

**Канцуров О.О.,**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту в АПК  
ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет імені Вадима Гетьмана”

### ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЯК МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Уточнено предмет бухгалтерського обліку як наукової і практичної діяльності. Обґрунтовано доцільність застосування при дослідженні предмета бухгалтерського обліку інституціонального аналізу, що ґрунтується на методології інституціонального підходу в економічній теорії.*

*The publication specifies the subject of accounting of both scientific and practical activity. The author motivates the expediency of using — during research — the subject of accounting of institutional analysis which is based on the methodology of institutional approach in economics theory.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, елементи методу бухгалтерського обліку, інституціональний аналіз.

Впровадження в Україні нових принципів бухгалтерського обліку, формалізованих у національних стандартах, відбувалося за методом шокової терапії. Це призвело до дисбалансу наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, серед яких домінують прикладні дослідження. Науковий інтерес більшості дослідників спрямований на вдосконалення практики бухгалтерського обліку, зокрема на глибоке вивчення деяких об'єктів обліку, адаптацію норм міжнародних стандартів до соціально-економічних умов України, забезпечення максимального розкриття інформації, дослідження окремих підсистем бухгалтерського обліку.

Прикладна спрямованість наукових досліджень великою мірою визначається впровадженням у національну економіку ринкових інструментів і механізмів господарювання, започаткуванням нових форм ведення бізнесу, розвитком фінансових ринків, модернізацією банківської системи, динамічним розвитком сфери послуг, розширенням високотехнологічного виробництва, інтеграційними процесами. Це супроводжується виникненням нових типів відносин, форм кооперації, зв'язків на всіх стадіях кругообігу капіталу, а також нових активів, насамперед за рахунок нематеріальних і фінансових активів, та видів послуг. По суті, нині змінюється характер господарської діяльності в Україні в напрямі формування її постіндустріального типу.

Тому необхідне систематичне й комплексне дослідження як традиційних, так і нових об'єктів обліку з метою виявлення їх нових властивостей і характеристик, які можуть вплинути на достовірність і об'єктивність економічної інформації, що формується бухгалтерським обліком.

Разом із тим ускладнення об'єктів обліку потребує вдосконалення методологічного інструментарію їх дослідження для забезпечення об'єктивного розкриття їх

змісту і структури. Втім, на сьогодні досліджень із теорії бухгалтерського обліку вкрай недостатньо. Відстороненість теорії від потреб практики зумовлює їх подальше розшарування. Водночас у економічній і суміжних гуманітарних науках набувають поширення нові методи наукового пізнання, які поки що не знайшли свого застосування в теорії бухгалтерського обліку.

Враховуючи нагальну потребу в подальшому реформуванні системи бухгалтерського обліку на науково обґрунтованих засадах та забезпеченні об'єктивності досліджень предмета бухгалтерського обліку, який змінюється й набуває нових властивостей разом зі змінами в господарській діяльності, дослідження питання розвитку методу бухгалтерського обліку є актуальним і своєчасним.

Розвиткові бухгалтерської науки присвячені праці українських науковців М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, Ю.Я. Литвина, В.Г. Лінника, Л.Г. Ловінської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та інших. Проте питання включення до елементів методу бухгалтерського обліку (з метою якіснішого дослідження його предмета) нових науково-пізнавальних прийомів, що ґрунтуються на методології інституціональної економіки, не розглядалося.

Метою статті є обґрунтування необхідності включення до методу бухгалтерського обліку інституціонального аналізу.

На важливості методу у процесі наукового пізнання наголошував Р. Декарт, котрий, зокрема, зазначав: “Для пошуку істини речей необхідний метод..., а під методом я розумію достовірні й легкі правила, чітко дотримуючись яких, людина ніколи не прийме нічого оманливого за істину та, не витрачаючи даремно розумових зусиль, але постійно, крок за кроком примножуючи знання, прийде до істинного пізнання всього того, що вона була здатна пізнати”<sup>1</sup>. Отже, адекватність методу існуючій системі знань є передумовою об'єктивності дослідження.

В.Г. Швець визначив зміст наукового дослідження бухгалтерського обліку як процес цілеспрямованого вивчення об'єкта з використанням наукових методів. На його думку, об'єкт — це те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника, а предмет — власне те, що вивчається й досліджується<sup>2</sup>.

Таким чином, відправною точкою доцільності й обґрунтованості застосування методів пізнання є ідентифікація об'єкта і предмета дослідження. Адже, як правильно зазначає П.П. Німчинов, методи дослідження кожної галузі знання або наукової дисципліни залежать та визначаються характером явищ, що їх вивчає певна наука, її предметом і об'єктом<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Декарт Р. Сочинения: В 2-х т.: Пер. с лат. и франц. / Сост., ред., вступ. сл. В.В. Соколова. — М.: Мысль, 1986. — Т. 1. — С. 85, 86.

<sup>2</sup> Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2006. — С. 35.

<sup>3</sup> Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. — К.: Вища шк., 1977. — С. 51.

У сучасній гносеології розрізняють об'єкт і предмет пізнання. Під об'єктом пізнання розуміють реальні фрагменти буття, що піддаються дослідженню, під предметом — конкретні аспекти, на які спрямовано живу думку. Отже, у предмет дослідження нібито входить актуальна установка дослідника, тобто він формується під кутом зору дослідницького завдання<sup>4</sup>. З цього випливає, що об'єкт пізнання може бути спільним для декількох наук, але предмет, яким є один із аспектів цього об'єкта, для кожної науки унікальний.

У науковій літературі з теорії бухгалтерського обліку дискусія щодо співвідношення його об'єктів і предмета точиться давно. Позиції науковців змінювалися залежно від мети обліку та завдань, які ним розв'язувались.

При цьому слід враховувати, що бухгалтерський облік являє собою єдність двох пов'язаних і водночас самостійних видів діяльності — науки і практики, або рахункознавства й рахунковедення. М.С. Пушкар зазначає: “Теорія обліку пов'язана із свідомістю, з духовною сферою, а практика — з матеріальною стороною буття”<sup>5</sup>.

Стосовно об'єктів обліку більшість вітчизняних науковців вважає, що ними є господарські засоби (майно), джерела їх утворення й господарські процеси. Відповідно сукупність цих об'єктів і становить об'єкт дослідження бухгалтерського обліку — господарську діяльність.

Конкретні предмети, речі, тварини, рослини є об'єктами бухгалтерського обліку, але не можуть бути визначені його предметом, оскільки облік не досліджує внутрішню структуру цих активів: він не технічна, не агрономічна й не ветеринарна наука. Бухгалтера-практика й науковця цікавлять споживчі властивості активів, їх здатність приносити економічну вигоду, система соціально-економічних і організаційно-правових відносин, які “огортають” певний актив. Саме ці чинники визначають порядок відображення інформації про цей актив у реєстрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Залежно від масштабів дослідження об'єкт може бути обмежений рамками окремого підприємства, активу (групи активів) чи процесів. Також, абстрагувавшись від конкретних підприємств, можна досліджувати ідеальну модель господарської діяльності на рівні галузі (сфери діяльності) або економіки в цілому.

Дослідження абстрактної господарської діяльності бухгалтерська наука здійснює з метою формування єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку. Отже, предметом бухгалтерського обліку як науки є модель господарської діяльності, реконструйована із практичної діяльності й теоретичного уявлення про неї, в основу якої покладені соціально-економічні, організаційно-правові, адміністративно-розпорядчі відносини та інформаційні потоки й економічні зв'язки в господарському процесі.

---

<sup>4</sup> Спиркин А.Г. Философия: Учеб. — М.: Гардарики, 2000. — С. 88.

<sup>5</sup> Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Моногр. — Т.: Карт-бланш, 2007. — С. 12.

Бухгалтерський облік як практична діяльність досліджує господарську діяльність із метою адекватного відображення цього процесу та формування інформації про його результати і стан. Особливість дослідження об'єкта пізнання полягає в тому, що сприйняття господарської діяльності відбувається не безпосередньо, а опосередковано, через задокументовані факти господарського життя. Таким чином, предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є господарські факти.

Економічний зміст господарських фактів розкрив Г.Г. Кірейцев. Зокрема, він наголошує: “Якісний аналіз досягнень економічної теорії підтверджує, що в кожному суспільстві виробничі відносини являють собою єдине ціле і що ці відносини завжди пов'язані з цінностями і мають, як правило, матеріальну форму. В процесі руху засобів, предметів і продуктів праці в ході їх виробництва, обміну, розподілу і споживання матеріальні форми економічних зв'язків стають фактами. Їм притаманні конкретні матеріально-речові, соціально-економічні і юридичні ознаки”<sup>6</sup>.

Я.В. Соколов вважає: вивчаючи факти господарського життя, бухгалтерський облік розкриває їх природу з юридичної й економічної точок зору, формує бухгалтерське право та економічний аналіз<sup>7</sup>.

З огляду на те, що бухгалтерський облік існує і як наукова, і як практична діяльність, його предмет двоякий. Бухгалтерський облік як наука вивчає модель господарської діяльності, в основу якої покладені соціально-економічні, організаційно-правові, адміністративно-розпорядчі відносини та інформаційні потоки й економічні зв'язки в господарському процесі, а як практична діяльність — досліджує господарські факти.

Для вивчення предмета дослідження застосовується, як правило, не один, а комплекс методів дослідження, що забезпечує об'єктивність результатів. Можна виділити три групи таких методів: загальнонаукові, спеціальні та міждисциплінарні.

І.В. Малишев зазначає, що кожна наука з метою дослідження предмета використовує свій метод, під яким розуміють сукупність прийомів і способів розв'язання певних завдань<sup>8</sup>.

Бухгалтерський облік, так само як і окремий предмет дослідження, має власний, спеціальний метод його пізнання.

М.Т. Білуха крім загальнонаукових методів пізнання до складу методу бухгалтерського обліку включає конкретно-емпіричні методичні прийоми: документалістику (документування господарських операцій, контроль первинних документів,

---

<sup>6</sup> Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского учета: теория, профессия, межпредметные связи: Моногр. — Житомир: ЖДТУ, 2007. — С. 139.

<sup>7</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2005. — С. 5.

<sup>8</sup> Малишев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособ. для с.-х. вузов. — М.: Финансы и статистика, 1981. — С. 31.

розрахунково-аналітичний контроль); подвійність (подвійне відображення господарських операцій, система рахунків, аналітичне й синтетичне групування даних обліку); органолептичні (інвентаризація, вибіркові спостереження, суцільні спостереження) та балансово-звітні (балансове і звітне узагальнення господарської діяльності)<sup>9</sup>.

В підручниках із теорії бухгалтерського обліку наводиться й інша класифікація методів: систематичне і хронологічне спостереження (документи й інвентаризація); вимірювання економічних процесів і господарських засобів (оцінка й калькуляція); реєстрація і класифікація даних обліку з метою їх систематизації (рахунки, подвійний запис та регістри); узагальнення інформації та забезпечення нею потреб апарату управління (баланс, звітність, інформація для управління)<sup>10</sup>. Аналогічної класифікації методів дотримуються В.Г. Швець<sup>11</sup> та інші науковці, виділяючи елементи методу, а саме документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, бухгалтерську звітність.

Аналіз наукової літератури свідчить, що базовою складовою методу є його елементи, які можуть наводитись окремо за єдиного методу або групуватися по-різному, а на їх основі можуть виводитись окремі методи, сукупність яких становить спеціальний метод пізнання предмета бухгалтерського обліку. Склад елементів обліку також не є постійним та може змінюватися залежно від теоретичних поглядів авторів підручників і наукових статей. На думку В.Б. Моссаковського, це зумовлено тим, що господарський механізм, який використовується для управління на макро- й мікрорівні, передбачає формування облікової інформації про діяльність підприємства або з використанням усіх елементів методу, або обмеженої їх кількості, а також тим, що в сучасних умовах функції окремих елементів у багатьох випадках змінюються<sup>12</sup>.

Спільною рисою досліджених систем елементів методу бухгалтерського обліку є їх процесуальний характер, оскільки вони пов'язані з технічним процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення й узагальнення економічної інформації. Відсутні прийоми, спрямовані на дослідження відносин і економічних зв'язків, які визначають відмінності господарської діяльності в різних суб'єктах господарювання, а отже, мають вивчатися і враховуватися в бухгалтерському обліку з метою забезпечення об'єктивності й достовірності інформації.

Оскільки господарські факти, як зазначалося, є матеріалізацією економічних зв'язків і системи відносин, що склалися на підприємстві, бухгалтер, досліджуючи

---

<sup>9</sup> Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. — К., 2000. — С. 54.

<sup>10</sup> Пушкар М.С. та ін. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: Підруч. для вузів / М.С. Пушкар, Г.П. Журавель, Ю.Я. Литвин, В.Г. Мельник. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Тернопіль: ТАНГ, 1998. — С. 21.

<sup>11</sup> Швець В.Г. Зазнач. праця. — С. 50.

<sup>12</sup> Моссаковський В.Б. Метод бухгалтерського обліку в ринкових умовах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 12. — С. 25.

господарський факт на етапах спостереження й реєстрації, має встановити відповідні причинно-наслідкові зв'язки. Без цього неможливо з'ясувати достовірність господарської операції та відобразити її відповідно до економічної сутності.

Я.В. Соколов наголошує на тому, що будь-яка теоретична побудова, бухгалтерська категорія, кожний рахунок і відбивають, і значною мірою приховують інтереси тих чи інших осіб, зайнятих у господарському процесі. Це означає, що кожна група таких осіб несе свою істину. Втім, істина одна, от перекручувань її множина. І справжній бухгалтер — суддя тих, хто бере участь у господарському процесі, тому він повинен розуміти і вміти помітити тенденції, що спотворюють (перекручують) облікову методологію, та бачити за документами інтереси власників, адміністратора, службовців, підзвітних осіб, кредиторів і дебіторів<sup>13</sup>. У зв'язку з цим, як зазначалося, Я.В. Соколов виділяє бухгалтерське право як інструментарій розкриття юридичних аспектів господарських фактів.

Такий підхід видатного вченого-бухгалтера одночасно й підтримується, й викликає заперечення. Безумовно, для правильного розуміння господарських фактів та їх адекватної трансформації в облікову інформацію дослідження правових аспектів є дуже важливим, але цього недостатньо, оскільки значна частина відносин, які впливають на якість інформації, перебуває поза врегульованими правовідносинами. Це традиції, що склалися на підприємстві, у тому числі з організації бухгалтерського обліку, взаємозв'язків структурних підрозділів тощо, інтереси менеджменту і власників, подекуди їх конфлікт, та ін.

Таким чином, сучасна методологія бухгалтерського обліку спрямована на дослідження економічних і правових аспектів господарських фактів та господарської діяльності в цілому, тоді як інші аспекти предмета дослідження залишаються поза увагою. При цьому, як доводить інституціональна теорія, вагомий вплив на господарську діяльність справляє соціальний чинник, що проявляється в інституціоналізованій (відповідно до соціальних норм) або опортуністичній (усупереч цим нормам) поведінці учасників економічних відносин, які визначають рівень трансакційних витрат, що в сукупності впливає на формування фінансових результатів діяльності.

Один із творців сучасної інституціональної теорії Р. Коуз, розкриваючи її предмет, зазначає: “коли економісти досліджують роботу економіки, вони мають справу з діями окремих осіб або організацій та інших суб'єктів, що працюють у тій самій системі. Це і є предмет. Якби не було таких дій, не існувало б економічних систем, що підлягають вивченню”<sup>14</sup>.

Інший фундатор інституціоналізму Д. Норт зазначає: “традиційні поведінкові постулати завадили економістам серйозно взятися за вельми фундаментальні

---

<sup>13</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособ. для вузов. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. — С. 7.

<sup>14</sup> Коуз Р. Фирма, рынок и право. — М.: Дело ЛТД, 1993. — С. 28.

питання й перегляд цих постулатів має дуже важливе значення для подальшого розвитку соціальних наук. Мотивації “акторів” складніші (а їхні переваги менш стабільні), ніж прийнято вважати... Індивіди роблять вибір на основі суб’єктивно вироблених моделей, які відрізняються від моделей інших індивідів... Хід усєї світової історії дає величезну кількість свідчень, що поведінка людини значно складніша за просту раціональну некооперовану поведінку”<sup>15</sup>. Конкретніше щодо предмета дослідження інституціоналізму висловився В.В. Дементьєв. Зокрема він наголошує, що на відміну від класичної політичної економії, яка має своїм предметом виробничі відносини, інституціоналізм бере до уваги також індивідуальну поведінку<sup>16</sup>.

Враховання методології досліджень соціально-економічних систем, явищ і процесів, проведених у межах інституціонального підходу економічної теорії, в теорії і практиці бухгалтерського обліку є важливим завданням науки. Необхідність такої імплементації зумовлена забезпеченням адекватності рівня пізнання бухгалтерським обліком об’єкта дослідження — господарської діяльності — через його предмет на рівні з іншими науками, які його вивчають, насамперед економікою.

Вивчення сутності предмета дослідження з урахуванням чинників, обумовлених поведінкою індивідуумів і суб’єктів господарювання у сфері господарської діяльності, на підставі аналізу соціальних норм (формальних і неформальних), які її регулюють, виявлення закономірностей, особливостей, тенденцій такої поведінки, а також механізмів її регулювання є завданням інституціонального аналізу.

Інституціональний аналіз — це дослідження соціально-економічних явищ і процесів на методологічних засадах інституціональної теорії. Особливості застосування методу інституціонального аналізу зумовлені методологічною основою інституціональної теорії, що полягає у використанні інститутів як головного інструменту дослідження.

Під терміном “інститут” ми розуміємо систему формальних (законодавчо-нормативних) та/або неформальних (морально-етичних) правил, спрямованих на впорядкування певної соціально-економічної сфери, у даному випадку економічної діяльності, які через обмеження поведінки індивідуумів і суб’єктів економічних відносин визначають взаємовідносини між ними, у сукупності з механізмом забезпечення дотримання відповідних правил (примушення й контролю), а також органом (установою, організацією), що забезпечує реалізацію цього механізму.

Інституціональний аналіз може бути періодичним (базовий і коригуючий) та поточним. Об’єктом періодичного інституціонального аналізу є система бухгалтерського обліку на підприємстві в цілому. Періодичний базовий інституціональний аналіз проводиться при заснуванні підприємства й первинній організації

---

<sup>15</sup> Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики: Пер. с англ. — М.: Начала, 1997. — С. 34—43.

<sup>16</sup> Дементьєв В.В. Что мы исследуем, когда исследуем институты? // Экономический вестник Ростовского государственного университета. — 2009. — Т. 7, № 1. — С. 19.

бухгалтерського обліку, кожним новим головним бухгалтером, котрий розпочинає виконання своїх обов'язків, а також при зміні форм і методів обліку. Періодичний коригуючий інституціональний аналіз проводиться за потреби, передусім у разі змін у інституційному середовищі.

Якщо розглядати господарську діяльність крізь призму інституціональної теорії, то вона буде представлена системою взаємопов'язаних і взаємообумовлених соціально-економічних інститутів — власності, праці та її оплати, податків, цін і ціноутворення, ринку, конкуренції та багатьох інших, у тому числі бухгалтерського обліку. Тому мета періодичного інституціонального аналізу полягає в оцінці рівня відповідності існуючої системи бухгалтерського обліку на підприємстві інституційному середовищу, насамперед чинному соціально-економічному інституту бухгалтерського обліку.

По-перше, оцінюється відповідність системи бухгалтерського обліку на підприємстві формальним правилам, тобто Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, іншим нормативно-правовим актам із питань регулювання методології бухгалтерського обліку, законодавчим і підзаконним нормативним актам із питань оподаткування в частині регулювання порядку обліку окремих операцій або активів та іншим законодавчим актам, які регулюють поведінку індивідуумів і суб'єктів господарювання у сфері бухгалтерського обліку.

Аналізуються механізм забезпечення додержання формальних правил на підприємстві та санкції за їх порушення. Зокрема, закріплення в розпорядчих документах керівника його персональної відповідальності за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, розподілу обов'язків і відповідальності між менеджерами й бухгалтерами, відповідальності матеріально відповідальних осіб за збереження активів та надання достовірної інформації про їх рух, обов'язку керівників структурних підрозділів виконувати законні вимоги бухгалтера щодо оформлення господарських операцій тощо. Виявлені “білі плями”, які допускають безвідповідальну діяльність посадових і матеріально відповідальних осіб, мають бути негайно усунуті. Санкції повинні бути не символічними, а достатніми для дотримання високого рівня виконавчої дисципліни.

По-друге, потрібно проаналізувати неформальні правила поведінки у сфері бухгалтерського обліку на підприємстві та порівняти їх із загально допустимими неформальними правилами поведінки в цій сфері. Так, аналізу підлягають облікові традиції і звичаї, які склалися на підприємстві. Запровадження навіть найпрогресивнішого методу обліку може бути загальмоване на неформальному рівні через його неприйняття обліковими працівниками. Змінити сформовані традиції обліку, зокрема щодо його форми, складу реєстрів та їх форми, системи внутрішньогосподарського й оперативного обліку, документообіг і його правила, технологію обробки облікової інформації тощо, вкрай важко, на етапі перебудови це супроводжується



високими втратами якості інформації. Тому, якщо відсутні кардинальні зміни в інституційному середовищі й неформальні правила не суперечать формальним, перетворення в цій сфері мають бути поступовими.

Якість економічної інформації значною мірою залежить від ефективності роботи бухгалтерської служби, належного виконання обліковими працівниками своїх функціональних обов'язків. Тому одним із завдань головного бухгалтера є вивчення психологічних особливостей, ділових рис, взаємозв'язків у колективі, виявлення конфлікту інтересів між бухгалтерами та матеріально відповідальними особами, інших аспектів, безпосередньо не пов'язаних із бухгалтерським обліком, для правильного розподілу обов'язків. Також об'єктом вивчення повинна бути ділова репутація облікових працівників із метою попередження протиправних або компрометуючих дій із їхнього боку.

Додержання неформальних правил має досягатися за рахунок морально-етичної спрямованості, зокрема формування ділової репутації, застосування моральних стимулів і заохочень, контролю з боку професійних об'єднань для працівників, які є їх членами.

Крім того, треба проаналізувати використання на підприємстві сучасних наукових розробок і рекомендацій у сфері бухгалтерського обліку та найкращого досвіду.

Слід зауважити, що зазначені напрями періодичного інституціонального аналізу — це мінімум, необхідний для оцінки адекватності системи бухгалтерського обліку на підприємстві рівневі інституціонального розвитку у сфері бухгалтерського обліку та інституційному середовищу в цілому.

Результати періодичного інституціонального аналізу повинні бути відображені в обліковій політиці підприємства.

Вже сьогодні, формуючи облікову політику, керівники бухгалтерських служб здійснюють інституціональний аналіз, але великою мірою інтуїтивно, оскільки існуючі теоретичні розробки і практичні рекомендації не охоплюють усього спектра питань, які доводиться вирішувати бухгалтеру.

Об'єктом поточного інституціонального аналізу є господарські факти. Він повинен здійснюватися на постійній основі, так само як і більшість елементів методу бухгалтерського обліку. Господарські факти на відміну від господарських явищ є наслідком дій індивідуумів або суб'єктів господарювання, виконаних відповідно до правил, чинних у одному з інститутів господарської діяльності. При цьому правила, якими регулюються відносини, матеріалізовані в господарському факті, переважно не мають стосунку до інституту бухгалтерського обліку, оскільки його формальні й неформальні правила поширюються лише на порядок спостереження, реєстрації та відображення цього факту в інформаційній системі обліку.

Тому бухгалтер, приймаючи до опрацювання первинний документ, повинен не тільки дослідити формальний бік операції, тобто правильність оформлення документа, що є частиною поточного інституціонального аналізу на відповідність

правилам бухгалтерського обліку, а й проаналізувати відносини, які ним оформлені. А саме визначити обсяг прав осіб, котрі його підписали, на предмет їх компетенції брати участь у відповідних відносинах і оформленні їх результатів, оцінити в межах інформації, наведеної в документі, відповідність поведінки учасників відносин встановленим правилам інституту, який регулює відповідну сферу діяльності, зокрема дотримання законодавства (формальних правил) або неформального розподілу обов'язків на підприємстві, виявити невідповідність політиці компанії, наприклад, якщо контрагента включено до списку недобросовісних платників податків, тощо.

Також необхідно оцінити поведінку працівників підприємства на предмет додержання формальних (законодавчо-нормативних) і неформальних (облікової політики, звичаїв, традицій) правил на всіх етапах облікового процесу, що включає виявлення та вимірювання господарських фактів, своєчасну і правильну їх фіксацію в первинних документах, дотримання правил документообігу, провадження і зберігання документів, забезпечення конфіденційності інформації тощо.

Таким чином, поточний інституціональний аналіз не обмежується сферою бухгалтерського обліку, оскільки відносини, що матеріалізуються в господарському факті, перебувають поза нею та належать до компетенції іншого соціально-економічного інституту. Тож аналіз має забезпечити оцінку господарського факту на предмет додержання формальних і неформальних правил, які регулюються щонайменше двома інститутами, й бухгалтерський облік є лише одним із них.

Результатом поточного інституціонального аналізу є реєстрація господарського факту в реєстрах бухгалтерського обліку, повернення первинного документа на доопрацювання або відмова у проведенні господарської операції.

Аналіз законодавства з регулювання питань бухгалтерського обліку свідчить, що, по суті, на сьогодні поточний інституціональний аналіз є обов'язковим. Так, Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать законодавчим і нормативним актам, установленому порядку приймання, зберігання й витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна, порушують договірну й фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним і фізичним особам<sup>17</sup>. Виконання цієї вимоги не можливе без проведення всебічного інституціонального аналізу.

Отже, інституціональний аналіз предмета бухгалтерського обліку частково застосовується в обліковій практиці при формуванні облікової політики (періодичний) та аналізі первинних документів (поточний). Як бачимо, необхідність його застосування доведена практикою бухгалтерського обліку.

---

<sup>17</sup> Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

Підсумовуючи викладене, доходимо висновку, що інституціональний аналіз як елемент методу бухгалтерського обліку має забезпечити дослідження таких аспектів його предмета:

1) рівень інституціонального розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві;  
2) закономірності поведінки бухгалтерів, менеджерів та інших учасників економічних відносин та механізми її регулювання у сфері бухгалтерського обліку на підприємстві;

3) відносини, зв'язки і традиції, що склалися на підприємстві та визначають або можуть вплинути на якість економічної інформації;

4) відповідність процедури виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання й передачі інформації формальним (законодавчо-нормативним актам) і неформальним (обліковій політиці, науковим рекомендаціям, традиціям, вимогам професійних організацій тощо) правилам;

5) дієвість механізмів, які забезпечують дотримання правил, що регулюють сферу бухгалтерського обліку, бухгалтерами, менеджерами та іншими учасниками економічних відносин на підприємстві;

6) ефективність бухгалтерського обліку на підприємстві щодо забезпечення високого рівня якості інформації та задоволення вимог споживачів облікових даних і фінансової звітності при мінімізації витрат із отримання, обробки й передачі інформації.

Подальше теоретичне опрацювання питання вдосконалення методологічного забезпечення дослідження предмета бухгалтерського обліку в контексті інституціональної теорії не тільки збагатить теорію бухгалтерського обліку, а й надасть можливість обґрунтувати рекомендації з поліпшення облікової практики.