

## ПІДХОДИ ДО РОЗУМІННЯ СУТНОСТІ ФАКТУ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Досліджено підходи до сутності поняття факту, запропоновано періодизацію розвитку бухгалтерського обліку за ознакою охоплення фактів дійсності, розглянуто підходи до тлумачення сутності факту господарського життя російською бухгалтерською школою*

**Ключові слова:** факт, факт господарського життя, наукова картина світу

**Постановка проблеми.** Наукове пізнання є процесом отримання знань про факти шляхом застосування певних методів пізнання, створення знаково-символьних систем, понятійної реконструкції, що опосередковують взаємодію науковця із досліджуваною реальністю. Бухгалтерський облік також спрямований на дослідження та реконструкцію фактів, тих фактів, які відповідають специфіці досліджуваних ним об'єктів. Прослідкувавши історію розвитку бухгалтерського обліку, можна побачити різні уявлення про те, які факти повинні відображатися у бухгалтерському обліку (згадаємо хоча б юридичну та економічну школи бухгалтерського обліку). Закономірно постає питання: якщо факт є частиною дійсності, чимось існуючим, таким, що відбулося, то чому він так неоднозначно сприймається та інтерпретується? Спроба відповіді на це запитання передбачає дослідження сутності поняття факту. Крім того, зміни, з якими стикнулося суспільство у 20-21 століттях ставлять перед бухгалтерським обліком якісно нові завдання, від вирішення яких може залежати майбутнє всього людства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок в дослідження поняття та структури факту в бухгалтерському обліку здійснив проф. Я.В. Соколов, який разом із проф. В.Ф. Палієм розробив теорію інформаційних шарів фактів господарського життя. Дана теорія отримала свій розвиток в монографії проф. Я.В. Соколова майже через 30 років після її першої згадки. В 2011 році в законі РФ № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" поняття факт господарського життя було визначено як об'єкт бухгалтерського обліку, що викликало появу низки статей проф. М.Л. Пятова, який розвиває дослідження попередників на концептуальному рівні. Проте, стрімкі зміни, що стали специфікою розвитку сучасного суспільства, ставлять перед дослідниками нові завдання, вирішення яких сприятиме не лише розвитку бухгалтерського обліку як науки, але й практичному наближенню до ідеалів сучасних концепцій розвитку людства.

**Метою дослідження** є розкриття буденного, філософського та наукового аспектів сутності факту з метою розвитку розуміння фактів у бухгалтерському обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Слово "факт" в сучасній українській мові виражає декілька значень. По-перше, це "подія, явище, випадок дійсності", це "наявність, прояв, реальне існування", це "дані, що є матеріалом, основою для певного висновку, гіпотези, теорії", а в буденному сенсі "факт" вживається для позначення чогось істинного [7].

Слово факт не завжди використовувалося в східнослов'янських мовах. Греч Н.І. в своїх "Чтениях о русском языке" уточнює дату запозичення слова факт в російську мову: "... не більше восьми років прийнято в нашу технічну мову слово факт, з латинського factum... Задовольняючи вимогу мови, замінюючи вираз, якого досі не було, воно вкоренилося в нас і зробилося загальнозрозумілим і загальноживим" [10, с. 26]. Проте, В.В. Віноградов зазначає, що слово "факт" в 20-х роках 19 ст. також використовувалося інтелігенцією, що отримала німецьку освіту або була причасною до німецької культури [7]. Таким чином, під впливом західноєвропейських мов, вже в 20-30-х роках 19 століття окреслюється два значення "факту": 1) наявне, те що слугує реальною основою умовиводу, теорії, гіпотези; 2) дійсна подія, випадок. За словами В.В. Віноградова, в 30-40-х рр. слово факт міцно вкоренилося в словник

книжково-публіцистичної та філософської мови. Разом з тим слово факт починає все частіше поєднуватися з визначеннями, що позначають різні форми і ступеня модальної оцінки реальності (дійсні факти, фантастичні факти (у Ф.М. Достоєвського)).

У 60-х роках 20 ст. слово факт починає набувати все більш широкого і разом з тим абстрактного значення. Воно стає узагальнено-невизначеним позначенням всього того, що трапляється, відбувається (щось, що-небудь зі світу дійсності) [7]. Разом із зростанням абстрактності та різновживаності даного поняття збільшується і потреба в точному осмисленні наукового змісту слова "факт". Так, у М.І. Пирогова в "Дневнике старого врача" читаємо: "... Що таке факт? Якщо триматися буквального сенсу, то це те, що зроблено, – factum, – factum, що скоєно (тому fait accompli – плеоазм). У цьому сенсі факт повинен бути чуттєвим... Факт, хоча і вважається як би за істину, але ніхто не називає математичні аксіоми фактами. Чому? Здавалося б, такий факт, як сонце на небі, так само точно правдивий і незаперечний, як і всяка математична аксіома. Так, є дійсно істинні факти і фактичні істини, але факт все-таки не істина, і істина – не факт... Факт вже і тим відрізняється від істини, що властивості його різні, а невідома нам сутність істини завжди одна і та ж. Тільки той факт, який є, був і буде, був би правдою. Але такого ми не знаємо..." [7]. Тут актуальними стають слова радянського філософа А.М. Єлсукова про те, що "інтуїтивна ясність поняття факту, із якою він сприймався раніше, немов би випарувалася, оголівши всю його антиномічну сутність" [12, с. 153].

Поняття "науковий факт" значно ширше і багатогранніше ніж поняття "факт", що застосовується в повсякденному житті. Коли говорять про наукові факти, то розуміють їх як елементи, що становлять основу наукового знання, що відображають об'єктивні властивості речей і процесів. У науковому пізнанні сукупність фактів утворює емпіричну основу для висунення гіпотез і створення теорій. Завданням наукової теорії є опис фактів, їх інтерпретація і пояснення, а також передбачення раніше невідомих фактів [44]. Відповідність фактам є однією із найбільш суттєвих вимог до наукової теорії в класичний та некласичний період.

Проте, В.С. Стьопін стверджує, що наукова картина світу обумовлює певну узагальнену матрицю системного бачення, розуміння та осмислення об'єктів, що досліджуються. І лише те, що вміщується в цю матрицю стає предметом емпіричних та теоретичних досліджень. Системні характеристики досліджуваних об'єктів, конкретизуються в процесі таких досліджень за допомогою отримання нових фактів, побудови теоретичних моделей і формулювання конкретних законів. У зв'язку з цим В.С. Стьопін зазначає, що наукова картина світу функціонує як дослідницька програма. Ця програма не завжди включає усвідомлені дослідником образи того чи іншого типу систем. Вони виражаються за допомогою уявлень про базисні елементи досліджуваної реальності та за допомогою типології утворених з них більш складних об'єктів, а також уявлень про характер їх взаємодії і тип наслідкових зв'язків, та про просторово-часові структури реальності [40].

Схожої думки дотримується і Л. Флек, замінюючи такий анахронізм примитивного інтерналізму<sup>1</sup> як зв'язок "суб'єкт – об'єкт" на зв'язок "суб'єкт – мислячий колектив – об'єкт", в якому головна роль належить другому компоненту. Саме мислячий колектив детермінує характер розумової діяльності індивіда і внаслідок цього визначає характер об'єктів, що пізнаються [45, с. 11-12]. На основі власних наукових досліджень та досліджень його колеги Л. Флек показує, що так звані "факти" в науці – не що інше, як розумові конструкції, що виникають на основі прийнятого і засвоєного вченими стилю мислення. Такі погляди Л. Флека підтримував і Т. Кун, що підтверджується посиланням в передмові до книги "Структура наукових революцій" [1]. К. Хюбнер також доводив, що емпіричні факти науки завжди теоретично навантажені [47]. Емпіричні істини, як підкреслює К. Хюбнер, є результатом застосування певної системи правил. Самі ж ці правила мають складну системну організацію. Вони включають не тільки ідеї, поняття і закони раніше сформованих теорій, які беруть участь у формуванні наукових фактів, але й містять апріорні по відношенню до науки підстави. Ці підстави виступають як соціально-історичний контекст, сукупність соціокультурних передумов, які визначають можливість наукового досвіду в кожну конкретну історичну епоху. Подібні погляди об'єднують також і В. Гейзенберга, І. Лакатоса, П. Фейєрабенда, Ф. Хайека, Дж. Холтона, Т. Паронса. Матвєєв В.В. висловлювався: "Факти – не більше, ніж алфавіт, що дає простір для будь-яких словесних побудов" [23].

Так і Я.В. Соколов розмислював, що "буття не тільки передумова, але і деяке невідоме, яке передбачається думкою та існує реально, але знання про яке не може бути отримано розумом. Не будучи в змозі вмістити в себе предмет в його матеріальності, пізнання має сконструювати його як свій ідеальний об'єкт". Таке конструювання здійснюється діяльністю розуму бухгалтера, що пізнає та приводить всі дані відчуття в наочний порядок через апріорні види пізнання, формує чуттєве споглядання і категорії, що організують діяльність його розуму. Чуттєвість дає людині "матерію досвіду", вона надає собою просте сприйняття зовнішніх впливів; розум через уяву застосовує категорії до впорядкованого чуттєвого матеріалу" [35, с. 9].

Отже, факти не задані апріорі, вони створюються та конструюються мислячою бухгалтерською спільнотою. Процес такого конструювання запрограмований соціально-історичним контекстом, науковою картиною світу. Такі "нові факти" вводяться в систему бухгалтерського обліку шляхом їх понятійної реконструкції<sup>2</sup>, і, поширюючись серед спільноти, перетворюються у конвенції.

З філософської точки зору факт доцільно розглядати з онтологічної та гносеологічної точки зору. Онтологія має справу з буттям як таким. Гартман Н. розрізняє чотири сфери у всьому, що охоплюється поняттям "буття": дві первинні, не залежні від свідомості людини, і дві вторинні. Первинні сфери виражаються в двох основних способах буття: реальне та ідеальне буття. Їм протистоїть свідомість, яка розщеплюється на дві сфери: логічну і пізнання. Пізнання звертається на реальне буття, а логічне – на ідеальне. Відповідно, дослідження сутності факту зведемо до існування дійсності та знання як первинного (реальне буття) та вторинного (свідомість) компонентів буття.

Знання про факти є результатом процесу пізнання, що виражене у мові в поняттях, твердженнях, теоріях. Філософи, що визнають пізнаваність світу, тлумачать знання як образ, модель, опис речей і явищ. Звичайно, картина світу, створена людиною, містить викривлення, помилки, вона ніколи не буває повною і завершеною, проте це є своєрідним відображенням, що передбачає деяку схожість з тим, що відображається. У 20 ст. цю позицію захищали марксизм і науковий реалізм. Агностична теорія символів Г. Гельмгольца стверджує, що знання є не образ, а символ реальності, що не має з нею ніякої схожості. В конвенціоналізмі А. Пуанкаре всі теорії є не більш ніж зручними угодами; в інструменталізмі знання тлумачиться як інструмент для обчислень і прогнозів і т.п.

Іншою важливою проблемою гносеології є взаємозв'язок суб'єкта і об'єкта пізнання, об'єктивність і суб'єктивність знання. Судження називають "суб'єктивним", маючи на увазі, що його істинність або хибність не може бути встановлена "об'єктивно", тому що істинність або хибність – не лише питання факту, а залежить від деяких установок, почуттів і точок зору тих хто стверджує і хто сприймає судження. В онтологічному значенні, "об'єктивність" і "суб'єктивність" – предикати об'єктів і типів об'єктів та відносяться до способу їх існування. Ми можемо робити епістемологічно суб'єктивні судження про об'єкти, які онтологічно об'єктивні, і аналогічно, ми можемо робити епістемологічно об'єктивні судження про об'єкти, які онтологічно суб'єктивні.

Реєструючи факти, бухгалтер їх концептуально реконструює. У результаті факт перетворюється на єдність об'єктивного (того, що було насправді) і суб'єктивного (того, що вкладає бухгалтер в реконструйований факт виходячи з поставлених йому цілей). Отже, реконструйований факт у бухгалтерському обліку перетворюється на суб'єктивне судження бухгалтера про онтологічно об'єктивний факт.

Синтезуючи гносеологічний та онтологічний аспекти виділено три узагальнених підходи до розуміння сутності фактів з точки зору відношення знання та дійсності (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи до сутності факту

№ з/л	ПІБ дослідників	Сутність підходу
1	Ф. Аквінський [41], Ф. Брентано [4], Л. Вітгенштейн [8], Л.С. Мерзон [25], А.І. Ракітов [34], Дж. Р. Серл [2], М. Шлік [49], В.О. Штофф [51], Ж. Даламбер [43], І. Кант [16], Г. Вейль [5], Г. Спенсер [38]	Панує подвійне розуміння факту – як події, явища дійсності, та як знання про таку елементарну подію.
2	Е. Гуссерль [11], Р. Карнап [17], П.В. Копнін [26], М. Хайдеггер [46], М. Шелер [3]	Розглядали факт як компонент людської свідомості, як базовий елемент знання, не ототожнюючи його з речами реальності.
3	А.М. Ермоленко [14], М. Полані [31], В.С. Стьопін [39, 40], А. Швейцер [48], О. Шпенглер [50], В.В. Матвєєв [23], М.Г. Марчук [22], Л. Флек [45], К. Хюбнер [47]	При розумінні факту звертається увага на його теоретичну навантаженість, соціально-історичний контекст розглядається як передумова наукового пізнання, що відіграє роль інтуїтивного фактора, який синтезує подію та її зміст.

Інтерпретація даних підходів в бухгалтерському обліку є наступною:

1) бухгалтерський облік є системою, яка події та явища дійсності (онтологічні факти) трансформує (пізнає) до бухгалтерського знання (гносеологічний аспект). Відповідно до даного підходу, ФГЖ є елементами дійсності, про які, в результаті їх пізнання, отримується об'єктивне наукове знання (рис. 1).

<sup>1</sup>Методологічний напрям в історії та філософії науки, що визнає рушійною силою розвитку науки внутрішні, інтелектуальні (філософські, власні наукові) чинники.

<sup>2</sup>Термін "реконструкція" (від лат. ге- префікс, що означає повторення, відновлення, та constructio- побудова) по відношенню до фактів у бухгалтерському обліку запропонував використовувати Я.В. Соколов



Рис. 1. Подвійне розуміння ФГЖ

2) бухгалтерський облік є набором постулатів та методів структуривання знань у свідомості. При чому "знання" є результатом смислотворюючої направленості свідомості до світу незалежно від (не)реальності предмету (рис. 2).

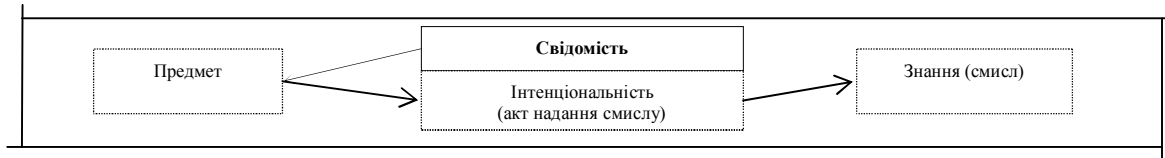


Рис. 2. Факт і знання про нього як компонент свідомості

3) бухгалтерський облік є системою, яка події та явища дійсності (онтологічні факти) трансформує (пізнає), застосовуючи елементи наукової бухгалтерської картини світу, що історично склалась, в інформацію (гносеологічний аспект) створюючи нове знання. Тобто, з даної точки зору, набір ФГЖ і їх інтерпретація залежить від пануючої наукової картини світу (далі – НКС) (рис. 3).

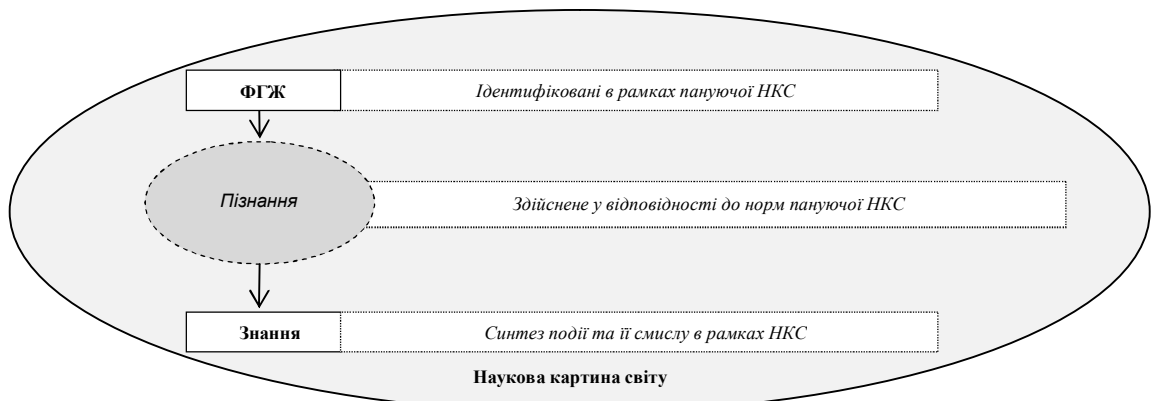


Рис.3. Розуміння ФГЖ та знання про нього як результату світогляду

За останнім підходом, фактів, які містили б у собі лише інваріантне знання, не існує. Отже, сучасна наука визнає концепт, за яким факт науки не є тим, що відкривається раз і дано назавжди, безперечною підставою наукових висновків. Розуміння факту та розвиток знання про нього залежить від соціокультурного контексту, від свідомості того, хто пізнає.

Виділені підходи принципово різняться в тому, що:

1) згідно з першим підходом, знання про факт дійсності вважалось таким, що здатне адекватно його відобразити, знання сприймалося як словесна "фотокопія";

2) за другим підходом, можливість людини сприймати об'єктивну дійсність взагалі заперечувалось, будь яке знання вважається автохтонним свідомості;

3) третій підхід поєднує попередні два твердження, що компоненти об'єктивної дійсності – факти – можуть бути істинними, але в рамках певної картини світу.

Вважаємо, що саме третій підхід до розуміння факту та знання про нього є найбільш вдалим, крім того на нього спирається сучасна філософія постнекласичної науки.

Багато науковців пов'язують розвиток бухгалтерського обліку саме з розширенням поля ФГЖ, що реєструється в обліку (табл. 2).

Таблиця 2. Погляди на розвиток бухгалтерського обліку через відображення нових ФГЖ

Дослідник	Виділені особливості відображення ФГЖ в бухгалтерському обліку
Єзерський Ф.В. (1908)	Виділяючи етапи розвитку бухгалтерського обліку, автор зазначає що на першому етапі здійснювалось складання опису наявних цінностей; а вже другий етап автор пов'язував з початком ведення обліку особистих рахунків-розрахунків (ресконто) [36, с. 12].
Рудановський А.П. (1925)	Автор виділяє два етапи розвитку бухгалтерського обліку – статистичний (облік до появи подвійного запису) та бухгалтерський (відображення в обліку рахунку власника) [36, с. 12].
Стернісон Д.Б. (1936)	Виділяв облік інвентарно-натуральний, інвентарно-грошовий (пов'язаний з появою монет та грошовою оцінкою), розрахунковий (ресконто), балансовий [36, с. 14].
Шарара-Руссо Ж. (1963)	Розвиток бухгалтерського обліку пов'язував із розширенням складу рахунків вибудовуючи наступний ряд: використання рахунків-розрахунків з третіми особами; використання рахунків агентів, тобто осіб, що працюють на підприємстві; включення рахунків матеріальних цінностей в загальну систему рахунків [36, с. 14].
Герберт Л. (1972)	В розвитку бухгалтерського обліку виділяє періоди простої бухгалтерії, подвійного запису з акцентом на баланс, появи результатних рахунків, обліку затрат та собівартості готової продукції, появи макрообліку, соціального обліку та ін. [36, с. 15]
Лассек П. (1990)	Пов'язував перший етап розвитку бухгалтерського обліку з ідеєю номіналізму, тобто бухгалтер реєстрував те, що записано в первинних документах. Далі, коли облік став джерелом інформації для аналізу господарської діяльності, в обліку відображається не реальна ситуація (наявні кошти), а наявні права та зобов'язання, з'явилися нові види оцінки, метою обліку стало відображення еволюція власності підприємства. Третій етап пов'язаний з виникненням управлінського обліку, де основною метою є вивчення господарських ситуацій, аналіз фінансових потоків, розробка альтернативних планів розвитку, прогнозування тощо [36, с. 19].
Маттессіс Р. (1994)	Зазначає, що спочатку в обліку реєструвався факт наявності цінностей, далі почали реєструвати їх рух, зобов'язання [36, с. 20].
Палій В.Ф.	Виділяє добухгалтерський та бухгалтерський облік, який сформувався з розширенням предметних елементів обліку, серед яких запаси, чисельність населення, виробіток, облік товарів, облік розрахунків і т.д., що поступово приводило бухгалтерський облік в певну систему [29, с. 5].

Як видно з таблиці, облік в своєму розвитку пройшов стадії від інвентарного обліку, обліку вибуття та надходження цінностей – констатації реальних фактів – до констатації абстрактних: амортизація, доходи, витрати, прибуток, резерви та забезпечення зобов'язань, які не підкріплені реальними потоками грошових коштів, тощо. За охопленням фактів дійсності у системі бухгалтерського обліку можна виділити наступні періоди його розвитку:

1. *Перший етап.* Облік наявності та руху цінностей. В основі – інвентаризація та пряма реєстрація майна – факти та пряма їх констатація. Реєстрація здійснюється в тих же одиницях вимірювання, в яких виникли і самі факти.

2. *Другий етап.* Розвиток обліку розрахункових відносин: використання рахунків агентів, тобто осіб, що працюють на підприємстві, рахунків-розрахунків, облік боргових відносин тощо – факти виникнення та погашення заборгованостей.

3. *Третій етап.* Облік результатів діяльності (диференціація прибутків та збитків), введення в облік поняття капіталу (у зв'язку із відділенням майна власника від майна підприємства) – абстрактні факти, які символізують результати діяльності, відносини власності.

4. *Четвертий етап.* Повсюдне поширення та розвиток відображення в обліку "коригуючих статей", таких як: амортизація, резерви, забезпечення зобов'язань – абстрактні факти, які символізують збільшення або зменшення вартості активів та зобов'язань.

5. *П'ятий етап.* Розвиток обліку соціальної та екологічної відповідальності, поява таких об'єктів обліку як людські та екологічні ресурси; облік нових нематеріальних активів – знань та інформації, результатів інноваційної діяльності, синергетичних ефектів; відображення в обліку імовірних подій – факти зовнішнього середовища, факти "духовного" світу.

Запропонована періодизація за ознакою охоплення фактів дійсності бухгалтерським обліком демонструє обмеженість бухгалтерського обліку світоглядними характеристиками осіб, що беруть участь в економічній діяльності. Із розвитком суспільства розвиваються і інформаційні потреби користувачів бухгалтерської інформації, а, отже, розвивається інформативність бухгалтерського обліку. Так, Пушкар М.С. відзначає, що спостереження в економічній системі ґрунтуються на функціональних стереотипах, які обумовлюють поведінку виконавців, орієнтованих на свій минулий досвід, а тому їх акт поведінки повторює попередній. Щоби вийти за межі стереотипних функцій, необхідно розвивати у виконавців креативний (творчий) підхід до світорозуміння на основі синтетичного мислення синтез знань дозволяє глибшому розумінню закономірностей явищ і процесів [32, с. 11].

Закономірно, що з метою розмежування подій дійсності та позначення тих фактів, які знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку було виділено окрему категорію фактів. Так, поняття "факт господарського життя" увійшов у вітчизняну теорію бухгалтерського обліку в кінці 70-х рр. 20 століття завдяки праці професорів В.Ф. Палія і Я.В. Соколова. Даний термін був запропонований замість поняття "господарські операції", проте в радянському суспільстві його замінили на "факти господарської діяльності". Як зазначає проф. М.Л. Пятков, саме Я.В. Соколов завжди наполягав на використанні терміну "факт господарського життя", а не "факт господарської діяльності". "Часто, – писав Я.В. Соколов, – замість виразу "факт господарського життя" вживають "факт господарської діяльності", підкреслюючи, що мова йде саме про відтворення тих чи інших благ. Однак, діяльність передбачає прийняття доцільних рішень (наприклад, щодо купівлі, продажу і т.п.), але життя ширше. Вона включає в себе і непередбачені факти (втрати від стихійних лих, крадіжки і т.п.). Тому більш правильно говорити про факти господарського життя. Проф. М.Л. Пятков з цього приводу вважає, що використовуючи термін "господарський факт" або "економічний факт" для позначення певної частини соціальних фактів, цілком

можна уникнути такої суперечки.

У 1981 році в роботі "АСУ и проблемы теории бухгалтерського учета" В.Ф. Палій і Я.В. Соколов не визначачи поняття факту господарської діяльності обмежилися вказівкою на те, що "найчастіше як факт господарської діяльності ми приймаємо господарську операцію" [52, с. 5]. У 1984 році в посібнику "Теория бухгалтерського учета", В.Ф. Палій і Я.В. Соколов, пов'язавши поняття "факт господарської діяльності" з оцінкою впливу господарських фактів на склад "господарських засобів" підприємств, визначили їх як "дії або події, що призводять до змін у складі господарських засобів, що характеризують господарські процеси, які призводять до зміни господарсько-правових відносин" [30, с. 44]. При цьому автори визначили предмет бухгалтерського обліку як "процес ... відтворення в тій його частині, яка може бути представлена інформацією в єдиному грошовому вимірнику, тобто стан і використання коштів і фондів в ході господарської діяльності, а також господарські факти як первинні елементи цього процесу" [30, с. 48]. Це визначення вдало підкреслює, що в обліку частково відображається лише частина процесів, що відбуваються на підприємстві, і частина ця обумовлюється методами обліку. І як зазначає М.Л. Пятков, межі створюються вимогою єдиної грошової оцінки і балансом як центральною моделлю обліку, адже кошти і фонди – це одна з можливих інтерпретацій категорій активи і пасиви [33].

Пізніше поняття "факт господарського життя" запропоноване Я.В. Соколовим втратило відтінок, що вказує на часткове відображення господарських подій та, навпаки, посилилась заданість того, що знаходить відображення в бухгалтерському обліку відповідно до балансової моделі економічного суб'єкта. У 2000 році у своїй книзі "Основы теории бухгалтерського учета" Я.В. Соколов написав: "факт господарського життя є елементарний момент господарського процесу, що змінює або підтверджує склад засобів підприємства або їх джерел чи засобів і джерел одночасно" [37, с. 85]. Така ж дефініція була збережена Я.В. Соколовим і в монографії "Бухгалтерский учета как сумма фактов хозяйственной жизни". Проте, на нашу думку, таке визначення хоча і сприяє конкретизації переліку ФГЖ, проте перешкоджає розширенню меж бухгалтерського обліку, що зумовлюється потребами висунутими концепцією стійкого розвитку, яка вимагає всеосяжного використання можливостей бухгалтерського обліку для потреб розвитку економіки за умови збереження та відтворення природних ресурсів.

Згідно з визначенням Я.В. Соколова, факт господарського життя є лише те і тільки те, що може бути відображено в бухгалтерському балансі, але перелік статей балансу на практиці визначається на законодавчому рівні і тому, за цим визначенням, ФГЖ також носять імперативний характер. Прийнятий в РФ "О бухгалтерском учете" в 2011 р. відходячи від меж балансу, розширює це визначення, передбачаючи, що факт господарського життя – це те, що може бути відображено у бухгалтерській звітності. Проте, в звітності, що передбачена чинними нормами, не відображається все те, що може вплинути на прийняття управлінських рішень.

Для вирішення даної проблеми проф. М.Л. Пятков вводить новий термін – господарський (економічний) факт, що в цілому слід розуміти дії та/або події, які здатні змінити стан справ підприємства та/або думку про нього зацікавлених осіб та фактах господарського життя як частини господарських (економічних) фактів, що відображаються в бухгалтерському обліку з метою формування бухгалтерської звітності [33]. І як зауважив, М.Л. Пятков, розуміючи таким чином обмеженість поточних можливостей бухгалтерської звітності, ми можемо адекватно оцінити наявну в ній інформацію, не маючи ілюзій відносно всеохоплюваності облікових даних [33].

Межі бухгалтерського обліку<sup>3</sup> із розвитком соціально-економічних відносин розширюється, з'являються нові об'єкти бухгалтерського обліку та способи їх реєстрації. Євдокимов В.В. межі бухгалтерського обліку пов'язує з його функціональним призначенням – забезпеченням інформацією управлінських рішень [15, с. 109], з чим ми погоджуємося, оскільки таке формулювання не ставить бухгалтерський облік в жорсткі рамки, чим сприяє його потенційному розвитку. Малюга Н.М., характеризуючи межі бухгалтерського обліку, зазначає: "Бухгалтерський облік відображає лише ті події, які вже відбулися в часі (тут йде мова про події, які впливають на стан майна підприємства та джерела його утворення, а також про події, які ще не настали, але обов'язково настануть (або укладений форвардний договір, або так передбачає законодавство) і вплинуть на фінансовий стан підприємства. Щодо майбутніх подій, прогнозів – бухгалтерський облік лише забезпечує необхідною для цього інформацією, але прогнозування до його сфери не входить" [21, с.35-36]. Проте, спираючись на погляди істориків науки, можна зробити припущення, що відображення в бухгалтерському обліку майбутніх подій та прогнозів лише справа часу. Крім того, було захищено ряд дисертацій щодо відображення діяльності підприємств в умовах ризику та обліку умовних фактів [6, 13, 18, 19, 24, 28, 42] та ФГЖ з незначними наслідками, що свідчить про значний інтерес дослідників до розробки та впровадження у практику методик обліку ФГЖ імовірність настання яких не визначена. Так С.Ф. Голов зазначає, що: "В сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік та власником підприємства або уповноваженим ним органом" [9, с. 453]. Нападавська Л.В. також наголошує на необхідності розвитку бухгалтерського обліку таким чином, щоб стало можливим оцінювати майбутній потенціал підприємства [27, с. 225].

Крім того, на думку виступаючих на VIII Всесвітньому конгресі бухгалтерів та аудиторів в Малайзії в листопаді 2010 року [20], забезпечення сталого розвитку національної економіки, включаючи управління ризиками, має спиратися на впровадження системи довгострокового планування виробництва, яке, в свою чергу, реалізується в системі короткострокових планових завдань. Отже, в обсяг інформації, що міститься в звітності, повинні бути введені планові показники, що характеризують всі сторони господарської діяльності організацій, включаючи нормативи витрат матеріалів, палива, енергії, норми запасів ресурсів, наявність страхових резервів і багато інших показників.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Історичний та філософський аналіз сутності поняття факт дозволяє зробити висновок про світоглядну обумовленість виявлення та інтерпретації фактів загалом та фактів господарського життя в особливості. Крім того, саме визначення поняття ФГЖ, запропоноване російською бухгалтерською школою, можна розглядати як перешкоду для розвитку інформаційних можливостей бухгалтерського обліку через його обмежувальний характер. У зв'язку з цим ми підтримуємо пропозицію М.Л. Пятова про введення нового більш ширшого терміну, який би узагальнював всі факти, які здатні змінити економічне становище підприємства з включенням тих фактів, що за діючими вимогами відображаються в обліку, тобто ФГЖ, як часткового випадку серед всіх економічних фактів.

Доцільність виділення нової, більш ширшої категорії фактів у бухгалтерському обліку зумовлено тим, що всеохоплююче використання можливостей бухгалтерського

обліку для потреб розвитку економіки вимагає розширення його комунікативних можливостей за рахунок виявлення нових ФГЖ та нових аспектів існуючих ФГЖ, що дозволить значно підвищити цінність та інформативність бухгалтерської інформації і сприятиме реалізації принципів стійкого розвитку (що було проголошено на VIII Всесвітньому конгресі бухгалтерів та аудиторів в Малайзії в листопаді 2010 року).

Виходячи з обумовленості ФГЖ науковою картиною світу та в контексті глобальних змін, з якими стикається сучасна цивілізація, а саме: обмеженість природних ресурсів, проблеми утилізації відходів виробництва, всесвітні інтеграційні процеси, розповсюдження ідеалів рівності всіх людей та залучення підприємств до вирішення соціальних проблем, – вважаємо, що їх вирішення потребує ідентифікації відповідних фактів та їх введення в систему бухгалтерського обліку. Для цього необхідно розширити межі бухгалтерського обліку таким чином, щоб рахунки бухгалтерського обліку відображали ФГЖ, що відображають відношення суб'єкта господарювання до навколишнього середовища та соціального становища людей; вплив витрат, ризиків, зобов'язань (відповідальності), що пов'язана з даною діяльністю на фінансове становище фірми. Без такої інформації неможливе ефективне управління і вирішення проблемних завдань.

#### Список використаних літературних джерел:

1. *Kuhn Thomas S.* The Structure of Scientific Revolutions / Kuhn Thomas S. – The University of Chicago Press. – 3<sup>rd</sup> edition. – 1996. – p. 213.
2. *Searle, J.* The Construction of Social Reality / John R. Searle. – New York, Free Press. – 1995. – 241 с.
3. *Хоруж Л.Е.* Гносеология и социология познания М. Шелера/ Л.Е. Хоруж. – "ВФ". – 1967. – No 7. – С. 57-67.
4. *Брентано Ф.* Избранные работы / Ф. Брентано. – М.: Дом интеллектуальной книги; Русское феноменологическое общество. – 1996. – 176 с.
5. *Вейль Г.О.* философии математики / Герман Вейль. – Пер. с нем. – Предисл. С.А. Яновской. Вступ. ст. А.П. Юшкевича. Изд.2-е. стереотипное. – М.: КомКнига. – 2005. – 128 с.
6. *Вигівська І.М.* Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна. – Житомир, 2010. – 374 с.
7. *Виноградов В.В.* История слов / В.В. Виноградов. – Российская академия наук. Отделение литературы и языка: Научный совет "Русский язык: история и современное состояние". Институт русского языка РАН. – Отв. ред. чл.-корр. РАН Н. Ю. Шведова. – М.: Толк, 1994. – 1138 с.
8. *Витгенштейн, Л.* Tractatus logico-philosophicus. / Л. Витгенштейн. – Філософські дослідження: Пер. з нім. – К.: Основи, 1995. – 311 с.
9. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
10. *Греч Н.* Чтения о русском языке / Николай Греч. – СПб. – ч. 1, Санктпетербург. – 1840 г.
11. *Гуссерль Э.* Кризис европейских наук и трансцендентальная феноменология [Текст] : введение в феноменологическую философию / Э. Гуссерль; Пер. с нем. Д.В.Скляднева. – СПб. : Фонд "Университет": Владимир Даль, 2004. – 399 с.
12. *Елсуков А.Н.* Эмпирическое познание и проблема формирования научного факта / А.Н. Елсуков // Природа научного познания: логико-методологический аспект. – Минск: Изд-во БГУ, 1979. – С. 149 – 178.
13. *Еремеева О.С.* Экологические аспекты аудита финансовой отчетности : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Еремеева Ольга Сергеевна/ – Новосибирск, 2010 20 с. : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.disszakaz.com/catalog/ekologicheskie\\_aspekti](http://www.disszakaz.com/catalog/ekologicheskie_aspekti).
14. *Ермоленко А.Н.* Этика ответственности и социальное бытие человека / А.Н. Ермоленко. – К.: Наукова думка, 1994. – 200 с.
15. *Євдокимов В.В.* Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.
16. *Кант И.* Критика чистого разума / Иммануил

<sup>3</sup>Межі бухгалтерського обліку тут асоціюються із можливістю охоплювати факти дійсності з метою їх перетворення в облікові дані

Кант. -Пер. с нем. Н. Лосского; Примеч. Ц.Г. Арзаканяна. – М.: Эксмо, 2007. – 736 с. 17. *Карнап Р.* Философские основания физики: Пер. с нем. / Р. Карнап. – М.: Прогресс, 1971. – 390 с. 18. *Литвинчук І.В.* Облік на позабалансових рахунках: проблеми теорії та практики / І.В. Литвинчук. – Житомир, 2006. – 201с. 19. *Лищук Е.Н.* Аудит условных фактов хозяйственной деятельности : автореферат дис. канд. экон. наук: 08. 00.12 / Е.Н. Лищук. – Новосибирск: РГБ, 2009. 20. *Ложников И.Н.* Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета / И.Н. Ложников // Вестник бухгалтера Московского региона. – № 1. – 2011. 21. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [Текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. 22. *Марчук М.Г.* Аксиологічний потенціал наукового знання: поняття, структура, спосіб актуалізації/ Автореф. дис... д-ра філософ. наук: 09.00.09 / М.Г. Марчук; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К., 2003. – 40 с. – укр. 23. *Матвеев В.В.* Теории и факт/ В.В. Матвеев// – "Химия и жизнь". – № 7. – 1988. – С. 28-35. 24. *Маценко Л.Ф.* Бухгалтерський облік та контроль фактів господарського життя з невизначеними наслідками/ дис. кандидата экон. наук: 08.00.09 / Маценко Лілія Федорівна. – Житомир, 2012. – 191 с. 25. *Мерзон Л.С.* Проблемы научного факта. Курс лекций / Л.С. Мерзон. – Л.: Изд-во ЛГПИ им. А. Герцена, 1972. – 188 с. 26. *Мелков Ю.О.* Факт в постнеклассической науці: дис. кандидата экон. наук: 09.00.09 / Ю.О. Мелков. – Київ, 2002. – 178с. 27. *Нападовська Л.В.* Парадигма вітчизняної системи обліку в умовах глобалізації економіки / Л.В. Нападовська. – Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир -Краматорск: ЧП "Рута", 2005.-588с. – С. 214 -225. 28. *Орлов І.В.* Теорія та методологія бухгалтерського обліку і контролю зобов'язань суб'єктів господарювання: автореф. дис... д-ра экон. наук: 08.06.04 / І.В. Орлов. – Ж., 2011. – 36 с. 29. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерського учета: современные проблемы / В.Ф.Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с. 30. *Палий, В.Ф., Соколов Я.В.* Теория бухгалтерського учета [Текст]: учеб. пособие по спец. "Бух. учет и анализ хозяйственной деятельности" / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 279 с. 31. *Полани М.* Личностное знание: На пути к посткритической философии: Пер. с англ. / М. Полани. – М.: Прогресс, 1985. – 344 с. 32. *Пушкар М.С.* Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія-Тернопіль, Карт-бланш, 2006.-334 с. 33. *Пятов М.Л.* Новая жизнь фактов хозяйственной жизни [електронний ресурс] / М.Л. Пятов // – БУХ.1С – Интернет-ресурс для бухгалтера. – 2012. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=2002&print=Y>. 34. *Ракитов А.И.* Философские проблемы науки / А.И. Ракитов. – М.: Мысль, 1977. – 270 с. 35. *Соколов В.Я.* Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии. / Я.В. Соколов.– СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2006. – 188 с. 36.

*Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. / Я.В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 37. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерського учета: Монография // Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с. 38. *Спенсер Г.* Опыты научные, политические и философские : пер. с англ. / Герберт Спенсер. – Минск, 1998. – 1408 с. 39. *Стёпин В.С.* Теоретическое знание / В.С. Стёпин. – М.: Прогресс-Традиция. – 2000. – 744 с. 40. *Стёпин В.С.* Классика, неклассика, постнеклассика: критерии различения / В.С. Стёпин. – Постнеклассика: философия, наука, культура: коллектив. моногр. / отв. ред. : Л. П. Киященко, В. С. Степин. – СПб. : Мир, 2009. – С. 249 –295. 41. *Стретерн П.* Фома Аквинский за 90 минут / П. Стретерн; пер. с англ. С. Зубкова. – М: АСТ: Астрель, 2005. – 77 с. 42. *Терещенко В.С.* Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: автореф. дис. канд. наук: 08.00.09 / Терещенко Вікторія Сергіївна. – К., 2008. – 22с. 43. Философия в "Энциклопедии" Дидро и Д'Аламбера. // Перевод и примечания Н.В. Ревуненковой. -подобщ. ред. А.Д. Люблинской. – Л: Наука. 1994.- 318 с. 44. Философия: Энциклопедический словарь. – М.: Гардарики. Под редакцией А.А. Ивина. – 2004. 45. *Флек Л.* Возникновение и развитие научного факта: введение в теорию стили мышления и мыслительного коллектива./ Людвиг Флек. – Составл., предисл., перевод с англ., нем., польского яз., общая ред. Поруса В. Н. – М.: Идея-Пресс, Дом интеллектуальной книги, 1999. – 220 с. 46. *Хайдеггер М.* Введение в метафизику / Пер. с нем. Н.О. Гучинской. – СПб.: Высшая религиозно-философская школа, 1997. 47. *Хюбнер К.* Критика научного разума / К. Хюбнер. -Пер. с нем. – М., 1994. – 326 с. 48. *Швейцер А.* Благоговение перед жизнью: Пер. с нем. / А. Швейцер. – М.: Прогресс, 1992. – 576 с. 49. *Шлик М.* О фундаменте познания: Пер. с нем. / М.О. Шлик // Аналитическая философия: Избранные тексты. – М.: Изд-во МГУ, 1993. – С. 33 – 50. 50. *Шпенглер О.* Закат Европы/ О. Шпенглер. – Пер. с нем. – Т. 1. – М.: Мысль. – 1993. – 672 с. 51. *Штофф В.А.* Введение в методологию научного познания / В.А. Штофф. – Л.: Изд-во ЛГУ. – 1972. – 191 с. 52. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 244.

КУЛІКОВА Наталія Тарасівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– розвиток теорії бухгалтерського обліку у відповідності до постнекласичного типу наукової раціональності.

Стаття надійшла до редакції: 27.07.2012 р.