

Жук В.М.,

доктор економічних наук,
старший науковий співробітник,
директор Інституту обліку і фінансів

ЗАСТОСУВАННЯ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОЇ ТЕОРІЇ ДЛЯ РОЗВ'ЯЗАННЯ ПРОБЛЕМ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто моделі й ідеї щодо розв'язання проблем розвитку МСФЗ і національних систем бухгалтерського обліку із застосуванням інституціональної теорії, концепцій стійкого й синергетичного розвитку.

The models and ideas to address the problems of development of IFRS and national accounting systems based on the application of knowledge on institutional theory and the concepts of sustainable and synergistic development are examined.

Ключові слова: бухгалтерський облік, теорія бухгалтерського обліку, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, розвиток і адаптація міжнародних стандартів фінансової звітності, моделі розвитку обліку.

Активна позиція Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) та Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB) щодо запровадження сучасних міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), безперечно, сприяє розвитку бухгалтерського обліку. Проте за нинішніх умов їхня стратегічна наукова, методологічна й організаційна доктрина потребує професійного осмислення та перегляду. Такий висновок зумовлений, зокрема, пасивною (якщо не сказати негативною) участю МСФЗ та US GAAP у запобіганні останнім світовим економічним кризам; невдалою адаптацією МСФЗ до потреб економік як розвинутих країн, так і таких, що розвиваються; неврахуванням при розробці МСФЗ потреб економік більшості країн світу (крім Великої сімки); ігноруванням розробниками МСФЗ наукових платформ сучасних економічних теорій і потреб облікового забезпечення реалізації сучасних ідей сталого розвитку.

Успіхи і проблеми формування глобальної системи бухгалтерського обліку скоріше свідчать про початок її становлення, ніж про беззаперечне її сприйняття, а тим більше безпроблемне впровадження. Вагомість національних облікових систем, а отже й розвиток облікових стандартів і теорій відповідно до потреб власної економіки, визначають історично-інституціональну об'єктивність їх подальшого стійкого існування, незважаючи на сучасну тенденцію до космополітичності бухгалтерського руху. Тому пошук нових посилок для створення дієвих облікових систем є не тільки глобальною, а й національною справою та засвідчує проблеми не так практичного, як базового, тобто теоретичного рівня.

Метою статті є обґрунтування концептуальних підходів до розв'язання проблеми розвитку бухгалтерського обліку у світі та в Україні на основі теорії інституціоналізму.

© Жук В.М., 2010

Для досягнення поставленої мети вирішуються такі завдання:

- окреслюються проблеми бухгалтерського обліку, розв'язанню яких здатна сприяти теорія інституціоналізму;
- визначаються інституціональні складові побудови й розвитку бухгалтерського обліку;
- розглядається необхідність інституціональної мотивації розвитку обліку та розробляються концептуальні підходи до розв'язання проблем його глобальної й національної складових;
- обґрунтовується ідея інституціонального забезпечення реалізації синергетичної моделі розвитку обліку;
- вирішується українська дилема між імплементацією й адаптацією МСФЗ виходячи з інституціональної специфіки національної системи обліку та дієздатності її наукових шкіл у процесах конвергенції МСФЗ.

Останніми роками інституційний підхід посів помітне місце в дослідженнях українських економістів Г.Г. Кірейцева, О.М. Мороз, Т.О. Осташко, М.А. Хвесик та ін. Цьому, зокрема, сприяли праці російських фахівців у галузі інституційної теорії А. Нестеренка, Р. Капелюшникова, А. Олейника, В. Тамбовцева, А. Шастічко¹, а також доробок зарубіжних основоположників цієї теорії від Т. Веблена до Д. Норта, Дж. Ходжсона, Р. Коуза та інших².

Вибір інституціональної доктрини обґрунтовується її здатністю пояснити сучасний стан і перспективи розвитку глобальної й національної бухгалтерської системи з позиції взаємодії базових соціально-економічних мотивів користувачів бухгалтерської інформації, самих бухгалтерів, нормативно-правових норм регулювання, організаційних форм бухгалтерської діяльності та її самоорганізації.

Облікові проблеми, розв'язанню яких здатна сприяти теорія інституціоналізму

Відповідно до підходів А.М. Нестеренка³ знання інституціоналізму спрямовуються на пошук відповідей на такі питання:

- Яким є співвідношення національно-специфічних і універсальних факторів у розвитку бухгалтерського обліку? Чи можлива універсальна (бездоганна) модель бухгалтерського обліку? Чи можливо у глобальному світі країнам іти своїм шляхом у цьому питанні, чи всі повинні втратити свою ідентичність?
- Що є метою глобального обліку? Чи піддається його стратегічна доктрина суспільному регулюванню?

¹ Історія економічних учень: методологічні аспекти дослідження витоків інституціоналізму: Підруч. / Н.І. Гражевська, Т.В. Гайдай, А.П. Нестеренко; за ред. В.Д. Базилевича. — К.: Знання, 2004. — 1300 с.

² Норт Д. Институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко. — М.: Начала, 1997. — 190 с.; Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории: Пер. с англ. — М.: Дело, 2003. — 464 с.; Veblen T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays. — N.Y.: Huebsch, 1919. — P. 239.

³ З розділу “На які питання може дати відповідь інституціоналізм” монографії “Проблеми російської економіки: інституціональний підхід” (див.: Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория. — М.: УРСС, 2002. — 415 с.).

— Чи може інституціональна теорія допомогти у практичній реалізації парадигми бухгалтерського обліку економіки сталого розвитку?

— Які інститути сприяють забезпеченню бажаного розвитку бухгалтерського обліку?

— Якими є можливості держави, професійних об'єднань та інших складових “інституціонального проектування” щодо розвитку обліку?

Складові інституціональної побудови бухгалтерського обліку

Слід зазначити, що інституціоналізм — це широка наукова течія, яку краще було б вважати не окремою теорією, а сукупністю доктрин. Враховуючи специфіку даних досліджень, розглянемо спрощений підхід до розуміння й використання фундаментальних положень цієї доктрини.

Т. Веблен обґрунтував поняття інститутів як стійких звичок мислення, властивих великій кількості людей⁴.

Представники “нового” покоління інституціоналізму вважають основою інститутів не так культурний або психологічний феномен, як набір правових норм і неформальних правил, що жорстко спрямовують економічну поведінку індивіда й організацій (за визначенням Д. Норта, “правила гри”). Таким чином, вони доповнюють звички і стереотипи, які посідають центральне місце у старому інституціоналізмі.

Досліджуючи концептуальні основи формування інститутів та інституціонального середовища, відомий російський науковець А.М. Нестеренко виділяє зростаючу роль державних і наддержавних регуляторних інститутів у інституціональній теорії⁵.

Важливим у інституціоналізмі є поняття організаційних об'єднань. Першою працею в цьому дусі є знаменита стаття нобелівського лауреата Р. Коуза “Природа фірми” (1937). Надалі інституціоналізм значно розширив поняття організаційної складової інститутів у сфері економіки.

Масштабність і різноманіття цієї наукової доктрини якоюсь мірою пояснює складність її сприйняття й той факт, що на сьогоднішній день у інституціональній теорії відсутнє загальноприйняте поняття категорії “інститут”. Найприйнятнішим для цього дослідження є визначення, запропоноване Дж. Ходжсоном⁶.

На підставі досліджень виділяємо п'ять узагальнених компонентів поняття “інститут” та умовно ідентифікуємо їх як складові стосовно інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (рис. 1). Такий підхід дає змогу врахувати вплив кожної складової інституту на побудову й розвиток обліку.

Неформальні інститути, з точки зору інституціональної теорії, є найбільш стійкими до змін. Формальні інститути “десь зовні” можуть порівняно швидко змінюватися під впливом реформ, натомість неформальні інститути можуть змінюватися повільніше й поступово.

⁴ *Veblen T.* Зазнач. праця.

⁵ *Нестеренко А.Н.* Зазнач. праця. — С. 92.

⁶ *Ходжсон Дж.* Зазнач. праця.

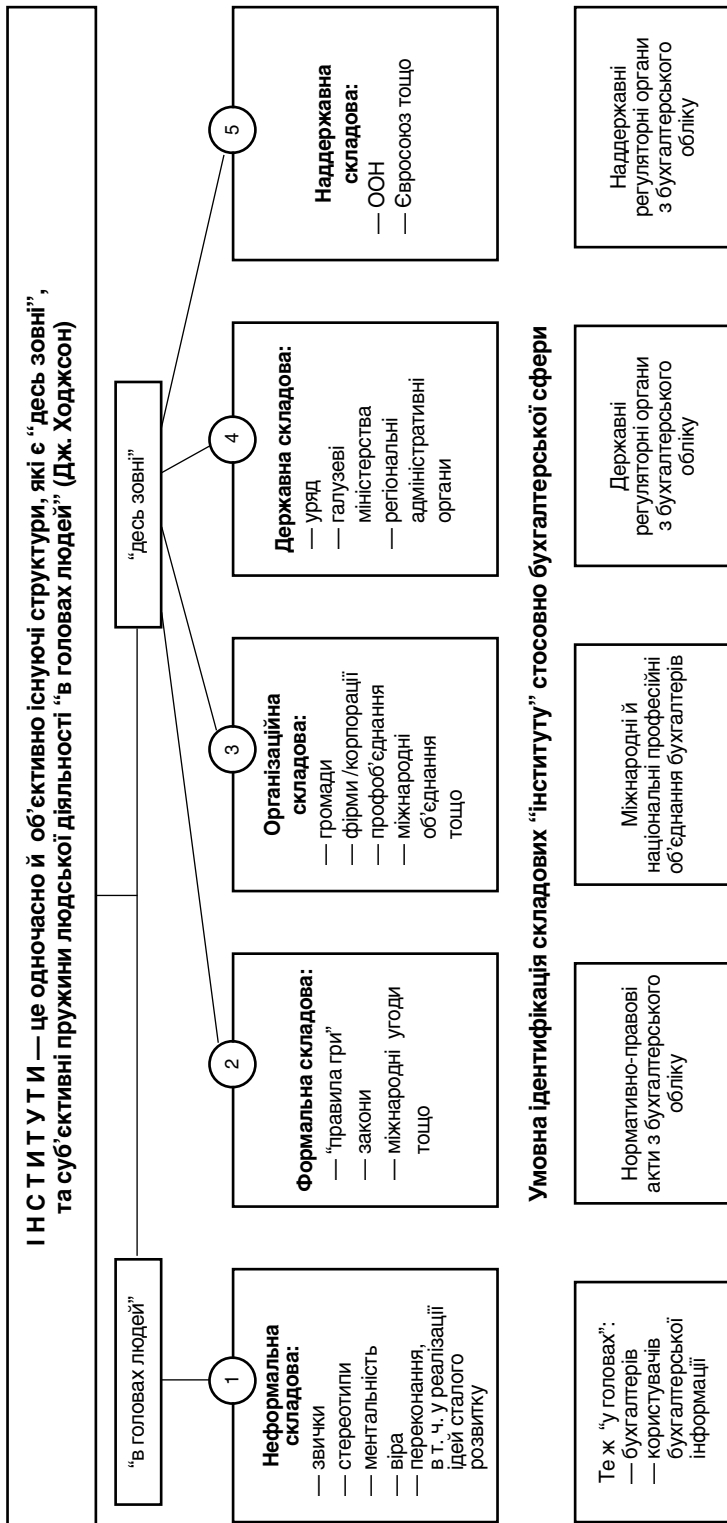


Рис. 1. Дефініція інституту від Дж. Ходжсона, виділені автором загальні складові поняття “інститут” та їх умовна ідентифікація стосовно бухгалтерської сфери

Модель інституціональної мотивації розвитку обліку

Для розвитку обліку важливо зрозуміти, як відбувається заміна старих інститутів новими, як вони зазнають змін. Інституційна теорія пропонує кілька типів такого процесу, серед яких переважає “path dependence” (залежність від траєкторії попереднього розвитку — близько до “біологічної метафори” в економіці).

В біології передача спадковості забезпечується генами. В економіці місію генів виконують інститути. Суспільство й економіка відтворюють соціальні, культурні, економічні інститути минулого та поступово змінюються. Ця теза добре підтверджується на прикладі України.

Значно рідше зустрічається “path independence”, тобто незалежність від минулого, що виявляється в радикальній ломці попередньої системи. Згідно з положеннями “нового” інституціоналізму головними чинниками такого інституційного розвитку виступають інноваційна діяльність підприємців, спеціалістів професійних об'єднань, державних службовців, інших активних членів суспільства й технологічний прогрес (Й. Шумпетер)⁷. При цьому важливою є наявність загальноприйнятої для неформальних інститутів ідеї чи мети нового інституційного розвитку.

Стосовно наших досліджень такою ідеєю (інституціональною мотивацією) є побудова універсальної системи бухгалтерського обліку у глобальному світі та участь у цьому України. Для успіху дана мотивація має відповідати інтересам інститутів усіх країн та кожної окремо. При цьому слід враховувати, що спочатку з'явилася мотивація в розвитку глобального обліку для обслуговування бізнесу ТНК (рис. 2). Відповідно в період з 1961-го по 1990 рік формувались інститути міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку саме під їх запити.

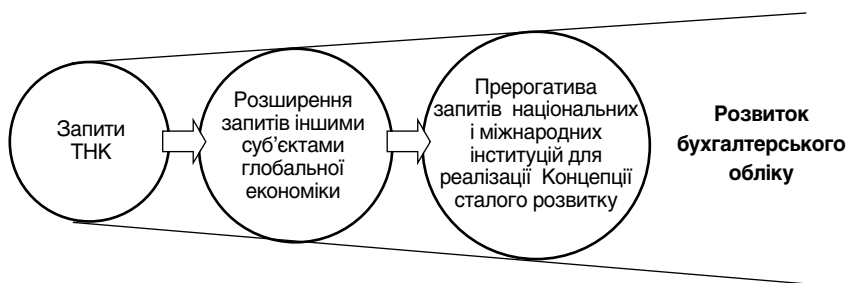


Рис. 2. Модель розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку виходячи з еволюції запитів на його інформацію

Починаючи з 1990-х і до сьогодні глобальні процеси у світовій економіці й політиці спричинили збільшення кількості та підвищення якості інститутів, що зацікавлені в розвитку міжнародної системи бухгалтерського обліку. Як видно з рис. 2, відбулося розширення міжнародних бухгалтерських інститутів адекватно змінам у глобальному економіко-політичному просторі, а саме:

- розширено організаційну інфраструктуру підготовки МСФЗ;
- зросла роль у цьому процесі Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ),

⁷ Нестеренко А.Н. Зазнач. праця.

кількість її членів перевищила 150, і більшість країн не задовольняє відсторонення МФБ від участі в підготовці МСФЗ;

— організовано “місіонерську” діяльність у справі запровадження МСФЗ (в Україні — робота USAID, Світового банку тощо).

Втім, і нинішня стратегічна доктрина впровадження у світі глобальної системи обліку і МСФЗ потребує переосмислення. Зокрема, через нездатність міжнародних інституцій попереджувати світові економічні кризи й, тим більше, запобігати їм; обмеженість МСФЗ у забезпеченні запитів інших, окрім ТНК, гравців глобальної економіки й політики; ігнорування суттєвої інформації, що породжує світову й національні проблеми її асиметрії, та багато іншого.

Слід визнати, що керівництво IASB докладає максимум організаційних зусиль для виправлення зазначених недоліків. Робляться спроби істотно розширити змістовність МСФЗ на запити інших, окрім ТНК, суб’єктів глобального ринку. Реалізуються проекти з підготовки стандартів для малого й середнього бізнесу, а МФБ — для державного сектору економіки. Проте лише поліпшення попередньої моделі унеможливило розв’язання перелічених проблем МСФЗ і формування сприйнятної міжнародної системи бухгалтерського обліку. Більше того, така модель не задіює, а отже, руйнує національний спектр дієвого інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, чим знекровлює її науково-теоретичний базис.

Очевидно, що такий стан речей, зумовлений певним егоїзмом ТНК та інших глобальних гравців, має бути переглянутий. Бухгалтерським інституціям треба знайти та покладатися на нову ідею, що фундаментально об’єднає весь світ. Такою ідеєю може бути концепція сталого розвитку.

Майбутню модель розвитку бухгалтерського обліку ми пов’язуємо із прерогативою запитів до нього від національних і міжнародних інституцій, що забезпечуватимуть реалізацію Концепції сталого розвитку світу (КСР). На наше переконання, саме запити інституцій сталого розвитку визначатимуть нову, та головне сприйнятну світом, методологічну й організаційну базу побудови МСФЗ та їх широкого впровадження (рис. 2).

КСР була задекларована в 1992 році на Конференції ООН у Ріо-де-Жанейро. Її основоположними документами визначено, що сталий розвиток повинен бути організуючим принципом усіх демократичних суспільств. Такий розвиток сприяє визначенню й виконанню кожною країною її місії у глобальній економіці. Для України конкурентним є розвиток сільськогосподарської діяльності, а її місія полягає у сприянні продовольчій, екологічній і енергетичній безпеці світу.

Нормативні акти зі сталого розвитку мають усі розвинуті країни. В Україні також підготовлено стратегію й законопроект “Основні засади сталого розвитку України на 2010—2020 роки”, згідно з якими сталий розвиток — це процес побудови світу та держав на основі узгодження і гармонізації соціальної, економічної й екологічної складових, змін у підходах до експлуатації ресурсів, напряду капіталовкладень, технічного розвитку та інституціональних змін із метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь⁸.

⁸ Стратегія сталого розвитку України: [Електр. ресурс]. — <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253/>

Сприйняття світових ідей сталого розвитку в національних середовищах є ефектом інституціональної правонаступності, одним із головних теоретичних досягнень інституційної теорії, та може слугувати неформальною інституційною основою переходу на новий етап побудови глобальної системи бухгалтерського обліку під патронатом ООН. Отже, одностороннє мотивування розвитку міжнародного бухгалтерського обліку з боку ТНК має бути замінене мотивацією облікового забезпечення реалізації КСР. Запропонована на ідеях КСР ідеологія побудови глобального обліку передбачає формування його міжнародного інституціонального забезпечення під егідою ООН. Останнє, на нових принципах, визначатиме й побудову національних інституціональних основ та розробку нової науково-теоретичної платформи розвитку бухгалтерського обліку у глобальних умовах. В основі такої наукової платформи повинні бути парадигма бухгалтерського обліку економіки сталого розвитку й інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Інституціональне забезпечення синергетичної моделі розвитку обліку

Дієвість запропонованої моделі інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в умовах впровадження ідей КСР (рис. 3) ґрунтується також на синергетичній теорії. Її основоположник Г. Хакен не тільки довів можливість самоорганізації підсистем для певних потреб точних і природничих наук, а й інтерпретував це явище для економіки⁹.

Синергетичний ефект проявляється переходом систем від хаосу до порядку. Зазвичай такий перехід потребує певних умов і стимулів. У наших дослідженнях визначальною є тенденція до розбудови нового порядку в розвитку бухгалтерського обліку у глобальних умовах. Концептуальними умовами реалізації даної тенденції є наявність загальноприйнятної ідеї розвитку (як стимулу) та відповідне інституціональне забезпечення її реалізації (умови). Перше (стимул) передбачає створення з урахуванням КСР загальноприйнятних МСФЗ шляхом гармонійного і взаємодоповнюючого поєднання процесів конвергенції й адаптації. Останнє (умови) зорганізовується за рахунок ініціювання та здійснення перебудови міжнародного регулювання бухгалтерського обліку під егідою ООН, створення адекватних умов для інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в кожній країні, формування нового наукового забезпечення цих процесів.

Запропонована модель розвитку бухгалтерського обліку пояснює взаємозв'язок та поєднує процеси конвергенції й адаптації МСФЗ.

В основу процесів конвергенції в міжнародній стандартизації бухгалтерського обліку покладено принцип інституціонального сприйняття всесвітньої ідеї сталого розвитку та облікового забезпечення її реалізації кожною країною, а процесів адаптації МСФЗ під національні особливості — принцип залежності інститутів від траєкторії їх попереднього розвитку та національної спеціалізації у глобальному розподілі праці.

⁹ Хакен Г. Синергетика. Иерархии неустойчивостей в самоорганизующихся системах и устройствах: Пер. с англ. — М.: Мир, 1985. — С. 38.

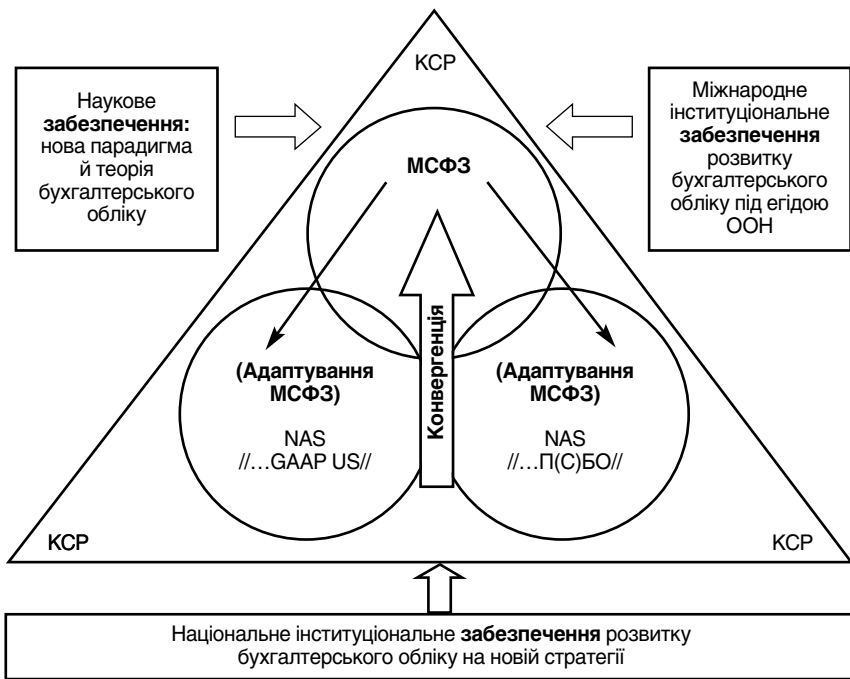


Рис. 3. Інституціональне забезпечення синергетичної моделі розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобального сприйняття Концепції сталого розвитку

Стратегія запровадження МСФЗ в Україні

Запропоновані моделі розвитку бухгалтерського обліку покликані та спроможні розв'язувати проблеми його стандартизації шляхом збільшення можливостей конвергенції й адаптації МСФЗ, що посилює вплив на ці процеси національних бухгалтерських інституцій. Таким чином, кожна країна, яка спиратиметься на потужне національне інституціональне забезпечення власної бухгалтерської системи та усвідомлюватиме свої місію й місце у глобальній економічній системі, матиме змогу конвергувати свої знання й напрацювання до МСФЗ.

На відміну від чинної концепції імплементації МСФЗ (особливо у країни, що розвиваються), інституціональна теорія надає перевагу концепції адаптації МСФЗ під національні інституціональні середовища. Одним із ключових призначень нового підходу є відпрацювання критеріїв такої адаптації й певної стандартизації роботи бухгалтерської інфраструктури ООН і національних регуляторних органів із бухгалтерського обліку та розвитку професії бухгалтера.

Для України питання вибору між імплементацією й адаптацією МСФЗ стоїть особливо гостро. Адже від цього залежить, бути чи не бути вітчизняній науці прогресивною у процесах розвитку обліку.

Інституціональна теорія посилює обґрунтування стратегії участі України не лише в запровадженні, а й у формуванні МСФЗ. Концепція конвергенції й адаптації

МСФЗ в Україні може бути представлена трьома рівнями. Залежно від стану розвитку національних інститутів процес адаптації МСФЗ може досягти рівня методичних рекомендацій і роз'яснень щодо їх застосування. Розвинене інституціональне забезпечення бухгалтерського обліку, зростання ваги економіки України у глобальному світі сприятиме її більшій участі у процесах конвергенції МСФЗ. До речі, найбільший потенціал Україна має в розробці МСФЗ галузевого спрямування.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Завданням економічної науки є не тільки розв'язання проблем практики, а й прогнозування розвитку її предмета та об'єктів, а отже й концепції і стратегії її майбутнього застосування.

Інституціональна теорія в різних її проявах є вершиною сучасної економічної думки. Знання цієї теорії тією чи іншою мірою використовуються для прогнозування й координації розвитку більшості складових економічної науки. Не може бути винятком і наука з бухгалтерського обліку.

Інститут бухгалтерського обліку є сукупністю взаємопов'язаних складових, що й об'єктивно існують як окремі інститути “десь зовні” (як структури, “правила гри”), й перебувають “у головах” бухгалтерів і користувачів фінансової звітності (як суб'єктивні, неформальні прояви).

Інституціональна теорія пов'язує успішність реформи в першу чергу зі станом розвитку неформальних інститутів. Останні є залежними від свого “минулого” та повинні отримати серйозну мотивацію до сприйняття нового й реформування.

Потужною ідеєю інституціональної мотивації розвитку обліку у світі є Концепція сталого розвитку. Вона формує модель розвитку бухгалтерського обліку від ідеології бізнесу транснаціональних корпорацій до ідеології інституцій сталого розвитку. Останні (нові світові економічні, соціальні сфери впливу, Індія, Китай, інші країни — лідери виробництва певної продукції та ін.) мотивовані до конвергенційних процесів у бухгалтерській сфері. Отож міжнародна система бухгалтерського обліку отримує якісно іншу мотивацію розвитку. Прогнозується модель розвитку глобальної системи обліку (а отже й національних) на теоретичних доктринах інституціональної теорії, Концепції сталого розвитку, принципах синергетичної теорії.

З огляду на прогнозовану зміну організаційно-теоретичної доктрини розвитку МСФЗ державним органам України, її науково-професійній спільноті потрібно активніше долучитися до цього процесу, посилюючи своє представництво й позиції в бухгалтерських інституціях міжнародного рівня.

Зважаючи на доктрини інституціональної теорії, основою впровадження МСФЗ в Україні має бути концепція їх адаптації під національне інституційне середовище з обов'язковим збільшенням конвергенційних можливостей. Останнє сприятиме еволюційній гармонізації та поступовому нівелюванню розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ, а також, що важливіше, розвиткові в Україні науки з бухгалтерського обліку, здатної конвергувати вітчизняні напрацювання до міжнародної системи обліку.