

ПОНЯТТЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ФІЛОСОФСЬКИЙ АСПЕКТ

CONCEPTION OF ACCOUNTING DEVELOPMENT: PHILOSOPHICAL ASPECT

Ольга КОНДРАТЮК,
кандидат економічних наук,
Криворізький національний університет



Olga KONDRATYUK,
PhD in Economics,
Kryvyi Rih National University

Наразі поняттям «розвиток» послуговуються будь-хто, будь-де, в усіх сферах людського життя та галузях знань, наприклад, клітинний розвиток (біологія), розвиток людини, мови, навичок, рис (психологія), розвиток економіки і промисловості (економіка), соціальний розвиток (соціологія, суспільні науки) тощо. Не є винятком і бухгалтерська наука. Останнім часом відбувається інтенсифікація досліджень стосовно розвитку теорії бухгалтерського обліку, бухгалтерської практики, професійної діяльності, регламентації, гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку. Результати таких досліджень висвітлені в працях відомих вітчизняних науковців [1-7].

Близькими до «розвитку» є поняття «рух», «еволюція», «прогрес», «удосконалення», які тією чи іншою мірою вживаються й використовуються для позначення процесів, змін у бухгалтерському обліку. Щоб правильно застосовувати означені поняття, розуміти зміст сполучення слів «розвиток бухгалтерського обліку», необхідно розкрити контент фундаментальних філософських понять, який змінювався з плином часу. Теоретична значимість такого розкриття полягає у прирощенні наукового знання у сфері бухгалтерського обліку, а отже, є актуальним напрямом наукових досліджень.

Метою статті є дослідження фундаментальних філософських категорій з метою розкриття змісту поняття «розвиток бухгалтерського обліку».

Неорганічна й органічна матерія (тобто Всесвіт, природа, людина), суспільство і свідомість знаходяться в постійному русі, зміні, розвитку. Такі ідеї виникли за прадавніх часів у мислителів Китаю, Індії та Греції. Так, прадавньокитайський філософ Лао-цзи пропагував, що у світі немає нічого нерухомого, незмінного, все знаходиться в русі, зміні, розвитку, «...одні істоти йдуть, інші слідуєть за ними; одні розквітають, інші засихають; одні укріплюються, інші слабшають; одні створюються, інші руйнуються» [8, с. 131]. У давньоіндійській філософії світ розглядався як один потік, що складається з фізичних і психічних елементів. У природі відбувається вічне виникнення й руйнування, невинні зміни. Давньогрецькі філософи Фалес, Анаксимен, Геракліт розглядали першооснови речей – воду, апейрон, повітря, вогонь, атоми – як такі, що знаходяться в постійному русі та зміні. Демокріт, Епікур вважали рух атрибутом матерії. Аристотель розрізняв 6 видів руху: виникнення, знищення, зміни відносно якості, збільшення, зменшення, переміщення або зміна відносно положення. Дж. Толандом, П. Гольбахом рух розумівся лише як механічне переміщення та взаємодія. Г. Гегелем сформульовано загальний закон руху – закон переходу кількісних змін у якісні, закон боротьби протилежностей, закон заперечення заперечення [9, с. 138, 10, с. 433]. На розуміння сутності руху вплинули також відкриття законів збереження й перетворення енергії, еволюційної теорії Ч. Дарвіна. У К. Маркса, Ф. Енгельса рух у загальному вигляді – «...це зміна взагалі» [11, с. 197].

Філософським енциклопедичним словником (1983 рік) та філософською енциклопедією (1960) «рух» трактується як спосіб існування матерії, невід'ємна її властивість, внутрішній властивий атрибут. Рух, шлях – поняття, яке використовується для позначення будь-яких змін, які відбуваються у Всесвіті. Також рух – це процес переміщення, зміна положення тіла відносно інших тіл у просторі [12].

У перекладі на «бухгалтерську мову» «рух» може означати зміни об'єктів бухгалтерського обліку по відношенню до самих себе в часі, зміни їх структури, а також кількісної та якісної характеристик. Під «рухом» грошових коштів розуміється їх збільшення/зменшення відносно попереднього їх стану на передуючу дату, годину. «Рух» необоротних активів означає надходження, вибуття, зміна вартості, зміна технічних характеристик з часом (поліпшення, погіршення окремих об'єктів), структури необоротних активів у цілому відносно попереднього їх стану. «Рух» облікової інформації – її переміщення від первісного отримувача до виробника (виконавця, трансформатора) інформації, від виробника до користувача протягом певного часу. Для таких об'єктів бухгалтерського обліку рух спричиняється дією зовнішніх факторів, самостійно грошові кошти не рухаються, необоротні активи не купуються і не продаються, проте зношуються (псуються) під дією агресивного зовнішнього середовища, інформація сама не рухається.

Рух, зміни можуть відбуватися за висхідною лінією, можуть бути поступальними, прогресивними й відповідно регресивними, тобто відбуватися за низхідною лінією. Прогрес (з лат. рух уперед, успіх) – тип, напрям розвитку, що характеризується переходом від нижчого до вищого, від менш досконалого до більш досконалого [9, с. 534]. Саме «прогресивна поступальна зміна матеріальних об'єктів від простого до складного, від нижчого до вищого називається розвитком» [9, с. 138; 10, с. 433]. Регресивний – у перекладі з латинської означає той, що йде назад у своєму розвитку. Отже, поняття «рух» вважається ширшим за «розвиток», адже рух може бути різної спрямованості. Можливо, тому сполучення слів «рух бухгалтерського обліку» є не дуже вживаним, відкидається поняття регресивного напрямку бухгалтерського обліку. Априорі такого не може бути, адже бухгалтерський облік відображає явний стан речей, з плином часу змінюється, ускладнюється, удосконалюється, набуває нових елементів та об'єктів, тобто поступально рухається до вищого, досконалого. Розвинутий означає такий, «який став кращим, досконалішим, піднявся на вищий щабель, досяг високого рівня в чому-небудь» [13, с. 1287].

Для розкриття змісту сполучення слів «розвиток бухгалтерського обліку» досліджено поняття «розвиток» у довідкових виданнях та інтернет-словниках, (див. **табл.**).

Ключовим у наведених трактуваннях розвитку є його поступальний рух, зміна, шлях на покращення, удосконалення, довершеність матеріального, духовного.

У статті розкривається зміст поняття розвитку бухгалтерського обліку на основі розуміння теорії розвитку як такого. Обгрунтовано, що розвиток бухгалтерського обліку є позитивним безперервним процесом; характеризується наявністю тріади «історичний розвиток, теперішній стан, продовжуваний розвиток» та відповідно до ефекту дифузії поступово переходить з одного стану (етапу) в інший. За аналогією із законом розвитку в бухгалтерському обліку відбуваються протиріччя, в реалі – прирощення нового, якісного, кращого, довершеного.

In this article the concept of accounting development is explained on the basis of development theory. The author substantiates the accounting development as positive perpetual process, which is characterized by presence of the triad "historical evolution, current state, continual development" and pursuant to diffusing effect gradually develops from one state (stage) to another. By analogy with law of development, the contradictions occur in accounting and as the result the increment of something new, qualitative, better, completed one takes place.

Таблиця. Трагування поняття розвитку

Джерело	Трагування поняття
Філософська енциклопедія, 1967 рік [10, с. 453]	Розвиток – вищий тип руху, зміни матерії та свідомості; перехід з одного якісного стану до іншого, від старого до нового.
Філософський енциклопедичний словник, 1983 рік [9, с. 561]	Розвиток – незворотна, спрямована, закономірна зміна матеріальних і ідеальних об'єктів.
Великий тлумачний словник сучасної української мови, 2003 [13, с. 1043]	Розвиток – процес, унаслідок якого відбувається зміна якості чого-небудь, перехід від одного якісного стану до іншого, вищого. Ступінь освіченості, культурності, духовної зрілості.
Генега ринкової економіки ... Терміни, поняття, персоналії, 2004 [14, с. 478]	Розвиток – це 1) процес закономірної зміни, переходу з одного стану в інший – більш досконалий; перехід від старого якісного стану до нового, від простого до складного, від нижчого до вищого; 2) ступінь свідомості, освіченості, культурності.
Вікіпедія, інтернет-ресурс [15]	Розвиток – процес, спрямований на зміну матеріальних і духовних об'єктів з метою їх удосконалення. Зміна матерії і свідомості, їх універсальна властивість, загальний принцип пояснення історії природи, суспільства і пізнання. Під розвитком звичайно розуміють: 1) збільшення складності системи; 2) поліпшення пристосованості до зовнішніх умов (наприклад, розвиток організму); 3) збільшення масштабів явища (наприклад, розвиток шкідливої звички, стихійного лиха); 4) кількісне зростання економіки і якісне поліпшення її структури; 5) соціальний прогрес.
Новий філософський словник, інтернет-ресурс [16]	Розвиток – незворотна, поступальна зміна предметів духовного і матеріального світу в часі, розуміється як лінійний і односпрямований.
Семенов І.А., інтернет-ресурс [17]	Розвиток – процес руху від нижчого (простого) до вищого (складного), головною характерною рисою якого є зникнення старого і виникнення нового.

Якщо вважати розвиток «відрізком прямої», сума висхідних і низхідних напрямів руху об'єкта власним шляхом буде дорівнювати сумі таких напрямів, одночасно слугувати «вектором», що вказуватиме напрям перетворення об'єкта. Надати відповідь про наявний розвиток стосовно будь-якого об'єкта чи його відсутність можливо через дослідження його стану в часі. Тільки аналіз минулого й теперішнього, теперішнього стану й майбутнього уможливує надання твердження про наявний розвиток об'єкта.

Шляхом розвитку об'єкти взаємодіють один з одним, переходять один в одного, взаємопроникають, зі старого виділяється нове. А. Лопін стверджує: «Будь-яке старе раніше було новим, також як і нове з часом стане старим. Поява нового відбувається шляхом роздвоєння попередньої єдності на нове і старе. Нове вступає в протиріччя з тією ж попередньою єдністю, втративши лише з нього нове, що виділилось. Подальша взаємодія має довести стійкість нового, перетворивши тим самим попередню єдність у старе. Багатство попередньої єдності в порівнянні з новим полягає в тому, що вона містить більше можливостей; тоді як у нової – та перевага, що воно (нове) більш організоване, включає більше можливостей, які стали дійсністю. Організація нового набуває стійкості, імунітет проти хаотичного впливу старого тільки в ході розвитку протиріччя» [18].

Бухгалтерський облік подібно до розвитку як такого супроводжують внутрішні суперечності, йому властиві єдність і протилежність. З часом із сучасного, нового об'єкта виділиться більш нове, удосконалене, новітнє та перейде до періоду «продовжуваний розвиток». Те, з чого виділилось нове в попередній період, – історичний розвиток.

Близьким до поняття розвитку є еволюція. Вона відбувається протягом періоду часу, що перевищує термін життя одного покоління, є процесом поступового прогресивного розвитку будь-чого. Тези «еволюція бухгалтерського обліку» і «розвиток бухгалтерського обліку» є подібними, обидві часто вживані в наукових дослідженнях. Проте, досліджуючи еволюцію бухгалтерського обліку, частіше розкривається лише історичний етап розвитку бухгалтерського обліку. Застосовуючи принцип історизму, виявляється можливим з'ясувати, як відомий об'єкт або явище виникло, які головні етапи власного розвитку воно проходило, під кутом зору власного розвитку прослідкувати те, чим воно стало наразі.

Історичний етап розвитку охоплює період із часів його виникнення й дотепер. Теперішній стан бухгалтерського обліку – це демонстрація,

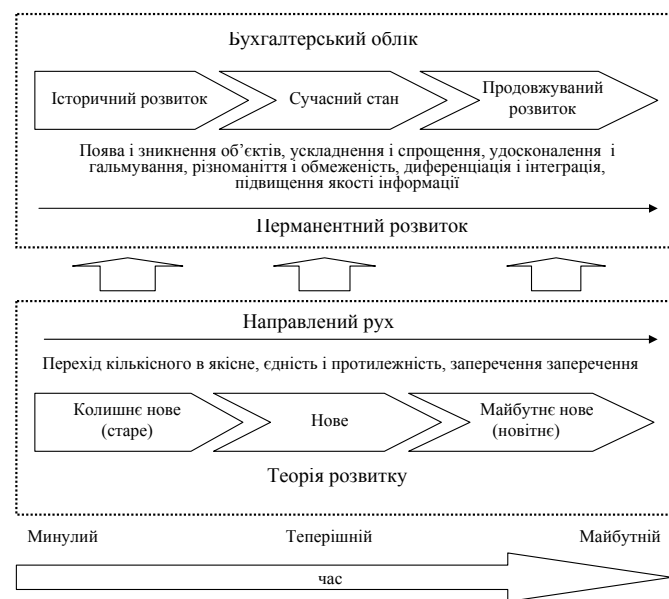
зріз досягнень теорії (науки) і практики, регулювання, професійної діяльності та освіти сьогодні. Продовжуваний розвиток і надалі прагне до вдосконалення, довершеності. Удосконалення означає зміну в чому-небудь у бік поліпшення; результат такої зміни [13, с. 1287]. Довершеність є поняттям, що виражає ідею якогось вищого стандарту, з яким співвідносяться цілі й результати вжитих людиною зусиль. Під довершеністю може розумітися практична придатність речі для певних цілей, досягнення поставленої мети, звершення задуму, повнота чогось, вищий ступінь розвитку і, навпаки, лаконічність, простота (у якій виявляється геніальність), гармонійність [9, 19]. Через деякий відрізок часу новітнє перейде в сучасний стан, відбудеться порівняння досягнень, відповідність сучасним вимогам та окреслить напрями подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

З проєкцією теорії розвитку на бухгалтерський облік можна стверджувати, що з плином часу бухгалтерський облік знаходиться в перманентному (безперервному) розвитку. При цьому виділяються такі його періоди: історичний розвиток, сучасний стан, продовжуваний розвиток (див. рис.).

У бухгалтерському обліку відбувається виникнення нових об'єктів і зникнення інших. Якщо мова йде про теперішній стан розвитку, то новими напрямками розвитку теорії є інституціональний, міждисциплінарний підходи; новими обліковими об'єктами вважаються людський капітал, екологічна й соціальна діяльність, звітність за ними; за напрямом регулювання – міжнародна стандартизація бухгалтерського обліку; у сфері бухгалтерської освіти – виникнення нових дисциплін за напрямом «Облік і аудит» у ВНЗ, самоосвіта та створення корпоративних університетів; як виду професійної діяльності – поява бухгалтерського аутсорсингу, професійних організацій бухгалтерів.

У бухгалтерському обліку йде процес ускладнення й спрощення його практики. Це пов'язано з процесами світової глобалізації, яка сприяла об'єднанню підприємств між собою, ускладненню управління, а отже, й бухгалтерського відображення багатомірної діяльності підприємства. Одночасне спрощення ведення бухгалтерського обліку відбувається шляхом використання новітнього інформаційного забезпечення, стандартизації облікових процедур, електронного документообігу. Взагалі спрощення означає рух назад, на протиположність, різноманіттю, що є рухом уперед. Утім, якщо спрощення обумовлює підвищення ефективності діяльності облікового персоналу, скорочення терміну обробки й трансляції інформації, зменшення використання трудових і матеріальних ресурсів, то в такому сенсі спрощення вважається рухом вперед. Спрощення як досягнення лаконічності, простоти свідчить про довершеність, відбувається рух уперед, а отже – розвиток.

Рисунок. Проекція теорії розвитку на бухгалтерський облік



Джерело: складено автором.



У бухгалтерському обліку проходить вдосконалення та гальмування: вдосконалення форм первинних документів, облікових реєстрів, звітних форм, процесу документообороту, інформаційних систем і технологій у бухгалтерському обліку, плану рахунків, утворення нових субрахунків для відображення нових облікових об'єктів; гальмування у сфері законодавчого, нормативного, методичного забезпечення відображення нових облікових об'єктів, видів діяльності, звітних фінансових і нефінансових показників.

Розвиток бухгалтерського обліку характеризується збільшенням різноманіття інформації та обмеженням її сприйняття користувачами. Зростання кількості й різноманітності інформації обумовлене введенням нових облікових об'єктів, утворенням нових форм бізнесу. Проте, враховуючи психологічні особливості виробників і користувачів інформації, які сприймають її по-різному, виходячи зі своїх цілей, професіоналізму, знань, вподобань, психологічного типу, відбувається обмеженість її сприйняття.

Розвиток бухгалтерського обліку обумовив виникнення нових видів обліку (управлінського, податкового, екологічного, соціального, актуарного, мережевого, корпоративного, консолідованого, стратегічного, трансформаційного, за МСБО/МСФЗ), тобто відбулася диференціація бухгалтерського обліку. Одночасно виникла інтеграція означених підсистем задля формування єдиного образу діяльності сучасного підприємства.

Підвищення якості інформації спрямовано на захист інтересів і задоволення інформаційних потреб чисельних її користувачів. Якісна інформація забезпечує обґрунтоване і своєчасне прийняття оперативних і стратегічних рішень. А це на сьогодні є основним завданням бухгалтерського обліку, який розвивається у напрямку забезпечення таких потреб.

В основу розуміння розвитку бухгалтерського обліку покладено однойменну теорію. У процесі розвитку відбуваються протиріччя, зміни об'єктів (матеріальних, нематеріальних) з можливим одночасним збільшенням їх масштабів, різноманіттям і обмеженням, ускладненням і спрощенням, удосконаленням і гальмуванням, диференціацією та інтеграцією, утворенням нових зв'язків, покращенням адаптованості до зовнішнього середовища, зміною старого новим. Розвиток бухгалтерського обліку є позитивним безперервним процесом. Він характеризується наявністю тріади «історичний розвиток, теперішній стан, продовжуваний розвиток» та відповідно до ефекту дифузії переходить з одного його стану (етапу) в інший. Розвиток бухгалтерського обліку супроводжується поступовим прирощенням нового, якісного, кращого, спрямовується до довершеного.

In accordance with the objective of the article, which consists in explanation of the conception of "accounting development", the following results have been achieved.

From the earliest time people thought about the meaning of the term "development". It was considered that any tangible as well as intangible object always moves, changes, advances. Eventually the primary content of movement and development was changed. These terms are used in everyday life in different areas of study, including accounting. The explanation of their content has theoretical value, which consists in increment of scientific knowledge in accounting area and consequently is actual course of scientific research. Any changes in the world are determined as movement, the process of transfer of body with regard to other bodies in the space. The object can move in ascending as well as in descending direction, consequently the movement can be progressive or regressive. Progress (from Latin: progress, success) – the type, line of development, which is characterized by transition from lowest to highest, from less consummate to more perfect. The progressive forward changing of material objects from simple to complex one, from lowest to highest one is called development. Regressive – from Latin, the one, who goes back in his/her development. Perhaps the phrase "accounting movement" has never been used because people rejected the regression of accounting. It is impossible a priori as accounting

reflects the state of facts, changes over time, becomes complicated, improves, acquires new elements and objects, i.e. forward moves to highest, perfect one. Developed means one, who has become better, more perfect, raised to higher level, reached a high level in something. The development of any object, including accounting, or absence of the development may be determined by study of its state in time. The analysis of achievements in theory, practice, professional occupation, education, accounting regulation gives the opportunity to consider the perpetual development of accounting. There are the following periods of accounting development: historical evolution, current state, continual development. As the result of contradictions, just as the law of development, the new, perfected one has extracted from general unity. After a certain period of time this new, perfected one partially enters the period of "continued development". The general unity, which the new one has been extracted from in previous period, enters into the period of historical evolution. The objects change, become bigger, various or limited, complicated or simple, developed or stayed the same, differential or integrated, they create new links, relations, become more adapted to environment.

Accounting development is progressive perpetual process. It characterizes by presence of triad "historical evolution, current state, continual development" and pursuant to diffusing effect gradually develops from one state (stage) to another. Accounting development is conducted by gradual increment of something new, qualitative, better, completed one.

ПОСИЛАННЯ

¹ Контент – (англ. content) *содержимое*) любое информационно значимое наполнение [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/226349/контент.

ЛІТЕРАТУРА

1. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н. М. Малюга. – Житомир, 2005. – 548 с.
2. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Голов; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – К., 2009. – 31 с.
3. Жук В. М. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика [Текст] : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Жук Валерій Миколайович ; ННЦ «Ін-т аграр. економіки» УААН. – К., 2010. – 36 с.
4. Кірейцев Г. Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Розвиток бухгалтерського обліку [Текст] : теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г. Г. Кірейцев ; за ред. Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – С. 46-53.
5. Легенчук С. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст] : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Легенчук Сергій Федорович ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 37 с.
6. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, Я. Д. Крукпа [та ін.]; за ред. М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 267 с.
7. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / Л. В. Чижевська; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 36 с.
8. Ян Хин-Шун Древнекитайский философ Лао-цзы и его учение. – М.: – Л., 1950.
9. Философская энциклопедия / члены редкол.: В. Ф. Асмус, Л. Ф. Денисова, М. Т. Иовчук, Б. М. Кедров и др.; гл. ред. Ф. В. Константинов. – Т. 1 А-ДИДРО. – М.: Государственное научное издательство «Советская энциклопедия», 1960. – 504 с.
10. Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. – М.: Сов. Энциклопедия, 1983. – 840 с.
11. К. Маркс, Ф. Энгельс, Соч. Т. 20, с. 563.
12. Рух. – [Заголовок з екрану]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Рух>.
13. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Г. Бусел. – К. – Ірпін: ВТФ «Перун», 2003. – 1440 с.
14. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність): терміни, поняття, персоналії / уклад. В. С. Іфтемчук, В. А. Григор'єв, М. І. Маниліч, Г. Д. Шутак; за заг. ред. Г. І. Башнянина і В. С. Іфтемчука. – К.: Магнолія плюс, 2004. – 688 с.
15. Развитие. – [Заголовок з екрану]. – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Развитие>.
16. Новий філософський словник. – [Заголовок з екрану]. – Режим доступу: <http://filpedia.ru/262/>.
17. Семенов І. А. Понятие развития. Прогресс и регресс. – [Заголовок з екрану]. – Режим доступу: <http://semenov.webservis.ru/passions/philosophy/qandaonphil/q12.html>.
18. Теория развития как метод познания / А. Ф. Лопин. – [Заголовок з екрану]. – Режим доступу: <http://noosphere-project.on.ufanet.ru/doc/prnoo4a.html>.
19. Довершеність / Філософська енциклопедія. – [Заголовок з екрану]. – Режим доступу: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/1113/СОВЕРШЕНСТВО.