

## НОВІ УМОВИ І НОВІ ЗАВДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Проаналізовано нові завдання і роль бухгалтерського обліку з  
позицій можливості відображення інституційного капіталу*

*Людина є міра всіх речей*

*Протагор*

**Постановка проблеми.** Будь-які зміни мають свої причини. Коли говорять про розвиток економічної системи, визначають фактори, що стимулюють розвиток або ж основу, яка створює необхідні умови для розвитку. Такою основою на рівні економічної системи держави є національне багатство. Національне багатство дає найбільш загальне уявлення про наявні ресурси і потенціал розвитку країни. Тому інформація про елементи національного багатства є необхідною для оцінки їх впливу на економічний розвиток.

З метою визначення індикаторів стійкого розвитку (sustainable development) Світовий банк розробив нову методику оцінки національного багатства. До його складу були включені наступні складові [1]:

- природний капітал;
- вироблений капітал (активи);
- людський капітал (людські ресурси);
- соціальний капітал.

Новим структурним елементом є соціальний капітал. Тому він потребує дослідження з позицій змісту та методики оцінки. Реальне економічне зростання відбувається лише на мікрорівні (на рівні окремого економічного суб'єкту, а також в безпосередньому його оточенні), де відбувається створення корисності та цінностей. Виходячи з цього актуальним є ідентифікація та оцінка нової форми капіталу на рівні окремого економічного суб'єкту.

**Метою дослідження** є визначення умов для ідентифікації та оцінки нової форми капіталу, як однієї зі складових національного

багатства в системі бухгалтерського обліку, а також характеристика нових завдань, які зумовлені такою потребою.

**Викладення основного матеріалу.** Перехід України до ринкових умов зумовлює актуальність... (Т.В. – далі автори зазначають те питання, яке вони намагатимуться розглядати у своєму дослідженні). Достатньо розповсюджений початок наукових статей. Щоправда, є варіації, але логіку викладення вони не змінюють. В такий спосіб автор ще на початку статті показує, що його дослідження спрямовані на пояснення свого об'єкту або ж предмету дослідження в певному конкретному контексті (Т.В. – трансформаційні процеси або перехід до ринкових умов тощо).

Виникає запитання про доцільність такого контексту. З одного боку дослідник потребує певної "системи координат", яка йому дозволить проводити свої дослідження. Хоча б з тієї причини, що йому потрібна початкова точка відліку, якою може бути його освіта. З іншого – він же стає її заручником. Щоправда, тоді, коли дотримується послідовності у свої дослідженнях. Обмеженість проявляється як у процесі, так і на завершальному етапі дослідження. В першому випадку – при оцінці зібраного матеріалу, в другому випадку – при формуванні висновків. Ключовим тут є слово "оцінка". Саме вона залежить від "системи координат", яка формує для дослідника критерії для оцінки.

Наприклад, стоячи на позиціях лібералізму, ми засуджуватимемо втручання держави в економічні відносини. Захищаючи інтереси

держави, негативно будемо ставитися до осіб, які приховують свої прибутки, зменшуючи тим самим надходження до бюджету у вигляді податкових платежів. Однак, в обох випадках оцінка ситуації є неповною, а відповідно, хибною. В першому прикладі неврахованим може бути перехідний період економічної системи, коли старі інститути втратили свою дієвість, а нові її ще не набули. В другому – неефективне виконання державою своїх функцій, за які, по суті, підприємства платять податки. Натомість, змушені функціонувати в неефективному правовому полі, а також відчувати агресивний вплив фіскальної політики, яка, в свою чергу, зумовлена, в переважній більшості, поточними потребами наповнення бюджету – фінансування поточних видаткових статей. При цьому, економічний розвиток держави залишається питанням стратегічним – питанням майбутнього.

Отже, можна зробити висновок про те, що дослідження, які спрямовані на описання або ж характеристику певного явища, об'єкта нерозривно пов'язані з:

– по-перше, середовищем, в якому воно існує і спостерігається;

– по-друге, теоретичними положеннями, за допомогою яких і в рамках яких відбувається процес пізнання-пояснення;

– по-третє, суб'єктом, який пізнає і пояснює.

Їх поєднання створює зазначену вище “систему координат”, в якій проводиться дослідження.

Інша ситуація спостерігається, коли дослідник намагається пояснити як, на його думку, “повинно бути”. Для цього йому потрібно повністю описати всі умови реалізації його ідей. Умови, за яких пропозиції будуть ефективними, дієвими тощо. Саме так діяли дослідники, стверджуючи раціональність поведінки людини, її прагнення до максимізації прибутку. Вони знехтували величезною кількістю умов для того, щоб міг з'явитися “*homo economicus*”. Такий зручний для пояснення і прогнозування поведінки економічного суб'єкта. Він дозволив

перейняти зі сфери природничих наук і використати інструментарій для дослідження економічних відносин.

Проте, важко собі уявити в умовах динамічної економіки можливість максимізації прибутку. Максимізація передбачає найефективніший вибір серед альтернатив, який можливий лише за умови, коли відома вся множина альтернатив. Тобто, суб'єкт, який обирає, повинен володіти повною інформацією про всі можливі варіанти використання чи то капіталу, чи то коштів. Проте “повинен” ще не означає, що “володіє”. Тому маємо великий сумнів у реальності існування “*homo economicus*”. Але про це дещо пізніше.

Інший приклад стосується бухгалтерського обліку. На нашу думку, він є функціональною економічною наукою. Водночас, таке визначення прагнуть доповнити, надавши бухгалтерському обліку статусу соціальної науки. Аргументи, які для цього використовують, зводяться до того, що інформація бухгалтерського обліку носить соціальне значення (реалізація завдання бухгалтерського обліку – забезпечення інформаційних потреб різних користувачів). На цій основі формуються нові вимоги до бухгалтерського обліку: облік повинен бути соціально орієнтований. І потім з'являється висновок про те, що облік є соціальною наукою.

На перший погляд, висновок про облік як соціальну науку, може здатися логічним і обґрунтованим. Адже правильним є вихідне положення доведення – соціальне значення інформації бухгалтерського обліку. Проблема криється в переході від предикату до висновку, коли значення бухгалтерського обліку ототожнюється зі значенням інформації, яку він надає. Таке ототожнення не допустиме через несумісність категорій – бухгалтерська інформація є “продуктом” системи бухгалтерського обліку.

Вибудовуючи захисний пояс гіпотези про “соціальність” бухгалтерського обліку, вводиться поняття соціальної функції, яку закріплюють за бухгалтерським обліком. З такої точки зору, логічнішим було б

визначити соціальну функцію математики, яка “озброює” бухгалтера, і на цій основі визнати математику соціальною наукою.

З тією ж метою, бухгалтерський облік ототожнюється із соціальним інститутом. Для визначення обґрунтованості такої логіки потрібно звернутися до теоретичної основи бухгалтерського обліку – економічної теорії. Аналіз дослідження інституціоналізму дозволяє зробити висновок про інформаційну природу інститутів. І хоча облік як практична діяльність безпосередньо пов’язаний з інформацією, він є, скоріше, технологією, а не інститутом.

Таким чином, дослідження пов’язані з пропозиціями – баченням дослідника “як повинно бути” пов’язано з:

– по-перше, метою або цілями, які перед собою ставить дослідник;

– по-друге, методами дослідження та доведення, які він використовує;

– по-третє, суб’єктом, який доводить свою ідею або висуває пропозиції.

Залежність досліджень від суб’єкту може наштовхнути на думку про суб’єктивність самих досліджень. Це не зовсім так. Проблема набагато складніша, а тому потребує окремого дослідження.

Повертаючись до “контекстності” та науки про бухгалтерський облік, маємо відзначити її важливість і необхідність. Адже умови, які визначають контекст, породжують те, без чого, напевно, не змогла б існувати жодна наука. Ми говоримо про “проблему” та “запитання”, які життя ставить перед людиною незалежно від того, чи то практик, чи то науковець.

Гегель Г. стверджував, що істина не може бути абстрактною, істина завжди конкретна. Звичайно, в науковому середовищі завжди існують герої відомого роману іспанського письменника Мігеля де Сервантеса Сааведри, які з надзвичайним запалом створюють для себе проблему, і з не меншим ентузіазмом намагаються її вирішити. Тому, не вдаючись у глибоку полеміку з приводу того, що кого визначає – чи то наука практику, чи, навпаки, практика науку, однозначно можемо стверджувати, що вони знаходяться у тісному взаємозв’язку.

Проблеми і запитання, які сьогодні вирішуються наукою про бухгалтерський облік, є дуже різними: починаючи від конкретної методики відображення до необхідності створення нових теоретичних основ бухгалтерського обліку.

Однак серед них з’являються запитання іншого характеру. Запитання, які ставлять під сумнів наявність розвитку науки про бухгалтерський облік. “Що суттєвого змінилося в обліку за останній час?”. Акцент на суттєвості змін підкреслює те, що для авторів таких запитань не будуть переконливими аргументи щодо зміни умов функціонування бухгалтерського обліку, природи економічних відносин тощо (Т.В. – згадаємо перший та другий контексти, з якими пов’язані дослідження). Очевидно, що пошук у цьому напрямі буде безрезультатним.

Проте відповідь існує. Змінилася людина.

Як результат, змінився суб’єкт бухгалтерського обліку – дослідник і бухгалтер. З’явилися нові об’єкти бухгалтерського обліку. Людина постає в новому для себе статусі. Сьогодні вона не є лише ресурсом, інструментом в руках власника, активність якого обумовлювалася лише функцією перетворення інших ресурсів, змінюючи лише їх форму.

Людина сьогодні є джерелом розвитку, а її якості – рушієм. Тому перед обліком сьогодні стоїть надзвичайне завдання – повернути людину в економічні відносини. Адже лише облік володіє необхідними для того методами. Має відбутися ідентифікація та оцінка з наступним відображенням і т.д. Тільки після цього ми реально зможемо говорити про людину в економічних відносинах, її значення та ролі в системі підприємства та економічної системи взагалі.

Інформаційне суспільство є своєрідною новою фазою епохи відродження. Епохи звільнення людини від кайданів егоїстичності та раціональності. Людина постає перед нами в нерозривному зв’язку з середовищем – культурою, традиціями, специфічними економічними умовами тощо.

В контексті інформаційного суспільства не є випадковою актуальність і значимість бухгалтерського обліку. Адже причини появи самого бухгалтерського обліку як науки нерозривно пов'язані з епохою Відродження, з її ідеалом гармонійності людини і цілісності світобудови. Характерним є факт знайомства Луці Пачолі, батька бухгалтерського обліку, з одним з найяскравіших представників епохи Відродження – Леонардо да Вінчі. Напевно, спільні інтереси у вигляді спільних проблем і запитань створили необхідне контекстне підґрунтя для того, щоб Лука Пачолі зумів перенести формулу гармонії у сферу економічних відносин, створивши подвійний запис.

Повертаючись до сучасного контексту розвитку бухгалтерського обліку, зазначимо, що нова роль не обмежується відображенням людського чи інтелектуального капіталу. Завдання дещо ширше – відобразити людину з її здібностями у взаємозв'язку з середовищем.

Спроба визначити вплив зв'язків підприємства на його ефективність сьогодні відбувається через оцінку соціального капіталу. Проте неврахованим залишається той факт, що соціальний капітал є надбанням соціуму, тобто створюється не підприємством, а за рахунок розвитку всієї суспільно-економічної системи і навіть результатів існування попередніх поколінь. Тому доцільність оцінювати соціальний капітал існує лише на рівні всієї держави як складової національного багатства. Адже саме національне багатство дає найбільш загальне уявлення про наявні ресурси і потенціал розвитку країни.

Така логіка реалізована в методиці оцінки національного багатства Світового банку, про яку було зазначено на початку статті.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Пропонуємо ввести поняття “інституційного капіталу”. Він буде одночасно відображати корисність та цінність зв'язків людини як елемента економічної системи підприємства, так і інших зв'язків,

якими володіє підприємство і які в кінцевому результаті підвищують ефективність економічної діяльності підприємства.

Але існує проблема, яка заважає бухгалтерському обліку бути адекватним новим умовам і виконувати роль, яка пов'язана з відродженням людини в економічних відносинах. Проблема полягає в одному з принципів бухгалтерського обліку – єдиному грошовому вимірнику і пов'язана з часом. Він втратив свою універсальність, адекватність, а отже і здатність виражати. Подібна криза спостерігається з одиницями виміру, які облік використовує для характеристики об'єктів з метою їх відображення.

Розв'язком могла б стати відмова від принципу єдиного грошового вимірника. Проте такий крок може викликати шквал критики з боку наукової спільноти, а тому вимагає додаткового дослідження та обґрунтування.

Пропозиція відмовитися від одного з принципів бухгалтерського обліку а також розробки нової системи виміру, яка б дозволила охарактеризувати людину з її якостями та здібностями, має сприйматися як гіпотеза, яка створює перспективи подальших досліджень в бухгалтерському обліку. Нагадаємо лише, що рівень розвитку науки характеризується її здатністю відмовитися від своїх же догм.

#### Список використаної літератури:

1. “Expanding the measure of wealth”, Ch.3. The World Bank, 1997; A. Kunte and others “Estimating National Wealth: Methodology and Results”. The World Bank, 1998.

2. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир.: ПП “Рута”, 2007. – 328 с.

3. Веблен Торстейн. Теория делового предприятия / Пер. с англ. – М.: Дело, 2007. – 288 с.

4. *Гайдай Т.В.* Інституція як інструмент інституційного аналізу // Економіка і прогнозування. – 2006. – № 2. – С. 53-64.
5. *Жиглей И.В.* Социальный капитал предприятия: экономическое обоснование и бухгалтерское отображение // Бухгалтерский учёт, анализ и контроль: теория, методология, организация. Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы: Монография. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с. – С. 100-139.
6. *Кирейцев Г.Г.* Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
7. *Малюга Н.М., Легенчук С.Ф.* Развитие теории бухгалтерского учета: отражение внешней среды системы предприятия (теоретический аспект) // Бухгалтерський учёт, анализ и контроль: теория, методология, организация. Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы: Монография. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с. – С. 46-99.
8. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
9. *Национальное богатство Украины / За ред. С.І. Дорогунцова.* – К., 2005. – 124 с.
10. *Петрук О.М.* Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
11. Система национальных счетов. Комиссия Европейских сообществ, МВФ, ОЭСР, ООН, Всемирный банк, 1993. – Брюссель / Люксембург, Вашингтон, О.К., Нью-Йорк, Париж. – 1998.
12. *Суррун В.А.* Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.
13. *Чайковская Л.А.* Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) // Автореф... на соискание ученой степени доктора экономических наук, специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. – Москва, 2007.
14. *Шумська С.С.* Національне багатство: методологічні підходи та оцінки по Україні // Економічна теорія. – 2005. – № 4. – С. 62-76.
15. *Шумська С.С.* Національний капітал України: оцінки і тенденції // Економіка і прогнозування. – 2006. – № 4. – С. 23-37.

ТРАВІН Віталій Вікторович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- система національних рахунків;
- макроекономічний аспект бухгалтерського обліку;
- теорія систем