

Жук В.М.,

доктор економічних наук,
старший науковий співробітник,
завідувач відділу методології обліку та аудиту
ННЦ “Інститут аграрної економіки” НААНУ

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Виходячи з інституціональної теорії виділені складові побудови й розвитку бухгалтерських систем, запропоновані їх класифікація та ієрархія. Розглянуто підходи до застосування нової філософії інституціонального забезпечення розвитку при підготовці державних програмних документів із бухгалтерського обліку.

On the basis of institutional theory the compound segments of construction and development of accounting systems are offered, their classification and hierarchy are offered. Approaches to application of new philosophy of institutional maintenance of development by preparation of the state program documents on accounting are considered.

Ключові слова: бухгалтерський облік, теорія бухгалтерського обліку, розвиток бухгалтерського обліку на основі інституціональної теорії, класифікація та ієрархія складових розвитку обліку.

Визначальною передумовою затребуваності і значимості вітчизняного бухгалтерського обліку в національному та глобальному економічному просторі є створення в нашій країні ефективного інституціонального забезпечення бухгалтерських реформ. Розв'язанню цієї проблеми мало б сприяти прийняття урядових програм і концепцій, проте через відсутність в Україні базових теоретичних розробок із формування інституційного забезпечення національних бухгалтерських реформ у цих документах не простежується чіткості й повноти в питаннях стратегії й тактики розвитку вітчизняного обліку.

Метою статті є аналіз відповідності вітчизняних бухгалтерських реформ вимогам інституціональної теорії та розробка класифікації й ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку обліку для відпрацювання дієвих програмних документів у цій сфері.

У статті ставляться та вирішуються завдання щодо з'ясування складу і стану інститутів, що впливають на розвиток вітчизняного обліку; аналізу відповідності вітчизняних програмних документів із розвитку бухгалтерського обліку теоретичним доктринам інституціоналізму; розробки класифікації й ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку обліку, а також підходів до застосування нової філософії у відповідних програмних документах.

Ряд науковців вважає причинами змін бухгалтерського обліку вплив розвитку техніки, технологій, глобальної економіки тощо¹. Ми не заперечуємо впливу

¹ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Моногр. — К.: МІМ; Центр учб. літ-ри, 2007. — 522 с.; Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Моногр. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 548 с.

цих чинників, але головною причиною інституційних змін у бухгалтерському процесі, на нашу думку, може бути лише діяльність людей, те, що в них “у головах”, і те, що вони створюють “десь зовні”, тобто інститути. Для інституціональної теорії важливо розуміти, що примушує людей змінювати інститути, який склад (класифікація) інститутів впливає на розвиток бухгалтерського обліку.

Склад інститутів, що впливають на розвиток обліку в Україні

Для того щоб змінити або реформувати будь-який інститут, зазвичай доводиться змінювати й інші інститути, особливо ті, які посідають вище місце в інституційній ієрархії. Ось чому реформи щодо створення інституційного забезпечення бухгалтерського обліку, як правило, потребують не поодиноких, а комплексних зусиль.

Найпершими в інституційній ієрархії є *формальні* інститути — “правила гри” за Д. Норт². У наших дослідженнях це законодавство з бухгалтерського обліку, П(С)БО та затверджені Мінфіном методичні рекомендації, роз’яснення стосовно П(С)БО. За інституціональною теорією, що засвідчує і практика, формальні інститути забезпечення бухгалтерського обліку змінюються швидко. В Україні такі інститути зазнали змін за активної участі західних партнерів.

Наступні шаблі класифікації інституціонального забезпечення стійкіші до змін по наростаючій. Так, у нас досі не створено чіткої системи інститутів, що контролюють бухгалтерські “правила гри”.

В Україні лише формуються дієві *регуляторні* інститути. Визначається їх структура, мета й функції в інституціональному забезпеченні розвитку бухгалтерського обліку. Те саме стосується й *організаційних* інститутів: професійних організацій, інститутів освіти, науки й інформатизації.

Формальні й організаційні інститути можуть змінюватися в результаті цілеспрямованих зусиль і впливу не так внутрішніх, як зовнішніх чинників. Утім, стійкими ці перетворення стануть, коли відбудуться зміни у вітчизняних *неформальних* інститутах — “головах” бухгалтерів і користувачів інформації. Між тим неформальні інститути розвиваються лише поступово, шляхом “малих приростів”, різкі й радикальні зміни нижчих за ієрархією інститутів можуть справити небажаний або навіть зворотний вплив на їх розвиток.

З викладеного можна зробити висновок, що розвиток бухгалтерського обліку визначається взаємодією всіх складових інституційного забезпечення, які перебувають у певній ієрархії. Для досягнення поставленої мети важливо поступово й цілеспрямовано змінювати всі без винятку складові інституціонального забезпечення. При цьому особливу увагу слід приділити верхнім у ієрархії шаблям, тобто неформальним інститутам.

² Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко. — М.: Начала, 1997. — 190 с.

Аналіз стану складових інституціонального забезпечення розвитку обліку та відповідності вітчизняних бухгалтерських реформ інституціональній теорії

Щодо *формальної* складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку можна зробити такі висновки: по-перше, дана складова націлена та втілює ідею застосування в Україні МСФЗ; по-друге, бухгалтерські “правила гри” не сприймаються в роботі державних контролюючих органів, які задля виконання своїх функцій розробляють власні вимоги до бухгалтерів (податковий облік, звітність для ДКЦПФР тощо); по-третє, рівні бухгалтерських “правил гри” (Закон — П(С)БО — методичні рекомендації) узгоджені та взаємопов’язані недостатньою мірою, до того ж рівень розробки методичних рекомендацій є на сьогоднішній день незорганізованим.

Аналіз *контролюючої* складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні засвідчив, що роль державних структур цієї складової в інституціональному забезпеченні бухгалтерських реформ не визначена чинним законодавством; ця складова не забезпечує контролю дотримання суб’єктами господарювання методології та інших “правил” бухгалтерського обліку через першочергову націленість на виконання функцій за прямим призначенням діяльності (податки, фінансові послуги, використання бюджетних коштів тощо); у відомчих інтересах блокується виключне визнання бухгалтерських даних у провадженні звітної й податкової політики. Останнє принижує значення бухгалтерської інформації на всіх рівнях управління, додає роботи бухгалтерським службам, не сприяє розвитку вищих за ієрархією складових бухгалтерського інституту.

Стосовно *регуляторної* складової розвитку бухгалтерського обліку встановлено таке. По-перше, в діяльності всіх державних регуляторних органів бухгалтерські проблеми є другорядними, тож є потреба у створенні в Україні нового окремого регуляторного органу з бухгалтерського обліку, куди має ввійти більше, ніж сьогодні, суб’єктів методологічного впливу. До нього слід обов’язково включити державні органи, які відповідають за управління стратегічно важливими галузями економіки, та представників об’єднань бухгалтерської професії. По-друге, новому регуляторному інституту потрібно визначитись із системою розподілу методологічних функцій між його членами. Це дасть змогу головному регулятору (Мінфіну) зосередити свої обмежені методологічні ресурси на загальних суттєвих вимогах до частини звітності. По-третє, необхідно посилити контрольні функції інших регуляторних інститутів та законодавчо надати їм достатньо повноважень для вжиття оперативних і дієвих заходів щодо дотримання “правил” бухгалтерського обліку.

Стан розвитку *професійної* складової інституційного забезпечення побудови бухгалтерського обліку в Україні свідчить, що вітчизняні професійні об’єднання бухгалтерів і аудиторів є нечисленними та слабкими для істотного впливу на розвиток бухгалтерського обліку в Україні; національні профоб’єднання бухгалтерів

покладають більші надії на міжнародні бухгалтерські інституції, а не на Українську державу, яка поки що не вбачає в них серйозного партнера з побудови національної облікової системи. Формується думка, що професійний щабель ієрархії складових інституційного забезпечення має більше, ніж попередні щаблі, значення в розвитку бухгалтерського обліку в Україні, тому викладачі й науковці є активними членами професійних об'єднань бухгалтерів та ініціюють різного роду підтримку цього інституту з боку держави.

Стан інститутів *освіти, інформатизації та наукових шкіл* засвідчує, що:

— навчання бухгалтерів, зокрема головних, які працюють на українських підприємствах, є вирішальним для ефективного застосування П(С)БО і МСФЗ. В Україні професійна освіта організована на комерційних засадах та не використовується базовою освітою;

— незважаючи на наявність декількох професійних бухгалтерських програм (CAP-CIPA, ACCA, CPA та CAPS), більшість із них не визнані на рівні Міністерства фінансів та Міністерства освіти і науки України. В результаті ці програми не використовуються в закладах із підвищення кваліфікації бухгалтерів, а лише невеликим відсотком бухгалтерів, котрі так чи інакше виходять на міжнародний рівень співпраці;

— інститути професійної інформатизації (періодичні видання, бази даних тощо) є досить конкурентоспроможними на ринку та в останні роки розширюють спектр своїх послуг шляхом проведення семінарів-навчань і навіть виконання функцій професійних об'єднань бухгалтерів (як то зорганізований видавництвом “Баланс” всеукраїнський бухгалтерський конгрес і клуб);

— хоча складова освіти, пропаганди й наукового забезпечення у своєму розвитку могла б мати міцну організаційну й кадрову основу, самі ці інститути в Україні є розпороченими через вузівську конкуренцію та не усвідомлюють своєї високої місії й місця в ієрархії інституційних складових розвитку бухгалтерського обліку;

— успішність сучасного розвитку даної складової інституційного забезпечення пов'язана з державною підтримкою й залученням зарубіжних донорів. Серед основних програмних завдань такої підтримки — розробка та прийняття на державному рівні україномовної програми підвищення кваліфікації й сертифікації бухгалтерів, підтримка розвитку науки, широке залучення цього щабля для розв'язання проблем інших інституціональних складових.

Проаналізуємо стан *неформальної* складової розвитку обліку.

Бухгалтери. Точно підрахувати кількість бухгалтерів в Україні складно. За оцінками Світового банку їх близько 500 тис.³. Багато з них працюють головними бухгалтерами на підприємствах, де вони часто єдині спеціалісти з бухгалтерського

³ Звіт про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК). Бухгалтерський облік та аудит: [Електр. ресурс]. — http://www.worldbank.org/ifa/ros_aa_ukr_ukr.pdf.

обліку та відповідають як за внутрішню, так і за зовнішню звітність. Ще важче проаналізувати рівень розвитку неформального інституту вітчизняних бухгалтерів, тобто що в них “у головах”. Почнемо з їх відчуття інституційної єдності (табл. 1). Як видно, після майже двадцяти років незалежного розвитку вітчизняна бухгалтерська професія представлена трьома професійними організаціями⁴, котрі налічують порівняно невелику кількість членів (менше ніж 1 % від загальної кількості бухгалтерів України). Це свідчить про значні труднощі, які постають перед професією.

Таблиця 1. Стан інституційної об'єднаності бухгалтерів України (на 01.01.2010)

1.	Оцінена Світовим банком кількість бухгалтерів в Україні, тис. осіб	500,0
2.	Кількість бухгалтерів, об'єднаних у три вітчизняні професійні бухгалтерські організації, тис. осіб	4,9
3.	Частка бухгалтерів із позиції 2, що підтримують своє професійне об'єднання (як мінімум сплачують членські внески)*, %	30–40

* За даними нашого спілкування з керівництвом профоб'єднань.

Останнє підтверджується й підсумками проведеного нами анкетування понад 2000 бухгалтерів сільгосппідприємств. Так, менше 10 % бухгалтерів пов'язують поліпшення свого статусу з розвитком професії й сертифікацією, більше половини покладають надії щодо цього на державу. Крім того, спостерігається подальше зниження статусу бухгалтерів на самих підприємствах. Менш ніж 10 % опитаних є членами правління (дирекції), менше чверті з них мають вплив на договірні відносини.

Разом із тим відзначається зростання частки бухгалтерів, котрі готові активною позицією у професійному середовищі й на роботі підвищувати свій статус. Це додає оптимізму, свідчить про позитивні зміни “в головах” та є потенційною базою розвитку професії бухгалтера в Україні.

Отже, незважаючи на величезний консерватизм вітчизняного інституту бухгалтерів, що посилюється кризовими явищами у країні, “в головах” українських бухгалтерів формується розуміння необхідності активної позиції для розвитку професії і зміцнення свого статусу. Останнє є тими самими змінами неформального інституту, від яких залежить дієвість усієї ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Тому важливо як на державному, так і на професійному рівнях ці зміни “в головах” підтримувати та спрямовувати на розвиток бухгалтерського обліку і професії.

Аудитори. З 1993 року (на 01.09.2009) в Україні сертифіковано 6282 аудитори. Станом на 01.03.2009 чинним сертифікатом аудитора в Україні володіють 3303 особи. В основному аудитори мають базову бухгалтерську освіту і практичний досвід роботи бухгалтером.

⁴ Це Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (<http://www.ufraa.org>), Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (<http://www.faaaf.org.ua>) та Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (<http://www.uacaa.org>).

Слід зазначити, що це найбільш сформований і зорганізований неформальний бухгалтерський інститут України. До певної міри він є авангардом неформальної інституційної складової розвитку професії бухгалтера в нашій країні.

Власники й менеджери. Об'єднання нами цих інститутів в одну складову інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку пов'язане з тим, що на українських підприємствах власники, як правило, самі здійснюють менеджмент або контролюють його “в ручному режимі”. Тоді як західні власники контролюють менеджмент за бухгалтерською звітністю.

Проведені дослідження свідчать, що вплив даного інституту на розвиток бухгалтерського обліку в Україні є недостатнім через суперечливе ставлення власника-керівника до формування достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку. Для більшості керівників бухгалтер потрібний для складення й подання податкової та іншої звітності, а також вирішення тривіальних питань із ведення обліку на підприємстві, що вимагається законодавством. Утім, останнім часом сприйняття цим інститутом значення бухгалтерського обліку та його даних для управління змінюється. У вимогах до претендентів на вакансії бухгалтера на найбільш рейтингових сайтах акцент робиться на наявності певного кваліфікаційного свідоцтва (сертифіката, диплома), що підтверджує високий професіоналізм потенційного співробітника.

Користувачі інформації. Різноманіття таких інститутів (від державних чиновників, науковців до інвесторів) ми для спрощення об'єднуємо в одну складову та відводимо їй визначальне місце в ієрархії інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Треба наголосити, що представники цієї складової розуміють: стан вітчизняного бухгалтерського обліку є незадовільним, і це фактично інформаційно блокує проведення ефективних заходів щодо виходу України із кризи. Даний інститут розуміє й те, що силами самих бухгалтерів змінити ситуацію важко, адже ліквідація кризи в одній із ключових функцій управління, якою є бухгалтерський облік, має бути справою також і управлінців, і політиків усіх рівнів. Звернення з цього приводу М. Азарова, В. Литвина, як і активну участь високопосадовців Мінфіну, Мінагрополітики, ДКЦПФР та інших державних установ у підтримці розвитку вітчизняних професійних бухгалтерських організацій, слід розглядати як фактор позитивних зрушень у розв'язанні цієї проблеми⁵.

Таким чином, стан неформальних бухгалтерських інституцій України характеризується доволі незначними змінами порівняно з нижніми (формальними) складовими інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Ця невідповідність є серйозною загрозою та має застерігати від непродуманого прискорення реформ у бухгалтерській сфері.

⁵ Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 5. — С. 3—6.

Відповідність вітчизняних програмних документів із розвитку бухгалтерського обліку теоретичним доктринам інституціоналізму

В Україні за часи незалежності на урядовому рівні прийнято два програмних документи з розвитку бухгалтерського обліку (табл. 2). Жоден із них не передбачає розбудову всього комплексу та не повною мірою розкриває кожну складову інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Таблиця 2. Врахування складових інституціонального забезпечення у програмних документах із розвитку бухгалтерського обліку в Україні

Складові інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку	Постанова КМУ № 1706 (1998 р.)	Розпорядження КМУ № 911-р (2007 р.)
1. Формальні інститути: Законодавство:		
1.1. Запровадження міжнародних підходів та адаптації під ЄС	-	+
1.2. Адапування під національні потреби та розвиток інститутів	+	-
1.3. Контроль дотримання методології	-	-
1.4. Формування всіх видів звітності за даними бухобліку	-	+
Стандарти:		
1.5. Створення системи П(С)БО на основі концепції гармонізації стандартів на міжнародному рівні	+	-
1.6. Запровадження МСФЗ як національних	-	+
2. Контролюючі інститути	-	-
3. Регуляторні інститути:		
3.1. Розвиток державного регуляторного забезпечення	-	-
3.2. Розвиток методологічного впливу й контролю	-	-
4. Професійні інститути		
4.1. Загальні декларації значимості	+	+
4.2. Підтримка становлення (програмні заходи)	-	-
5. Інститути освіти, професійної інформатизації та наукової школи:		
5.1. Загальні декларації значимості	+	+
5.2. Програмні заходи щодо розвитку й підтримки	-	-
6. Неформальні інститути:		
6.1. Формування бажаних змін у інституті професійних бухгалтерів	-	-
6.2. Заходи щодо посилення іміджу і статусу бухгалтера	-	-
6.3. Відповідальність і місія власника, менеджера в інституційному ланцюзі забезпечення бухгалтерських реформ	-	-
6.4. Відповідальність і місія користувачів інформації за розвиток бухобліку	-	-

Аналіз двох урядових програмних документів свідчить, що виписані в них орієнтири розбудови формальної інституційної складової забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні мають суттєві суперечності. Так, у цих документах зовсім не йдеться про такі важливі складові інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, як неформальні, регуляторні й контролюючі інститути. Лише в декларативному аспекті виписано важливість розвитку професійних об'єднань бухгалтерів, вищої і професійної освіти, значимість наукового забезпечення реформ.

У зв'язку з цим можна стверджувати, що в Україні відсутні комплексні програмні документи з розвитку національного бухгалтерського обліку, які відповідали б сучасній економічній теорії. Спричинені таким підходом дезорієнтація й певна хаотичність дій призвели до того, що пореформений стан вітчизняного бухгалтерського обліку є незадовільним, а сам облік — нездатним розв'язувати проблеми практичної економіки. Звідси висновок: програмні документи такого роду повинні ґрунтуватися на чіткій науково-теоретичній платформі та враховувати тенденції змін запитів до бухгалтерського обліку як у світі, так і в Україні.

Класифікація й ієрархія складових інституціонального забезпечення розвитку обліку

Використання при підготовці програмних документів наукових підходів на основі класифікації та ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку дасть змогу усунути зазначені вище недоліки та отримати базовий (рамковий) орієнтир для реформування всього вітчизняного інституційного забезпечення бухгалтерського обліку — від законодавства до впливу на думки людей. Рекомендована з цією метою класифікація та ієрархія складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (рис.) окреслює параметри, послідовність та зміст державного і професійного регулювання в даній сфері.

Особливо потрібні зміни в регуляторних інститутах через їх нову самоорганізацію й розширення суб'єктів методологічного впливу — регуляторів галузевого і професійного призначення. Також важливою є організація роботи контролюючої складової, яку в Україні ще треба переорієнтувати й зорганізувати для інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. В цій складовій передбачається поєднання зусиль регуляторів загального, галузевого і професійного призначення поряд із інститутом аудиту й державного контролю.

До галузевих регуляторів належать галузеві міністерства й відомства, які мають визначальний вплив на розвиток вітчизняної економіки. Наприклад, беззаперечним є включення до даної складової Міністерства аграрної політики України, адже з цією галуззю наша держава позиціонує себе у глобальному світі, а її частка у вітчизняному ВВП перевищує 10 %. До професійних регуляторів належать професійні бухгалтерські організації, які в регуляторному й контролюючому сегментах мають відповідати за встановлення й виконання їх членами етичних і професійних вимог.

Об'єднання в одну складову інститутів науки, освіти та професійного забезпечення мотивоване їх тісним взаємозв'язком і взаємодоповненням. Пропонована філософія інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку створює наукову основу місії і змісту стратегічних державних документів із обліку.

Слід наголосити, що при підготовці програмних документів та змін до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” важливо

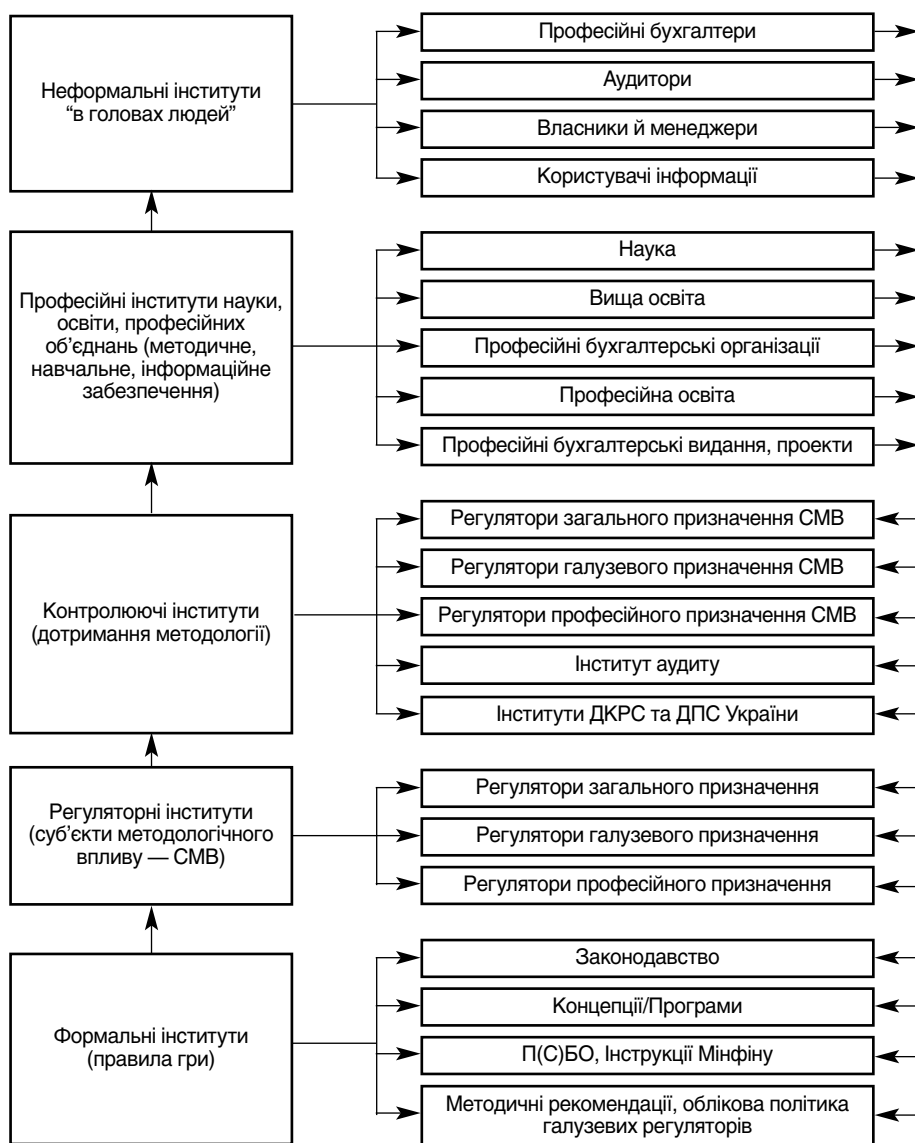


Рис. Класифікація та ієрархія складових інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (філософія інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку)

виписувати розвиток всієї системи. Особливо це стосується неформальних інститутів, їх зобов'язань і місії, оскільки вони найменше схильні до реформування й водночас є визначальними в цьому процесі.

Інституціональне забезпечення може мати у програмних документах й іншу інтерпретацію. Так, у Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України інституційне забезпечення розвитку обліку згруповано за чотирма напрямками:

- 1) заходи з реалізації законодавчо-регуляторних завдань (формальні, контрольні інститути);
- 2) методологічні заходи (регуляторні інститути);
- 3) методичні заходи (інститути науки, освіти і пропаганди);
- 4) заходи з формування професії (інститути професійного забезпечення та неформальні інститути “в головах людей”)⁶.

При цьому враховано сукупність взаємодії та ієрархію значимості всіх складових впливу на розвиток бухгалтерського обліку, що і є визначальним для такого роду державних документів.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити таке. Розвиток бухгалтерського обліку базується на складній системі інституціонального забезпечення. Вона взаємопов'язана і взаємозалежна. За інституціональною теорією не можна реформувати яку-небудь одну складову без урахування стану розвитку інших, особливо тих, котрі за ієрархією займають вищий щабель.

Вітчизняні реформи в бухгалтерській сфері ігнорують філософію інституціонального забезпечення їх успішності. Прийняті в Україні Програма та Стратегія розвитку обліку концентруються на змінах у нижчих щаблях (формальних інститутах — “правилах гри”) й регуляторному інституті Міністерства фінансів. При цьому верхні, визначальні для реформ, шаблі інституціонального забезпечення розвитку обліку (професійні й неформальні інститути) залишаються поза увагою, що до певної міри пояснює консервативність стану цих інститутів, а отже й низьку ефективність реформування національної системи обліку.

Відпрацювання дієвих програмних документів та змін до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” можливе на науковій платформі інституціональної теорії. Пропонована класифікація й ієрархія складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку дає змогу виписувати в такого роду державних документах розвиток всієї системи, що зрештою є основою успішності реформ.

⁶ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: [Електр. ресурс]. — <http://minagro.gov.ua/page/?7632>.