

Жук В. М.,
д.е.н., професор, академік НААН,
головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,
ННЦ «Інститут аграрної економіки»

ДО ОСНОВ УКРАЇНСЬКОЇ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОЇ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Вітчизняні вчені звикли з радянських часів до «єдиної» теорії бухгалтерського обліку, яку жартома називають «восьмихвісткою» і від технічної «прісності» розбавляють нормативно-регуляторними аспектами чи аспектами системи управління. При цьому ми «спокійно» спостерігаємо різноманіття в теорії бухгалтерського обліку від вчених західних наукових шкіл та намагаємось пояснити ними зміни у вітчизняній обліковій практиці. І у цьому ніби і немає проблем, коли від національної системи бухгалтерського обліку не «вимагати» державницької та суспільної корисності. Проте саме при таких запитах і виникають питання до теорії, якою послуговується вітчизняна облікова наука і практика.

Нам неодноразово зауважували на надуманість інституціональної теорії бухгалтерського обліку, а із вищезазначеним скажуть, що теорія не формується під «вимоги». Так, теорія дає цілісне і системне відображення закономірних істотних зв'язків у бухгалтерській діяльності. І ці зв'язки формуються як з об'єктивних, так і суб'єктивних факторів (вимог). Як із внутрішньосистемних аспектів, так і зовнішніх інституціональних впливів, а відтак і вимог.

Ми заявили про інституціональну теорія бухгалтерського обліку у 2009 році, а у 2013 році сформуvalи та оприлюднили її основи в Україні, Російській федерації та Польщі. Розроблена аграрною академічною наукою нова теорія з'явилась насамперед на потребу посилення корисності бухгалтерського обліку в галузевому управлінні, у розбудові економіки держави і громадянського суспільства. Так, саме такі вимоги були у ПНД НААН.

Використання для означення нової теорії дефініції «інститут» має як об'єктивні, так і суб'єктивні підстави. Загалом, цим ми осучаснюємо сприйняття бухгалтерської складової в економічній науці, де інституціональна теорія має триумфальне визнання. Більшість лауреатів Нобелівської премії з економіки у ХХ столітті були саме представниками цього наукового напрямку. І у ХХІ столітті новий інституціоналізм, поведінкова економіка також сформовані на його теоретичних доктринах.

Проте важливішим для назви є те, що в основах нової теорії нами доведено, що бухгалтерський облік відповідає усім характеристикам соціально-економічного інституту, які сформульовані сучасною соціальною та економічною наукою. Ми також довели, що бухгалтерський облік як соціально-економічне явище має складові та їх ієрархічні взаємозв'язки, які характерні для соціально-економічних інститутів. Наша теорія не просто збагачує цілісне і

системне відображення закономірних і істотних зв'язків у бухгалтерській діяльності, а формує вищий щабель її суспільної корисності. Підвищує її значимість на «верхні» щаблі управління, на формування економічної політики, політики сталого розвитку, політики в національних інтересах тощо. З новою теорією зростає і місія бухгалтерського обліку: від забезпечення системи управління до забезпечення сталого розвитку, до забезпечення суспільної корисності. Нова теорія дає для наукової та урядової еліти розуміння залежності розвитку держави від стану визначальних інститутів, серед яких є і інститут бухгалтерського обліку.

Нова теорія формує, які мають бути за змістом стратегічні та програмні документи з розвитку інституту бухгалтерського обліку. Чому інститут бухгалтерського обліку має розглядатись невід'ємною складовою економічної та соціальної політики держави. Чому сучасна бухгалтерська діяльність потребує перегляду сутності свого предмету, функціональності, розширення об'єктів, методів і інструментарію, в тому числі і їх запозичень з суміжних наук і сфер діяльності та обґрунтованих претензій на лідерство бухгалтерської складової в економічній науці і практиці («бухгалтерський імперіалізм» і «бухгалтерський інжиніринг»). Звісно, що така постановка питання викликає радикальні дискусії. Ми сприймаємо їх як вкрай корисні для академічної наукової школи, так і для освітянських наукових шкіл, що сповідують подібну ідеологію розвитку облікової теорії чи є прихильниками її «інституціонального» крила. До таких безперечно відноситься наукова школа Західноукраїнського національного університету з професорами М. Ф. Задорожний, В. А. Дерій, Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, Р. Ф. Бруханський, М. Р. Лучко та інші. Розуміючи проблеми і недосконалість будь-чого нового, у цих тезах хочеться започаткувати дискусію принаймні з приводу трьох явищ (напрямів) інституціоналізації вітчизняного бухгалтерського обліку.

По-перше, щодо стану та перспектив зростання неформальної складової вітчизняного інституту бухгалтерського обліку (яка за інституціональною теорією і визначає зрілість соціально-економічного інституту вцілому). Україна має початкове організаційне оформлення цієї складової інституту бухгалтерського обліку у вигляді громадських професійних об'єднань. Звичайно, ми маємо справу із запозиченими зовні формами, проте ряд таких формувань (САУ, ФАБФ та інші) створені і функціонують без грантової підтримки. Вони за власних переконань беруть активну участь у роботі громадських рад міністерств і відомств України, комітетах Верховної ради України та впливають не тільки на «облікову політику» в державі, а й на економічну та соціальну політику. В сенсі суспільної корисності – це вищий рівень ніж членство в МФБ (тут ми не зменшуємо фактор відповідності вимогам МФБ, а акцентуємо увагу на корисності для своєї держави та нації, що важливіше для інституту з позиції сучасної економічної науки). Питання: то, що ми як наука у цій царині зробили?

По-друге, вихід за межі «сервісної» ролі обліку як однієї з функцій управління. Відповідно до статистичних спостережень та експертних оцінок

Світового банку в Україні близько 0,5 млн. бухгалтерів і вони залишились чи не єдиними фахівцями економічного профілю на підприємствах. Функціональність практикуючих бухгалтерів постійно розширюється на сфери фінансів, кадрового управління, організації й оплати праці, права тощо. Бухгалтери все більше не обслуговують, а безпосередньо здійснюють управління (варто зазначити, що у цій якості вони розглядалися і за радянських часів, коли саме головні бухгалтери очолювали планово-облікові служби підприємств). Зміна управлінської статусності бухгалтерів є ознакою інституціоналізації професії. Це явище яскраво підтверджується і розвитком аудиту (визнаної форми інституціоналізації бухгалтерів) та бухгалтерським аутсорсингом. На зростання бухгалтерської функціональності, посилення позицій на всіх рівнях управління ініціюються зміни навіть у назві нашої професії. За ініціативою професора Р. Ф. Бруханського в Західноукраїнському національному університеті готують програми підготовки бухгалтерів зі знаннями та компетенціями з суміжних спеціальностей. Руслан Феоктистович обґрунтовано доводить, що сучасному бізнесу потрібні «універсальні бухгалтери». А як з цим в інших освітніх наукових школах?

І по-третє, участь бухгалтерської спільноти у забезпеченні сталого розвитку та її першооснови – капіталізації національного багатства. Звісно, що таке питання і не виникає на рівні сприйняття бухгалтерського обліку лише як системи управління. За такого рівня розуміння, бухгалтерський облік не відповідає за те, що на початок 2019 року земельні активи сільськогосподарського призначення були представлені в національних рахунках України в сумі близько 150 млн. дол. США і навіть, якби вітчизняна система бухгалтерського обліку натепер оцінила ці активи за МСФЗ, то сумарно це становило б лише 25 млрд. дол. США. Задумайтесь, лише капіталізація однієї транснаціональної компанії Apple чи Amazon складає понад 1 трлн. дол. США. Однієї із сотень ТНК, а в Україні уся земля лише 25 млрд. дол. США. І це напередодні її вільного ринку.

На поверхні бухгалтерський облік є основою наповнення національних рахунків, проте важливіше, що саме інститут бухгалтерського обліку формує методологію оцінки за «справедливою вартістю». В МСФЗ «свою» методологію заклали інституції ТНК, яким із висококапіталізованими активами байдуже знецінення природничого капіталу, що не є у їх власності. Звісно, при перерозподілі земельних активів до ТНК методологія їх бухгалтерської оцінки в МСФЗ зміниться. То чи має українська система бухгалтерського обліку, його наукова складова розвиватись в руслі глобального (ТНК) інституту бухгалтерського обліку. І, що і по сутності по соціальному сприйняттю є вагомим у відстоюванні національних інтересів: рівень обліку як Системи чи як Інституту? Нещодавно НАН і НААН направили до Президента України, Прем'єр-міністра України, Голови Верховної ради України звернення й обґрунтування облікового забезпечення капіталізації земель сільськогосподарського призначення (звідки і вищезазначені цифри). Це позиція науки як складової інституту бухгалтерського обліку, позиція, яка спирається на інституціональну теорію бухгалтерського обліку.