

В.М. ЖУК, д.е.н., професор,
член-кореспондент НААН, академік-секретар
Відділення аграрної економіки і продовольства НААН

Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку

& Питання, що розглядаються:

- Окреслено концептуальні межі предмета бухгалтерського обліку, що встановлені вітчизняними та зарубіжними науковими колами.
- Означено орієнтири поглиблення й розширення меж предмета бухгалтерського обліку з розвитком інституційного середовища.
- Запропоновано авторське визначення предмета бухгалтерського обліку.

Ключові слова: теорія бухгалтерського обліку, предмет бухгалтерського обліку, інституціональна теорія, професійне судження.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Очерчены ориентиры углубления и расширения границ предмета бухгалтерского учета с развитием институциональной среды.
- Обозначены ориентиры расширения границ предмета бухгалтерского учета с развитием институциональной среды.
- Предложено авторское определение предмета бухгалтерского учета.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, предмет бухгалтерского учета, институциональная теория, профессиональное суждение.

& Issues that are examined:

- The conceptual limits of the subject of accounting, established by domestic and foreign scientific communities were outlined.
- The guidelines of deepening and widening of the subject of accounting with the development of the institutional environment were marked.
- The authors' definition of the subject of accounting is proposed.

Keywords: theory of accounting, the subject of accounting, institutional theory, professional judgment.

Постановка проблеми. Кризові явища сучасної економіки, наукові пошуки їх подолання ставлять перед економічною наукою нові завдання та орієнтири розвитку. У сфері бухгалтерського обліку перед науковою спільнотою чимраз гостріше постають питання про відповідальність професії та її місце в економічній політиці. Це вимагає переосмислення основоположних понять, які становлять фундамент «заявки на визнання» бухгалтерського обліку ключовим сегментом економіки, а не лише сферою прикладних знань, мистецтвом чи сервісною функцією управління. В основі нового якісного росту має бути, перш за все, зміна уявлення про предмет діяльності, без чіткого окреслення меж якого досить складно ідентифікувати лідерство бухгалтерського обліку в системі економічних та соціальних наук. Тим більше за наявності проблеми визнання представниками останніх бухгалтерського обліку наукою.

Проблема встановлення меж предмету нашої науки далеко не нова. Деякі автори [1, с. 6], вивчаючи теорії бухгалтерського обліку, довели, що кожна з них формує власне уявлення про його предмет. Зокрема, персоналістичні теорії бухгалтерського обліку визначають, що предметом бухгалтерського обліку є особи, зайняті в господарських процесах, їх права, відповідальність, погляди, інтереси тощо. Нормативні теорії – виходять з того, що предметом бухгалтерського обліку являються цінності, ресурси, засоби та їх джерела. Нормативний погляд полягає у намаганні знайти найкращий спосіб обліку господарської операції. Позитивний розкриває вагомість і значення мотивації прийняття тих чи інших рішень. В Україні переважають нормативні підходи, а на заході домінує позитивістська соціально-економічна складова розвитку бухгалтерського обліку, як науки і практики. Відтак предмет бухгалтерського обліку за нормативного

підходу звужений лише реєстрацією фактів господарського життя, за позитивного – важливим є професійне судження про факти господарського життя та вибір методів їх реєстрації для задоволення інтересів груп, зацікавлених у ньому. У той же час навіть в розвинених країнах трактування предмета бухгалтерського обліку універсально не поєднує погляди теорій. Жоден підхід не відображає потенціалу розвитку наукового осмислення соціально-інституційних впливів і перетворень, які стосуються предмету бухгалтерського обліку та які він, з високою вірогідністю, здатен пояснити. Глибина розгляду проблеми залежить від функцій, змісту і масштабності бухгалтерської діяльності в різних державах за різних типів економік.

Аналіз попередніх досліджень та публікацій. Проблему ідентифікації предмета бухгалтерського обліку як однієї з основоположних складових цієї науки досліджували в своїх фундаментальних працях значна плеяда науковців.

В сучасній Україні найповніше висвітлив еволюцію формування уявлень про предмет бухгалтерського обліку професор Ф.Ф. Бутинець [2, с. 24-34], систематизувавши та оцінивши праці по історії та теорії бухгалтерського обліку. На пострадянському просторі найвагомими з теорії бухгалтерського обліку є праці професора Я.В. Соколова, сформовані, в свою чергу, по роботах Л. Пачолі, Б. Вентурі, І. Шера, Ж. Дюмарше, М. Хендріксена, О. Рудановського, О. Галагана, В. Циммермана, М. Метьюса та ін. Паралельно з дослідженнями Я.В. Соколова та Ф.Ф. Бутинця слід відзначити і праці професора Г.Г. Кірейцева, в яких акцентувалася увага на соціальній природі обліку.

Серед учених, які займалися подальшою систематизацією підходів до визначення предмета бухгалтерського обліку, слід виділити Л.М. Кіндратську, С.Ф. Голова, Н.М. Малюгу, В.В. Сопко, Л.І. Вороніну, Ю.А. Кузьмінського, І.В. Малишева та ін. [3-9].

Підбірка праць видатних вчених з приводу ідентифікації предметної складової нашої науки настільки багата, що, здавалося б, можливості подальших досліджень себе вичерпали. Проте діловий світ змінюється, а з ним змінюються і вимоги до бухгалтерського обліку.

Рамки дослідження предмета затиснені встановленими раніше уявленнями та впливом інститутів, які користуються бухгалтерською інформацією та формують методологію обліку, спрямовуючи наукові пошуки у попередні теорії. Тому нагально постає потреба в зміні уявлення про бухгалтерський облік «у головах людей» не лише як про сервісну функцію, що забезпечує прийняття управлінських рішень на різних рівнях, не лише як про систему прикладних наукових знань, але і як про теоретичну науку, здатну пояснювати через систему бухгалтерського обліку вплив інститутів на формування інформаційних потоків, на поведінку бухгалтера та осіб, зацікавлених у його роботі, на «поведінку» капіталу та організацій (підприємств).

Метою публікації є посилення сутності та

змістовності предмета бухгалтерського обліку через означення «рамки обмеження» його сприйняття у вітчизняній і світовій науці та практиці й окреслення орієнтирів його поглибленого трактування на доктринах інституційної теорії та вимоги сучасної економіки.

Виклад основного матеріалу. Чи не найбільшою проблемою, що постає на шляху дослідників при визначенні предмета бухгалтерського обліку, є внутрішня динамічність тих базисів, які нині лежать в основі цієї категорії. З цього приводу процитуємо влучні слова К.Я. Аджана: «Предмет бухгалтерського обліку змінюється в залежності від суспільно-економічних формацій, способів виробництва і форм власності» [3, с. 14], адже яким би не виступав предмет бухгалтерського обліку в його нинішніх інтерпретаціях, він залежить від рівня розвитку економіки. З цим твердженням (знову ж, розглядаючи його з позицій існуючих визначень предмета обліку) погоджуються всі дослідники теорії бухгалтерського обліку. Але, як не дивно, проблеми у такому стані речей дослідники не вбачають, хоча вона очевидна. Предмет будь-якої науки визначається емко; якщо змінюється об'єктно реальність, предмет в цілому повинен залишатися сталим, адже він лаконічно відображає суть науки. В іншому випадку «безпредметну» систему знань наукою назвати неможливо.

Намагаючись пояснити протиріччя між «сталістю» та «розвитком», Д. Спасов, по-своєму розуміючи різницю між предметом та об'єктом бухгалтерського обліку, висунув думку, що до об'єкту бухгалтерського обліку входить вся сукупність тілесних та безтілесних речей, а до предмету – лише та їх частина, яка безпосередньо відображається у бухгалтерському обліку [4, с. 56]. На протипагу цьому твердженню, вважаємо, що розвиток фактів та явищ господарського життя, що потребують відображення, постійно розширюється під впливом різних інституційних чинників. Але це не означає, що предмет бухгалтерського обліку повинен від цього постійно переглядатись. Навпаки, і звідси висуваємо гіпотезу, пов'язану з означеною проблемою: предмет науки про бухгалтерський облік повинен трактуватися настільки універсально, щоб трактувати факт появи нових об'єктів, які не обмежуватимуть його, а конкретизуватимуть зміст його теорій. Наприклад: трансакційні витрати, гудвіл, біологічні активи, емфітевзис, публічне професійне пояснення фінансової звітності, тощо – яскрава ілюстрація поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку в сучасному середовищі. Тільки така глибина предмета бухгалтерського обліку надасть бухгалтерській науці парадигмального значення. І в пошуку цієї глибини найбільш прийнятною, для взяття за основу розвитку теорії обліку, видається сучасна теорія інституціоналізму. Теорія, що пояснює розвиток економіки через вивчення інституціонального середовища та інституційних впливів.

Попередні теорії обліку не в повній мірі переймалися політико-економічними аспектами

нашої діяльності й науки. Саме тому методологія пізнання і наукові означення всього нового залишаються «на плечах» економічної науки. Бухгалтерський облік у своїй методологічній та методичній складових самостійно не ставив завдання з ідентифікації та інформаційної інтерпретації цього «нового». Хоча на технічному рівні явища та факти, пов'язані з новими об'єктами, облік відображає значно раніше. Щоправда, до відпрацювання нормативно-економічного визначення об'єкту таке відображення, як правило, носить безсистемний характер.

Отже, лише розширивши свій предмет професійним відображенням фактів та явищ господарської діяльності з оцінкою та поясненнями «нового», ідентифікацією та інтерпретуванням нових об'єктів, вища надбудова бухгалтерської науки вийде на новий якісний рівень. Доки ж цього не станеться, правомірно говорити про «штучне звуження» рамок предмета обліку, в які його попередній науковий базис сам себе і поставив.

Наше переконання у тому, що предмет обліку, яким його бачать більшість науковців, завузький для все прогресуючої його ролі у суспільстві, подібне позиції Я.В. Соколова. Він говорить, що предмет обліку не даний йому у вигляді кругообігу господарських благ чи у вигляді процесу відтворення, або в вигляді самих благ та джерел їх утворення, а заданий йому інтересами осіб, які беруть участь в господарських процесах, та цілями, які ставляться перед бухгалтерським обліком і пов'язані з прийняттям управлінських рішень [5, с. 564, 570], [6, с. 41].

Щоб наші заяви про те, що наукові представники інституту бухгалтерського обліку самі звужують сферу його «юрисдикції», не були голосливими, розглянемо ті дефініції його предмета, які ці обмеження відображають. При цьому ми виділимо серед масиву існуючих визначень – характеристики предмета обліку як технічного процесу, мистецтва та орієнтири визнання обліку як соціальної науки, що означені на заході впливом інституційної теорії.

Перший комплекс наукових уявлень пов'язаний з переконанням, що бухгалтер фіксує господарську діяльність підприємства, яка і є предметом бухгалтерського обліку. З цього приводу Я.В. Соколов відзначав, що, згідно з Кантом, однією з ознак класифікації наук є предметна ідентифікація, і предметом бухгалтерського обліку є факти господарського життя [5, с. 6-7]. За оглядом історії розвитку бухгалтерської думки, який проведений професором Я.В. Соколовим – це розділяли такі науковці:

- Д.Л. Кріппой – мета обліку полягає у дослідженні результатів господарської діяльності, яка пов'язана з постійними змінами об'єму і складу майна. Ці зміни і є предметом обліку;
- С. Спіненді – вважав предметом обліку багатство підприємства, що вивчається не лише з точки зору управління підприємством, але і з точки зору причин його виникнення, трансформації, росту;

- І.Ф. Шер, за яким предметом бухгалтерії можуть бути лише зовнішні та внутрішні господарські і правові факти, що вже відбулися;

- К. Арнольд – згідно з його переконаннями, предметом бухгалтерського обліку є речі, які здатні до примноження чи зменшення, оскільки вони заключають в собі по ціні яку-небудь цінність;

- Е. Мудров – предметом обліку визначав всілякий промисел, всіляку працю, яка має ціллю прибутку;

- Р. Делапорт – предметом бухгалтерського обліку визначав рух цінностей в часі і просторі [5, с. 115-348].

І.В. Малишев зазначав, що предметом бухгалтерського обліку являються економічні процеси, що супроводжуються змінами в складі господарських засобів та їх джерел в умовах господарських відносин між підприємствами та всередині їх [7, с. 18].

За Л.І. Вороніною, предмет бухгалтерського обліку – ділова активність суб'єкта підприємництва, виражена в особливій формі – економічних показниках [8, с. 32].

Отже, узагальнюючи вищесказане, відзначаємо, що предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це факти господарської діяльності, пов'язані з рухом матеріальних та вартісних об'єктів обліку. На таке сприйняття предмету бухгалтерського обліку «звужуюче» впливають здебільшого «правила гри» (нормативно-методичне забезпечення, встановлена практика), що проявляються у загальних вимогах складання і подання бухгалтерських документів, що встановлені регулюючими та дотримання яких перевіряється контролюючими інститутами.

Інші дослідники вважають, що бухгалтер обліковує не самі господарські процеси і тим більше не майно підприємства, а лише інформацію, яка породжує права і відповідальність осіб, що беруть участь у цих процесах. Похідним від цих досліджень є розвиток уявлення про предмет бухгалтерського обліку як про мистецтво вибору оптимального співвідношення елементів методу бухгалтерського обліку, яке враховує потребу користувачів у обліковій інформації. Облік за ними не є набором емпіричних і догматично регламентованих правил, а засобом дослідження господарської діяльності та власної методології. Найяскравіше ці позиції озвучили Е. Хендріксен та М. ван Бреда: «Соціальні і економічні наслідки різних способів формулювання облікової політики, та їх сутність і є предметом сучасних наукових досліджень» [1, с. 139].

За такими підходом методологія бухгалтерського обліку являє собою систематизований набір компромісних рішень між соціальними групами. Наявність можливості зробити узаконений вибір облікових процедур, які надають можливість отримати різні показники фінансового результату, являє собою інституційну складову взаємодії суспільних груп, через яку здійснюється вплив на методологію обліку. Предметом обліку за такого

підходу є визначення того, як застосовуються елементи методу бухгалтерського обліку в їх можливих альтернативах та варіативності від професійних бухгалтерів на практиці. Плеяда мислителів, що визначають предмет обліку в окреслених рамках, представлена такими науковцями:

- Д. дель Кастілло – предметом обліку вважав договори, якими він іменував кожен факт господарського життя. За рахунками він бачив агентів – адміністрацію і контрагентів. Мета обліку полягала у відображенні юридичних прав і вимог учасників господарського процесу;

- За Д. Чербоні, предметом бухгалтерського обліку є права і обов'язки фізичних та юридичних осіб [5, с. 120]. Відносини, що виступають як юридичні, служать предметом обліку, який невіддільний від цілей управління;

- І. Ахматов – предмет науки полягає в тому, щоб придумувати рахунки для різних справ, щоб через це завжди знати стан останніх. Предметом бухгалтерського обліку являється не саме господарство, а його відображення на рахунках [5, с. 79-240];

Особливої уваги заслуговує підхід з точки зору означення предмету бухгалтерського обліку через один з елементів його методу. Зокрема, за Ж.Б. Дюмарше, предметом бухгалтерського обліку є оцінка, і вона є не ціллю, а предметом бухгалтерського обліку і задана йому зовні, а відтак не є плодом творчості бухгалтера, а лише дозволяє йому об'єднати різні об'єкти, що потрапляють в коло уваги бухгалтерського обліку. Без оцінки немає обліку [5, с. 335].

Інший дослідник, Джордж Г. Сортер, предметом бухгалтерського обліку вважав вартість. В основу предмета обліку має бути покладена інформаційна подія, під якою він розумів елементарну інформаційну одиницю про факт господарського життя, тобто бухгалтерське повідомлення – документ [5, с. 380].

До певної міри останні підходи можна асоціювати із поглядом на бухгалтерський облік як на мистецтво, що потребує творчого використання діючої методології для вибору методик. При цьому превілює відображення господарських процесів на рахунках на розсуд бухгалтера.

Однак визначені погляди на «рамки рутинної бухгалтерії» та «творчого бухгалтерського обліку» – мистецтва – не стали поштовхом для перегляду сприйняття й поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку.

Очевидний та необхідний орієнтир розвитку досліджуваного питання забезпечив підхід до розгляду бухгалтерського обліку як соціальної науки. На наше переконання, підхід до розширеного трактування предмету бухгалтерського обліку, перш за все, забезпечений базовими доктринами інституційної теорії ХХ століття. Представниками цього підходу є А. Белкаой, Ф.А. Бімс, П.Е. Фертіх, А.Ч. Літлтон, В.К. Циммерман, Н.М. Белфорд.

Згідно з їх уявленнями, предмет бухгалтерського обліку – певний соціум, і бухгалтер повинен вираховувати не лише і не стільки прибутки фірми, скільки визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації фірми [5, с. 375].

Не менш важливим є психологічний аспект: Е. Мішо визначає, що предметом бухгалтерського обліку є психологія особистостей, що зайняті в господарстві, не права і обов'язки співробітників, а мотиви їх дій [5, с. 198].

Згідно з Ф. Карпентье, предмет бухгалтерського обліку як науки – дослідження законів, які складають базу, основу для його правил і які, звільняючи розум від непередбачуваного і незрозумілого, дають можливість передбачити на практиці багато явищ [5, с. 185].

Розділяючи ці погляди, ми вважаємо, що, у соціально-інституційному сприйнятті предмет науки про бухгалтерський облік, окрім реєстрації та вибору методів обліку, повинен, як мінімум, забезпечити і оцінку впливу інституціонального середовища на вибір підходів та процедур.

Інституціональне середовище від загально-визнаних правил (формальні інститути: закони, стандарти, процедури тощо) – поширюється до вищого в ієрархічному інституціональному щаблі – неформального інституту. Останній визначає професійний рівень бухгалтера – здатність до професійної поведінки та судження. Сутність неформального бухгалтерського інституту полягає у врахуванні ментальності, традицій, галузевої приналежності, освіти, наявності неформальних правил і обмежень, вплив інших інституцій. Детальніше інституціональний погляд на бухгалтерський облік розкрито у попередніх публікаціях автора даної статті [9].

Зараз важливим є те, що розгляд предмета бухгалтерського обліку як у практичній, так і науковій площинах дозволяє поглиблювати сутність предмета у публікаціях учених. Останнє формує «критичну масу» для «нової якості» предмету бухгалтерського обліку.

Наприклад, на думку С.Ф. Голова, 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 (посадовою особою). Предметом бухгалтерського обліку як науки є історичні, сучасні та майбутні методологічні, організаційні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із відповідними елементами середовища, в якому він здійснюється. [10, с. 453].

Вищенаведене визначення предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності, сформульоване С.Ф. Головим, на наш погляд, є найбільш емким у традиційному розумінні, хоча і обмеженим в інституціональному сприйнятті. (Це пояснювалося автором даної статті у публікації [11] та ілюстративно зображено у верхній частині рисунка

1.) Щодо визначення професором С.Ф.Головим предмета бухгалтерського обліку як науки то в цілому його можна віднести до будь-якої соціально-економічної науки. Таке визначення не поглиблює сутності предмета бухгалтерського обліку, хоча в цілому «із-за обтікаємості» воно не визиває заперечень.

Отже, вище ми показали наявність та розвиток уявлень про бухгалтерський облік «у головах науковців» як про практичну діяльність, мистецтво та

науку. З досліджень виходить, що проаналізовані уявлення найкраще пояснюються з точки зору інституційної теорії, з погляду якої предмет бухгалтерського обліку залежить від його місця і ролі в інституційному середовищі. Якщо розкласти предмет бухгалтерського обліку на практику, мистецтво та науку (саме в такій наростаючій ієрархії), то отримаємо певну оцінку масштабів предмета бухгалтерського обліку в сучасному сприйнятті, а саме (рис. 1):



Рис. 1. Оцінка масштабів предмета бухгалтерського обліку як практики, мистецтва та науки

1. На рівні сприйняття предмета виключно з практичної складової бухгалтерського обліку – обмеження як формальними, так і неформальними інститутами. Саме таким є сучасний вітчизняний підхід до трактування предмета бухгалтерського обліку. Він затиснений, як видно з рисунка 1,

взаємним впливом формальних та неформальних консервативно налаштованих інститутів. З одного боку – впливом «правил гри», які проявляються в нормативному забезпеченні та в укоріненіх обліковими традиціями методиках, а також діяльністю створюючих ці правила та слідкуючих за

їх дотриманням контролюючих і регуляторних інститутів. З іншого – дією неформальних інститутів «у головах» самих бухгалтерів та користувачів інформації, яку вони формують. У цьому найвужчому сприйнятті предмета-яскраво спостерігається «консервація» його сутності лише відображенням фактів і явищ господарського життя.

2. Інший масштаб сутності предмета бухгалтерського обліку розкриває погляд на бухгалтерський облік як на творчий процес бухгалтерів. У сучасному світі такий процес асоціюється з професійним судженням, яке являє собою обґрунтовану, підтверджену професійною кваліфікацією, думку бухгалтера, що є підставою для прийняття рішення щодо порядку відображення в обліку господарських операцій за умов його багатоваріантності. На цьому рівні відбувається посилення неформального інституту бухгалтерів (їх освіченості, професійної зорганізованості, росту статусу в суспільстві тощо). Все це змінює відношення до бухгалтерського обліку «в головах» власників та інших користувачів інформації, які більше покладаються на бухгалтера та його професіоналізм у прийнятті рішень. Неформальний інститут породжує зміну на користь бухгалтерів «правил гри» та відношення до бухгалтерського обліку регуляторних та контролюючих інститутів. Відбувається розширення предмету бухгалтерської діяльності на «поле» суміжних економічних наук – аналізу та аудиту, планування, тощо. Адже облік, будучи базисом для аналізу, планування та «годівницею» для аудиту, до цього часу «через предмет не наважувався» взяти функції пояснення, оцінки та інтерпретації фактів господарювання, хоча і має для цього колосальне підґрунтя.

3. Найбільше розширює предмет бухгалтерського обліку, звичайно ж, погляд на нього як на науку. Предмет бухгалтерського обліку вбирає не лише попередні рівні (практику та професійне судження), але і ставить перед бухгалтерським обліком завдання з оцінки інституційних впливів на процеси практичної реєстрації фактів і явищ господарювання та оцінку змін «поведінки» підприємства, його капіталу. З інституційної точки зору, готовність бухгалтерського обліку до такого розширення меж його предмета залежить, звичайно ж, від рівня розвитку його як сучасного професійного та наукового інституту. Глибина цього рівня змінює відношення «в головах» науковців суміжних соціально-економічних наук до бухгалтерського обліку – як до науки, що здатна пояснити взаємодію та вплив інститутів. Взаємодія яких безпосередньо чи опосередковано відображається у бухгалтерському обліку. Це, в свою чергу, призводить до зміни відношення до бухгалтерської діяльності зі сторони формальних інститутів. Вже зараз кращі представники нашої професії беруть участь у розробці законопроектів та інших документів вітчизняної державницької економічної політики. Зростає вплив Міжнародної Федерації Бухгалтерів, Комітету з розробки МСФЗ на світову економічну

політику. Все це розширює сутність предмету бухгалтерського обліку не тільки як науки, але і як професії (інституту), що здатний до більшого ніж «професійна реєстрація фактів та явищ господарювання».

Таким чином, проведене нами розчленування пізнання сутності предмета бухгалтерського обліку на практичну, творчу та наукову складові, побудовано на дедуктивній основі наукового пізнання. Його метою була потреба глибинного унаочнення досліджуваної проблеми та наукового пояснення її розв'язання саме на базі інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Саме таке, теоретичне осмислення і є базовим для поглиблення трактування сутності предмету бухгалтерського обліку в сучасному світі.

З іншої сторони не менш важливим є вирішення проблеми ємкого визначення предмета бухгалтерської діяльності, що вкрай необхідно нашій професії для посилення значення і вагомості бухгалтерського обліку. До того ж більшість визнаних наук, як правило, не розділяють свій предмет на складові і визначають його єдиним для теорії й практики. Останнє характеризує зрілість та «сильну теорію» науки. Навіть великий вчений Я.В. Соколов, яким вперше на теренах СРСР було описано поділ нашої науки на практику – рахівництво, та теорію – рахунковедення визнавав, що «предмет рахівництва так і рахунковедення є єдиним»[6, с. 85].

Враховуючи окреслені нами орієнтири – поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку можна пояснити та проілюструвати і більш ємко (рис. 2).

Відтак, виходячи з доктрин інституціональної теорії та вимог сучасної економіки візьмемо на себе сміливість сформулювати ємке та єдине визначення: **предметом бухгалтерського обліку** є професійне відображення процесів і явищ життєдіяльності організацій (підприємств) та оцінка інституційних впливів на процеси такого відображення і зміни складових життєдіяльності.

У цьому визначенні сутність слів «професійне відображення» слід розглядати як поширення дії предмету на інститут «професійного судження» та поглиблення предмета бухгалтерського обліку поясненням впливу інституційного середовища (від формальних до неформальних інститутів) на результати відображення процесів та явищ в обліку.

Сутність слів «оцінка інституційних впливів» слід розглянути як поширення предмету бухгалтерського обліку на прогнозування й інтерпретацію наслідків таких впливів на професійну роботу бухгалтерів та параметри капіталу, поведінку менеджменту підприємств (організацій).

Сутність слів «життєдіяльність організацій (підприємств)» розуміється як поглиблення предмету, що розглядає ретроспективні та перспективні параметри не тільки господарської, але і соціальної, екологічної та іншої життєдіяльності всіх зорганізованих інституцій, що мають вести бухгалтерський облік.



Рис. 2. Поглиблене трактування сутності предмета бухгалтерського обліку

Висновки. Спроби пояснити предмет, завдання і функції обліку, поведінку бухгалтерів і їх діяльність через юридичну, балансову, економічну, позитивну теорії, а для нас і інституціональну теорію характеризують не тільки наукові пошуки, але є важливими для розвитку професії.

Історично, особливо на теренах колишнього СРСР, сформувалося звужене інтерпретування предмета бухгалтерського обліку, що відносило облік до сервісної функції управління. Відтак ні бухгалтерський облік, ні бухгалтери (формуючи і як ніхто розуміючи сутність обліково-економічної інформації) не мають належного місця на всіх рівнях соціально-економічного середовища (від підприємства до державного управління).

На противагу, західні науково-бухгалтерські школи глибше та ширше трактують предмет бухгалтерського обліку і відносять нашу науку до суспільно-економічних наук. Статус бухгалтера в економіці західних країн є досить високим.

Сучасний світ, глобальні кризи вимагають від економічної науки і практики більшого. У вирішенні цього завдання, резервом є активізація потенціалу науки й практики бухгалтерського обліку. Важливо, щоб розвиток бухгалтерського обліку враховував і базувався не тільки на власних, а й суміжних сучасних економічних теоріях. Чим доповнював і поглиблював пошук нових орієнтирів розвитку світової економіки.

Зміна погляду на предмет бухгалтерського обліку,

поглиблення та розширення його сутності є першим кроком до нового стану розвитку бухгалтерського обліку як провідної економічної науки і професії.

4 Список використаних джерел

1. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
2. Бугинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого./ Ф.Ф. Бугинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.
3. Аджан К.Я. Основы бухгалтерского учета: пособие / К.Я. Аджан. – М.: Статистика, 1977. – 184 с.
4. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
7. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
8. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Л.И. Воронина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Эксмо, 2007. – 416 с.

9. Наукові праці В.М. Жука [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/category/11/71/92/>.

10. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

11. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(17). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 448 с.

УДК 657.42

І.В. ЗАМУЛА, д.е.н., доцент,
професор, кафедра аналізу і статистики,
Житомирський державний технологічний університет

П.М. КУЗЬМОВИЧ, здобувач,
Житомирський державний технологічний університет

Теоретичні основи оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинного походження

& Питання, які розглядаються:

- Розкрито методичні засади оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції.
- Обґрунтовано необхідність використання оцінки біологічних активів і продукції рослинництва в аграрних підприємствах за первісною (фактичною) вартістю.

Ключові слова: біологічні активи, поточні біологічні активи рослинництва, справедлива вартість, первісна вартість, ринкова вартість, незавершене виробництво.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Раскрыты методические принципы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции.
- Обоснована необходимость использования оценки биологических активов и продукции растениеводства в аграрных предприятиях по первоначальной (фактической) стоимости.

Ключевые слова: биологические активы, краткосрочные биологические активы растениеводства, справедливая стоимость, первоначальная стоимость, рыночная стоимость, незавершенное производство.

& Issues that are examined:

- Methodical principles of estimation of biological assets and agricultural produce are exposed.
- The necessity of the use of estimation of biological assets and products of plant-grower is reasonable for agrarian enterprises on a primitive (actual) cost.

Keywords: biological assets, current biological assets of plant-grower, fair cost, primitive cost, market cost, uncompleted production.

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин і глобалізація економіки України зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності, приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з міжнародними стандартами. Одним із таких кроків є запровадження в дію з 01.01.2007 року П(С)БО 30 «Біологічні активи», що докорінно змінив організацію і методику ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах. Як зазначає О.О. Канцуров [11, С. 91], принциповими змінами, які вносяться П(С)БО 30 до існуючої практики обліку сільськогосподарської діяльності, є виділення рослин і тварин, які є об'єктами сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію – «біологічні

активи», оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та особливий порядок визначення фінансових результатів.

Бухгалтерський облік в більшості сільськогосподарських підприємств ведеться без застосування норм і правил, передбачених П(С)БО 30 «Біологічні активи». Значна частина аграрних підприємств оцінку біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинництва проводиться за первісною вартістю, що призводить до викривлення інформації у фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у дослідження проблем оцінки біологічних активів зробили такі вітчизняні вчені, як