УДК *657.1*
JEL Code *M41*

В.М. ЖУК*
(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)
Є.Ю. ПОПКО**
(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)
Ю.Л. ШЕНДЕРІВСЬКА****
(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Бухгалтерський облік: перегляд предмету і назви професії

У статті досліджено невідповідність теоретичних і практичних уявлень щодо місії, предмету і назви фахівців бухгалтерської діяльності. Проведено узагальнення й групування облікових теорій за їх трактуванням змісту предмету бухгалтерського обліку. За ланцюгом «теорія-предмет-назва професії» з'ясовано базовий взаємозв'язок ідентифікації цих категорій в теорії бухгалтерського обліку. За ланцюгом «місія-предметна функціональність-назва професії» виявлено відмінне від теоретичних уявлень сприйняття на практиці категорій «предмет» і «назва фахівців» бухгалтерської діяльності. Виявлена діалектична поступальність розвитку бухгалтерської науки і практики. Встановлено, що відображенню фактів господарської діяльності як предмету обліку у нормативних теоріях відповідає низький рівень задіяння в управлінні фахівців з назвою «бухгалтер». Активна участь професії в управлінні кореспондує з позитивістськими теоріями, де предметом обліку є природа й соціально-економічні наслідки професійного вибору методології і методів відображення фактів господарської діяльності. На цьому етапі представники професії називаються «професійний бухгалтер», «фінансовий аналітик» тощо. Цифрова економіка формує нові вимоги, зосереджує предметну сутність на природі формування і використання облікового продукту як активу і товару. Цьому етапу має відповідати нова якість професії з назвою «інформаційний брокер» або «обліковий брокер». Інституціональна теорія бухгалтерського обліку за предмет бере природу обліково-інформаційного забезпечення довіри і керованості в соціально-економічному просторі. Ця теорія, як і сучасна практика, обґрунтовує необхідність перегляду не тільки змісту предмету, але і назви професії, визначає ключове місце її представників як «облікових гарантів» у цифровій економіці сталого розвитку. Перспективи подальших досліджень пропонується розглядати на філософських платформах «облікового інжинірингу» та «облікового імперіалізму».

Ключові слова: *теорія бухгалтерського обліку, предмет обліку, місія обліку, бухгалтер, інформаційний брокер, обліковий гарант, професійне судження, публічний бухгалтер, фінансовий аналітик.*

DOI https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-36-44

V.M. ZHUK
('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine)
Ye.Yu. POPKO
('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine)
Yu.L. SHENDERIVSKA
('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine)

Accounting: Revision of the Subject and Profession's Title

The purpose of the article is to justify the appropriateness of revision of the accounting subject and profession's title, bringing their content in line with the inevitable social, professional and scientific development of this field of

* **Жук Валерій Миколайович**, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), доктор економічних наук, професор, академік Національної академії аграрних наук України.

** **Попко Євгенія Юріївна**, старший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), кандидат економічних наук.

*** **Шендерівська Юлія Леонідівна**, аспірант відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ).

activity, taking into account the current trends of digital economy and sustainable development. The discrepancy between theoretical and practical ideas about the mission, subject and title of accountants was investigated. The accounting theories were grouped according to their interpretation of the content of the accounting subject. Based on the chain "theory – subject – profession's title", the basic relationship of these categories in accounting theory was established. Based on the chain "mission – objective functionality – profession's title", was established that the perception of categories "subject" and "accountant's title" in practice is differ from theoretical representations. The dialectical progression of the development of accounting science and practice was discovered. It was determined that the reflection of the facts of economic activity as a subject of accounting in regulatory theories corresponds to a low level of involvement in the management of specialists under the name of "accountant". The active participation of accountants in management is characteristic of positivistic theories, in which the nature and socio-economic consequences of the professional choice of methods for reflecting the facts of economic activity is the subject of accounting. The digital economy generates new requirements for accounting, focusing on the nature of the formation and use of the accounting data as an asset and product. Therefore, the profession's title should be changed to the "information broker" or "accounting broker". Based on the laws of philosophy, it was proved that the institutional understanding of accounting is the pinnacle of understanding the essence of accounting. According to the institutional theory, the nature of accounting and information support for trust and manageability in the socio-economic space is the accounting subject. This theory, like modern practice, justifies the need to review the subject and profession's title, defines the key place of its representatives as "accounting guarantors" in the digital economy of sustainable development. Prospects for further research are proposed to be considered on the philosophical platforms of "accounting engineering" and "accounting imperialism".

Keywords: *accounting theory, accounting subject, accounting mission, accountant, information broker, accounting guarantor, professional judgment, public accountant, financial analyst.*

Актуальність дослідження. Ми живемо в час четвертої науково-технічної революції, яка передбачає цілісні зовнішні і внутрішні перетворення звичних для нас економічних, соціальних, політичних систем. Тож бухгалтерський облік, як і інші сфери діяльності, зазнає кардинальних змін. Його практична складова змушена адаптуватись до стрімкого розвитку інформаційних технологій та застосовувати інноваційні продукти. Наявна сьогодні успішність у цих процесах описується вченими як явище «бухгалтерського інжинірингу». Разом з тим, теоретична складова бухгалтерського обліку не встигає адекватно реагувати на ці зміни. На відміну від колег-практиків, які не тільки освоїли нові технології, а й професійну громадську активність, їх колеги-вчені залишаються на старих теоретичних уявленнях та не використовують в науковому світі наступальності «бухгалтерського імперіалізму». До певної міри цей дисбаланс гальмує розвиток професії, динаміку її суспільного й галузевого зростання. Одним із питань, які потребують швидкого вирішення є перегляд предмету й назви бухгалтерської професії.

Метою дослідження є обґрунтування назрілості перегляду предмету бухгалтерському обліку й назви цієї професії, приведення їх змісту у відповідність до невідворотного суспільно-професійного й наукового зростання цієї сфери діяльності в епоху цифрової економіки й сталого розвитку.

Огляд попередніх досліджень. В Україні традиційно склалось так, що теоретичні дослідження питань бухгалтерського обліку в основному зосереджувались в рамках вузівської науки. Єдиним академічним підрозділом з цього напряму був і залишається відділ обліку і оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки».

Наукові пошуки на тему предмету бухгалтерського обліку у більшості дослідників-викладачів залишаються традиційними. Вони зводяться до удосконалень постулату: предметом бухгалтерського обліку є відображення фактів господарської діяльності. Незважаючи на те, що таке визначення «було завжди», в Україні є дослідники, які мають на це критичні погляди. Так, О.М. Петрук визначив предмет бухгалтерського обліку як функціональної науки, «яка розвиває методологію пізнання, маючи об'єктом методологію, а предметом – закономірності розвитку принципів, методів та прийомів» [11, с. 98].

Професор С.Ф. Легенчук у своїй монографії «Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти» констатує звуженість розуміння предмету бухгалтерського обліку у вітчизняних дослідженнях, які в більшості спрямовані на вивчення його внутрішньої логіки. «Таким чином, поза предметом бухгалтерського обліку залишаються комунікаційні взаємозв'язки, що виникають між виробниками інформаційного продукту та його споживачами» [8, с. 6]. Вчений пов'язує це явище з довготривалим використанням в системі обліку під час радянського періоду концепції розширеної одноваріантності. Це і пояснює ряд теоретико-методологічних проблем, однією з яких є звуженість предмету бухгалтерського обліку як науки в пострадянських країнах [8, с. 101].

В інших працях С.Ф. Легенчук пропонує власне визначення: «предмет бухгалтерського обліку як науки – це закономірності розвитку метаметодології (моделей динаміки бухгалтерського наукового знання) та методології бухгалтерського обліку (принципів, методів та прийомів)» [7, с. 501].

Н.М. Малюга будує власне визначення предмету бухгалтерського обліку на комбінаториці згрупованих нею трактувань: як відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, в результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу суб'єкта власності [9, с. 64].

Звісно, найавторитетнішим дослідником цих питань був професор Я.В. Соколов, праці якого були покладені і в основу наших досліджень.

У свій час досліджував еволюцію формування уявлень про предмет бухгалтерського обліку професор Ф.Ф. Бутинець [1, с. 24-34], систематизувавши та оцінивши праці по історії та теорії бухгалтерського обліку.

Беззаперечний внесок у дослідження цих питань зроблено такими видатними вченими як М.Г. Чумаченко, Г.Г. Кірейцев, М.Я. Дем'яненко, Л.М. Кіндратська, С.Ф. Голов, В.В. Сопко, Л.І. Вороніна, Ю.А. Кузьмінський, М.І. Бондар, І.В. Малишева та ін.

Незважаючи на суттєвий приріст теоретичних уявлень про предмет, видається, що наші колеги мали б і мають можливості поглиблення цих знань з позиції їх взаємопов'язаного одночасного розгляду на базі нових теорій й парадигм бухгалтерського обліку.

Саме такий підхід було запропоновано нашою академічною школою. За результатами досліджень у 2013 році презентовано нову – інституціональну теорію бухгалтерського обліку, де вирішення проблем предмету й назви професії знайшло принципово інше фундаментальне підґрунтя.

У той час, коли вітчизняна теорія бухгалтерського обліку лише у рідкісних версіях провідних вчених виходить за межі «фактів господарювання», наші західні колеги концентруються на біхевіористичних аспектах предмету діяльності. Своїми дослідженнями, співпрацею з громадськими професійними об'єднаннями бухгалтерів вони довели зростаючу суспільну корисність професії, збільшили попит роботодавців на бухгалтерів з розширеними можливостями і навичками. Професійна сертифікація бухгалтерів, дотриманням етичних норм призвели до появи нових назв представників професії: «публічний бухгалтер», «фінансовий директор», «фінансовий аналітик» тощо. Цей процес було розпочато вченими та публічного засвідчено Американською асоціацією бухгалтерів ще у 1967 році. Цей процес змін теоретичних і практичних уявлень про публічну бухгалтерську діяльність триває і тепер в епоху цифрової економіки.

Так, наші колеги з міжнародної організації CGMA (Chartered Global Management Accountant) в найближчому майбутньому вбачають роль бухгалтера як інформаційного (облікового) брокера, що налагоджуватиме зв'язки з IT-спеціалістами, операторами даних та керівниками бізнес-підрозділів і таким чином забезпечуватиме належну підтримку прийняття рішень та управління ефективністю [15].

Отже, попередні дослідження змінюють уявлення про предмет бухгалтерського обліку, про місію його представників у суспільстві. Нами встановлено, що ефективніше розглядати ці зміни разом з переглядом парадигми і теорії бухгалтерського обліку. Проте до цих пір, разом з дослідженнями процесів у середовищі професійних об'єднань бухгалтерів, залишаються не в повній мірі з'ясованими питання взаємозв'язку у цій еволюції окремих категорій й елементів. Серед них: «теорія – предмет – назва професії», «місія – предметна функціональність – назва професії».

Методологія дослідження. Теоретичною і методологічною основою досліджень є загальнонаукові та філософські методи пізнання, застосування діалектичних і системних підходів до вивчення проблем відповідності теоретичних уявлень про місію, предмет, назву фахівців бухгалтерського обліку сучасним викликам цифрової економіки та концепції сталого розвитку.

Побудова дослідження на базових законах філософії (єдності і боротьби протилежностей, переростання кількісних змін у якісні тощо) сформувала розуміння еволюційного розширення змістовності теорій, місії і предмету бухгалтерського обліку, дозволила обґрунтувати потребу їх постійного перегляду в нових умовах господарювання.

Також застосовано дуальну модель й дедуктивні підходи. Це дозволило розглядати категорії бухгалтерського обліку в руслі його теорій, а також з позицій сучасних загальноекономічних теорій. Зокрема, трактування категорій у нормативних, персоналістичних, позитивістських, інституціональних теоріях бухгалтерського обліку розглядалось з позиції інституціональної економічної теорії, теорії поведінкової економіки, концепцій цифрової економіки й сталого розвитку. Використання історичного методу в поєднанні з діалектичним і системним підходами дало змогу розкрити еволюцію співвідношення теорій, сутності предмету й назви професій в бухгалтерському обліку. Також було використано такі методи та прийоми: аналіз і синтез, індукція та дедукція, аналогія і зіставлення – при дослідженні сучасних соціально-економічних запитів до бухгалтерів-практиків, що зумовлюють кількісні і якісні зміни таких фахівців і, відповідно, перехід самої професії на наступний щабель свого розвитку.

Авторами поставлені наступні **завдання:**

– з'ясувати взаємозв'язок еволюції сутності категорій «предмет» і «назва професії» з розвитком теорій бухгалтерського обліку;

– оцінити відповідність теоретичного змісту предмету викликам і запитам до бухгалтерського обліку сучасної економіки;

– спрогнозувати як зростання функціональних, професійних, громадських вимог до професії вплине на перегляд її назви;

– сформулювати нове визначення предмету й назви бухгалтерської професії;

– окреслити напрями подальших досліджень в епоху сталого, цифрового розвитку.

Виклад основних результатів дослідження. Наші попередні дослідження показали, що кожна запропонована науковцями теорія бухгалтерського обліку, як правило, формує власне уявлення про його предмет [3, с. 231-245]. В таблиці 1 наведено узагальнену характеристику облікових теорії й інтерпретацію нами сутності предмету бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Узагальнена характеристика теорій бухгалтерського обліку

№ п.п.	Теорії бухгалтерського обліку	Сутність предмету бухгалтерського обліку
1	Нормативні	Відображення фактів господарського життя
2	Персоналістичні	Особи зайняті у господарських процесах
3	Позитивістські	Наслідки творчого вибору методології і методів реєстрації фактів господарського життя
4	Інституціональні	Природа обліково-інформаційного забезпечення довіри, порозуміння й керованості в соціально-економічному просторі

Джерело: узагальнено авторами на основі результатів проведеного дослідження.

Варто зазначити, що кістяк теоретичного базису бухгалтерського обліку сформовано ще у XV столітті. Його головними постулатами стала прив'язка до суб'єкта господарювання й розвиток методів відображення цього господарювання в грошовому вимірнику. Цей кістяк зберігається і дотепер та має неабиякий вплив на прихильників персоналістичних і особливо нормативних теорій.

Разом з тим, в історії бухгалтерської науки було немало спроб розширення її теоретичного базису. Найбільш вагомими вважаються роботи Ф. Кене у XVIII столітті та інших прихильників теорії фізичної економії. Теорії, яка не тільки вперше визначила предмет економічної науки – вивчення природи походження багатства, але й розширила функціональності бухгалтерського обліку на сферу галузевого й державного управління. На практиці це реалізовувалось обліковим наповненням «Економічної таблиці», що застосовувалась в тодішньому управлінні Францією[6]. Пізніше Нобелівський лауреат В. Леонтьєв визнав базовість бухгалтерського обліку у формуванні національних рахунків та у забезпеченні запропонованої ним системи управління «затрати-випуск». Варто згадати і П. Друкера[2], що перший прийшов до потреби кардинальних змін у практиці бухгалтерського обліку й зорганізував перегляд його функціональної й предметної сутності на рубежі XX і XXI століть. Подібні прогнози й дослідження інших вчених зі світовим іменем звісно мають вплив на прихильників позитивістських й інституціональних теорій бухгалтерського обліку.

Зазначимо, що наведене нами у таблиці 1 ранжування теорій від нормативних до інституціональних не має історичної послідовності. У різні часи, починаючи з XV століття, серед дослідників були прихильники усіх визначених вище підходів. Звісно, без такої класифікації, а по суті. Разом з тим, наші дослідження засвідчили певну прив'язку змісту тих чи інших теорій, трактування ними предмету обліку до зміни епох розвитку продуктивних сил й змін відповідних уявлень в економічній науці в цілому [3]. На таке вказує і Я.В. Соколов у своїй книзі «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» [13].

За таким підходом нами з'ясовано, що в історії бухгалтерського обліку була й залишається наявність двох головних акцентів у визначенні його предметної сутності. Перший – це суб'єктна обмеженість та пріоритетність у предметі відображення фактів господарської діяльності. Другий – це рівнозначне до першого (якщо не більше), врахування в змісті предмету його, так би мовити, «позатехнологічних» середовищ, а саме творчості фахівців, впливу соціуму, відокремленого від «технології» життя обліково-інформаційного продукту. Саме другий акцент є основним мотивом появи персоналістичних, позитивістських й інституціональних теорій обліку. І для нього «технічна» назва професії «бухгалтер» є не зовсім комфортною.

Таким чином, в контексті цього дослідження поділ теорій в таблиці 1 по пріоритетах змісту предмету обліку є не тільки логічним, але і виправданим для дослідження взаємозв'язку предмету бухгалтерського обліку з назвою професії.

Очевидно, що базове сприйняття предмету як відображення фактів господарського життя не спонукає до перегляду назви нашої професії. У такому сприйнятті зміна технології відображення фактів господарського життя з книг, регістрів до машинограм немає для цього якісного й критичного значення. Прив'язка назви до відображення на рахунках (рахівник) чи у регістрах-книгах (бухгалтер), чи в цілому до обліку як до особливої технології (обліковець) несе в собі одну й ту ж основу – це відображення по особливій технології фактів господарського життя. Зараз до цього можна було б додати «оператор облікових записів» чи щось подібне, але по суті всі ці назви будуть прив'язані до специфічної технології відображення фактів господарського життя. Саме з такого розуміння і з'являються публікації про зникнення професії бухгалтера в інформаційну епоху розвитку людства. І це радісно підхоплюється «опонентами» бухгалтерів. Але поряд з надуманими і поверхневим уявленням про застосування в обліку ІТ-технологій, процесу діджиталізації тощо для таких висновків є серйозна наукова причина. Це максимальне позиціонування вченими-бухгалтерами в підручниках та довідкових джерелах предмету нашої діяльності лише як відображення фактів господарського життя. І справа не у тому, що наші «опоненти» не читають монографії провідних вчених-бухгалтерів. Гірше, що у професії до цих пір немає консенсусу з єдиного і ємкого визначення предмету бухгалтерського обліку. Не має визначення предмету, який би говорив про місію професії, який би сприймався як визнаний інституціональний чинник сталого розвитку.

Нашою науковою школою уже десятиліття ініціюємо дискусію з цього питання. Для нас очевидна безперспективність пропозицій деяких вчених розділяти і мати окремі визначення предмету для практики та бухгалтерської науки. Професор Я.В. Соколов, яким вперше було запропоновано можливість такого поділу, пізніше визнав, що предмет має бути єдиним [14, с. 85].

Визнані науки не поділяють свій предмет на складові та визначають його єдиним для теорії і практики. Це характеризує зрілість й сильну версію їх теорії, успішність їх практики у суспільному визнанні. Ми також намагаємось до цього прийти. Запропонована нами дедуктивна модель збагачення змісту предмету бухгалтерського обліку ґрунтується на поглинанні більш важливою сутністю менш важливих [3, с. 241]. При цьому враховується сегмент відображення фактів господарського життя як встановлена аксіома, як визнаний інструментарій. Але лише цим сегментом недоцільно визначати зміст предмету, бо це буде звуження лише до техніки і технології. Рівно як і не є доцільним вносити у ємке визначення предмету аксіоми, що напрацьовані персоналістичними й позитивістськими теоріями (табл. 1). Хоча останні не менш вагомо збагачують зміст предмету.

Як же вирішити цю проблему? Пропонуємо у питанні предмету орієнтуватись на соціальну місію професії й критично підійти до її назви. Дослідження засвідчили наявність взаємозв'язку назви професії з наявною предметною функціональністю обліку як на практиці, так і у теоретичних уявленнях (табл. 2).

Взаємозв'язок пункту 1 таблиці 2 пояснювався вище. А от у пункті 2 таблиці 2 прослідковується пріоритетність не специфічних облікових технологій, а нових завдань, нової місії перед професією в управлінні бізнесом та забезпеченні сталості в соціально економічному просторі. Відтак, нова предметна функціональність стала визначальною для спроб зміни назви професії на практиці.

Таблиця 2

Узагальнене співвідношення теорій, сутності предмету й назви професій в бухгалтерському обліку

№ п. п.	Теорії бухгалтерського обліку	Сутність предмету	Назва професії
1	Нормативні, Персоналістичні	Відображення фактів господарської діяльності	Обліковець, бухгалтер
2	Персоналістичні, Позитивістські, Інстутиціональні	Природа й соціально-економічні наслідки професійного вибору методології й методів реєстрації фактів господарського життя	Публічний бухгалтер, аудитор, фінансовий директор, фінансовий аналітик

Джерело: узагальнено авторами на основі результатів проведеного дослідження.

В основах інституціональної теорії бухгалтерського обліку його предметом ми визначили вивчення природи обліково-інформаційного забезпечення довіри, порозуміння й керованості в соціально-економічному просторі [4]. Це визначення дещо відрізняється від нашого ж визначення в пункті 2 таблиці 2. І справа не у редакційних тонкощах, а у визнанні інституціональною теорією бухгалтерського обліку не простою складовою в системі управління, а вагомим соціальним інститутом, що має вагому місію: забезпечувати своєю продукцією (обліковою інформацією і її інтерпретацією) довіру, порозуміння й керованість в соціально-економічних просторах (на підприємстві, територіальній громаді, галузі, державі, світі). Відтак, будучи базисом для аналізу, фінансів, планування, «годівницею» для аудиту, бухгалтерський облік не тільки розширює сферу свого предмету на поле суміжних наук і практик, а й, відповідно, мотивований змінювати на практиці назву професії для більш продвинутих своїх представників. Поки що, як видно у пункті 2 таблиці 2, цей процес характеризується або вдосконаленнями, або запозиченням існуючих назв. Але тренд очевидний. Відтак, визначеність з предметом і новою назвою професії є актуальним питанням не тільки для практики, а й для науки.

Отже, з предметом тісно пов'язана назва діяльності (практики, науки). У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 [12], бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень. Тобто все зводиться до відображення фактів господарського життя. По суті класичне трактування предмету нормативними теоріями і визначило зміст бухгалтерської діяльності в правовому полі України. Проте кожний, хто виконував обов'язки головного бухгалтера, знає, що його діяльність (робота) найменше характеризується «відображенням фактів господарського життя» (це само собою зрозуміла базова річ). Більш вагомим є вибір і провадження облікової політики у нестійкому інституційному середовищі, забезпечення довіри до звітної інформації перед різноманіттям стейкхолдерів (це не тільки податкові органи, це й державні регулятори, партнери по бізнесу тощо), участь у прийнятті управлінських рішень на підприємстві, професійна й громадська відповідальність за звітність (на підставі якої формується державна економічна політика) і багато іншого.

Сучасна практика вимагає від бухгалтерського обліку, від бухгалтерів більшого ніж «відображення фактів господарського життя». І це «більше» знаходиться в інституційній, а не технологічний площині. Підтвердження цього знаходимо при дослідженні програм підвищення кваліфікації, сертифікації бухгалтерів (табл. 3).

Таблиця 3

Змістове наповнення міжнародних програм сертифікації бухгалтерів

№ п. п.	Модулі, що входять до програми	ACCA	CIPA	CIMA
1	Фінансовий облік	+	+	+
2	Управлінський облік	+	+	+
3	Корпоративне і підприємницьке право	+	+	+
4	Оподаткування	+	+	+
5	Фінансова звітність	+		+
6	Звітність для управління	+		+
7	Аудит та підтвердження звітності	+	+	
8	Фінансовий менеджмент	+	+	+
9	Стратегічний менеджмент			+
10	Професійна етика	+		+

Джерело: узагальнено авторами на основі результатів проведеного дослідження.

Встановлено, що в останні роки в Україні спостерігається ріст попиту на програми підготовки бухгалтерів. Сучасний бізнес вимагає фахівців з новими широкими уміннями (більше ніж відображати факти господарського життя), знаннями і навичками зі сфер аналізу, фінансів, права, професійної етики тощо. Для бізнесу важливо, щоб сертифікат чи диплом засвідчував факт широкого спектру знань і навичок в бухгалтера, щоб останній був зорієнтований (в т. ч. професійними об'єднаннями) на постійне підвищення свого професійного рівня, на публічність, на активність. І це все точно не про «камеральну бухгалтерію» і не про «бухгалтера в нарукавниках». І, звісно, професіонали з визнаними ринком сертифікатами займають інші посади, назва яких не бухгалтер, а фінансовий директор, фінансовий аналітик, аудитор тощо.

Разом з тим зрозуміло, що в основі нового професійного зростання бухгалтерів залишаються знання специфічної технології відображення фактів господарського життя, – знання прикладних інформаційних технологій (хоча б бухгалтерських програм), навички з вибору облікової політики та інше. Тобто на посадах фінансового директора, аудитора та інших обліково-економічних професій, як правило, є фахівці, які знають основи формування інформації про минуле, поточний стан і майбутнє того чи іншого бізнесу. Знають, так би мовити, «базу мови бізнесу», яким є бухгалтерський облік. Ось чому практика, ринок праці мають визнані програми сертифікації не для економістів чи фінансистів, а для бухгалтерів. Звичайно, ця база може бути опанована й представниками інших професій. Так, наприклад, близько 50 % здобувачів сертифікату CAP/CIPA не мали базової бухгалтерської освіти. Щоправда більшість з них до відповідного підвищення кваліфікації, сертифікації мали бухгалтерську практику[1].

Отже, на практиці бухгалтерській облік давно подолав щабель «процесу відображення». Стає очевидним, що ця діяльність є не камеральною ні суб'єктно, ні системно, а є вагомим соціальним інститутом. А це претензія на вищий щабель. Саме з нього кадрові новації практики та висновки вчених, що представників професії, які знаходяться на «інституціональному щаблі», некоректно назвати бухгалтерами. Цю проблему слід вирішувати. У цьому дослідженні ми намагаємось вирішити проблему назви професії, сутності її предмету на базі розуміння місії обліку.

Отже, будучи складовою економіки, предметом якої є вивчення природи походження багатства, бухгалтерський облік має за предмет природу (це поняття є ширшим за процес) відображення й інтерпретації у цифрах всього того, що причетне до походження багатства. Це перша стадія розуміння предмету в обох цих науках.

Характерно, що в енциклопедичних виданнях, пошукових базах (як із бухгалтерським обліком) важко віднайти ємне, не кажучи про єдино-визнане, визначення предмету економіки. Тепер домінує позиція Альфреда Маршалла: предметом є вивчення шляхів примноження багатства в умовах обмеженості матеріальних ресурсів і економіко-мотиваційної поведінки людей [10]. Остання частина, виходячи з кількості нобелівських премій за дослідження інституціональної теорії, теорії поведінкової економіки, набуває сьогодні пріоритетності у розумінні предмету економіки. Зрозуміло, що економіка вивчає природу таких аспектів людської поведінки, які мають відношення до її традиційних об'єктів: інтелектуальних, фінансових і виробничих ресурсів, капіталів, споживчих благ тощо. Бухгалтерський облік, формуючи свою теорію в русі розвитку економічної науки, не може обмежувати свій предмет відображенням фактів господарського життя. Мова йде про теорію, бо на практиці, як з'ясовано вище, предмет бухгалтерської діяльності уже забезпечує шляхи примноження багатства в умовах інституційної нестабільності і кризових проявів. Він уже має за предмет поведінкову складову та обліково-інформаційний продукт і починає впливати на результативність чи соціально-екологічні наслідки примноження багатства. Тепер від бухгалтерського обліку чекають нової місії, а саме: забезпечення довіри до цифрового представлення бізнесу. Більше того, таке представлення (мова бізнесу) має сприяти порозумінню й керованості в єдиному для бізнесу, держави, суспільства просторі. Це місія лише бухгалтерського обліку, бо інші складові економіки не формують системно публічного цифрового представлення походження багатства.

[1] за даними екзаменаційної мережі CIPA EN.

Отже, предмет бухгалтерського обліку – це не тільки природа відображення й інтерпретації у цифрах процесу примноження багатства, але й природа забезпечення довіри до них, природа їх використання задля сталого розвитку – примноження економічних, соціальних і екологічних благ. Звідси предметом бухгалтерського обліку є вивчення природи обліково-інформаційного забезпечення довіри і керованості соціально-економічних просторів. Таке визначення не відкидає вивчення природи вибору методології і методів відображення фактів господарського життя, бо останнє безперечно, само собою, є складовою предмету, але для бухгалтерського обліку, як соціального інституту, обліково-інформаційне забезпечення довіри, порозуміння і керованості є визначальним для презентування суспільству своєї місії й предметної функціональності.

Чи має значення, з якою назвою професія виконує свою місію? Має, хоча б виходячи з принципу превалювання сутності над формою.

У таблиці 4 наведено взаємозв'язок існуючих і пропонованих назв професії відповідно до етапів розуміння предмету бухгалтерського обліку.

Таблиця 4

Взаємозв'язок розуміння предмету бухгалтерського обліку та назви професії

№ п. п.	Етапи приросту розуміння предмету	Назва професії
1	Відображення фактів господарського життя	Бухгалтер
2	Особистісні й методико-методичні аспекти обліково-цифрового представлення господарюючого суб'єкта	Публічний бухгалтер, фінансовий директор
3	Обліково-інформаційний продукт для стейкхолдерів	Інформаційний (обліковий брокер)
4	Природа обліково-інформаційного забезпечення довіри й керованості у цифровому соціально-економічному просторі	Обліковий гарант

Джерело: узагальнено авторами на основі результатів проведеного дослідження.

Зазначимо, що, вивчаючи фахові праці колег, в яких досліджуються питання місії, предмету і назви нашої професії, ми не знайшли акцентування на їх розгляді у взаємозв'язку. За виключенням поставлених для дискусії питань від професійних об'єднань бухгалтерів. Зокрема CGMA розглядає назву «інформаційний брокер».

Вважаємо, що пропонована колегами назва «інформаційний брокер» чи краще «обліковий брокер» для бухгалтера може бути виправданою в сучасній інформаційній (цифровій) епосі. Дійсно, цифрова економіка базується на якісно іншому управлінні. На прикладах успіху в торгівлі, політичних виборчих кампаніях, формуванні масової психоповедінки ми усвідомлюємо потенціал цифрових платформ і відповідно ІТ-компаній, що за ними стоять. Очевидно, що традиційні активи (енергоресурси, валюта, інноваційні продукти виробничої сфери) поступово здають свою першість цифровим активам. Цей потужний і новий об'єкт обліку звісно матиме масові окремі дослідження. У цьому ж дослідженні засвідчуємо не просто наявність таких активів, а й бухгалтерське походження частини з них. Ми виходимо з того, що бухгалтерський облік формував цифрову інформацію завжди, але цифровим продуктом (товаром) вона стає у цифровій економіці. Економіці, у якій цей продукт потрібний особливим стейкхолдерам – цифровим платформам й базам даних. Останні тепер будуть формувати нову цифрову сутність соціально-економічного простору, цифрове мислення людей у ньому, цифрове управління бізнесом і державою. Прогнозуємо, що у величезному масиві цифрових активів обліково-інформаційні активи нарощуватимуть свою цінність. Адже йдеться про активи, що не тільки відображають, але і сприяють примноженню багатства.

Але чи лише брокерською функціональністю відзначатиметься наша професія в інформаційну епоху, щоб вона мала назву інформаційний (обліковий) брокер? Відповідь шукаємо у прив'язці назви до предмету діяльності.

На перший погляд, цифровій економіці найкраще відповідає визначальне розуміння сутності предмету нашої діяльності (табл. 4 п. 1). Проблема лише в тому, що цифровий інтелект націлений без людини забезпечити відображення фактів господарського життя. Очевидно, що цифровий інтелект зможе без людини забезпечити і стандартні запити стейкхолдерів. Чи між ними і господарюючим суб'єктом має бути посередник – обліковий брокер? Такий підхід не виправданий, адже однією з місій цифрової економіки є мінімізація непродуктивних (посередників) витрат, а, відтак, від представників нашої професії очікується більше.

Безперечно облікова діяльність формує інформаційний цифровий продукт. У цифровій економіці цей новий актив – новий товар призначений як для внутрішньогосподарського, так і зовнішнього споживання. Здається, що нічого нового – це результат відображення фактів господарського життя. Але в еволюції розуміння сутності предмету бухгалтерського обліку безперечно має бути ширше вивчення природи цього продукту. Адже його природа включає як технологічні, так і біхевіорестичні аспекти формування продукту (табл. 4, п. 1, 2). Рівно як і аспекти впливу на природу продукту запитів стейкхолдерів (табл. 4, п. 3).

Звідси можна припустити, що у цифровій економіці завжди буде формування продукту «стандартизоване» і «творчого ґатунку». Проте навіть і у стандартизованому формуванні продукту залишається фактор людського професіоналізму – професійного судження. В основі останнього лежать знання, навички та етика.

Отже, в природі обліково-інформаційного продукту в цифровому світі будуть все ті ж технологічній й біхевірестичні аспекти, тільки на

вищому рівні спіралі розвитку. Відповідно, фахівець нашої професії в умовах цифрових технологій та діджиталізації впливатиме на якість продукту. Продукту, яким користуватиметься все більша і більша кількість стейкхолдерів. Звідси соціально-економічний простір, в т. ч. і цифровий, матиме до бухгалтерського обліку одну і ту ж вимогу: обліково-інформаційний продукт має забезпечувати сталий розвиток. Наша діяльність має забезпечувати довіру, порозуміння й керованість соціально-економічного простору у межах можливої технологічної й біхевіористичної функціональності свого предмету. А це більше ніж просто пропонувати стейкхолдерам обліково-інформаційний продукт. Звісно, місією, предметом нашої діяльності є забезпечення сталого розвитку у своїй інституційній ніші.

Отже, від нас чекають більшого. До нашої професійної підготовки, як показано вище, зростають вимоги саме з цих причин. Ми готуємо непростий цифровий актив, актив, від якого залежить приріст багатства. Наша професійність має гарантувати якість і дієвість цього особливого цифрового активу. Відтак, більше відповідає місії, предмету нашої професії назва «обліковий гарант».

Отже, на нашу думку, предметом обліку є природа обліково-інформаційного забезпечення довіри й керованості в соціально-економічному (у найближчій перспективі цифровому) просторі. Таку місію й предметну функціональність соціально-економічний простору забезпечує обліковий гарант. Запропоновані визначення предмету і назви нашої професії не перекреслюють, а вбирають в себе попередні наукові етапи їх розуміння. Розуміння з позиції корисності для ринку й суспільства. Редакційне обмеження цих дефініцій є лише прив’язкою до місії нашої діяльності (забезпечувати і гарантувати в соціально-економічному просторі довіру до «мови бізнесу» (до обліково-інформаційного активу) та на цій основі служити сталості розвитку) є спробою науки привести теорію обліку у відповідність з його успішною практикою.

Викладені вище результати дослідження базуються й розвивають попередні напрацювання наукової школи ННЦ «Інститут аграрної економіки» в:

– основах інституціональної теорії бухгалтерського обліку;

– науковому забезпеченні формування в Україні соціального інституту професійних бухгалтерів та його практичного функціонування в агропродовольчому сегменті;

– дослідження предметної сутності бухгалтерського обліку, природи облікового продукту (активу);

– означенні місії бухгалтерської діяльності у забезпеченні сталого розвитку й розв'язанні проблеми капіталізації національного багатства, фінансової безпеки бізнесу, аграрної і податкової політики;

– розвитку предметної функціональності аудиту у забезпеченні сталого розвитку сільських об'єднаних територіальних громад й інших напрацюваннях.

Окреслюючи напрями подальших досліджень, виходимо з гіпотези подальшого збагачення облікової науки й практики на науково-філософських платформах «облікового інжинірингу» й «облікового імперіалізму».

Категорії «обліковий інжиніринг» й «обліковий імперіалізм» є більш виправданими по відношенню до категорій «бухгалтерського інжинірингу» й «бухгалтерського імперіалізму», виявлених інституціональної теорією бухгалтерського обліку.

Обліковий інжиніринг – це процес докорінної модернізації обліку і навичок облікових грантів в умовах інформаційної цифрової економіки, що проявляється запозиченням й впровадженням в облік інноваційних інструментів та методів суміжних наук і практик. Модернізація «облікових технологій», розвиток професійних навичок фахівців в умовах цифрової трансформації є вагомим напрямом подальших досліджень, завданнями яких є збільшення продуктивних можливостей професії.

Обліковий імперіалізм – ідеологія збільшення впливу обліку й облікових гарантів у наукових, бізнесових й державно-громадських сферах.

Дослідження місії, предметної функціональності обліку, громадсько-професійної активності й лідерства облікових гарантів у всіх сферах управління є назрілим й відповідає сучасному тренду й лідерству трансформації обліку і навичок облікових фахівців серед усіх сфер економічної діяльності.

Висновки. Як і інші складові економічної науки, бухгалтерський облік поки що має слабку версію своєї теорії й предметної функціональності.

Декларуючи в епоху цифрової економіки своїм предметом відображення фактів господарської діяльності, вчені-бухгалтери розписуються у безперспективності такої професії та мізерності її місії в сучасному соціально-економічному просторі. Натомість у практичному задіянні бухгалтерська діяльність має лідируючі позиції у застосуванні цифрових технологій, розширенні знань і навичок бухгалтерів на сфери суміжних професій. Ця спеціалізація має беззаперечне лідерство і в професійному громадському об'єднанні своїх фахівців як у світі, так і в Україні.

Дисбаланс теоретичного і практичного сприйняття бухгалтерської діяльності є проблемою, що потребує негайного наукового вирішення. Першочерговим завданням є визначеність з місією, предметною функціональністю обліку, назвою його фахівців.

Зміст предмету обліку пов'язаний з його теоріями. Сучасні теорії бухгалтерського обліку (західна – позитивістська, вітчизняна – інституціональна) відстоюють місіонерське (на вимоги сучасної економіки та наук зі сталими версіями теорій) трактування предмету. Нові трактування не відкидають наявність у предметі сегменту відображення фактів господарського життя чи природи обліково-інформаційного продукту, проте трактують його у відповідності до місії бухгалтерського обліку. Відтак, предметом обліку є природа обліково-інформаційного забезпечення довіри й керованості в соціально економічному просторі. Таке трактування предмету є більш очевидним в сучасному соціально-економічному просторі, де переважають філософія сталого розвитку й людиноцентризму, де спостерігається докорінна

цифрово-інжинірингова модернізація обліку та збільшення впливу професії у бізнесових, державних і громадських сферах. Очевидно, що назва представника професії «бухгалтер» не відповідає його наявній й очікуваній ролі в суспільстві, сучасним науковим уявленням про предмет і місію обліку. Натомість назва «обліковий гарант» відповідає теоретичним і прикладним уявленням про місію й предметну функціональність професії.

Виявлена нами інституціональна мотивація приведення сутності предмету й назви облікової професії до очікувань й потреб соціально-економічного простору не є статичною. Хоча, звісно, на певний час вона збалансовує теоретичну й практичну складові обліку. Більш важливим для науки є виявлення базових, показових «двигунів», котрі можуть забезпечувати ці інституційні мотивації. Такими є явища облікового інжинірингу й облікового імперіалізму, явища, котрі характеризують потенціал зростання соціальної вагомості інституту обліку.

4 Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. Житомир: ПП «Рута», 2001. 100 с.
2. Друкер П. Ф. Энциклопедия менеджмента: весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет. пер. с англ. О. Л. Пелявский. М.: СПб.: К.: Вильямс, 2004. С. 421.
3. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
4. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта: Монография. СПб: АНО ИПЭВ, 2013. 416 с.
5. Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 16-23.
6. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения. А. Р. Ж. Тюрго, П. С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. М.: Эксмо, 2008. С. 480.
7. Легенчук С. Ф. Підходи до розвитку науки «бухгалтерський облік» як соціального куматоїда в постіндустріальній економіці. *Вісник Національного ун-ту «Львівська політехніка»* 2011. № 714. С. 501.
8. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти: монографія. Житомир: ЖДТУ. 2017. 204 с.
9. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ. 2005. 548 с.
10. Маршалл А. Основы экономической науки. / ред. В. С. Автономов [и др.]; пер.: В. И. Бомкин, В. Т. Рысина, Р. И. Столпера. М.: ООО «Издательство «Эксмо», 2007. 832 с.
11. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ. 2006. 420 с.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14
13. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. 638 с.
14. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
15. Data Analysis needs to improve. URL: https://www.cgma.org/resources/reports/data-analysis-needs-to-improve.html (дата звернення: 09.04.2020)

4 References

1. Butynets, F. F. (2001). *Bukhghaltersjkyj oblik: rozdumy vchenogho [Accounting: Scientist Reflections]*. Zhytomyr: Ruta.
2. Druker, P. F. (2004). *Entsiklopediya menedzhmenta: ves Piter Druker v odnoy knige: luchshie rabotyi po menedzhmentu, napisannyie za 60 let. [Encyclopedia of Management: the whole Peter Drucker in one book: the best work on management, written over 60 years]*. (Trans. from the English by O. L. Pelyavskiy). Kiev: Vilyams.
3. Zhuk, V. M. (2018). *Rozvytok teoriji bukhghaltersjkogho obliku: instytucionaljnyj aspekt [Development of accounting theory: institutional aspect]*. Kyiv: NNC «IAE».
4. Zhuk, V. M. (2013). *Osnovyi institutsionalnoy teorii buhgalterskogo uchyota [Fundamentals of Institutional Theory of Accounting]*. Sankt-Peterburg: ANO IPEV.
5. Zhuk, V. M. (2012). Poghlyblennja sutnosti predmetu bukhghaltersjkogho obliku [Deepening the essence of the subject of accounting]. *Oblik i finansy APK*, (1), 16-23.
6. Kene, F. (2008). *Fiziokratyi. Izbrannyie ekonomicheskie proizvedeniya [Physiocrats. Selected economic works]* (Trans. from the French, English, German). Moskva: Eksmo.
7. Leghenchuk, S. F. (2011). Pidkhody do rozvytku nauky "bukhghaltersjkyj oblik" jak socialjnogho kumatojida v postindustrialjnij ekonomici [Approaches to the development of accounting science as a social coumoid in the post-industrial economy]. *Visnyk Nacionaljnogho universytetu "Ljvivsjka politekhnika"*, (714), 501.
8. Leghenchuk, S. F. (2017). *Baghatovariantnistj v bukhghaltersjkomu obliku: istoryko-teoretychni aspekty [Multiple variance in accounting: historical and theoretical aspects]*. Zhytomyr: ZhDTU.
9. Maljugha, N. M. (2005). *Bukhghaltersjkyj oblik v Ukrajini: teorija j metodologhija, perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: theory and methodology, prospects for development]*. Zhytomyr: ZhDTU.
10. Marshall, A. (2007). *Osnovyi ekonomicheskoy nauki [Fundamentals of Economic Science]*. (ed. by V. S. Avtonomov et. al.). Moskva: Eksmo.
11. Petruk, O. M. (2006). *Gharmonizacija nacionaljnykh system bukhghaltersjkogho obliku [Harmonization of national accounting systems]*. Zhytomyr: ZhDTU.
12. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). *Pro bukhghaltersjkyj oblik ta finansovu zvitnistj v Ukrajini [On accounting and financial reporting in Ukraine]*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14
13. Sokolov, Ya. V. (1996). *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dney [Accounting: from the origins to the present day]*. Moskva: Audit.
14. Sokolov, Ya. V. (2003). *Osnovyi teorii buhgalterskogo ucheta [Fundamentals of Accounting Theory]*. Moskva: Finansyi i statistika.
15. Data Analysis needs to improve. Retrieved from https://www.cgma.org/resources/reports/data-analysis-needs-to-improve.html