
Бруней-Даруссалам	46	4,52	58	4,35	+12
Коста Ріка	47	4,50	54	4,41	+7
Словенія	48	4,48	56	4,39	+8
Болгарія	49	4,46	50	4,44	+1
Панама	50	4,44	42	4,51	-8
Мексика	51	4,44	51	4,41	-
Кувейт	52	4,43	38	4,53	-14
Турція	53	4,42	55	4,39	+2
Латвія	54	4,40	49	4,45	-5
В'єтнам	55	4,36	60	4,31	+5
Філіппіни	56	4,35	57	4,36	+1
Казахстан	57	4,35	53	4,41	-4
Руанда	58	4,35	52	4,41	-6
Словакія	59	4,33	65	4,28	+6
Угорщина	60	4,33	69	4,20	+9
Південна Африка	61	4,32	47	4,47	-14
Оман	62	4,31	66	4,28	+4
Ботсвана	63	4,30	64	4,29	+1
Кіпр	64	4,30	83	4,04	+19
Йорданія	65	4,30	63	4,29	-2
Колумбія	66	4,29	61	4,30	-5
Грузія	67	4,28	59	4,32	-8
Румунія	68	4,28	62	4,30	-6
Іран	69	4,27	76	4,12	+7
Ямайка	70	4,25	75	4,13	+5
Мароко	71	4,24	70	4,20	+1
Перу	72	4,22	67	4,23	-5
Вірменія	73	4,19	79	4,07	+6
Хорватія	74	4,19	74	4,15	-
Албанія	75	4,18	80	4,06	+5
Уругвай	76	4,15	73	4,17	-3
Монтенегро	77	4,15	82	4,05	+5
Сербія	78	4,14	90	3,97	+12
Таджикистан	79	4,14	77	4,12	-2
Бразилія	80	4,14	81	4,06	+1
Україна	81	4,11	85	4,00	+4
Бутан	82	4,10	97	3,87	+4
Тринідад і Тобаго	83	4,09	94	3,93	+11
Гватемала	84	4,08	78	4,08	-6
Шрі Ланка	85	4,08	71	4,19	-14
Алжир	86	4,07	87	3,98	+1
Греція	87	4,02	86	4,00	-1
Непал	88	4,02	98	3,87	+10
Молдова	89	3,99	100	3,86	+11
Намібія	90	3,99	84	4,02	-6
Кенія	91	3,98	96	3,90	+5
Аргентина	92	3,95	104	3,81	+12
Нікарагуа	93	3,95	103	3,81	+10

Камбоджа	94	3,93	89	3,98	-5
Туніс	95	3,93	95	3,92	-
Гондурас	96	3,92	88	3,98	-8
Еквадор	97	3,91	91	3,96	-6
Лаос	98	3,91	93	3,93	-5
Бангладеш	99	3,91	106	3,80	+7
Єгипет	100	3,90	115	3,67	+15
Монголія	101	3,90	102	3,84	+1
Киргизька Республіка	102	3,90	111	3,75	+9
Боснія і Герцеговина	103	3,87	107	3,80	+4
Домініканська республіка	104	3,87	92	3,94	-12
Ліван	105	3,84	101	3,84	-4
Сенегал	106	3,81	112	3,74	+6
Сейшельські острови	107	3,80	-	-	-
Ефіопія	108	3,78	109	3,77	+1
Сальвадор	109	3,77	105	3,81	-4
Кабо Верде	110	3,76	110	3,76	-
Гана	111	3,72	114	3,68	+3
Парагвай	112	3,71	117	3,65	+5
Танзанія	113	3,71	116	3,67	+3
Уганда	114	3,70	113	3,69	-1
Пакистан	115	3,67	122	3,49	+7
Камерун	116	3,65	119	3,58	+3
Гамбія	117	3,61	123	3,47	+6
Замбія	118	3,52	118	3,60	-
Гвінея	119	3,47	-	-	-
Бенін	120	3,47	124	3,47	+4
Мадагаскар	121	3,40	128	3,33	+7
Свазіленд	122	3,35	-	-	-
Малі	123	3,33	125	3,46	+2
Зімбабве	124	3,32	126	3,41	+2
Нігерія	125	3,30	127	3,39	+2
Конго	126	3,27	129	3,29	+3
Венесуела	127	3,23	130	3,27	+3
Гаїті	128	3,22	-	-	-
Бурунді	129	3,21	135	3,06	+6
Сьєрра-Леоне	130	3,20	132	3,16	+2
Лесото	131	3,20	120	3,57	-11
Малаві	132	3,11	134	3,08	+2
Мавританія	133	3,09	137	2,94	+4
Ліберія	134	3,08	131	3,21	-3
Чад	135	2,99	136	2,95	+1
Мозамбік	136	2,89	133	3,13	-3
Ємен	137	2,87	138	2,74	+1

Джерело: Світовий економічний форум : звіт про глобальну конкурентоспроможність 2017-2018 [554]

## Глобальний індекс інновацій (Global Innovation Index), 2018 р.

Країна/ Економіка	Рахунок (0-100)	Рейтинг	Дохід	Рейтинг	Регіон	Рейтинг	Коефіцієнт ефективності	Рейтинг
Швейцарія	68,40	1	HI	1	EUR	1	0,96	1
Нідерланди	63,32	2	HI	2	EUR	2	0,91	4
Швеція	63,08	3	HI	3	EUR	3	0,82	10
Об'єднане Королівство	60,13	4	HI	4	EUR	4	0,77	21
Сінгапур	59,83	5	HI	5	SEAO	1	0,61	63
США	59,81	6	HI	6	NAC	1	0,76	22
Фінляндія	59,63	7	HI	7	EUR	5	0,76	24
Данія	58,39	8	HI	8	EUR	6	0,73	29
Німеччина	58,03	9	HI	9	EUR	7	0,83	9
Ірландія	57,19	10	HI	10	EUR	8	0,81	13
Ізраїль	56,79	11	HI	11	NAWA	1	0,81	14
Корея	56,63	12	HI	12	SEAO	2	0,79	20
Японія	54,95	13	HI	13	SEAO	3	0,68	44
Гонконг	54,62	14	HI	14	SEAO	4	0,64	54
Люксембург	54,53	15	HI	15	EUR	9	0,94	2
Франція	54,36	16	HI	16	EUR	10	0,72	32
Китай	53,06	17	UM	1	SEAO	5	0,92	3
Канада	52,98	18	HI	17	NAC	2	0,61	61
Норвегія	52,63	19	HI	18	EUR	11	0,64	52
Австралія	51,98	20	HI	19	SEAO	6	0,58	76
Австрія	51,32	21	HI	20	EUR	12	0,64	53
Нова Зеландія	51,29	22	HI	21	SEAO	7	0,62	59
Ісландія	51,24	23	HI	22	EUR	13	0,76	23
Естонія	50,51	24	HI	23	EUR	14	0,82	12
Бельгія	50,50	25	HI	24	EUR	15	0,70	38
Мальта	50,29	26	HI	25	EUR	16	0,84	7
Чехія	48,75	27	HI	26	EUR	17	0,80	17
Іспанія	48,68	28	HI	27	EUR	18	0,70	36
Кіпр	47,83	29	HI	28	NAWA	2	0,79	18
Словенія	46,87	30	HI	29	EUR	19	0,74	27
Італія	46,32	31	HI	30	EUR	20	0,70	35
Португалія	45,71	32	HI	31	EUR	21	0,71	34
Угорщина	44,94	33	HI	32	EUR	22	0,84	8
Латвія	43,18	34	HI	33	EUR	23	0,69	39
Малайзія	43,16	35	UM	2	SEAO	8	0,66	48
Словаччина	42,88	36	HI	34	EUR	24	0,74	28
Болгарія	42,65	37	UM	3	EUR	25	0,79	19
ОАЕ	42,58	38	HI	35	NAWA	3	0,50	95
Польща	41,67	39	HI	36	EUR	26	0,69	42
Литва	41,19	40	HI	37	EUR	27	0,63	58
Хорватія	40,73	41	UM	4	EUR	28	0,70	37
Греція	38,93	42	HI	38	EUR	29	0,59	74
Україна	38,52	43	LM	1	EUR	30	0,90	5
Тайланд	38,00	44	UM	5	SEAO	9	0,71	33

В'єтнам	37,94	45	LM	2	SEAO	10	0,80	16
Росія	37,90	46	UM	6	EUR	31	0,58	77
Чилі	37,79	47	HI	39	LCN	1	0,60	68
Молдова	37,63	48	LM	3	EUR	32	0,89	6
Румунія	37,59	49	UM	7	EUR	33	0,66	47
Туреччина	37,42	50	UM	8	NAWA	4	0,75	25
Катар	36,56	51	HI	40	NAWA	5	0,57	81
Чорногорія	36,49	52	UM	9	EUR	34	0,63	56
Монголія	35,90	53	LM	4	SEAO	11	0,72	30
Коста-Ріка	35,72	54	UM	10	LCN	2	0,68	43
Сербія	35,46	55	UM	11	EUR	35	0,63	57
Мексика	35,34	56	UM	12	LCN	3	0,59	72
Індія	35,18	57	LM	5	CSA	1	0,65	49
Пд,Африка	35,13	58	UM	13	SSF	1	0,55	83
Грузія	35,05	59	LM	6	NAWA	6	0,58	79
Кувейт	34,43	60	HI	41	NAWA	7	0,74	26
Саудівська Аравія	34,27	61	HI	42	NAWA	8	0,47	104
Уругвай	34,20	62	HI	43	LCN	4	0,64	51
Колумбія	33,78	63	UM	14	LCN	5	0,50	94
Бразилія	33,44	64	UM	15	LCN	6	0,54	85
Іран	33,44	65	UM	16	CSA	2	0,82	11
Туніс	32,86	66	LM	7	NAWA	9	0,63	55
Бруней-Даруссалам	32,84	67	HI	44	SEAO	12	0,31	124
Вірменія	32,81	68	LM	8	NAWA	10	0,80	15
Оман	32,80	69	HI	45	NAWA	11	0,51	92
Панама	32,37	70	UM	17	LCN	7	0,61	64
Перу	31,80	71	UM	18	LCN	8	0,47	100
Бахрейн	31,73	72	HI	46	NAWA	12	0,55	84
Філіппіни	31,56	73	LM	9	SEAO	13	0,61	62
Казахстан	31,42	74	UM	19	CSA	3	0,44	111
Маврикій	31,31	75	UM	20	SSF	2	0,47	105
Марокко	31,09	76	LM	10	NAWA	13	0,61	65
Боснія і Герцеговина	31,09	77	UM	21	EUR	36	0,50	97
Кенія	31,07	78	LM	11	SSF	3	0,69	41
Йорданія	30,77	79	LM	12	NAWA	14	0,65	50
Аргентина	30,65	80	UM	22	LCN	9	0,51	91
Ямайка	30,39	81	UM	23	LCN	10	0,57	80
Азербайджан	30,20	82	UM	24	NAWA	15	0,49	99
Албанія	29,98	83	UM	25	EUR	37	0,44	110
Македонія	29,91	84	UM	26	EUR	38	0,47	103
Індонезія	29,80	85	LM	13	SEAO	14	0,61	66
Білорусь	29,35	86	UM	27	EUR	39	0,37	119
Домінікана	29,33	87	UM	28	LCN	11	0,60	71
Шрі Ланка	28,66	88	LM	14	CSA	4	0,58	78
Парагвай	28,66	89	UM	29	LCN	12	0,54	86
Ліван	28,22	90	UM	30	NAWA	16	0,50	98
Ботсвана	28,16	91	UM	31	SSF	4	0,39	118
Танзанія	28,07	92	LI	1	SSF	5	0,72	31
Намібія	28,03	93	UM	32	SSF	6	0,41	116

Киргизстан	27,56	94	LM	15	CSA	5	0,45	106
Єгипет	27,16	95	LM	16	NAWA	17	0,66	45
Тринідад Тобаго	26,95	96	HI	47	LCN	13	0,43	114
Еквадор	26,80	97	UM	33	LCN	14	0,51	93
Камбоджа	26,69	98	LM	17	SEAO	15	0,61	60
Руанда	26,54	99	LI	2	SSF	7	0,31	125
Сенегал	26,53	100	LI	3	SSF	8	0,60	70
Таджикистан	26,51	101	LM	18	CSA	6	0,60	67
Гватемала	25,51	102	LM	19	LCN	15	0,56	82
Уганда	25,32	103	LI	4	SSF	9	0,45	108
Сальвадор	25,11	104	LM	20	LCN	16	0,43	112
Гондурас	24,95	105	LM	21	LCN	17	0,47	101
Мадагаскар	24,75	106	LI	5	SSF	10	0,69	40
Гана	24,52	107	LM	22	SSF	11	0,51	90
Непал	24,17	108	LI	6	CSA	7	0,45	107
Пакистан	24,12	109	LM	23	CSA	8	0,66	46
Алжир	23,87	110	UM	34	NAWA	18	0,42	115
Камерун	23,85	111	LM	24	SSF	12	0,58	75
Малі	23,32	112	LI	7	SSF	13	0,59	73
Зімбабве	23,15	113	LI	8	SSF	14	0,60	69
Малаві	23,09	114	LI	9	SSF	15	0,52	89
Мозамбік	23,06	115	LI	10	SSF	16	0,52	88
Бангладеш	23,06	116	LM	25	CSA	9	0,53	87
Болівія	22,88	117	LM	26	LCN	18	0,43	113
Нігерія	22,37	118	LM	27	SSF	17	0,50	96
Гвінея	20,71	119	LI	11	SSF	18	0,47	102
Замбія	20,66	120	LM	28	SSF	19	0,45	109
Бенін	20,61	121	LI	12	SSF	20	0,35	123
Нігер	20,57	122	LI	13	SSF	21	0,36	120
Кот-д'Івуар	19,96	123	LM	29	SSF	22	0,40	117
Буркіна-Фасо	18,95	124	LI	14	SSF	23	0,28	126
Того	18,91	125	LI	15	SSF	24	0,36	121
Ємен	15,04	126	LM	30	NAWA	19	0,36	122

Джерело: звіт *Global Innovation Index 2018* [555]



### Наявні ресурси і умови для проведення інновацій (Innovation Input)

( інститути; людський капітал і дослідження; інфраструктура;

розвиток внутрішнього ринку; розвиток бізнесу)

Країна / Економіка	Рахунок (0-100)	Рейтинг	Дохід	Рейтинг	Регион	Рейтинг
Сінгапур	74,23	1	HI	1	SEAO	1
Швейцарія	69,67	2	HI	2	EUR	1
Швеція	69,21	3	HI	3	EUR	2
Об'єднане Королівство	67,89	4	HI	4	EUR	3
Фінляндія	67,88	5	HI	5	EUR	4
США	67,81	6	HI	6	NAC	1
Данія	67,43	7	HI	7	EUR	5
Гонконг	66,71	8	HI	8	SEAO	2
Нідерланди	66,45	9	HI	9	EUR	6
Канада	65,67	10	HI	10	NAC	2
Австралія	65,66	11	HI	11	SEAO	3
Японія	65,41	12	HI	12	SEAO	4
Норвегія	64,18	13	HI	13	EUR	7
Корея	63,42	14	HI	14	SEAO	5
Нова Зеландія	63,41	15	HI	15	SEAO	6
Франція	63,31	16	HI	16	EUR	8
Німеччина	63,27	17	HI	17	EUR	9
Ірландія	63,14	18	HI	18	EUR	10
Ізраїль	62,76	19	HI	19	NAWA	1
Австрія	62,61	20	HI	20	EUR	11
Бельгія	59,53	21	HI	21	EUR	12
Ісландія	58,22	22	HI	22	EUR	13
Іспанія	57,15	23	HI	23	EUR	14
ОАЕ	56,80	24	HI	24	NAWA	2
Люксембург	56,19	25	HI	25	EUR	15
Естонія	55,64	26	HI	26	EUR	16
Китай	55,13	27	UM	1	SEAO	7
Мальта	54,74	28	HI	27	EUR	17
Італія	54,37	29	HI	28	EUR	18
Чехія	54,26	30	HI	29	EUR	19
Словенія	53,92	31	HI	30	EUR	20
Португалія	53,60	32	HI	31	EUR	21
Кіпр	53,36	33	HI	32	NAWA	3
Малайзія	52,07	34	UM	2	SEAO	8
Латвія	51,09	35	HI	33	EUR	22
Литва	50,61	36	HI	34	EUR	23
Бруней-Даруссалам	50,05	37	HI	35	SEAO	9
Польща	49,41	38	HI	36	EUR	24
Словаччина	49,34	39	HI	37	EUR	25
Греція	49,11	40	HI	38	EUR	26
Угорщина	48,94	41	HI	39	EUR	27
Хорватія	47,94	42	UM	3	EUR	28
Росія	47,89	43	UM	4	EUR	29

Болгарія	47,61	44	UM	5	EUR	30
Чилі	47,17	45	HI	40	LCN	1
Саудівська Аравія	46,73	46	HI	41	NAWA	4
Катар	46,63	47	HI	42	NAWA	5
Південна Африка	45,36	48	UM	6	SSF	1
Румунія	45,34	49	UM	7	EUR	31
Колумбія	45,04	50	UM	8	LCN	2
Чорногорія	44,75	51	UM	9	EUR	32
Тайланд	44,49	52	UM	10	SEAO	10
Грузія	44,44	53	LM	1	NAWA	6
Мексика	44,32	54	UM	11	LCN	3
Казахстан	43,56	55	UM	12	CSA	1
Сербія	43,50	56	UM	13	EUR	33
Оман	43,43	57	HI	43	NAWA	7
Бразилія	43,40	58	UM	14	LCN	4
Перу	43,12	59	UM	15	LCN	5
Білорусь	43,00	60	UM	16	EUR	34
Маврикій	42,72	61	UM	17	SSF	2
Туреччина	42,64	62	UM	18	NAWA	8
Індія	42,53	63	LM	2	CSA	2
Коста-Ріка	42,49	64	UM	19	LCN	6
В'єтнам	42,17	65	LM	3	SEAO	11
Монголія	41,73	66	LM	4	SEAO	12
Уругвай	41,62	67	HI	44	LCN	7
Боснія і Герцеговина	41,57	68	UM	20	EUR	35
Албанія	41,56	69	UM	21	EUR	36
Бахрейн	41,05	70	HI	45	NAWA	9
Македонія	40,74	71	UM	22	EUR	37
Аргентина	40,55	72	UM	23	LCN	8
Руанда	40,49	73	LI	1	SSF	3
Ботсвана	40,48	74	UM	24	SSF	4
Україна	40,45	75	LM	5	EUR	38
Азербайджан	40,39	76	UM	25	NAWA	10
Туніс	40,25	77	LM	6	NAWA	11
Панама	40,19	78	UM	26	LCN	9
Молдова	39,85	79	LM	7	EUR	39
Намібія	39,61	80	UM	27	SSF	5
Кувейт	39,50	81	HI	46	NAWA	12
Філіппіни	39,14	82	LM	8	SEAO	13
Ямайка	38,75	83	UM	28	LCN	10
Марокко	38,69	84	LM	9	NAWA	13
Киргизстан	37,99	85	LM	10	CSA	3
Тринідад і Тобаго	37,82	86	HI	47	LCN	11
Ліван	37,74	87	UM	29	NAWA	14
Йорданія	37,36	88	LM	11	NAWA	15
Парагвай	37,23	89	UM	30	LCN	12
Індонезія	37,12	90	LM	12	SEAO	14
Кенія	36,85	91	LM	13	SSF	6
Домінікана	36,77	92	UM	31	LCN	13
Іран	36,71	93	UM	32	CSA	4
Вірменія	36,40	94	LM	14	NAWA	16
Шрі Ланка	36,26	95	LM	15	CSA	5

Еквадор	35,48	96	UM	33	LCN	14
Сальвадор	35,05	97	LM	16	LCN	15
Уганда	34,96	98	LI	2	SSF	7
Гондурас	33,90	99	LM	17	LCN	16
Алжир	33,67	100	UM	34	NAWA	17
Непал	33,32	101	LI	3	CSA	6
Сенегал	33,19	102	LI	4	SSF	8
Камбоджа	33,06	103	LM	18	SEAO	15
Таджикистан	33,04	104	LM	19	CSA	7
Єгипет	32,69	105	LM	20	NAWA	18
Танзанія	32,68	106	LI	5	SSF	9
Гватемала	32,67	107	LM	21	LCN	17
Гана	32,41	108	LM	22	SSF	10
Болівія	31,99	109	LM	23	LCN	18
Бенін	30,58	110	LI	6	SSF	11
Малаві	30,45	111	LI	7	SSF	12
Мозамбік	30,41	112	LI	8	SSF	13
Нігер	30,27	113	LI	9	SSF	14
Бангладеш	30,11	114	LM	24	CSA	8
Камерун	30,09	115	LM	25	SSF	15
Нігерія	29,85	116	LM	26	SSF	16
Буркіна-Фасо	29,59	117	LI	10	SSF	17
Малі	29,41	118	LI	11	SSF	18
Мадагаскар	29,30	119	LI	12	SSF	19
Пакистан	29,05	120	LM	27	CSA	9
Зімбабве	28,93	121	LI	13	SSF	20
Кот-д'Івуар	28,60	122	LM	28	SSF	21
Замбія	28,55	123	LM	29	SSF	22
Гвінея	28,19	124	LI	14	SSF	23
Того	27,86	125	LI	15	SSF	24
Ємен	22,18	126	LM	30	NAWA	19

*Джерело: звіт Global Innovation Index 2018 [555]*

## Досягнуті практичні результати здійснення інновацій (Innovation Output):

розвиток технологій і економіки знань та результати творчої діяльності,

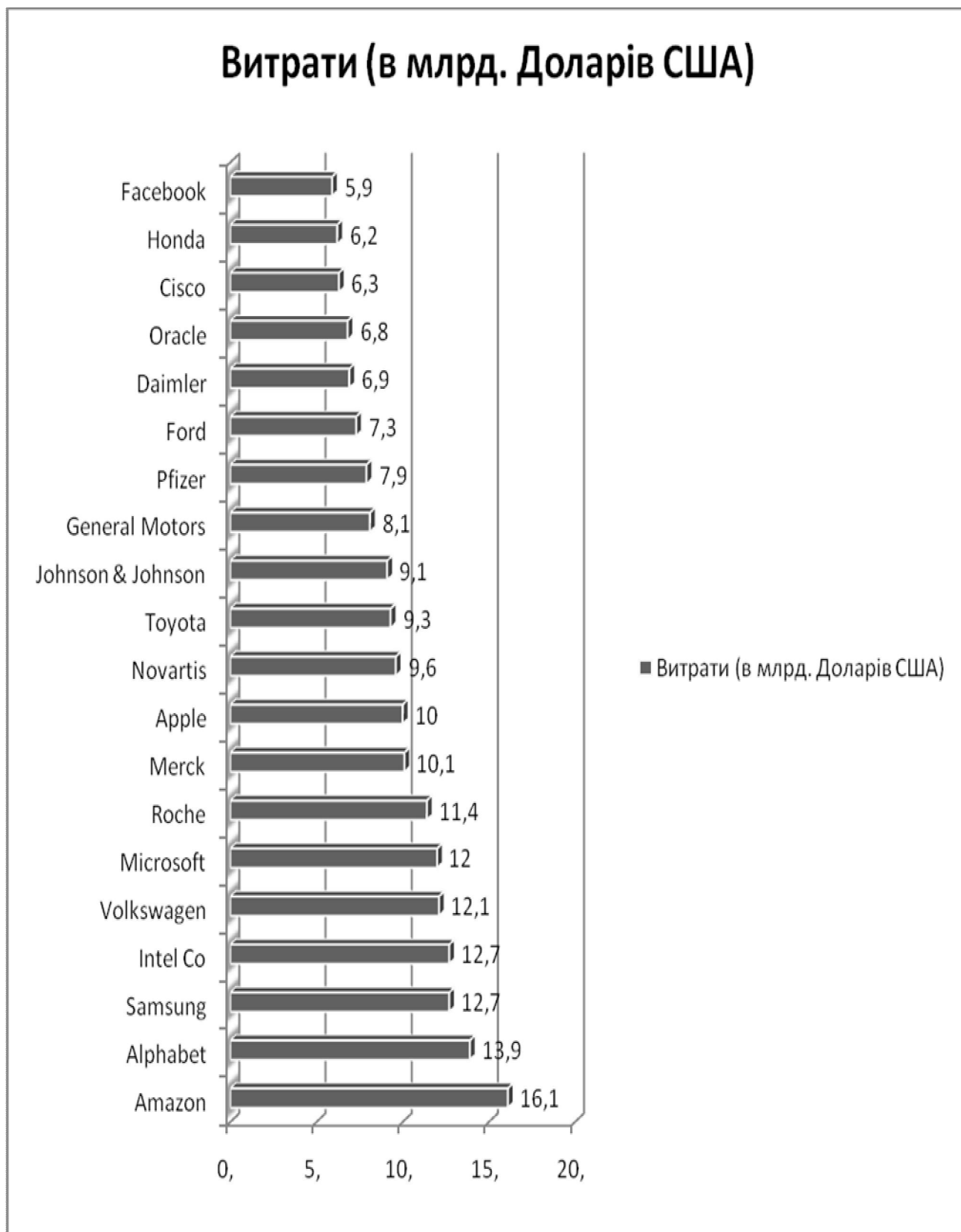
Країна / Економіка	Рахунок (0-100)	Рейтинг	Дохід	Рейтинг	Регион	Рейтинг
Швейцарія	67,13	1	HI	1	EUR	1
Нідерланди	60,19	2	HI	2	EUR	2
Швеція	56,94	3	HI	3	EUR	3
Об'єднане Королівство	52,37	6	HI	6	EUR	6
Німеччина	52,79	5	HI	5	EUR	5
США	51,81	7	HI	7	NAC	1
Люксембург	52,87	4	HI	4	EUR	4
Фінляндія	51,38	8	HI	8	EUR	7
Китай	50,98	10	UM	1	SEAO	1
Ізраїль	50,83	11	HI	10	NAWA	1
Корея	49,84	12	HI	11	SEAO	2
Ірландія	51,25	9	HI	9	EUR	8
Данія	49,34	13	HI	12	EUR	9
Ісландія	44,26	19	HI	18	EUR	13
Естонія	45,39	17	HI	16	EUR	12
Франція	45,40	16	HI	15	EUR	11
Мальта	45,84	14	HI	13	EUR	10
Японія	44,49	18	HI	17	SEAO	4
Чехія	43,23	20	HI	19	EUR	14
Австрія	40,02	28	HI	27	EUR	19
Бельгія	41,47	23	HI	22	EUR	15
Сінгапур	45,43	15	HI	14	SEAO	3
Словенія	39,82	29	HI	28	EUR	20
Гонконг	42,53	21	HI	20	SEAO	5
Нова Зеландія	39,17	30	HI	29	SEAO	6
Норвегія	41,08	24	HI	23	EUR	16
Кіпр	42,30	22	HI	21	NAWA	2
Австралія	38,30	31	HI	30	SEAO	7
Іспанія	40,20	27	HI	26	EUR	18
Канада	40,28	26	HI	25	NAC	2
Італія	38,28	32	HI	31	EUR	21
Болгарія	37,68	34	UM	2	EUR	23
Угорщина	40,95	25	HI	24	EUR	17
Португалія	37,82	33	HI	32	EUR	22
Україна	36,59	35	LM	1	EUR	24
Словаччина	36,42	36	HI	33	EUR	25
Молдова	35,41	37	LM	2	EUR	26
Латвія	35,27	38	HI	34	EUR	27
В'єтнам	33,70	41	LM	3	SEAO	9
Польща	33,92	40	HI	35	EUR	28
Хорватія	33,52	42	UM	4	EUR	29
Туреччина	32,19	43	UM	5	NAWA	3
Малайзія	34,26	39	UM	3	SEAO	8
Литва	31,77	44	HI	36	EUR	30
Тайланд	31,51	45	UM	6	SEAO	10

Іран	30,16	46	UM	7	CSA	1
Монголія	30,06	47	LM	4	SEAO	11
Румунія	29,84	48	UM	8	EUR	31
Вірменія	29,21	50	LM	5	NAWA	5
Чорногорія	28,23	55	UM	10	EUR	33
Греція	28,75	52	HI	38	EUR	32
Коста-Ріка	28,95	51	UM	9	LCN	1
Індія	27,83	57	LM	6	CSA	2
Сербія	27,42	58	UM	12	EUR	35
Росія	27,91	56	UM	11	EUR	34
ОАЕ	28,36	54	HI	40	NAWA	6
Мексика	26,35	61	UM	13	LCN	4
Кувейт	29,36	49	HI	37	NAWA	4
Чилі	28,41	53	HI	39	LCN	2
Уругвай	26,77	59	HI	41	LCN	3
Туніс	25,47	63	LM	8	NAWA	9
Кенія	25,30	64	LM	9	SSF	1
Катар	26,49	60	HI	42	NAWA	7
Грузія	25,65	62	LM	7	NAWA	8
Йорданія	24,19	67	LM	10	NAWA	10
Південна Африка	24,89	65	UM	14	SSF	2
Панама	24,55	66	UM	15	LCN	5
Філіппіни	23,98	68	LM	11	SEAO	12
Танзанія	23,47	71	LI	1	SSF	3
Марокко	23,50	69	LM	12	NAWA	11
Бразилія	23,49	70	UM	16	LCN	6
Бахрейн	22,41	74	HI	43	NAWA	12
Домінікана	21,89	77	UM	19	LCN	9
Індонезія	22,47	73	LM	13	SEAO	13
Оман	22,18	75	HI	44	NAWA	13
Колумбія	22,52	72	UM	17	LCN	7
Ямайка	22,03	76	UM	18	LCN	8
Саудівська Аравія	21,81	78	HI	45	NAWA	14
Єгипет	21,62	79	LM	14	NAWA	15
Шрі Ланка	21,06	80	LM	15	CSA	3
Аргентина	20,75	81	UM	20	LCN	10
Боснія і Герцеговина	20,60	82	UM	21	EUR	36
Перу	20,48	83	UM	22	LCN	11
Парагвай	20,09	86	UM	23	LCN	12
Камбоджа	20,32	84	LM	16	SEAO	14
Мадагаскар	20,21	85	LI	2	SSF	4
Сенегал	19,87	90	LI	3	SSF	6
Маврикій	19,90	89	UM	25	SSF	5
Пакистан	19,19	92	LM	18	CSA	6
Македонія	19,09	93	UM	27	EUR	37
Еквадор	18,11	97	UM	30	LCN	14
Гватемала	18,35	96	LM	19	LCN	13
Казахстан	19,28	91	UM	26	CSA	5
Албанія	18,39	95	UM	29	EUR	38
Гана	16,63	102	LM	22	SSF	10
Ліван	18,70	94	UM	28	NAWA	17
Таджикистан	19,98	88	LM	17	CSA	4

Камерун	17,60	98	LM	20	SSF	7
Азербайджан	20,00	87	UM	24	NAWA	16
Зімбабве	17,36	99	LI	4	SSF	8
Малі	17,23	100	LI	5	SSF	9
Тринідад і Тобаго	16,08	104	HI	46	LCN	15
Киргизстан	17,14	101	LM	21	CSA	7
Намібія	16,44	103	UM	31	SSF	11
Малаві	15,72	108	LI	6	SSF	13
Бангладеш	16,01	105	LM	23	CSA	8
Уганда	15,69	111	LI	8	SSF	15
Білорусь	15,70	110	UM	33	EUR	39
Мозамбік	15,71	109	LI	7	SSF	14
Гондурас	15,99	106	LM	24	LCN	16
Нігерія	14,89	115	LM	26	SSF	16
Сальвадор	15,17	113	LM	25	LCN	17
Ботсвана	15,85	107	UM	32	SSF	12
Замбія	12,77	119	LM	28	SSF	18
Алжир	14,07	116	UM	34	NAWA	18
Бруней-Даруссалам	15,63	112	HI	47	SEAO	15
Болівія	13,77	117	LM	27	LCN	18
Гвінея	13,24	118	LI	10	SSF	17
Непал	15,03	114	LI	9	CSA	9
Руанда	12,59	120	LI	11	SSF	19
Кот-д'Івуар	11,32	121	LM	29	SSF	20
Нігер	10,87	122	LI	12	SSF	21
Бенін	10,64	123	LI	13	SSF	22
Буркіна-Фасо	8,30	125	LI	15	SSF	24
Ємен	7,90	126	LM	30	NAWA	19
Того	9,96	124	LI	14	SSF	23

*Джерело: звіт Global Innovation Index 2018 [555]*

**Рейтинг компаній  
з найбільшими витратами на дослідження та розробки  
в 2017 році (в млрд, юларів США)**



Джерело: Bloomberg; Statista 2018 [604]

### Властивості постіндустріального суспільства

Критерії	Властивості
Технологічні	Розвиток інформаційних та обчислювальних технологій та їх використання у всіх сферах життя суспільства, Вплив технологій на економіку, виробництво, сферу послуг та управління приводить до зміни управлінської парадигми та необхідності врахування факторів зовнішнього впливу на бізнес, Прийняття ефективних управлінських рішень неможливе без врахування стратегічної інформації
Соціальні	Інформація стає важливим фактором соціальному житті, формується інформаційна свідомість через необмежений доступ до інформації, Виникає проблема надлишку інформації та інформаційного шуму,
Економічні	Інформація стає основним виробничим ресурсом в економіці, виступає ресурсом, послугою, продуктом економічної діяльності,
Політичні	Інформаційна свідомість приводить до формування специфічного класу у суспільстві
Культурні	Визнання цінності інформації та розуміння впливу інформації на суспільство, культуру, розвиток особистості

Джерело: сформовано автором



**Узагальнення основних підходів до теорії  
в провідних школах обліку**

<i>Представники облікових шкіл, відомі вчені- обліковці</i>	<i>Назва теорії чи концепції</i>	<i>Загальна ідея та опис теорії чи концепції обліку</i>
<b>Італійська школа обліку</b>		
Марчі, Ф. (тосканська школа)	Юридичний напрямок в обліку	Суть підприємства в людях, які працюють, тому за кожним рахунком стоїть людина. В цьому контексті рахунки поділяють відносно чотирьох груп: агенти (матеріально відповідальні особи, контрагенти, адміністратор, власник); кожен ФГЖ зводиться до зміни юридичних відносин між учасниками господарського процесу
Чербоні, Дж (тосканська школа)	Логісмографічна модель обліку	Облік розглядається як частина юриспунденції, наголос робиться на формі рахівництва, вводяться поняття модифікацій і пермутацій, а також інтегральних і диференціальних рахунків. Проголошено принципи персоналістичності і дуалістичності відомі як постулат Чербоні
Кріппа, Дж. (ломбардська школа)	Економічний напрямок в теорії обліку	Предмет бухгалтерського обліку визначав як процес вивчення результатів діяльності, пов'язаних зі зміною обсягу та складу майна; облік визнавав наукою
Вілла, Ф. (ломбардська школа)	Поєднання юридичних і економічних підходів до обліку	Мета обліку вбачалася у контролі і збереженні цінностей та ефективності їх використання; облік поділяв на теорію і правила ведення рахунків, підходив до обліку з позицій організації управління
Россі, Дж. (тосканська школа)	Інформаційні і психологічні підходи до теорії обліку	Функція обліку розглядалася в трьох аспектах: економічному, юридичному, адміністративному
Пізані, Е. (класична італійська школа)	Статмографія або стамологія (вчення про бухгалтерський баланс)	Облік розглядається як механічний прийом, в теорію вводяться поняття динаміки і статичності. Відомий постулат Пізані: сальдо рахунків статичних дорівнює сальдо рахунків динамічних, кожне з яких дорівнює сумі прибутку

Беста, Ф. (венеціанська школа)	Теорія фонду	Економічний підхід до обліку, трактування його як засобу контролю. Ввів поняття фонду, під яким розумів загальний обсяг вартості, вкладений в підприємство; перевага надавалась визначенню вартості, а не цінності
д'Альвізе, П. (венеціанська школа)	Логісмологія	Принципи обліку П. д'Альвізе: достовірність, своєчасність, відносна повнота, документування, хронологічність, пов'язаність і координованість, специфічність, однорідність
Дзаппа, Дж. (венеціанська школа)	Прихильник традиційної балансової теорії обліку	Розширив ідеї і мету бухгалтерії, трактував облік як самостійну науку про управління. Зміст балансу вбачав у здатності відобразити всі інформаційні зв'язки між його елементами. Відомий постулат Дзаппи: з облікової точки зору доходи підприємства очевидні (об'єктивні), а витрати сумнівні (суб'єктивні)
<b>Французька класична школа обліку</b>		
Коффі, Р.	Економічний підхід до обліку	Облік розглядався як частина політекономії, запропонував класифікацію рахунків за видом цінностей (реальних і фіктивних)
Леоте, Е. Гільбо, А.	Економічна теорія обліку Теорія чотирьох рядів рахунків	Виділяли уніграфічну та диграфічну системи обліку; визначили рахівничу, соціальну, економічну функції обліку, пропагували віокремлення науки від практики, поділяли рахунки на чотири групи: капіталу, пасиву, порядку та методу
Прудон, Ж. П.	Аналітичний підхід до обліку	Стверджував, що бухгалтер це справжній економіст, який досліджує економічне життя; доводив аналітичні функції бухгалтера
Курсель-Сенель, Ж.	Мінова теорія подвійного запису	Економічне трактування обліку, мета якого – вивчення ефективності функціонування кожного об'єкта,
Сей, Л.	Основи калькуляції	Мета обліку – визначення собівартості, основне в обліку це калькуляція
Делапорт, Р.	Управлінський підхід до теорії обліку	Трактування обліку як сукупності управлінських функцій з позицій господарських фактів; досліджував облікову процедуру як опис руху цінностей в часі і просторі, а метою цього процесу визначав отримання інформації

Борнісьєн, Ж.	Економічна теорія обліку	Основною метою обліку вважав оцінку вартості майна
Мейєр, Ж.	Теорія Мейєра	Втілення облікових принципів на макрорівні, основою обліку вважав економічні потоки матеріальних трудових і фінансових ресурсів
Дюмарше, Ж. Б.	Теорія трьох рядів рахунків	Предметом обліку визначав оцінку, ввів поняття частота рахунку та валентність, а також основне балансове рівняння $A = П + К$
<b><i>Німецька школа обліку</i></b>		
Кальмес, А.	Теорія калькуляції Теорія промислового обліку	Мета обліку – визначення собівартості; визначив поняття основних і допоміжних виробництв, а також розробив методики нормативних облікових оцінок
Шєр, Й.	Теорія статичного балансу Теорія двох рядів рахунків (математична)	Облік розумів як історіографію господарського життя; облікову процедуру трактував як мету, предмет і метод бухгалтерії; предмет обліку – факти зовнішнього і внутрішнього характеру. Поділяв рахунки на активні і пасивні, ввів поняття забалансових рахунків. Відомий постулат Шєра – величина капіталу підприємства дорівнює різниці між обсягом майна та кредиторською заборгованістю ( $A - П = К$ ). Запропонував термін «мертва точка – момент з якого підприємство відшкодовує свої витрати і працює з прибутком»; витрати поділяв на постійні і змінні, відома економічна межа Шєра про вартість інформації
Шмалєнбах, Е.	Теорія динамічного балансу Теорія торгово-виробничого обліку	Матеріальні результати і витрати з одного боку – грошові результати (виручка) і грошові витрати (валові витрати) з іншого. Завдання обліку – визначення ефективності господарської діяльності
Шмєльов, І.	Нова четвертна бухгалтерія	В обліку основним визначав чотири напрями - надходження цінностей (прихід), витрачання цінностей (видаток), визначення збитків, визначення прибутків за основними об'єктами: майно, прибутки (збитки) – всі інші об'єкти пропонував ліквідувати як видумані.

Рігер, В.	Теорія номінального балансу	Динамічний підхід до трактування балансу; єдиний вимірник в обліку – грошову одиницю виміру і документальну оцінку
Шмідт, Ф.	Теорія органічного балансу	Пропонував формувати щоденний органічний баланс через недолік грошей як облікового вимірника
<i>Англоамериканська школа обліку</i>		
Зоммерфельд, Г.	Теорія евідинамічного балансу	Об'єктом балансу є грошовий цикл, а його складання полягає у обчисленні фінансових результатів та визначеності майнового стану підприємства.
Патон, В. Хетфілд, Г.	Персоналістична теорія	Мета обліку – вирахування фінансового результату; прибуток в обліковому вирахуванні не відображає свого економічного змісту як фактичного результату діяльності, тому пропонують розрізняти економічний і обліковий прибуток. Відомі одинадцять постулатів обліку Патона.
Свіней, Г.	Теорія «стабілізованої» бухгалтерії	Вважав майже усю інформацію бухгалтерського обліку помилковою через односторонню оцінку об'єктів, за яку приймають тільки дані на вході реєструючої системи, а в результаті дані на її вихід виявляються непорівнянні і поєднання в одному показнику принципово різних величин
Пікслей, Ф. Мей, Д. Літлтон, А.	Інституційна теорія обліку	Основна мета обліку це фінансовий результат; оцінка об'єктів і процесів пропонується за собівартістю
Белькаой, А. Ціммерман, В. Бедфорд, Н. Кнап, В. Літлтон, А.	Соціологічний підхід до теорії обліку	Мета обліку – досягнення справедливості для всіх, оскільки облікові правила впливають на суспільство; пропонують обчислювати соціальний ефект та ідентифікувати соціальні витрати і доходи
Купер, Д. Хоппер, Т. Рослендер Р.	Критична теорія обліку	Стверджували що лише використання альтернативних концепцій до формування облікової інформації про витрати стане вирішенням управлінських проблем
Зомбарт, В. Рослендер, Р.	Критична теорія	Облік вважали фактором формування суспільства. Відомий науці «Парадокс Зомбарта»

Міллер, Г. Зефф, С. Мунітц, М.	Економічний підхід до теорії обліку	Контроль і оцінка економічних показників для досягнення максимальної ефективності виробництва
Девіне, К. Найт, К. Росс, Дж. Ідзирі, Ю.	Біхевіористичний підхід	Методи обліку повині обиратися в залежності від цілей і поведінки людей
Фрідман, М. Ентоні, Р.	Психологічний підхід	Облік впливає на поведінку людей, а тому показники обліку повинні нести мотивуючу роль
Сортер, Д. Хонгрэн, Ч.	Ситуаційна бухгалтерія	Виділили в теорії обліку такі поняття як «інформаційна подія» і «елементарна одиниця інформації про факт», довів, що «вартість інформації не повинна перевищувати витрати на її отримання», пропагував принцип релевантності з синтаксичної, семантичної, прагматичної точки зору
Хендріксен, Е.		Теорію обліку трактував як набір принципів, що формують систему еталонів і дозволяють оцінити господарські події
Макдональд, Д.		Виділяв три елементи теорії: символічний опис феноменів реального світу шляхом координації, опрацювання таких символів за певними правилами, зворотній переклад символічних конструкцій у феномени реального світу
Шпруг, Ч.	Теорія наукової бухгалтерії	Прихильник інституційного та персоналі стичного підходів до обліку, пропонував важливість абстрактного викладення бухгалтерських ідей
Гаррісон, Ч, Емерсон, Г,	Управлінський підхід до теорії обліку	Розроблено основи обліку витрат «Стандарт-кост» та доведено необхідність використання натуральні вимірників в обліку
Дейніс, Г,	Критична теорія обліку	Сформував «принцип додатковості», де стверджував, що точність даних, отриманих про одні об'єкти, неминуче пов'язана зі зміною точності даних про об'єкти, пов'язані з ними, а це означає спотворення рахунку збитку і прибутку. Пропонував ігнорувати подвійний запис і постулати Пачолі.

Грір, Г. Каннінг, А.	Теорія множинної оцінки	Модель множинної оцінки показників: оцінка по собівартості і переоцінка (Грір Г.) або окрема база оцінки для кожної статті (Каннінг А.)
Монтгоммері, Р.	Теорія розумного (обережного) компромісу	Ідея обережного компромісу за принципом найменшої оцінки щоденно.
Чемберс, Р. Дженінгс О.	Логічна теорія обліку	Необхідність теорії обліку, яка побудована на логічних постулатах і не пов'язана з практикою
Де Фажа, Е.	Просторова теорія	Перерахунок одиниць цінностей в русі; господарська діяльність це поле, поле із зовнішньою (пасив) і внутрішньою зонами (актив) та секторами (рахунки)
<b><i>Російська школа обліку</i></b>		
Рейнбот, П.	Промисловий облік	Подвійний запис пояснював через принципи персоніфікації,
Прокоф'єв, О.	Традиційний підхід до обліку	Теорія як керівництво для вивчення техніки облікових записів
Вольф, А. Белов, В.	Філософія обліку	Облік вважали наукою і стверджували, що формування теорії неминуче передбачає використання філософських методів пізнання
Фельдгаузен, Е.	Нормальна заводсько-фабрична звітність	Облік трактував як засіб управління, запроваджував нормативи для обліку витрат
Сіверс, Є.	Облік частина соціології Мінова теорія обліку Закон-еквівалент	Поділ обліку на рахівництво і рахунковедення, а теорію на «теорію обліку» та «теорію книг». Основний закон рахунковедення: кожен оборот, вирезаний в тій чи іншій сумі, повинен бути записаний два рази і при цьому в два різних рахунки
фон Дітмар, М.	Теорія промислового обліку	Пояснення подвійного запису крізь призму загального закону обміну, властивого неорганічному, органічному і соціальному світу та фізичних законів збереження матерії і збереження енергії
Лунський, М.	Балансова теорія	Ввів поняття категорій «суттєвого» та належного
Галаган, О.	Значення обліку як науки	Предметом обліку визначав господарство, запозичив методи обліку з формальної логіки та статистики

Рудановський, О.	Прихильник ідеалістичної теорії Макрооблік	Баланс розглядався як об'єкт обліку; стверджував, що абстрактна ідея балансу існує незалежно від конкретного підприємства; пропонував поняття фонд замість поняття капітал
Єзерський, Ф.	Потрійна бухгалтерія	Реєстрація фактів за трьома групами: прихід, розхід, остаток; Реєстрами визначено три книги: журнал, Головна, звітна, а також три рахунки: каса, цінності, капітал
Шмельов, І.	Четвертна бухгалтерія	Обґрунтовували поняття пермутацій і модифікацій. Відомий постулат Шмельова: сума оборотів за кредитом майнових і особистих рахунків, а також за кредитом власних засобів дорівнює сумі оборотів за дебетом майнових і особистих, а також за дебетом рахунків власних засобів
Валіцький, І.	Макрооблік	Обґрунтовував необхідність використання статистичних методів в обліку
Попов, М.	Математичний метод обліку	Доводив необхідність використання математичних методів в обліку; сформулював «постулат недовіри»: сума сальдо матеріальних рахунків завжди дорівнює алгебраїчній сумі сальдо особистих рахунків
Гомберг, Л.	Логічна теорія (філософська)	Облік вивчає феномени господарського життя, з метою з'ясування раціональності економіки. Науку про облік називав економологією, наука що вивчає феномени економічної діяльності, підкоряючи їх раніше встановленим правилам. Предметом економології визначав господарську діяльність, яка ділиться на анатомію підприємства (вивчає стан господарських засобів) і фізіологію (вивчає поведінку господарства), а причинно-наслідкові зв'язки вважав основним законом економології.

Руссіян, І.	Теорія подвійного рахунку майна	Подвійний запис пояснював логічним законом тотожності, дав математичне формулювання обліку. Відомий постулат Руссіяна: сума сальдо рахунків активу дорівнює алгебраїчній сумі засобів підприємства, з поправкою на кредиторську заборгованість (-) і борги (+)
Помазков, М.	Теорія абсолютного балансу	Довів, що подвійне розчленування засобів за їх складом та джерелами формування є лише окремим випадком більш загальної абсолютної моделі балансу, який може складатись з нескінченного ряду можливих розчленувань.

Джерело: сформовано автором на основі джерел [35, 96, 97, 168, 177, 178, 190, 191, 258, 358, 405, 407, 408, 409, 475, 476]



## Визначення обліку у працях вчених обліковців

Автор (и)	Визначення	Джерело
Панков, Д., Вегера, С.	«...особлива сфера 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»	[238, С. 2-15]
Американський інститут присяжних бухгалтерів	«...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»	[617, С. 12]
Макаров, В.	«...систему неперервного і взаємопов'язаного спостереження і контролю за господарською діяльністю окремих підприємств, організацій, закладів з метою отримання про неї поточних, підсумкових даних»	[188, С. 20]
Тішков, І.	«Бухгалтерський облік – це засіб спостереження і контролю за господарською діяльністю, упорядкування інформації відповідно до потреб системи управління»	[440, С. 5],
Козлова, Є. Парашутін, Н. Бабченко, Т. Галаніна, Є.	«...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»	[36, С. 4],

Щаділова, С.	«...детальний економічний облік всіх подій і операцій на підприємстві, який проводиться неперервно і за визначеною державними органами методикою, використовуючи різні вимірники і форми документів» [494, С, 11],	[494]
Кірьянова, З.	«...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» [125, С, 5],	[125, С. 28]
Жук, В.	«...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 (інститути) його інституційного забезпечення»	[98, С, 14–22]
Семенішена, Н	«...обліку в сучасних реаліях мінливості інституційного середовища притаманні також всі властивості інституційного ділового дискурсу: як ознаки різних його типів, так і структурні компоненти»	[391, С, 126]
Соколов, Я., Палій, В.	системи спостереження і реєстрації, групування, зведення, аналізу й передачі інформації про факти господарського життя, що створена для управління господарськими процесами	[233]
Нідлз, Б., Андерсон, Х., Колдуел, Д.	система виміру, обробки і передачі інформації про певний суб'єкт господарюючий,	[213]

Бутинець, Ф.	«Бухгалтерський облік – динамічна система, яка постійно відображає зміни господарської діяльності для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської звітності»	[33]
Ловінська, Л., Олійник, Я., Галат, Л.	«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»	[183, С. 9]
Пильменштейн, Д.	«...сукупність прийомів, методів і засобів відображення господарської діяльності з метою впливу на неї для досягнення найкращих результатів»	[248, С. 5]
Акатьєва, М.	«...систему, що здійснює формування документованої і систематизованої інформації про визначені об'єкти і забезпечує складання на її основі бухгалтерської (фінансової) звітності»	[3, С. 15–26]
Василенко, П.	«...облік – це обчислення і відображення в кількісно-якісних показниках господарської діяльності підприємств і розвитку народного господарства з метою планування, управління і контролю»	[40, С. 7–8]
Лучко, М.	«...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	[185, С. 21]

Медведєв, М.	«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 даних	[197]
Пушкар, М., Чумаченко, М.	«інформологія» розуміючи його як науку про створення уяви про діяльність підприємства за допомогою отриманої інформації,	[262, С. 9]
Панков, Д.	«„у вигляді засобу, за допомогою якого здійснюється об'єктивна, узгоджена з усіма учасниками господарського життя метрологія економічних процесів і явищ»	[237]
Семанюк, В.	особливий спосіб мислення та процес створення інформації, спрямований на різнобічне відображення економічної реальності шляхом формування ідеальних теоретичних об'єктів і побудови на їхній основі інформаційних моделей бізнесу для задоволення запитів користувачів	[295]
Кольвах О,І, Ситуаційно-матрична бухгалтерія	Бухгалтерський облік це штучно створена глобальна модель двоїстих по своїй природі економічних відносин і мова їх опису	[143, С. 6]
Кутер М,І, Теорія бухгалтерського обліку	Облік – процеси спостереження, збору, ідентифікації, оцінки, класифікації, обробки і передачі інформації про фактичний стан і зміни економічного субєкта	[168, С. 36]
Рішар, Ж.	«... це не тільки і не стільки засіб реєстрації фактів господарського життя, скільки матеріал для читання і прийняття рішень»	[280, С. 83]

Джерело: узагальнено автором

## Відмінності

## між традиційною та інформаційною теорією обліку

Критерій порівняння	Традиційна теорія обліку	Інформаційна теорія обліку
Ідея	процес цілеспрямованого вивчення фінансово-господарської діяльності об'єкта з використанням методу подвійного запису	облікова система є основним джерелом інформації про економічну реальність, внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства
Мета	надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства	створення інформаційних моделей економічної діяльності та теоретичні узагальнення про окремі об'єкти матеріального і нематеріального світу економічної реальності, сформовані мисленнєвими процесами
Наукові поняття	«фактосподарського життя» «активи» «зобов'язання» «джерела фінансування» «доходи» «витрати» «господарська операція» «економічна вигода» «облікова політика» «первинний документ» «таксономія фінансової звітності»	«інформаційна одиниця» «факт економічної діяльності» «інформація» «інформаційна система» «інформаційне поле» «ентропія» «рефлексія»
Визначення	процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	особливий спосіб мислення та процес створення інформації, спрямований на різнобічне відображення економічної реальності шляхом формування ідеальних теоретичних об'єктів і побудови на їхній основі інформаційних моделей бізнесу для задоволення запитів користувачів

Об'єкт	засоби підприємства, джерела їхнього утворення та господарські процеси, які забезпечують рух майна і джерел з метою отримання прибутку	економічна 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 (квазірівень обліку)
Предмет	упорядкована і регламентована інформаційна система, що відображає сукупність майна за складом і розміщенням, за джерелами утворення, господарські операції та результати діяльності підприємства в грошовому вираженні	інформаційне відображення економічної реальності з метою створення моделей такої діяльності та прогнозування її розвитку
Метод	до методичних прийомів бухгалтерського обліку належать: документування та інвентаризація; рахунки і подвійний запис; оцінювання та калькування балансу і звітність	Методологічний плюралізм: методики створення інформації ретроспективного (фінансового), оперативного, стратегічного (прогнозного) характеру
Оцінка і визнання	Єдина вартісна оцінка об'єктів обліку та визнання на основі нормативних документів	Допустимі різноманітні оцінки та визнання на основі нормативних документів і професійного судження бухгалтера
Обліковий процес	сукупна послідовність дій, що забезпечують виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень (операції, процедури, технологія, стадії, ділянки обліку)	Фіксування факту як сукупності інформаційних одиниць, опрацювання отриманих фактів і перетворення їх логічними та методичними прийомами узагальнення і класифікації, можливості змоделювати ситуацію та отримати знання про об'єкт спостереження.

Принципи	повне висвітлення автономність послідовність безперервність нарахування превалювання сутності над формою єдиний грошовий вимірник	– принцип повноти інформації; – принцип оптимальності (ефективності); принцип синергізму принцип раціональної транспарентності (прозорості) принцип варіативності принцип інформаційної взаємодії принцип рефлексивності принцип інституціоналізму; принцип потенціалу розвитку
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 інформації [266, С.245-261]	Закон економічної оптимальності Закон рефлексії Закон параметризації Закон типологізації Закон інформаційного пошуку Закон інформаційної невизначеності (закон ентропії)

Джерело: сформовано автором

**Список публікацій здобувача,  
в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:  
*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*  
*Монографії***

1. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 392 с. (23,1 друк. арк.).

2. Семанюк В. З. Стандартність і креативність підсистем обліку. *Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні* : монографія / за ред. д. е. н., проф. М. С. Пушкаря. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. С. 36–60. (2,5 друк. арк.).

3. Семанюк В. З. Теоретична концептуалізація ризику в обліково-аналітичній системі підприємства. *Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу* : монографія ; за ред. д.е.н., проф. В. А. Дерія. Тернопіль : Крок, 2016. С. 238–276 (2,5 друк. арк.).

4. Семанюк В. З. Розвиток теорії обліку в контексті сучасного економічного знання. *Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4 : Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу* : монографія. Житомир : ЖДТУ, Вид. Євенок О. О., 2017. С. 94–123 (2,0 друк. арк.).

*Статті у наукових фахових виданнях*

5. Папінко В. З., Павликівська О. І. Контролінг – концепція стратегічного управління. *Вісник Житомирського технологічного державного університету. Серія : Економічні науки. 2004. Вип. 4. С.204–209 (0,32 друк. арк.; особистий внесок автора – розкрито проблеми формування фінансових показників та принципи функціонування системи контролінгу (0,16 друк. арк.)).*

6. Папінко В. З. Розвиток контролінгу як об'єктивна необхідність вдосконалення управління. *Наукові записки : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТДЕУ. 2006. Вип. 15. С. 297–299 (0,35 друк. арк.).*

7. Семанюк В. З. Бюджетування як інструмент управління підприємством. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія : Економіка. 2006. № 20. С. 143–145 (0,35 друк. арк.).*

8. Семанюк В. З., Рожелюк В. М. Принципи формування інноваційно-інвестиційної політики підприємств. *Економічні науки. Наукові праці*



*Кіровоградського національного технічного університету*. 2007. Вип. 12. Ч. II. С. 282–284 (0,4 друк. арк.; особистий внесок автора – висвітлено основні фактори інвестиційно-інноваційної політики підприємства та сформовано її визначальні принципи з урахуванням потреб менеджменту (0,2 друк. арк.)).

9. Семанюк В. З. Облікова політика підприємства: теорія і практика. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка*. Серія: Економіка. 2008. №22. С. 175–178 (0,4 друк. арк.).

10. Семанюк В. З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2009. Вип. 3. С. 112–116 (0,5 друк. арк.).

11. Семанюк В. З. Контролінг як інноваційний інструмент підвищення ефективності бізнесу. *Наукові записки. Українська академія друкарства*. 2010. Вип. 2 (18). С. 132–138 (0,51 друк. арк.).

12. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. *Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць*. 2010. Вип. 11 (114). С. 59–64 (0,69 друк. арк.).

13. Семанюк В. З. Критерії якості облікової системи підприємства: теоретичний аспект. *Вісник ДонНУЕТ*. Серія : Економічні науки. 2011. № 3/2 (51). С. 232–236 (0,56 друк. арк.).

14. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси: обліково-теоретичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2011. Вип. 35. С. 319–322 (0,45 друк. арк.).

15. Семанюк В. З. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2011. Вип. 27. Ч. I. С. 164–168 (0,52 друк. арк.).

16. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 236–241 (0,62 друк. арк.).

17. Семанюк В. З. Теорія обліку: інституційний підхід. *Економічний аналіз : збірник наукових праць*. 2012. Вип. 11. С. 281–284 (0,42 друк. арк.).

18. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси як інструмент підвищення ефективності бізнесу. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. №10. С. 304–307 (0,46 друк. арк.).

19. Семанюк В. З. Синергетичний підхід до формування звітності. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2014. Вип. 39. С. 96–99 (0,48 друк. арк.).

20. Семанюк В. З. Теоретичне обґрунтування аутсорсингу облікової функції на підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки* : електрон. наук. фахове вид. 2015. Вип. 6. URL: <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen-2015-r/1149-semanyuk-v-z-teoretichne-obgruntuvannya-aoutsorsingu-oblikovoji-funksiji-na-pidpriemstvi> (0,65 друк. арк.).

21. Семанюк В. З. Ускладнення інформаційного середовища підприємств в новій економічній формації. *Глобальні та національні проблеми економіки* : електрон. наук. фахове вид. 2016. URL: <http://global-national.in.ua/issue-13-2016/21-vipusk-13-zhovten-2016-r/2488-semanyuk-v-z-uskladnennya-informatsijnogo-seredovishcha-pidpriemstv-v-novij-ekonomichnij-formatsiji> (0,66 друк. арк.).

*в т. ч. у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які внесено до міжнародних наукометричних баз*

22. Семанюк В. З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе. *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D «Экономические и юридические науки»*. Республика Беларусь. 2012. № 14. С. 56–62 (0,8 друк. арк.).

23. Семанюк В. З. Осучаснення теоретичного базису науки про облік. *Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації* : міжнародний збірник наукових праць. 2015. Вип. 4. С. 15–23 (0,66 друк. арк.).

24. Semanyuk V. Necessity and problems of formation of alternative paradigm of the development of accounting science. *International Journal of Accounting and Economics Studies*. 2017. Vol. 5, No. 2. P. 169–172 URL: <https://www.sciencepubco.com/index.php/IJAES/article/view/8332> (0,7 друк. арк.).

25. Semanyuk V. The theory of accounting in the context of modern paradigm of scientific knowledge. *Studia i materialy instytutu transportu i handlu morskiego. Zeszyty naukowe uniwersytetu Gdanskiego*. 2017. № 14. S. 325–334 (0,62 друк. арк.).

26. Семанюк В. З. Необхідність кардинальної зміни теорії обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4 (78). С. 75–80 (0,78 друк. арк.).

27. Семанюк В. З., Пушкар М. С. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. 2017. Вип. 1-2. С. 7–20 (0,8 друк. арк.; особистий внесок автора – представлено інноваційний підхід до розвитку облікової науки та етапи формування нової парадигми обліку (0,4 друк. арк.)).

28. Семанюк В. З. Облікова філософія в системі теоретичного знання. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2018. Вип. 1(51). С. 442–448. (1,0 друк. арк.).

29. Семанюк В. З. Развитие теории учета в условиях «новой экономики». *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D «Экономические и юридические науки»*. Республика Беларусь. 2018. № 5. С. 92–100 (1,1 друк. арк.).

30. Семанюк В. З. Особенности и противоречия развития теории учета. *Бухгалтерский учет и анализ. Научно-практический журнал*. Республика Беларусь. 2018. № 4 (256). С. 44–48 (0,7 друк. арк.).

### ***Опубліковані праці апробаційного характеру***

31. Папінко В. З., Питель С. В. Використання стратегічної інформації в процесі управління підприємством. *Проблеми економіки України : збірник наукових праць*. 2006. Вип. 11. С. 74–78 (0,25 друк. арк.; особистий внесок автора – доведено неспроможність традиційних методик для отримання стратегічної інформації, представлено постулати стратегічно спрямованого обліку (0,15 друк. арк.)).

32. Семанюк В. З. Мельник В. Г. Розробка системи економічного обліку на підприємстві. *Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 21–22 листопада 2007 р.)*. Тернопіль : ТНЕУ. С.276–280. (0,4 друк. арк. особистий внесок

автора – висвітлено облік як кібернетичну систему, введено поняття «економічно вагомі дані», представлено термін «економічний облік» (0,2 друк. арк.).

33. Семанюк В. З. Реалії обліку: проблеми теорії та практики. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації* : збірник тез доповідей Сьомої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 25–26 лютого 2010 р.). Тернопіль : В-во ТНЕУ «Економічна думка», 2010. Ч. 2. С. 371–373 (0,15 друк. арк.).

34. Семанюк В. З. Впровадження інновацій: управління та інформаційне забезпечення. *Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі* : матеріали Науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 23 квітня 2010 р.). Тернопіль : ТКІ, 2010. С. 96–98 (0,15 друк. арк.).

35. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства в теорії обліку. *Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 25–26 листопада 2010 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2010. С. 69–72 (0,24 друк. арк.).

36. Семанюк В. З. Проблеми розвитку облікової теорії в Україні. *Облік, аудит, фінанси : сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців* : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 28–29 жовтня 2010 р.) Х.: ХДУХТ. 2010. С. 137–139 (0,18 друк. арк.).

37. Семанюк В. З. Концепція інтелектуальної системи обліку. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Серія : Економічні науки*. 2011. Вип. 4. С. 329–332 (0,3 друк. арк.).

38. Семанюк В. З. Інтелектуальність системи обліку: суть та проблеми реалізації. *Управління розвитком. Розвиток економіки України в умовах глобалізації* : збірник наукових робіт за результатами Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю молодих вчених та студентів (м. Харків, 18 березня 2011 р.). Харків : ХНЕУ, 2011. № 5 (102). С. 198–203 (0,35 друк. арк.).

39. Семанюк В. З. Моделювання в теорії обліку: діалектика впливу. *Інформаційні проблеми комп'ютерних систем, юриспруденції, енергетики, економіки, моделювання та управління (ПНМК-2011)* : матеріали Проблемно-наукової міжгалузевої конференції (м. Бучач – м. Яремча, 17–20 травня 2011 р.). Бучач, 2011. С. 246–250 (0,48 друк. арк.).

40. Семанюк В. З. Інноваційна система інформаційного забезпечення менеджменту. *Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України* : збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 27–28 жовтня 2011 р.). Тернопіль, 2011. С.253–257 (0,26 друк. арк.).

41. Семанюк В. З. Розвиток стратегічного обліку в інформаційному суспільстві. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації* : збірник тез доповідей Восьмої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 24–25 лютого 2011 р.). Ч. 2. Тернопіль : ТНЕУ, 2011. С. 419–421 (0,18 друк. арк.).

42. Семанюк В. З. Формування облікової інформації в сучасних умовах економічної практики. *Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 28–29 квітня 2011 р.). Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. С.419–422 (0,3 друк. арк.).

43. Семанюк В. З. Теоретичні підходи до формування облікової системи та їх адаптація до сучасних умов розвитку економіки. *Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин* : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Умань, 19–20 травня 2011 р.). Умань : Вид. «Сочінський», 2011. Ч. 2. С. 109–111 (0,16 друк. арк.).

44. Семанюк В. З. Розвиток теорії обліку в умовах постіндустріального суспільства. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Черкаси, 18–20 травня 2011 р.). Т. II. Черкаси : ЧДТУ, 2011. С. 125–127 (0,14 друк. арк.).

45. Семанюк В. З. Якість інформаційного забезпечення менеджменту. *Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної*

*функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу* : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Донецьк, 12–13 травня 2011 р.). Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. С. 103–106 (0,2 друк. арк.).

46. Семанюк В. З. Диверсифікація видів обліку як засіб формування економічної інформації. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація* : тези доповідей учасників X Міжнародної наукової конференції (м. Київ, 30 березня 2012 р.). Київ : БізнесМедіаКонсалтинг, 2012. С. 316–319 (0,18 друк. арк.).

47. Семанюк В. З., Вегера С. Г. Сучасний стан та необхідність розвитку облікової системи. *Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання* : збірка тез доповідей учасників I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Макіївка, 22–23 лютого 2012 р.). Макіївка : МЕРІ, 2012. С. 152–154. (0,2 друк. арк.; особистий внесок автора – представлено недоліки традиційної теорії бухгалтерського обліку (0,1 друк. арк.)).

48. Семанюк В. З. Інформаційні вимоги менеджменту в умовах «нової економіки». *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей Науково-практичної конференції (м. Львів, 26–28 квітня 2012 р.). Львів : Вид. Національного університету «Львівська політехніка», 2012. С. 291–293 (0,25 друк. арк.).

49. Семанюк В. З. Інформаційна парадигма розвитку облікової науки. *Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 29–30 листопада 2012 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 64–66 (0,18 друк. арк.).

50. Семанюк В. З. Теорія постіндустріалізму як основа розвитку облікової науки. *Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю* : тези виступів XI Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 18–20 жовтня 2012 р.). Житомир : ЖДТУ, 2012. С. 370–371 (0,2 друк. арк.).

51. Семанюк В. З. Роль обліку для економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в умовах інтеграції України в міжнародне економічне співтовариство* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів та

студентів з міжнародною участю (м. Севастополь, 18–20 жовтня 2012 р. ).  
Севастополь : Вид-во СенНТУ, 2012. С. 59–61 (0,25 друк. арк.).

52. Семанюк В. З. Обмеженість та необхідність удосконалення сучасної інформаційно-аналітичної моделі бізнесу. *Актуальні питання сучасної економіки*: тези доповідей Всеукраїнської заочної конференції (м. Умань, 24 грудня 2012 р.). Умань : Вид. «Сочінський», 2012. С. 182–184 (0,15 друк. арк.).

53. Семанюк В. З. Вплив інституціоналізму на розвиток облікової теорії. *Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України* : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Кам'янець-Подільський, 11–12 грудня 2012 р.). Ч. 1. Тернопіль : Крок, 2012. С. 19–22 (0,2 друк. арк.).

54. Семанюк В. З. Методика викладання теорії обліку: креативний підхід. *Методика викладання облікових, аналітичних і контрольних дисциплін в інформаційному суспільстві* : матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції (м. Тернопіль, 31 жовтня 2012 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 87–95 (0,4 друк. арк.).

55. Семанюк В. З. Генезис формирования стратегического учета. *Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 6–7 июля 2012 г.). Душанбе : ОИПБА РТ, 2012. С.140–142 (0,28 друк. арк.).

56. Семанюк В. З. Адаптация учетной системы предприятия к специфике экономической среды. *Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Новополоцк, 25–26 октября 2012 г.). Ч. 1. Новополоцк, 2012. С. 204–207 (0,25 друк. арк.).

57. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства як продукт облікової системи. *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів та студентів (м. Ірпінь, 28 лютого 2013 р.). Ч. 2. Ірпінь : Вид-во НУ ДПС України, 2013. С. 156–158 (0,15 друк. арк.).

58. Семанюк В. З. Проблеми розвитку облікової теорії в Україні. *Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці* : збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 21 лютого 2013 р.). Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. С. 85–89 (0,12 друк. арк.).

59. Семанюк В. З. Проблемы и перспективы развития учета в Украине. *Развитие теории, методологии и организация учета, анализа и аудита в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 19–20 марта 2013 г.). Душанбе : Сохибкор, 2013. С. 167–172 (0,4 друк. арк.)

60. Семанюк В. З. Формирование информационной парадигмы учета в постиндустриальном обществе. *I International scientific conference of young researchers* (Baku, Azerbaijan, 26–27 April 2013). Baku, QaFQAZ University, 2013. P. 88–89 (0,2 друк. арк.).

61. Семанюк В. З., Пушкарь М. С. Перспективы развития теории учета. *Финансите и стопанската отчетност – състояние, тенденции, перспективи* : Юбилейна международна научно-практическа конференция : сборник доклади. (г. Свищов, РБългария. 25–26. 10. 2013 г.). Т. 2. Свищов : Академично издателство «Ценов», 2013. С. 71–77 (0,5 друк. арк.; особистий внесок автора – досліджено методикку побудови моделей обліку, представлено систему обліку як процес отримання фактів, їхнього перетворення і формування інформації (0,25 друк. арк.)).

62. Семанюк В. З. Развитие учета в условиях «новой экономики»: теоретический аспект. *Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерського учета, анализа и аудита* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 23–24 мая 2014 г.). Душанбе : ОИПБА РТ, 2014. С. 22–26 (0,5 друк. арк.).

63. Семанюк В. З. Облікові аспекти економічної безпеки підприємства. *Економічна безпека держави та суб'єктів підприємницької діяльності в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення* : матеріали Всеукраїнської науково-



практичної інтернет-конференції (м. Львів, 15–16 травня 2014 р.). Львів : Українська академія друкарства, 2014. С. 117–119 (0,16 друк. арк.).

64. Семанюк В. З. Якість обліку як теоретична категорія. *Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку* : матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 16–17 травня 2014 р.). Львів : ЛКА, 2014. С. 68–71 (0,25 друк. арк.).

65. Семанюк В. З. Реалізація інформаційної парадигми обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали III міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 10–11 жовтня 2014 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2014. С. 114–116 (0,15 друк. арк.).

66. Семанюк В. З. Залежність парадигм облікової науки від розвитку економічних формацій. *Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки* : збірник тез виступів XIV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир, 4–5 листопада 2014 р.). Житомир, 2014. С. 132–136 (0,27 друк. арк.).

67. Семанюк В. З. Значення теорії обліку для реалізації вимог економіки знань. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 06 грудня 2014 р.). Ч.1. Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2014. С. 145–147 (0,15 друк. арк.).

68. Семанюк В. З. Эффективность учетной системы в теории учета. *Бухгалтерский учет, анализ и аудит: проблемы и перспективы развития в условиях глобализации* : материалы Международной научно-практической конференции (г. Душанбе, 30 апреля 2015 г.) : сборник статей. Душанбе : ДСХ, 2015. С. 212–215 (0,7 друк. арк.).

69. Семанюк В. З. Поняття та класифікація інформаційних ресурсів підприємства. *Проблеми та перспективи розвитку контролінгу як науки* : матеріали Науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 15 січня 2015 р.). Тернопіль, ТНЕУ. 2015. С. 58–63 (0,25 друк. арк.).

70. Семанюк В. З. Теорія обліку: виклики і протиріччя. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали IV

Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 11 травня 2016 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 228–229 (0,2 друк. арк.).

71. Семанюк В. З. Розвиток обліку та облікового знання в аграрному суспільстві. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 27–28 квітня 2017 р.). Львів : Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2017. С. 246–247 (0,2 друк. арк.).

72. Семанюк В. З. Соціальні та екологічні фактори впливу на теорію обліку. *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу* : тези виступів Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 20–21 жовтня 2017 р.). Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2017. С. 154–155 (0,15 друк. арк.).

73. Семанюк В. З. Парадигмальне оновлення облікової науки. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту* : збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Київ, 17 листопада 2017 р.). Київ : КНЕУ, 2017. С. 28 – 29 (0,15 друк. арк.).

74. Семанюк В. З. Чи буде наукова революція в обліку? *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.). Чернігів : ЧНТУ, 2017. С. 28–29 (0,25 друк. арк.).

75. Семанюк В. З. Теоретичні основи обліку в контексті світових інтеграційних процесів. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції* : збірник матеріалів X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 24 листопада 2017 р.). Київ : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 144– 147 (0,3 друк. арк.).

76. Семанюк В. З. Наукова картина світу в обліковому теоретичному знанні. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Львів, 14–15 березня 2018 р.). Львів : ЛНАУ, 2018. С. 139–141 (0,3 друк. арк.).

77. Семанюк В. З. Інформаційне поле підприємства як базове поняття облікової науки. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці*: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород,

18–19 квітня 2018 р.). Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2018. С. 119–122 (0,3 друк. арк.).

78. Семанюк В. З., Пушкар М. С. Нове розуміння обліку в економіці знань. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства* : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Вінниця, 18 квітня 2018 р.). Т. 1. Тернопіль : Крок, 2018. С. 95–97 (0,3 друк. арк.; особистий внесок автора – досліджено онтологічну сутність обліку в постіндустріальному суспільстві (0,15 друк. арк.)).

79. Семанюк В. З. Онтология как основа понимания сути и содержания учета. *Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты* : электронный сборник статей II Международной научно-практической конференции (г. Новополюцк, 7–8 июня 2018 г.). Новополюцк, 2018. С. 442–446. URL: <http://elib.psu.by:8080/handle/123456789/22563> (0,42 друк. арк.).

80. Семанюк В. З. Формування дефініції «інформаційне поле» в теорії обліку. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 17–18 травня 2018 р.). Львів: Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 294–296 (0,3 друк. арк.).

81. Семанюк В. З. Антропологія і праксеологія у практичному вимірі облікового знання. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали XV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Черкаси, 18 травня 2018 р.). Черкаси, 2018. С. 84 – 85 (0,13 друк. арк.).

82. Семанюк В. З. Теорія обліку: multa раucis. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 31 травня–01 червня 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 127–129 (0,16 друк. арк.).

## Відомості про апробацію результатів дисертації

Назви конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
Міжнародна науково-практична конференція «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України»	м.Тернопіль	21-22 листопада 2007 р.	очна
Сьома Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації»	м. Тернопіль	25-26 лютого 2010 р.	очна
Друга міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі»	м. Тернопіль	23 квітня, 2010 р.	очна
Міжнародна науково-практична конференція «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі»	м. Тернопіль	25-26 листопада 2010 р.	очна
Міжнародна науково-практична конференція «Облік, аудит, фінанси : сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців»	м. Харків	28-29 жовтня 2010 р.	заочна

Всеукраїнська науково-практичної конференція з міжнародною участю молодих вчених та студентів «Розвиток економіки України в умовах глобалізації»	м. Харків	18 березня 2011 р.	очна
Міжнародна науково-практична конференція «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України»	м. Тернопіль	27-28 жовтня 2011 р.	очна
Восьма Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації»	м. Тернопіль	24-25 лютого 2011 р.	очна
Шоста Міжнародна науково-практична конференція «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління»	м. Львів	28-29 квітня 2011 р.	заочна
П'ята Міжнародна науково-практична конференція «Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин»	м. Умань	19-20 травня 2011 р.	очна
Восьма Міжнародна науково-практична конференція «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю»	м. Черкаси	18-20 травня 2011 р.	заочна

Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу»	м. Донецьк	12-13 травня 2011 р.	заочна
Проблемна-наукова міжгалузева конференція «Інформаційні проблеми комп'ютерних систем, юриспруденції, енергетики, економіки, моделювання та управління (ПНМК-2011)»	м. Бучач – м. Яремча	17-20 травня 2011 р.	заочна
Десята Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту : теорія, методологія та організація»	м. Київ	30 березня 2012 р.	заочна
Перша науково-практична інтернет-конференція «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання»	м. Макіївка	22-23 лютого 2012 р.	заочна
Науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства»	м. Львів	26-28 квітня 2012 р.	заочна
Друга Міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні»	м. Тернопіль	29-30 листопада 2012 р.	очна

Одинадцята наукова конференція «Економічні теорії, як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю»	Міжнародна конференція	м. Житомир	18-20 жовтня 2012 р.	заочна
Всеукраїнська науково-практична конференція молодих вчених, аспірантів та студентів з міжнародною участю «Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в умовах інтеграції України в міжнародне економічне співтовариство»	науково-практична конференція	м. Севастополь	18-20 жовтня 2012 р.	очна
Всеукраїнська заочна наукова конференція «Актуальні питання сучасної економіки»	заочна наукова конференція	м. Умань	24 грудня 2012 р.	заочна
Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України»	науково-практична інтернет-конференція	м. Кам'янець-Подільський	11-12 грудня 2012 р.	заочна
Всеукраїнська науково-методична конференція «Методика викладання облікових, аналітичних і контрольних дисциплін в інформаційному суспільстві»	науково-методична конференція	м. Тернопіль	31 жовтня 2012 р.	очна

Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту і контролю в умовах відкритої економіки»	м. Душанбе Республіка Таджикистан	6-7 липня 2012 р.	заочна
Міжнародна науково-практична конференція «Стійкий розвиток економіки: міжнародні і національні аспекти	м. Новополоцк, Республіка Білорусь	25 - 26 жовтня 2012 р.	заочна
Всеукраїнська науково-практична конференція молодих науковців, аспірантів та студентів «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні»	м. Ірпінь	28 лютого 2013 р.	очна
Перша Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці»	м. Київ	21 лютого 2013 р.	заочна
Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток теорії, методології і організація обліку, аналізу і аудиту в умовах переходу до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФО)»	м. Душанбе, Республіка Таджикистан	19-20 березня 2013 р.	заочна
Перша міжнародна наукова конференція молодих вчених	м. Баку, Азербайджанс ька Республіка	<b>26-27 квітня</b> 2013 р.	заочна



Міжнародна науково-практична конференція «Фінансова та економічна звітність – стан, тенденції, перспективи»	м. Свіщов, Республіка Болгарія	25-26 жовтня 2013 р.	заочна
Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту»	м. Душанбе, Республіка Таджикистан	23-24 мая 2014 р.	заочна
Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Економічна безпека держави та суб'єктів підприємницької діяльності в Україні»	м. Львів	15–16 травн, 2014 р.	заочна
Сьома Міжнародна науково-практична конференція «Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку»	м. Львів	16-17 травня 2014 р.	заочна
Третя Міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»	м. Тернопіль	10-11 жовтня 2014 р.	очна
Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки»	м. Житомир	4-5 грудня 2014 р.	заочна

Шоста Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки»	м. Луцьк	06 грудня 2014 р.	заочна
Міжнародна науково-практична конференція «бухгалтерський облік, аналіз і аудит: проблеми і перспективи розвитку в умовах глобалізації»	м. Душанбе, Республіка Таджикистан	30 квітня 2015 р.	заочна
Науково-практична конференція «Проблеми та перспективи розвитку контролінгу як науки»	м. Тернопіль	15 січня 2015 р.	очна
Четверта Міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»	м. Тернопіль	11 травня 2016 р.	очна
Третя Міжнародна науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : Матеріали»	м. Львів	27-28 квітня 2017 р.	очна
Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу»	м. Житомир	20-21 жовтня 2017 р.	очна
Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту»	м. Київ	17 листопада 2017 р.	заочна

Третя Міжнародна науково-практична конференція «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку»	м. Чернігів	27 листопада 2017 р.	очна
Дясята Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції»	м. Київ	24 листопада 2017 р.	очна
Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки»	м. Львів	14-15 березня 2018 р.	заочна
Третя Міжнародна науково-практична конференція «Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці»	м. Ужгород	18-19 квітня 2018 р.	очна
Всеукраїнська науково-практична конференція «Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства»	м. Вінниця	18 квітня 2018 р.	очна

Друга Міжнародна науково-практична конференція «Стійкий розвиток економіки: міжнародні та національні аспекти»	м. Новополоцк, Республіка Білорусь	7–8 червня 2018 р.	заочна
Восьма Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації»	м. Львів	17-18 травня 2018 р.	очна
П'ятнадцята Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю»	м. Черкаси	15 травня 2018 р.	заочна
П'ята Міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»	м. Тернопіль	31 травня - 01 червня 2018 р.	очна

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО  
**НОВОКРАМАТОРСЬКИЙ  
 МАШИНОБУДІВНИЙ  
 ЗАВОД**  
 ПрАТ "НКМЗ"



ЧАСТНОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО  
**НОВОКРАМАТОРСКИЙ  
 МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫЙ  
 ЗАВОД**  
 ЧАО "НКМЗ"

вул. Орджонікідзе 5, м. Краматорськ, Донецька область, 84305, Україна, тел. +38 (06264) 7-88-00,  
 факс +38 (06264) 7-22-49, телетайп 330171, e-mail: ztm@nkmz.donetsk.ua, www.nkmz.com, код ЄДРПОУ 05763599

06.03.2018р № 015/162 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

### ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження  
 Семанюк Віти Зеновіївни докторантки Тернопільського національного економічного  
 університету на тему: "Теорія обліку в постіндустріальному суспільстві"

Теорія обліку це важливий елемент наукового знання, без якого неможливе формування дієвих облікових систем, формування інформаційних ресурсів для управління. Високий рівень ентропії та відсутність інформації стратегічного характеру, а також інформації про зовнішнє середовище функціонування бізнесу змушує менеджерів приймати рішення тактичного і стратегічного характеру без достатнього інформаційного супроводу, збільшуючи таким чином ризики прийняття неефективних рішень. Розширення облікової парадигми та введення в теорію обліку таких конструктів як «зовнішнє середовище бізнесу», «облікове відображення економічної реальності», «інформаційне поле підприємства», «інформаційні ресурси», що пропонуються у дисертаційному дослідженні Семанюк Віти Зеновіївни докторантки Тернопільського національного економічного університету: "Теорія обліку в постіндустріальному суспільстві", дає можливість удосконалення облікової роботи на підприємстві, розширення облікового мислення працівників та включення до наказу про облікову політику порядку формування інформації на запити користувачів.

Рекомендації щодо створення єдиної інформаційної системи обліку, оцінки інформаційних ресурсів та ефективності облікової системи дозволять формувати в обліковій системі фінансові та не фінансові показники, удосконалити систему управлінської звітності, розробити систему моніторингу та створення інформації стратегічного характеру.

Вказані пропозиції успішно апробуються на підприємстві та дозволяють позитивно оцінювати ефект від удосконалення інформаційної системи обліку, удосконалити методику та організацію підсистем контролінгу та стратегічного обліку на великому машинобудівному підприємстві з урахуванням специфіки його діяльності.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Заступник генерального директора  
 з економіки та фінансів



Ю.І.Боярський

18 000163 \*

## Продовження додатку II



ТОВ «СЕ Борднетце-Україна» • 15 Квітня, 7 • 47711 с. Байківці, Тернопільська область

№ 496/8 від 13 квітня 2018

### ДОВІДКА

про практичне застосування результатів  
дисертаційного дослідження Семанюк Віти Зеновіївни  
докторантки Тернопільського національного економічного університету  
на тему: «Теорія обліку в постіндустріальному суспільстві»

Результати наукових досліджень докторантки Тернопільського національного економічного університету щодо проблем розвитку теорії обліку та необхідності її трансформації до умов суспільно-економічного розвитку і формування постіндустріального суспільства є особливо актуальними для підприємств з високою корпоративною культурою та інноваційними підходами до управління західного зразка.

Цією довідкою підтверджуємо, що пропозиції Семанюк Віти Зеновіївни, щодо представлення облікової системи як такої, що здатна створювати інформацію про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства, щодо формування інформації на запити зовнішніх та внутрішніх користувачів, формування інформаційних ресурсів для всіх рівнів управління та оцінка ефективності їх використання тощо, впроваджуються у практичну діяльність нашого підприємства. Запропонований у дисертаційній роботі порядок оцінки інформації та ефективності облікової системи на підприємстві дозволять розробити комплекс заходів з покращення методики та методології обліку в розрізі функціонування трьох його підсистем: фінансового обліку, стратегічного обліку, управлінського обліку та формування єдиної системи для створення інформації на запити користувачів.

Практичне впровадження запропонованих результатів щодо формування стратегічної інформації дозволить підвищити ефективність господарської діяльності, виявляти зони ризику та посилити конкурентні позиції на ринку.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету

Керівник відділу фінансів

Лисий В.



SUMITOMO ELECTRIC BORDNETZE Group

ТОВ «СЕ Борднетце-Україна»  
47711  
вул. 15 Квітня, 7  
с. Байківці, Тернопільський р-н.  
Тернопільська обл.  
Україна  
Телефон (+380) 35 2 51 08 40 0  
Факс (+380) 35 2 51 08 38

Генеральний директор:  
Екхарт Бістрам

Поштова адреса  
46023, м. Тернопіль,  
а/с 218

ПАТ «Сітібанк»  
Рах № 26001200417003 (UAH)  
МФО 300584  
ЄДРПОУ 34419383  
ІПН: 344193819180  
Свідоцтво №:100337593

№ 349 від 14.V.2018 р.Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
економічного університету

Довідка  
про практичне впровадження результатів дисертаційної роботи  
Семанюк Віти Зеновіївни на тему  
«Теорія обліку в постіндустріальному суспільстві»

Результати дисертаційного дослідження Семанюк Віти Зеновіївни сприяють удосконаленню облікової роботи, формуванню ефективного інформаційного супроводу процесу управління через удосконалення облікового відображення господарської діяльності та формування інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище існування бізнесу.

Окремі результати дослідження можуть знайти реалізацію в практиці роботи облікової служби, що засвідчує їх практичність та ефективність, зокрема рекомендації щодо формування інформації на запити користувачів в розрізі управлінського та стратегічного обліку є актуальними в умовах ускладнення інформаційного середовища функціонування підприємства.

Глобальне розуміння обліку як системи створення інформації, теоретична концептуалізація таких його об'єктів як інформаційні ресурси, людські ресурси (інтелектуальний капітал), соціальні та екологічні витрати дозволяють удосконалити робочий план рахунків і формувати показники фінансової та не фінансової звітності у світлі керівних принципів корпоративного управління компанії.

Постійна оцінка усіх бізнес-процесів підприємства, оцінка вартості інформації та ефективності інформаційного супроводу управління дозволяють уникати ризиків та невизначеності, що є загрозою успішного розвитку та реалізації місії компанії.

Фін. директор  Т. Петрина

ОРИОН



ORION

ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО  
 "ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ РАДІОЗАВОД "ОРИОН"  
 (ПАТ "ТРЗ "ОРИОН")  
 вул. 15 Квітня, 6, м. Тернопіль, 46023  
 тел. (0352) 24-30-14, факс (0352) 24-40-07  
 e-mail: zbut@orion.te.ua  
 www.orion.te.ua  
 Код ЄДРПОУ 22607719

PUBLIC JOINT-STOCK COMPANY  
 "TERNOPIL RADIO PLANT "ORION"  
 (PC "TRP "ORION")  
 6, 15 Kvitnia st., Ternopil, Ukraine, 46023  
 phone (0352) 24-30-14, fax (0352) 24-40-07  
 e-mail: zbut@orion.te.ua  
 www.orion.te.ua  
 Code 22607719

22.06.2018 № 444/372

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

### ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження  
 Семанюк Віти Зеновіївни докторантки Тернопільського національного  
 економічного університету на тему: "Теорія обліку в постіндустріальному  
 суспільстві"

Проблеми теорії обліку в умовах розвитку постіндустріального суспільства набувають особливого значення у зв'язку зі зростанням ролі інформації в економічному житті в цілому та роботі окремого підприємства зокрема, в умовах високого рівня ентропії та змінності оточуючого середовища. Важливість інформації полягає у її якості та важливості у процесі прийняття управлінських рішень, інформаційній асиметрії та існуванні потоків надлишкової та недостовірної інформації, що стають перешкодами для ефективного управління.

В цьому контексті результати наукових досліджень Семанюк Віти Зеновіївни мають вагомим значенням для розвитку і удосконалення облікової роботи підприємства, розширення облікового мислення працівників та через розуміння інформації як системоутворюючого фактору, введення таких теоретичних концептів як «інформаційні ресурси», «інформаційне поле» тощо.

Цією довідкою підтверджуємо, що окремі результати наукових досліджень докторантки Тернопільського національного економічного університету Семанюк Віти Зеновіївни впроваджено у практичну діяльність АТ "Тернопільський радіозавод "Оріон", зокрема: удосконалено схему організації облікових робіт в розрізі структурних підрозділів підприємства і всіх категорій споживачів інформації; описано методичні підходи до вибору методів створення інформації у розрізі підсистем управлінського обліку та впроваджено елементи стратегічного обліку; враховуючи специфіку підприємства розроблено методику класифікації інформації за критеріями доступності та комерційної таємниці.

За допомогою запропонованого підходу щодо формування інформації в системі обліку на запити користувачів можна забезпечити досягнення стійкої конкурентної переваги шляхом успішного позиціонування підприємства на ринку.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету

Голова правління  
 к.е.н., доцент

В. Карпик



Ярослав Карпик



# Аудиторська фірма УкрЗахідАудит

Свідоцтво про внесення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності № 0541 від 26.01.2001р.  
(дійсне до 24.09.2020 р.)

адреса: 79011, м. Львів, вул. І. Рутковича, 7, офіс 11а тел (0 32) 225-68-70,  
тел / факс (0 32) 225-68-80 e-mail: [UkrZahidAudit@mail.lviv.ua](mailto:UkrZahidAudit@mail.lviv.ua)  
п / рахунок № 26007011071804 у ПАТ "КРЕДОБАНК", МФО 325365  
ЄДРПОУ 20833340, КОАТУУ 4610136300, КОПФГ 240

№ 08/06 від 08 червня 2018 р.

## Довідка

*про впровадження в практичну аудиторську діяльність результатів дослідження докторанта Тернопільського національного економічного університету кандидата економічних наук, доцента Семанюк Віти Зеновіївни на тему: «Теорія обліку постіндустріального суспільства»*

Аудитор це вищий ступінь професійного фаху бухгалтера, а тому в своїй діяльності аудитори постійно удосконалюють науковий і теоретичний рівень та розуміють потреби суспільства у достовірній інформації про економічну діяльність суб'єктів господарювання.

Результати дослідження Семанюк Віти Зеновіївни сприяють поглибленню теоретичних знань у сфері обліку, зокрема щодо розуміння сутності облікової діяльності та її розвитку в умовах постіндустріального суспільства, філософського осмислення облікових процесів та формування інформаційних потоків, формування інформації про економічну ситуацію, бізнес-процеси, внутрішнє та зовнішнє середовище діяльності підприємства.

Висновки і пропозиції автора щодо філософського та економічного трактування інформації, оцінки ефективності облікової системи, формування інформаційного поля підприємства та розробки методології обліку для підприємств різних масштабів діяльності мають практичне значення для розвитку теорії обліку постіндустріального суспільства.

Даною довідкою підтверджуємо, що результати, одержані В. З. Семанюк, у наукових дослідженнях використовуються в практичній діяльності аудиторської фірми «УкрЗахідАудит» для підвищення професійного рівня аудиторів та їх асистентів (помічників).

Довідка складена для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Генеральний директор, аудитор  
(сертифікат серії А № 008319)  
к.е.н, професор



В. О. Озеран



С С А Б

Союз Сертифицированных Аудиторов и Бухгалтеров  
 Саюз Сертыфікаваных Аўдытараў і Бухгалтараў  
 Union of the Certified Auditors and Accountants

Республика Беларусь. 220100  
 г. Минск, ул. Сурганова, 61, оф. 409  
 Т: +375 29 668 38 98  
 W: <http://ucaab.by>  
 E: [alex.y@ucaab.by](mailto:alex.y@ucaab.by)

Исх. №13  
 от 03.08.2018г.  
 г. Минск

## СПРАВКА

### Справка

о внедрении результатов диссертационной работы Семанюк Виты Зиновьевны на тему: «Теория учета в постиндустриальном обществе» и их использование в работе сертифицированных аудиторов и бухгалтеров Беларуси

Союз Сертифицированных Аудиторов и Бухгалтеров (Республика Беларусь) на очередном заседании рассмотрели результаты научных исследований докторанта Тернопольского национального экономического университета, кандидата экономических наук, доцента Семанюк Виты Зиновьевны о перспективах развития теории учета в условиях становления постиндустриального общества.

Учитывая предлагаемые к внедрению Семанюк В. З.:

- теоретические положения о трансформации теории учета в условиях постиндустриального общества,
- сформулированные принципы и законы учетной науки,
- модель оценки информации как продукта функционирования учетной системы и другие научные результаты – можем утверждать, что авторское решение теоретических проблем позволит расширить границы учетного знания и, соответственно, повысить качество информационного обеспечения управления экономикой на разных уровнях хозяйствования.

Этой справкой подтверждаем, что результаты научных исследований докторанта Тернопольского национального экономического университета, кандидата экономических наук, доцента Семанюк Виты Зиновьевны одобрены Союзом Сертифицированных аудиторов и бухгалтеров (Республика Беларусь) как имеющие научную, экономическую, социальную и практическую ценность в процессе управления экономикой.

Справка составлена для предоставления в Специализированный ученый совет Д 58.082.03 Тернопольского национального экономического университета

Председатель правления  
 Союза Сертифицированных  
 Аудиторов и Бухгалтеров  
 (Беларусь),  
 Доктор экономических наук,  
 профессор



Д.А.Панков



ФЕДЕРАЦІЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ І  
АУДИТОРІВ УКРАЇНИ  
UKRAINIAN FEDERATION OF PROFESSIONAL  
ACCOUNTANTS AND AUDITORS



№119 від «07» серпня 2018 р.

### Довідка

**про впровадження в практичну діяльність професійних бухгалтерів та аудиторів України результатів дослідження докторанта Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук, доцента Семанюк Віти Зеновіївни на тему «Теорія обліку в постіндустріальному суспільстві»**

Цією довідкою підтверджуємо, що результати наукових досліджень, одержані Семанюк В. З. мають важливу наукову, професійну і суспільну значимість для розвитку теорії бухгалтерського обліку, а також сприятимуть покращенню практики ведення облікової роботи в розрізі підсистем фінансового, управлінського та стратегічного обліку щодо формування релевантної інформації про економічну діяльність суб'єктів господарювання на запити користувачів.

Результати досліджень Семанюк В. З. опубліковані у фахових виданнях та монографіях викликали зацікавленість професійної спільноти та знайшли схвальні відгуки. Йдеться насамперед про розуміння облікової діяльності в умовах становлення та розвитку постіндустріального суспільства, дослідження онтологічної суті обліку, філософський підхід до побудови теорії обліку, розуміння інформації як продукту облікової системи, створення інформаційних ресурсів, оцінки інформації та визначення ефективності функціонування облікової системи господарюючого суб'єкта, рекомендації з розробки структури інформаційної теорії обліку в умовах розвитку постіндустріальної економіки, уточнення принципів ведення обліку, розробки законів функціонування облікової системи.

Результати наукових досліджень Семанюк В. З. щодо розвитку теорії обліку в постіндустріальному суспільстві можуть бути використані при розробці програм та методичного забезпечення для постійного удосконалення професійних знань бухгалтерів і аудиторів України.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету

Виконавчий директор Федерації  
професійних бухгалтерів та аудиторів України



В. Г. Легка



ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ  
 ДЕПАРТАМЕНТ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ І ТОРГІВЛІ  
 46021, м. Тернопіль, вул. М.Грушевського, 8, тел./факс (0352) 52-33-83  
 e-mail: mail@economy.te.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 40388463

20.08.2018 № 06-19-824

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

Довідка

про практичне використання результатів дисертаційного дослідження докторантки Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук, доцента Семанюк Віти Зеновіївни на тему «Теорія обліку постіндустріального суспільства»

Цією довідкою підтверджуємо, що результати наукових досліджень, одержані Семанюк В.З. мають важливу наукову, професійну і суспільну значимість для розвитку теорії і методології обліку, а також для практики ведення облікової роботи в розрізі підсистем обліку.

Результати досліджень Семанюк В.З. опубліковані у фахових виданнях та монографіях мають практичне використання щодо врахування в обліку фактів зовнішнього середовища, формування масиву інформації про діяльність підприємств у різних розрізах, створення інформації адаптованої до потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету

Заступник директора



*(Handwritten signature)*

О.В.КАЗМІРЧУК

Максимів 52 33 83

ЦЕНТРАЛЬНА СПІЛКА СПОЖИВЧИХ ТОВАРИСТВ УКРАЇНИ

ЛЬВІВСЬКИЙ  
ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТвул. Туган-Барановського, 10,  
Львів, Україна, 79005  
тел.: +38 (032) 275 65 50; 295 81 02  
факс: +38 (032) 295 81 02  
e-mail: lute@lute.lviv.ua

THE ASSOCIATION OF CONSUMER SOCIETIES OF UKRAINE

LVIV UNIVERSITY  
OF TRADE  
AND ECONOMICS10, Tuhan-Baranovskoho street,  
Lviv, Ukraine, 79005  
tel.: +38 (032) 275 65 50; 295 81 02  
fax: +38 (032) 295 81 02  
e-mail: lute@lute.lviv.ua

11.06.2018р. № 345/р.ч. 1.08

на № \_\_\_\_\_

Довідка

**про впровадження результатів  
дисертаційного дослідження Семанюк Віти Зеновіївни  
за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за  
видами економічної діяльності) на тему «Теорія обліку в  
постіндустріальному суспільстві» у навчальному процесі Львівського  
торговельно-економічного університету**

Довідка видана докторантці Тернопільського національного університету Семанюк Віті Зеновіївни про те, що основні положення та результати її дисертаційного дослідження на тему “Теорія обліку в постіндустріальному суспільстві” щодо вдосконалення теоретичних основ обліку та формування концептуальних положень облікової науки в постіндустріальному суспільстві, використовуються у навчальному процесі Львівського торговельно-економічного університету при викладанні дисциплін: “Бухгалтерський облік (загальна теорія)”, “Основи наукових досліджень”, “Фінансовий облік I”, “Фінансовий облік II”, “Облік у зарубіжних країнах”, “Інформаційні системи і технології”.

Матеріали досліджень, оприлюднені автором у наукових публікаціях, використовуються під час проведення лекційних та практичних занять зі студентами денної та заочної форм навчання, а також при написанні курсових та кваліфікаційних робіт зі спеціальності “Облік та оподаткування”.

Довідка видана для подання в спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Ректор

проф. П. О. Куцик



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ**

вул. Ключківська, 333, м. Харків, 61051, тел./факс: +38 (057) 337-85-35, тел. +38 (057) 336-89-79  
www.hduht.edu.ua e-mail: hduht@kharkov.com Код ЄДРПОУ 01566330

20.06.2018 № 01-40-02/791

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**Довідка**

**про впровадження результатів дисертаційної роботи к.е.н.,  
доцента, докторанта Тернопільського національного економічного  
університету Семанюк Віти Зеновіївни в навчальний процес  
Харківського державного університету харчування та торгівлі**

Засвідчуємо, що результати наукових досліджень докторантки Тернопільського національного економічного університету, к.е.н., доцента Семанюк В.З., зокрема ті, що були оприлюднені у фахових виданнях, монографіях, матеріалах конференцій та інших публікаціях, використовуються в навчальному процесі Харківського державного університету харчування та торгівлі.

Використання результатів досліджень полягає у включенні окремих матеріалів у робочі програми, до змісту лекційних та практичних занять курсів «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік I», «Фінансовий облік II», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством», «Звітність підприємств», «Управлінський облік», «Стратегічний управлінський облік».

Пропозиції впровадження результатів дисертаційного дослідження Семанюк В.З. в навчальний процес Харківського державного університету харчування та торгівлі дозволяють удосконалити методику викладання теоретичних та практичних курсів, що підвищує якість підготовки фахівців з бухгалтерського обліку та аудиту.

Декан обліково-фінансового факультету,  
д.е.н. проф.



**ЗАСВІДЧУЄТЬСЯ**

(На відділу кадрів)

20.06.2018 р.

А.В. Янчев



Міністэрства адукацыі Рэспублікі Беларусь

УСТАНОВА АДУКАЦЫІ  
«ПОЛАЦКІ  
ДЗЯРЖАЎНЫ ЎНІВЕРСІТЭТ»

вул. Блахіна, 29

211440, г. Наваполацк Віцебскай вобл.

Тэл.: (8 0214) 53 23 83; факс: (8 0214) 53 42 63

E-mail: post@psu.by; вэб-рэсурс: www.psu.by

р/р ВУ68АКВВ36049000028952100000 (бюджет)

ВУ32АКВВ36329000028962100000 (пазабюджет)

у філіяле 214 ААТ «Беларусбанк»

г. Наваполацк, вул. Дружбы, 4

МФА АКВВВУ21214

АКПА 02071694 УНП 300220696

Министерство образования Республики Беларусь

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«ПОЛОЦКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ул. Блохина, 29

211440, г. Новополоцк Витебской обл.

Тел.: (8 0214) 53 23 83; факс: (8 0214) 53 42 63

E-mail: post@psu.by; веб-ресурс: www.psu.by

р/с ВУ68АКВВ36049000028952100000 (бюджет)

ВУ32АКВВ36329000028962100000 (внебюджет)

в филиале 214 ОАО «Беларусбанк»

г. Новополоцк, ул. Дружбы, 4

МФО АКВВВУ21214

ОКПО 02071694 УНН 300220696

15.06.2018 № 02-462

На № \_\_\_\_\_ ад \_\_\_\_\_

### Справка

**о внедрении результатов диссертационной работы  
Семанюк Виты Зиновьевны  
на тему: «Теория учета в постиндустриальном обществе»  
в учебный процесс Полоцкого государственного университета**

Подтверждаем, что результаты диссертационной работы Семанюк Виты Зиновьевны внедрены в учебный процесс Полоцкого государственного университета (г. Новополоцк, Республика Беларусь) при подготовке специалистов по специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», по специальности 1-25 80 05 «Бухгалтерский учет, статистика».

Опубликованные в научных изданиях и монографиях результаты исследований Семанюк В.З. используются при подготовке и проведении лекций, практических, семинарских занятий по дисциплинам «Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа», «Бухгалтерское дело», «Бухгалтерский управленческий учет в промышленности», «Современные проблемы бухгалтерского учета, анализа и контроля» и способствуют совершенствованию эффективности и качества системы подготовки специалистов по учету и аудиту.

Справка составлена для предоставления в Специализированный ученый совет Д 58.082.03 Тернопольского национального экономического университета.

Первый проректор

Зав. кафедрой учета и аудита,  
логистики и менеджмента



С.Г. Вегера

Е.Б. Малей



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 475051;  
www.tneu.edu.ua; rektor@tneu.edu.ua; код ЄДРПОУ 33680120

*12.6-30/1577*

*29 серпня 2018 р*



ЗАТВЕРДЖУЮ:

Перший проректор

Тернопільського національного  
економічного університету,

к.ф.-м.н., доц. М. І. Шинкарик

2018 року

Довідка

про впровадження результатів науково-дослідної роботи Семанюк Віти Зеновіївни на  
тему : «Теорія обліку в постіндустріальному суспільстві» в навчальний процес  
Тернопільського національного економічного університету

Даною довідкою підтверджуємо, що результати науково-дослідницької роботи Семанюк Віти Зеновіївни впроваджені в навчальний процес Тернопільського національного економічного університету. Зокрема, вони використовуються під час підготовки та проведення лекцій, практичних та семінарських занять з дисциплін «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Фінансовий облік», «Стратегічний облік і аналіз», «Організація обліку», «Основи наукових досліджень» де, серед інших, розглядаються і проблеми, що стосуються теми наукових пошуків докторанта; в процесі написання магістерських робіт з проблем теорії обліку; при підготовці навчальних та навчально-методичних праць з обліку.

Висновки і пропозиції, висловлені Семанюк Вітою Зеновіївною, дають можливість поліпшити методологію наукових досліджень і методику викладання дисциплін обліково-аудиторського циклу, сприяють удосконаленню ефективності та якості системи підготовки фахівців з обліку та аудиту, формуванню і розвитку в них загальнотеоретичних знань, спеціальних навиків і вмінь.

Довідку складено для подання в спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Декан факультету обліку і аудиту,  
к.е.н., доцент

В. М. Панасюк