

## ФІНАНСИ. ПОДАТКИ. КРЕДИТ

УДК 33.01:657:338.124.4-048.28:001.8

**П. І. ГАЙДУЦЬКИЙ,**  
*професор, доктор економічних наук, академік НААН України,  
науковий директор Інституту стратегічних оцінок,*  
**В. М. ЖУК,**  
*професор, доктор економічних наук, член-кореспондент НААН України,  
академік-секретар Відділення аграрної економіки і продовольства НААН України*

### **РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ПОПЕРЕДЖЕННІ ЕКОНОМІЧНИХ КРИЗ**

*Люди вже давно зрозуміли необхідність  
обліку, але ще не зовсім розуміють,  
що і як треба обліковувати.*

**Харрінгтон Емерсон**<sup>1</sup>

*Доведено інституціональну природу розвитку методології облікової оцінки та визначальний вплив "глобального" інституту на її сучасний стан. Базуючись на інституціональній теорії, виявлено суперечливу внутрішню природу формування методології та практики застосування оцінки в обліку. Сформовано наукову гіпотезу необхідності дотримання діалектичного закону єдності та боротьби протилежностей (інтересів, інститутів) для дієвості оцінки (та бухгалтерського обліку в цілому) в попередженні економічних криз. Запропоновано нове трактування сутності та природи облікової оцінки, її місії в соціально-економічному середовищі. Підтверджено доцільність розбудови інституціональної теорії бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** теорія бухгалтерського обліку, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, оцінка, методологія облікової оцінки, філософія, закон єдності і боротьби протилежностей, місія бухгалтерського обліку в запобіганні економічним кризам.

*The institutional nature of the development of a methodology of accounting valuations and the determining influence of a "global" institution on its modern state are proved. Based on the institutional theory, the contradictory internal nature of the formation of a methodology and a practice of applications of valuations to the accounting is revealed. The scientific hypothesis of the necessity to follow the dialectic law of unity and struggle of opposites (interests, institutions) for the efficiency of valuations (and of the accounting on the whole) in the prevention of economic crises is formed. A new interpretation of the essence and the nature of an accounting valuation, as well as its mission in the socio-economic medium, is proposed. The expediency of the development of the institutional theory of accounting is confirmed.*

**Keywords:** theory of accounting, institutional theory of accounting, valuation, methodology of accounting valuations, philosophy, law of unity and struggle of opposites, mission of accounting in the prevention of economic crises.

Написання статті мотивоване необхідністю розвіяти сумніви деяких учених щодо збереження в галузі вітчизняних економічних наук окремої спеціальності

<sup>1</sup> Див.: Е м е р с о н Г. Дванадцять принципів продуктивності. М. "Бизнес-Информ", 1997, 200 с.

“Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” і її здатності самостійно науково виділяти та вирішувати економічні проблеми не тільки на рівні підприємства, як це сприймається зараз, але і в ширшому вимірі (наприклад, попереджати економічні кризи).

У сучасному світі особливо гостро постає проблема економічних криз локального та глобального характеру. Бухгалтерський облік є унікальним інститутом, що забезпечує порозуміння та керуваність у соціально-економічних середовищах на різних рівнях<sup>2</sup>. Тому в розвинутих країнах ця спеціалізація є необхідною складовою розв’язання глобальних проблем і посідає важливе місце в наукових дослідженнях з економіки. Останнє підтверджується як наявністю в них напрямів, за якими надається ступінь PhD in Accounting, так і широким визнанням та застосуванням її наукових рекомендацій. Як приклад можна навести рекомендації С. А. Діпіази (мол.) та Р. Дж. Екклза, підготовлені ще після краху “Enron”<sup>3</sup>. Однак останні події з розміщенням акцій компанії “Facebook” на біржі NASDAQ<sup>4</sup> переконливо свідчать про необхідність посилення наукового забезпечення управління розвитком економіки саме з боку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Адже вагомим підґрунтям загрозливих для світової економіки “віртуальних бульбашок” є маржинальні прогнози й очікування, які мають бути збалансовані фінансовою звітністю, вдосконаленням облікової оцінки активів (і не тільки їх). Останнє перебуває у сфері відповідальності саме “бухгалтерської” спеціалізації економічних наук.

Проблеми оцінки були і залишаються важливими для теорії та практики бухгалтерського обліку, адже вона є одним з основних його елементів, який дає змогу отримати інформацію про майно підприємства, його зобов’язання.

Дослідження вартісного вимірювання об’єктів бухгалтерського обліку здійснювалися вже з моменту виникнення подвійної бухгалтерії. У процесі їх проведення постійно змінювалися розуміння і значимість самої оцінки. Передусім це пов’язано з історичним розвитком бухгалтерської науки, розширенням сфери застосування облікової інформації, збільшенням можливостей самого обліку. Так, професор Я. В. Соколов писав: “Поза грошовою оцінкою немає і не може бути системи бухгалтерського обліку. Завдяки оцінці бухгалтери досягають неможливого: вони зводять гроші, матеріали, ліцензії, іноземну валюту, основні засоби, борги, витрати, розкрадання, нестачі в одну загальну суму (актив) і працюють з нею; і все це завдяки єдиному вимірнику: умовному і безумовному одночасно”<sup>5</sup>.

У сучасній Україні, як і за радянських часів, домінують погляди на оцінку як на методичний інструмент вартісного вираження господарських процесів і явищ. На думку професора В. Ф. Палія, “оцінка об’єктів бухгалтерського обліку – найбільш важливий фактор, що забезпечує достовірність бухгалтерського обліку та звітності”<sup>6</sup>. Професор В. Г. Швець під оцінкою розуміє “спосіб вартісного ви-

<sup>2</sup> Див.: Жуков В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. “Облік і фінанси АПК” № 2, 2012, с. 14–22.

<sup>3</sup> Див.: Діпіаза С. (мол.), Екклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М. “Альпина Паблишерз”, 2003, 212 с.

<sup>4</sup> Див.: FB Pre-Market Trading (<http://www.nasdaq.com/symbol/fb/premarket>); Виртуальная экономика: Facebook почти полчаса стоил дороже “Газпрома” (<http://www.anna-news.info/node/6108>).

<sup>5</sup> Див.: Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. “Финансы и статистика”, 2000, с. 198.

<sup>6</sup> Див.: Палій В. Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии. “Бухгалтерский учет” № 9, 2004, с. 8.

мірювання господарських засобів, джерел їх утворення”<sup>7</sup>, а професор В. В. Сопко вважає, що “вартісна оцінка господарських фактів – явищ і процесів – є передумовою їх запису в системі бухгалтерських доказів – документах, реєстрах (рахунках) та звітності. Вартісна оцінка в бухгалтерському обліку виступає загальним вимірником, який дає змогу узагальнити всі господарські факти: явища та процеси як сукупності. Вартісна оцінка є також складовою методу бухгалтерського обліку та його принципом, без наявності якої бухгалтерський облік за двоїстою (подвійною) системою не може здійснюватися”<sup>8</sup>. У ряді праць з питань теорії та практики такої оцінки розглядається її мотиваційна природа. На переконання Я. В. Соколова<sup>9</sup>, вона “виконується в цілях тих чи інших господарюючих суб’єктів і є втіленням принципу квантифікації”<sup>10</sup>. Професор Н. М. Малюга переконана, що “оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб’єкта”<sup>11</sup>.

Незважаючи на особливу увагу наукової спільноти, проблеми оцінки та її ролі у висвітленні фінансово-майнового стану суб’єктів господарювання, а також глобального впливу облікової оцінки на економіку залишаються недостатньо викладеними в загальнотеоретичному аспекті. Така ситуація, на наше глибоке переконання, пояснюється надто вузьким сприйняттям **сфери використання** методології оцінки, що зумовлено, насамперед, консервативним трактуванням сутності бухгалтерського обліку, його завдань і впливу на економіку. Усвідомлення ж бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту дає новий поштовх і нові можливості розвитку методології оцінки, що визначає і актуальність, і нові підходи в таких дослідженнях.

Вартісна оцінка виступає базисом побудови бухгалтерської системи, тобто перебуває в тісній взаємодії із змінами та доповненнями до змісту бухгалтерського обліку як його іманентна<sup>12</sup> складова. Оскільки, на наше переконання, бухгалтерський облік – це значно ширша система, ніж прийнято вважати сьогодні, а оцінка – його базис, то цілком логічним є припущення про її теперішнє звужене сприйняття. Нині бухгалтерський облік – це не просто реєстрація інформації, її обробка та систематизація, а специфічна система комунікацій між учасниками господарських відносин на мікро- та макрорівнях. Останнє і створює об’єктивні передумови для переосмислення сутності оцінки і з’ясування її ролі та місця в економічному середовищі. Більше того, висунута й обґрунтована нами наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту<sup>13</sup> формує передумови для розгляду оцінки крізь призму базових положень

<sup>7</sup> Ш в е ц ь В. Г. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посібник. К. “Знання-Прес”, 2003, с. 155.

<sup>8</sup> С о п к о В. В., С о п к о В. В., С о п к о О. В. Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку, с. 54 ([http://www.valery.at.ua/\\_ld/0/2\\_Sopko\\_TVO.pdf](http://www.valery.at.ua/_ld/0/2_Sopko_TVO.pdf)).

<sup>9</sup> Див.: С о к о л о в Я. В. Знач. праця, с. 197.

<sup>10</sup> Квантифікація (від лат. quantum – скільки і facio – роблю) – кількісне вираження якісних ознак для наступного етапу вимірювання, тобто надання результату чисельного значення.

<sup>11</sup> М а л ю г а Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. Монографія. Житомир, ЖІТІ, 1998. с. 24.

<sup>12</sup> Іманентний (від лат. immanens – властивий, притаманний) – внутрішньо притаманний предметам або явищам; той, що впливає з їхньої природи.

<sup>13</sup> Див.: Ж у к В. М. Знач. праця.

інституціональної теорії. Раніше, розкриваючи зміст облікової оцінки, розглядали лише окремі її сторони. Сьогодні доцільно посилити дослідження її більш вагомої якісної характеристики – здатності проявляти інституціональний інтерес<sup>14</sup>. Розглянемо природу впливу інституціонального середовища на розвиток методології вартісного вимірювання (оцінки) в обліку.

**Отже, з відповідним розширенням меж існуючої теорії бухгалтерського обліку (її інституціонального бачення) розширюються також межі сприйняття облікової оцінки, її місця, місії та розвитку методології.** Сучасне суспільство неможливо уявити без бухгалтерського обліку, а саме без відповідної інтерпретації явищ господарського життя. Бухгалтерський облік реалізує свою здатність до тлумачення інформації в першу чергу за допомогою оцінки, перетворюючи вхідний потік у певну структуровану сукупність даних. Постачаючи і трактуючи інформацію для оточуючого середовища, він є універсальною мовою бізнесу, яка пояснює факти господарського життя через набір упорядкованих символів. Професор Санкт-Петербурзького державного університету М. Л. П'ятов вважає, що символами, якими оперує бухгалтерський облік, є його категорії, за допомогою яких “ми намагаємося пояснити, витлумачити, зрозуміти, інтерпретувати економічну реальність... Мова – це завжди заміна реальності символами. Символи завжди відповідають реальності лише частково. І символи – не що інше, як результат домовленості”<sup>15</sup>. До викладеного додамо, що така “домовленість” є результатом появи й дотримання суб'єктами господарювання певних “правил гри” – інструкцій, стандартів тощо. Оцінка є інсценізацією, якісно-кількісним вираженням таких символів з метою їх відображення в обліку. Вона здатна індивідуалізувати<sup>16</sup> якості об'єктів обліку, є непостійною у своїй побудові, а тому може одночасно виражати інтереси однієї групи користувачів і приховувати зацікавленість інших. У цьому і проявляється суб'єктивна сутність оцінки та її залежність від інституціональних впливів.

Інституціональна сутність розвитку методології облікової оцінки останнім часом набуває більш чітких та очевидних рис. Це зумовлено процесом переведення національних систем обліку на міжнародні стандарти (МСФЗ), де домінують підходи до оцінки за справедливою вартістю (за висловом Я. В. Соколова – айфарез<sup>17</sup> і популяризація застосування в обліку справедливої вартості). Поява справедливої вартості як вершини розвитку методології оцінки в МСФЗ спонукає нас до перегляду теоретичного базису вартісного вимірювання фактів та явищ господарювання в бухгалтерському обліку. Пояснимо. Досліджуючи поширення в бухгалтерській системі терміну “справедлива вартість”, ми встановили, що своєю появою він завдячує американським стандартам. Затвердженням на початку 90-х років ХХ ст. стандартів FAS 105 і FAS 107 Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB, далі – Комітет)

<sup>14</sup> Під інституціональним інтересом розуміємо зацікавленість однойменної групи в отриманні зиску від завищення чи заниження вартості активу.

<sup>15</sup> Див.: П'ятов М. Л. Бухгалтерский учет как способ объяснения экономических явлений (<http://www.buh.ru/itemsItem-7219>).

<sup>16</sup> Індивідуалізувати (від лат. *individuatio* – індивідуалізація, відокремлення) – надавати індивідуальних ознак; робити що-небудь по-різному стосовно неоднакових предметів, різних осіб та ін.

<sup>17</sup> Айфарез – процес переведення національної системи обліку на міжнародні стандарти. Ключ до розуміння айфарезу лежить у площині справедливої вартості.

визначив правила розкриття інформації про справедливу вартість фінансових інструментів. У 1993 р. було прийнято стандарт FAS 115, в якому визначено правила обліку боргових і пайових цінних паперів.

Схожі тенденції спостерігались і в розвитку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ). У березні 1995 р. Комітет оприлюднив МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації”, у грудні 1998 р. – МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”. Перший стандарт встановлював правила розкриття інформації про фінансові активи та фінансові зобов’язання, у тому числі про їх справедливу вартість, другий – оперував поняттям “справедлива вартість” при відображенні в обліку майже всіх фінансових інструментів у портфелі компанії.

**Вперше оцінка щодо нефінансових активів** за справедливою вартістю була використана як основний, а не альтернативний підхід в МСФЗ 40 “Інвестиційна нерухомість”. Прийнятий у 2003 р. МСБО 41 “Сільське господарство” впровадив справедливу вартість у бухгалтерський облік навіть аграрних підприємств. Сьогодні зазначений метод оцінки елементів фінансової звітності згадується в багатьох міжнародних стандартах, зокрема, в 16–22, 25, 32, 33, 38, 39, 40, 41.

У травні 2011 р. Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності прийняла новий МСФЗ 13 “Оцінка за справедливою вартістю”, який є результатом спільного з Комітетом проекту. Цим було задекларовано єдину систему вимог щодо того, як визначати справедливу вартість. МСФЗ (IFRS) 13 набирає чинності для річних періодів, що починаються з 1 січня 2013 р., при цьому допускається і дострокове застосування стандарту<sup>18</sup>.

**Отже, запровадження в облікову практику оцінки за справедливою вартістю пов’язано з появою таких об’єктів обліку, як фінансові інструменти – активи віртуальної економіки<sup>19</sup>. Саме їхня специфічна (віртуальна) природа вимагала застосування іншої оцінки, ніж традиційна затратна модель. Проте постає запитання: чим умотивовано поширення методології оцінки за справедливою вартістю на нефінансові активи? Я. В. Соколов зазначає: “Основне завдання проведення айфарезу зводиться до того, щоб, перш за все, актуальні власники (власники на даний момент) і особливо потенціальні (можливі) власники акцій та інших цінних паперів мали реальне уявлення про активи фірм, які вони або хочуть продати (актуальні власники), або вважають за можливе купити (потенціальні власники). Для тих та інших прийнята на практиці оцінка за собівартістю є безглуздою”<sup>20</sup>.**

МСФЗ трактують справедливу вартість як суму, на яку обмінюється актив або за якою погашається зобов’язання в результаті операції між добре обізнаними, незалежними один від одного та зацікавленими у здійсненні такої операції сторонами. Це формулювання Я. В. Соколов називав “terra incognita<sup>21</sup> і навіть гірше:

<sup>18</sup> Див.: Т о р а е Д ж. IASB и FASB выпустили руководство об измерении по справедливой стоимости и раскрытии информации ([http://www.pwc.ru/ru\\_RU/RU/ifrs/bulletin/IFRS\\_Newsletter-June2011new1.pdf](http://www.pwc.ru/ru_RU/RU/ifrs/bulletin/IFRS_Newsletter-June2011new1.pdf)).

<sup>19</sup> Термін “віртуальна економіка” ввели К. Гедді і Б. Айкс у 1998 р. для опису складних відносин між бартерним і грошовим секторами економіки.

<sup>20</sup> Див.: С о к о л о в Я. В. Айфарез: новое слово и новое дело (<http://www.buh.ru/document-1427>).

<sup>21</sup> Terra incognita (лат.) – невідома земля, незнайома сфера.

набір гарних, але абсолютно пустопорожніх слів”. Попри таке переконання, учений зазначає, що “набір” “вигадали явно недурні люди, і вони знали, для чого це робили”<sup>22</sup>.

Не є таємницею, що інститути та організації транснаціонального капіталу (умовно назвемо їх інститутом глобалістів) через застосування в МСФЗ справедливої вартості нав’язують світу пріоритетність оцінки свого бізнесу та своїх активів. Тобто існують потужні інституціональні інтереси у привабливішому поданні (оцінці) активів, значна частина яких відображає віртуальну економіку. Реалізація таких інтересів цілком можлива не тільки завдяки фінансуванню глобалістами розробки МСФЗ, що не приховується, але здебільшого з причин складності критичної оцінки методологічних підходів, запропонованих МСФЗ. Адже глобальний ринок є асиметричним – частина його учасників (зрозуміло яких) володіє більшою інформацією, потужнішими економіко-політичними можливостями. Можна стверджувати, що інститути та організації глобалістів мають більше можливостей видати бажане за дійсне. Їхня інституціональна потужність здатна методологічно формувати та нав’язувати світові через МСФЗ (і сформовані на їх основі національні стандарти) цінність певних активів.

Таким чином, **щось** важливе для глобалістів, оцінене силою лобістської методології та підкріплене вагомим інтересом і фінансовими можливостями потужних інститутів та організацій, буде вартувати більше, ніж реально існуючий актив з інверсійним<sup>23</sup> інституціональним інтересом. За рахунок таких маніпуляцій у сучасному світі реалізується стратегія нав’язування цінностей.

Отже, зараз облікова оцінка є вираженням інституціональних інтересів не стільки тих чи інших суб’єктів господарювання, скільки інституціональних груп національного і навіть глобального масштабу. При цьому потужна спонукальна сила глобального інституціонального інтересу не завжди діє узгоджено із суспільними інтересами (чи національними). За таких умов нав’язані ззовні правила оцінки (МСФЗ) сприймаються як загальновизнані та застосовуються на практиці слабшими країнами. У бухгалтерському обліку можна спостерігати так званий ефект “кривих дзеркал”. Адже оцінка віртуальних активів з використанням методології “справедливої вартості” будується на розрахунках потенціального маржинального прибутку, які припускають стійке зростання протягом десятиліть. Проте через сумнівність оцінки таких активів будь-яке сповільнення темпів зростання фондового ринку й економіки в цілому, як правило, веде до великомасштабної кризи.

При цьому міжнародна стандартизація обліку не є негативним явищем. Проблема в іншому: якщо МСФЗ відобразатимуть інтереси лише однієї інституціональної групи, то, швидше за все, не зможуть запобігти кризовим явищам. Їх підготовка останнім часом для малого бізнесу і державного сектору не змінює сутність виявленої проблеми. Вона полягає не в активності транснаціонального капіталу щодо підготовки МСФЗ, а в пасивності інших інституціональних груп. І якщо бухгалтери-практики можуть не розуміти, що їхніми руками (через МСФЗ) реалізуються інтереси “глобального” інституту, то науковці зобов’язані протидіяти небажаному для розвитку обліку монополізму.

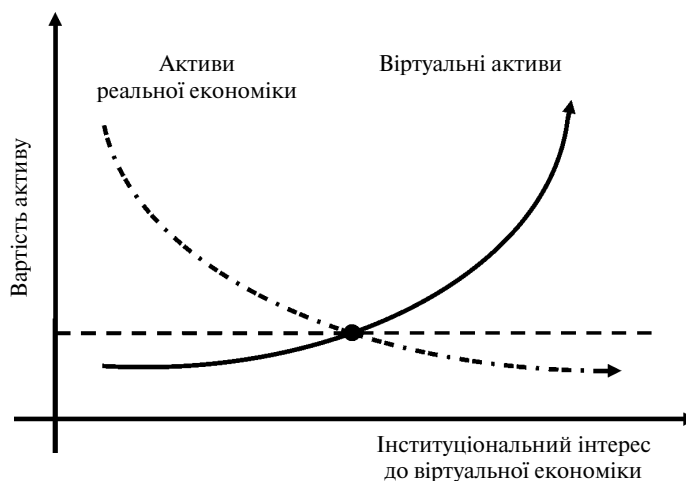
<sup>22</sup> Див.: <http://www.buh.ru/document-1427>.

<sup>23</sup> Інверсія (англ. – inversion) – перевертання, зміна напрямку.

Виявлена проблема визначального впливу “глобального” інституту на формування сучасної методології облікової оцінки спонукає нас до розгляду наукової гіпотези щодо необхідності розв’язання цієї проблеми в єдності та боротьбі різних інтересів протилежних інститутів та їх об’єднань. Такий підхід у формуванні розвитку методології оцінки потребує вдосконалення теоретичного підґрунтя і пояснюється інституціональною теорією бухгалтерського обліку. До появи цієї теорії була відсутня фундаментальна платформа, яка б наголошувала на важливості конкуренції у формуванні методології МСФЗ, у тому числі методології оцінки. Адже окремо національні суб’єкти методологічного впливу не формують “правил гри” в сучасному світі. МСФЗ створюються через організації впливових інститутів.

За новою теорією, реалізація місії бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз базується на врахуванні інтересів інститутів, що відображають максимально широкий спектр соціально-економічного середовища. Вона націлює наукову спільноту бухгалтерів на необхідність відображення в МСФЗ інтересів різних інститутів, і не стільки для відстоювання інтересів “слабких”, скільки для дотримання закону діалектики єдності та боротьби протилежностей в МСФЗ. “Глобальний” інститут нав’язує світові через МСФЗ пріоритетність оцінки власного бізнесу і власних активів, що доведено вище. Проте потенційно такі можливості є також в урядів країн з економікою, що розвивається, світової професійної громадськості малого, середнього та великого реального бізнесу (умовно назвемо їх інститутами реальної економіки). Нова теоретична база пояснює та, головне, мотивує розвиток методології облікової оцінки в інтересах різних інститутів з метою поступового нівелювання протиріч між ними в узгоджених МСФЗ. Графічно ці протиріччя можна показати як зміну трендів вартості активів залежно від впливу інститутів реальної та віртуальної економіки на методологію оцінки (рис. 1 і 2).

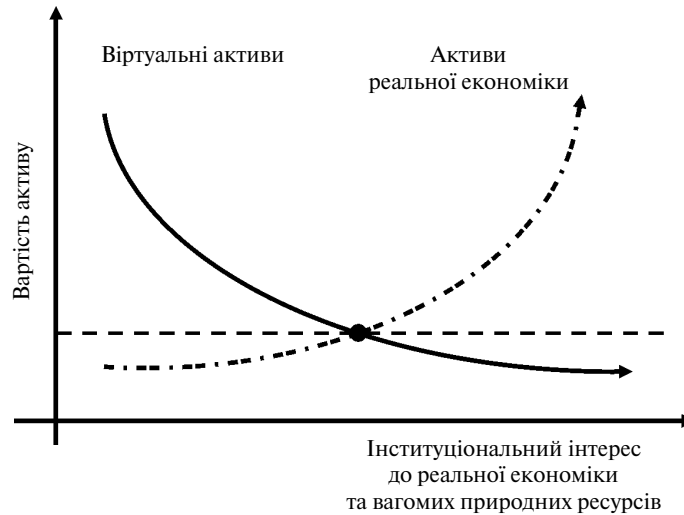
За визначального впливу на методологію оцінки (через МСФЗ) інститутів віртуальної економіки (рис. 1) вартість віртуальних активів завищується, тоді як вартість реальних, – навпаки, знижується.



**Рис. 1. Визначальний вплив інтересів інститутів віртуальної економіки (інституту глобалістів) на оцінку активів**

За визначального впливу інститутів реальної економіки на методологію оцінки активів (рис. 2) спостерігається зворотна картина.

Отже, без рівноваги сильніші інститути та їх об'єднання задаватимуть вектор розвитку методології в облікових стандартах як національного, так і міжнародного рівнів. Саме це і спостерігається тепер, наприклад – перевищення вартості активів “Facebook” (США) над активами (включаючи вартість родовищ) ВАТ “Газпром” (Російської Федерації)<sup>24</sup>. І якщо на методологію оцінки впливатимуть лише компанії, подібні “Facebook”, то вона буде зорієнтована в МСФЗ на віртуальну економіку.



**Рис. 2. Визначальний вплив інтересів інститутів реальної економіки на оцінку активів**

Інституціональна теорія і запропонована наукова гіпотеза змінюють уявлення про формування методології та місію оцінки. Облікову оцінку сьогодні необхідно усвідомлювати не стільки як відображення якого-небудь конкретного факту в грошових одиницях, скільки як величину змістовного вираження інституціональних інтересів, що здатні нав'язувати “правила гри” (МСФЗ). Практичні дії всіх суб'єктів господарювання залежать від того, який вектор закладено інституціональним інтересом до “правил гри”.

На рис. 1 і 2 зображено, як теоретично нівелюються інституціональні протиріччя за умови рівності сил інститутів (точки рівноваги). Проникнення у внутрішню суперечливу природу розвитку методології оцінки є важливим показником глибини теоретичного розуміння об'єкта дослідження.

Інтереси інститутів реальної та віртуальної економіки в оцінці є протилежними. Вони функціонують у єдиному соціально-економічному середовищі, а отже, нерозривно пов'язані один з одним. Крім того, вони взаємозумовлені, тобто існування інституту глобалістів можна виділити лише на фоні існування інститутів реальної економіки. Саме в цьому реалізується єдність протилежностей. Вони взаємодіють між собою від простого пасивного протистояння до активного впливу. Саме полярність інтересів кожного із згаданих інститутів та їх

<sup>24</sup> Див.: <http://www.anna-news.info/node/6108>.



опонентів спонукає до боротьби у вигляді протистояння, яке полягає в тому, що різні інституціональні групи, протидіючи, прагнуть виключити одна одну або розширити свій вплив за рахунок мінімізації впливу інших. У нашому випадку об'єктом впливу є методологія оцінки. Слід пам'ятати, що протиріччя існують у будь-якій системі – від початку до кінця її розвитку. Змінюються лише стан, кількісні параметри, характер протиріч і значимість їх у системі. Але, щоб бути справжнім джерелом розвитку, протиріччя повинні вирішуватися. Закінчення боротьби (досягнення консенсусу на певній стадії) означає настання незворотних змін. Це і є розвиток.

Бухгалтерській спільноті важливо зрозуміти, що вирішення протиріч у науковому пізнанні не зводиться до простого усунення плутаних формально-логічних суперечностей у міркуваннях інституціональних груп, а полягає в узгодженні інституціональних інтересів цих груп, досягненні точки рівноваги. Саме тому методологія оцінки, утиснута в рамки вигаданої “несуперечливої системи”, сьогодні не може якісно та ефективно функціонувати. Отже, для досягнення бажаної дії діалектичного закону єдності та боротьби протилежностей науково-професійна спільнота зобов'язана набути значення одного з рушіїв розвитку методології оцінки (як іманентна складова бухгалтерського обліку). І це стане можливим лише в тому випадку, якщо вона спрямує свої зусилля на розв'язання існуючого протиріччя як одна із його сторін <sup>25</sup>.

Для бухгалтерського обліку як науки важливим є розуміння природи впливів на оцінку, щоб кожна нація, інституціональна група чи наукова школа не комплексували, а відстоювали власні інтереси. Тому інституціональна теорія, на відміну від попередніх теорій бухгалтерського обліку, розкриваючи природу оцінки, дає великі можливості розвитку її методології за рахунок розширення участі різних інституціональних груп і наукових шкіл, що в кінцевому результаті веде до прогресу та гармонії.

Україна здатна і зобов'язана сформувати якісно нову участь бухгалтерського обліку в соціально-економічному просторі. У фінансовій звітності транснаціональних корпорацій (ТНК) більше третини вартості активів припадає на нематеріальні активи. Не применшуючи важливість таких активів, наша країна має навчитися доводити світові та закріплювати у МСФЗ ще й пріоритетність інших глобальних цінностей (рис. 3).

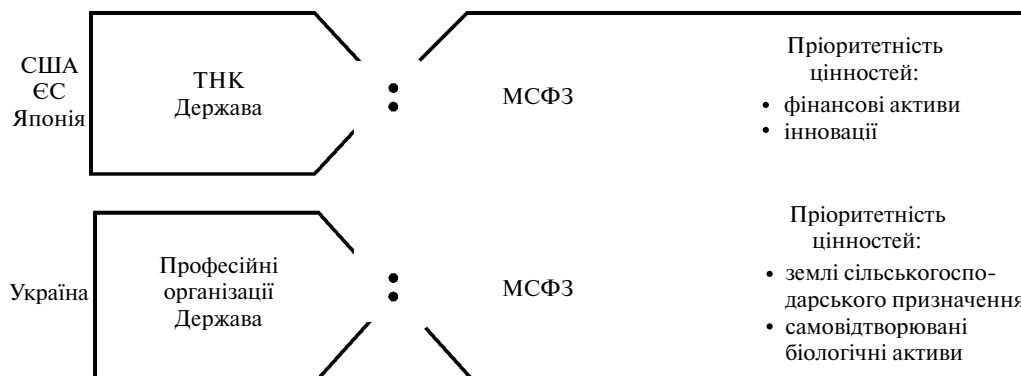
Безцінним багатством є сільськогосподарські землі й екологічно чисті біологічні активи. На привабливе представлення саме цих ресурсів і має бути спрямований інституціональний інтерес нашої держави в МСФЗ. Землі, права користування ними, біологічні активи, стратегічні запаси зерна, і не тільки, є важливим фактором збалансованості світової економіки <sup>26</sup>. У світовому та вітчизняному обліку такі активи значно недооцінено, що завдає шкоди не тільки національним інтересам, але і світовій стабільності.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку слугує основою вирішення цього завдання. Вона спонукає Україну, її бухгалтерську спільноту не до імпле-

<sup>25</sup> Під протиріччям розуміємо боротьбу інституціональних інтересів окремих однойменних груп.

<sup>26</sup> Див.: Жуков В. М. Наукове обґрунтування формування стратегічних запасів зерна: перспективи України в умовах глобалізації. “Економіка АПК” № 5, 2012, с. 19–25.

ментації МСФЗ, а до їх адаптації (як мінімум) та участі в розробках і дискусіях, пов'язаних з їх формуванням (як максимум). У теоретичному сенсі висунута наукова гіпотеза зводиться до того, що з позиції інституціональної теорії бухгалтерського обліку на методологію оцінки вирішальний вплив мають інтереси інститутів та інституціональне середовище. Масштаби цього впливу стають дедалі менш національними та більш світовими. Така теорія пояснює, що без урахування в розвитку методології оцінки єдності та боротьби інституціональних інтересів неможливо досягти “точки рівноваги”, досконалості міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Отже, проблемним стає і попередження економічних криз за участі бухгалтерського обліку. Має велике значення те, хто формує методологію та розробляє МСФЗ – представники однієї інституціональної групи чи ні, чи є при цьому конкуренція і чи діє закон діалектики єдності та боротьби протилежностей? Для того, щоб бухгалтерський облік був дійовим у впорядкуванні та стабілізації соціально-економічного середовища, мають бути “правила гри” (стандарти), сформовані за науковими законами – законами філософії.



**Рис. 3. Участь України в глобальній стратегії нав'язування цінностей через формування методології МСФЗ**

### Висновки

1. Бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом, який не тільки інформаційно забезпечує управління на всіх рівнях (від суб'єктів господарювання до держави), але й здатний сигналізувати про економічні кризи та знаходити шляхи виходу з них.
2. Посилення науково-теоретичного забезпечення розвитку методології оцінки, звітності та інших складових інституту бухгалтерського обліку є основою бухгалтерського попередження економічних криз.
3. Залучення бухгалтерської науки до вирішення проблем попередження та подолання економічних криз першочергово пов'язано з розвитком саме методології оцінки.
4. Оцінка є обліковою категорією (елементом методу бухгалтерського обліку), яка найбільше залежить від інституціональних впливів.
5. Оцінка в обліку – це система професійного трактування процесів та явищ життєдіяльності суб'єктів господарювання у вартісному вираженні. Вона

здійснюється за “правилами гри” (законами, стандартами), методологію яких формують економічні інститути та їх об’єднання на національному і глобальному рівнях.

6. Дієвість методології оцінки, її позитивний вплив на соціально-економічне середовище забезпечуються діалектичною єдністю і боротьбою протилежних інститутів та їх організацій.

7. Висунуте нами наукове припущення про інституціональне підґрунтя розвитку методології оцінки зовсім не претендує на те, щоб знайти в попередніх трактуваннях принципові вади. Проведене дослідження націлене на переосмислення й розширення сприйняття сутності та місії оцінки в бухгалтерському обліку і соціально-економічному середовищі, а також на здатність обліку попереджувати економічні кризи.

8. Новий якісний прорив у розумінні розвитку методології оцінки стає можливим за умови перегляду теоретичних основ обліку, що забезпечується інституціональною теорією бухгалтерського обліку.

*Стаття надійшла до редакції 13 липня 2012 р.*

---