

В.М. ЖУК, д.е.н., професор,
член-кореспондент НААН, академік-секретар
відділення аграрної економіки і продовольства НААН

Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту

& Питання, які розглядаються:

- Критично оцінено визначення сутності бухгалтерського обліку та виявлено обмеженість його сприйняття у вітчизняному економічному середовищі.
- Сформульовано та доведено життєздатність наукової гіпотези розгляду та трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту.
- Доведено об'єктивність існування інституту бухгалтерського обліку, розкрито його сутність та доцільність вживання терміну «інститут бухгалтерського обліку».
- Визначено вектор зростання соціально-економічної значущості інституту бухгалтерського обліку.

Ключові слова: теорія бухгалтерського обліку, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, інститут бухгалтерського обліку.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Критически оценено определение сущности бухгалтерского учета и выявлена ограниченность его восприятия в отечественной экономической среде.
- Сформулировано и доказано жизнеспособность научной гипотезы рассмотрения и трактовки бухгалтерского учета как социально-экономического института.
- Доказано объективность существования института бухгалтерского учета, раскрыты его сущность и целесообразность применения термина «институт бухгалтерского учета».
- Определен вектор роста социально-экономической значимости института бухгалтерского учета.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, институциональная теория бухгалтерского учета, институт бухгалтерского учета.

& Issues that are examined:

- The essence of accounting has been critically assessed and the insularity of its perception in the domestic economic environment has been founded.
- The viability of scientific hypothesis of consideration and interpretation of accounting as an social and economic institute have been formulated and proved.
- The objectivity of existence of the Institute of accounting has been proved, disclosed its essence and expediency of use of the term "Institute of accounting".
- The growth vector of socio-economic relevance of the institute of accounting has been identified.

Keywords: accounting theory, institutional theory of accounting, the institute of accounting.

Постановка проблеми. Народна мудрість говорить: «Як корабель назвеш, так він і попливе». Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено: «бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень».

Визначення бухгалтерського обліку у радянській та сучасній вітчизняній науково-освітній літературі, по суті, мало чим відрізняється від вищенаведеного. Разом з тим, кожен, хто хоча б рік професійно виконував обов'язки бухгалтера, знає, що наша робота найменше характеризується «технікою вимірювання, реєстрації, узагальнення і т.п.». У ній набагато важливішими складовими є знання та уміння слідувати встановленим «правилам гри» (від нормативно-правових до професійно-ментальних),

уміння співпрацювати з різноманітним зовнішнім організацій, керівництвом та менеджментом підприємства, уміння інтерпретувати інформацію на різні запити і не тільки. Бухгалтерський облік є вагомим явищем, котре функціонує не лише у рамках підприємства. Його складовими є нормативно-правове регулювання, регуляторні та професійні організації і, накінець, психологія та ментальність бухгалтерів та користувачів інформації. Бухгалтерський облік є невід'ємним атрибутом не тільки підприємства, але і держави та глобальної економіки, забезпечуючи інформаційну комунікацію окремих та в цілому соціально-економічних середовищ.

Для багатьох авторів навчальних підручників з теорії таке широке сприйняття бухгалтерського обліку буде незвичним, а докази – спірними. Осмілимося пояснити цей «консерватизм» баченням проблеми лише в рамках радянської «загальної теорії» бухгалтерського обліку. Проте навколо все змінюється, існують інші уявлення у теорії бухгалтерського обліку, котрі базуються на сучасних економічних теоріях.

Економічна наука в ХХ столітті найбільше приростала інституціональною теорією в усіх її проявах та доктринах. Незважаючи на відсутність загальноприйнятого визначення сутності поняття «інститут», більшість дослідників економіки та всіх сфер, з нею пов'язаних, віддає перевагу визначенню Джеффри Ходжсона: «Інститути – це одночасно і об'єктивно існуючі структури, які є «десь ззовні», і суб'єктивні пружини людської діяльності «в головах людей»» [1, с. 13]. Саме «інститути», як стійкі параметри людської поведінки, і слугують базисом всієї різноманітності економічного та соціального життя.

Дякуючи інституціональній теорії, ми, розділяючи чи ні її доктрини, як належне сприймаємо поняття: «інститут освіти»; «інститут права»; «інформаційні інститути» і т.д. При цьому з такою ж легкістю формулюються словосполучення: «бухгалтерський інститут» чи «інститут бухгалтерського обліку». Однак у професійній та науковій літературі з бухгалтерського обліку останнє зустрічається вкрай рідко, та і у тих випадках – без належних пояснень.

Метою статті є: теоретичне обґрунтування поглибленого сприйняття сутності бухгалтерського обліку від «технічного процесу» до багатогранного соціально – економічного Інституту; наукове означення нового визначення бухгалтерського обліку на засадах сучасних економічних теорій та професійної практики.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Найближчими до мети нашого дослідження працями, які формують базис для роздумів над інституційною природою бухгалтерського обліку, є роботи дослідників, які сповідують ідеї соціального напрямку в обліку – Я.В. Соколова, Г.Г. Кірейцева, С.Ф. Голова, О.М. Петрука, С.Ф. Легенчука та інших.

Однак, спроб поєднати вчення про соціальні інститути, постулати інституційної теорії з сприйняттям обліку як соціального явища для

означення інституту бухгалтерського обліку, згадані вчені не робили, що і визначає актуальність поточного дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Отже, провідні вітчизняні дослідники не розглядали бухгалтерський облік у якості «інституту». Можливо, це пов'язано з тим, що базові теорії бухгалтерського обліку формувались раніше інституціональних доктрин, можливо – із тим, що у вітчизняному соціально-економічному середовищі сформувалась стійка уява про бухгалтерський облік як прикладну, обмежену рамками підприємства діяльність. Навіть у СРСР з лозунгом В.І. Леніна «соціалізм – це облік», роль та функції бухгалтерського обліку не були визначальними, а, відтак, і не розглядалися у якості важливого інституційного сегменту радянської економіки.

Те, що інституційного сприйняття бухгалтерського обліку немає і в сучасній Україні, пояснюється відсутністю «критичної маси» публікацій, які б висвітлювали дану проблематику. Недостатньо вивчаються і зарубіжні напрацювання з цих питань. Для зміни уявлення про бухгалтерський облік необхідно, по-перше, досягнути «критичної маси» таких публікацій, по-друге, сформулювати «цех» професійних бухгалтерів як основу усвідомлення та віднесення себе до Інституту бухгалтерського обліку.

Наполягаючи на поглибленні тлумачення сутності бухгалтерського обліку, його розгляді у якості значущого соціально-економічного інституту, ми виходимо з того, що яким чином буде сформульовано поняття про нього – так він і забезпечить інформаційні комунікації розвитку вітчизняної економіки, таке буде і відношення до обліку як до практики та науки. На підтвердження вищевикладеного наведемо означення бухгалтерського обліку.

В історії вітчизняних визначень - бухгалтерський облік завжди сприймався вузько: за В.І. Далем, бухгалтерія (синонімом значення слова «бухгалтерія» є поняття «бухгалтерський облік») визначається як особливе вміння вести облікові книги в порядку [3].

Згідно з сучасним економічним словником, бухгалтерський облік – система обліку ресурсів та результатів господарської діяльності підприємств, фірм, яка проводиться за прийнятими правилами з використанням встановлених форм документів. Однією з основних задач обліку є створення бухгалтерських звітів [4].

Визначення вітчизняних науковців, по суті, не відрізняються від тлумачних. Проте це не означає, що навіть при такому розумінні суті обліку, інститутів, що формують іншу сутність бухгалтерського обліку, не існує. Проблема в тому, що розглядається і приймається до уваги лише його «техніка». Складається таке враження, що інститути та інституції, які б мали формувати цілісний інститут бухгалтерського обліку, існують десь зовні, поза рамками предмету нашої науки та практики. Така обмеженість сприйняття бухгалтерського обліку в його сучасному розумінні схематично представлена на рис. 1.



Рис. 1. Викривлене уявлення про сутність бухгалтерського обліку у вітчизняному соціально-економічному середовищі

Спостерігається однобокий вплив формалізації бухгалтерських правил, втілених у нормативних приписах, на всі сфери «облікового життя» – на практику його діяльності, на діяльність регулюючих та контролюючих організацій. Зрештою – і на ту складову, яка повинна забезпечувати якісну підготовку професійних бухгалтерів та змінювати уявлення про облік як в головах бухгалтерів, так і користувачів бухгалтерської інформації, а саме – на науково-освітні інститути. Більше того, спостерігається ненормальна пріоритетність впливу формальних інститутів на свідомість «людей економічних». Такий вплив практично не дає бухгалтерам свободи дії у реалізації свого права на професійне судження та права на розбудову професійної діяльності у соціально-економічному просторі. Науково-освітні інститути, зосереджуючись на методичних складових, слабкі у вирішенні методологічних та ідеологічних проблем задля зміни уявлення та посилення ролі бухгалтерського обліку у вітчизняній економіці.

Разом з тим, як з'ясовано у дослідженнях професора Я.В. Соколова, у західному світі погляд на сутність бухгалтерського обліку завжди був ширшим та глибшим.

Шарль Пангло: «Облік – це надбудова, право – базис. Облік завершує право, але не тотожний йому». Право дає смислову інтерпретацію для бухгалтерії, але в останньої самостійне життя, і це життя зв'язує її не з правом, а з політичною економією. «Бухгалтерський облік – дуже чутливий інструмент, призначений для постійного виміру (спостереження) мас, що складають капітал підприємства, а також для виявлення причин (сил), що впливають на ці зміни». Він говорив: «Бухгалтерський облік вислизає з рук бухгалтерів і займає місце в руках економістів, статистиків, інженерів, аналітиків. Цю біду можна подолати. Бухгалтерський облік повинен прийти до нового бачення своїх проблем, до нових звершень» [5, с. 333-356].

Варто звернути увагу, що іспанський спеціаліст Б. Солозано ще в 1603 р. писав: «Бухгалтерський облік стоїть вище всіх наук та мистецтв, так як всі мають потребу в ньому, а він не має потреби ні в кому; без бухгалтерського обліку світ був би некерованим і люди не змогли б розуміти один одного» [5, с. 81].

У 1941 р. Американський інститут присяжних бухгалтерів (AICPA) охарактеризував бухгалтерський облік таким чином: «Облік є мистецтвом запису, класифікації та узагальнення рахунків шляхом реєстрації в грошових одиницях угод і подій, які, по крайній мірі в якійсь частині мають фінансовий характер, а також інтерпретації отриманих результатів». Сучасний американський бухгалтерський облік – основна інформаційна система підприємства, призначена для формування фінансової звітності та управлінського обліку. В 1970 р. Американський інститут присяжних бухгалтерів заявив, що функція обліку – «забезпечити кількісну інформацію, головним чином фінансового характеру, про господарючі суб'єкти для цілей використання цієї інформації у прийнятті управлінських рішень» [5, с. 371-373].

Особливо цікавими для нашого дослідження видаються характеристики, подані Б. Солозано та Американським інститутом присяжних бухгалтерів. Вони містять два суттєвих аспекти, які вказують на окреслені орієнтири інституційного розуміння бухгалтерського обліку. Перший аспект (і найбільш вдало описаний, на наш погляд) впливає зі слів Солозано – **бухгалтерський облік забезпечує взаєморозуміння людей (в соціально-економічних відносинах) та забезпечує керованість господарського світу, тобто виступає свого роду регулятором частини суспільної діяльності**. Це характеризує переважно формальну складову інституту бухгалтерського обліку. Другий аспект від AICPA – це **здатність обліку до інтерпретації інформації, що, на нашу думку, реалізується за**

Облік і контроль

допомогою діючих неформальних правил її оцінки, які і формують систему «неписаних» інститутів – «професійне судження» бухгалтерів. Ці компоненти у своєму органічному поєднанні і формують основи інституту бухгалтерського обліку. Однак, перефразовуючи Ш. Пангло, до такого сприйняття обліку наукову спільноту ще необхідно підвести.

З огляду на вищезазначене, спробуємо сформулювати наукову гіпотезу та апіорі дати визначення бухгалтерського обліку як інституту, що нижче потребуватиме доведення з позицій соціальних наук та доктрин інституційної теорії.

Бухгалтерський облік – інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі, опрацьовуючи та інтерпретуючи для користувачів інформацію про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств). Трансформація фактів і явищ життєдіяльності підприємств здійснюється за допомогою специфічних правових норм, методів, принципів та професійних суджень бухгалтерів.

У вузькому розумінні, бухгалтерський облік – інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя підприємства на мову цифр і стандартів, для порозуміння та керованості в соціально-економічних середовищах.

В широкому розумінні і образно Інститут бухгалтерського обліку є мовою бізнесу національних та світових соціально-економічних середовищ.

Слід зазначити, що у англо-американській моделі бухгалтерського обліку подібне сприйняття його сутності зводиться до поняття «*accounting profession*» – як системи відносин, що реалізуються в рамках бухгалтерського співтовариства. В цих країнах навіть без формальних визначень спостерігається повне сприйняття бухгалтерського обліку як інституту.

Водночас, сформульоване нами визначення, як і будь-яка наукова гіпотеза, потребує свого доведення. По-перше, слід чітко визначити, що ж саме являють собою інститути з точки зору наук, в яких це поняття виникло та з яких розвинулось, і чи відповідає бухгалтерський облік зі своїм нинішнім розвитком цьому «званню». Дану частину досліджень базуватимемо на науковій філософії позитивізму О. Конта – «поєднання зусиль різних наук». По-друге, все ж зробивши наукове припущення, що бухгалтерський облік є інститутом, слід описати характерні ознаки, які вирізняють його в цій – інституційній – іпостасі.

Поняття «інститут» виникло в соціології та стосується соціальних конструкцій. Далі вчення про інститути проникає у всі галузі, які стосуються соціальної сфери, у тому числі в економіку, формуючи потужні інституційні теорії.

У даній статті ми не випадково згадуємо соціологію у своїх дослідженнях суті обліку, оскільки

вищезгадані автори, чий міркування ми наводили наразі не будемо ([6], [7], [8], [9] та інші), на основі використання досвіду зарубіжних науковців та власних напрацювань вказували, що бухгалтерський облік має повне право називатися соціальною наукою. І для нас цей факт не потребує подальших доведень. Але, повторимося, потребує доведення заява про те, що бухгалтерський облік, впливаючи на економічний соціум, є інститутом, який самостійно функціонує в межах загальної системи економічних відносин.

З точки зору соціології, інститут – це нормативна і відносно стабільна складна соціальна практика, яка підлягає широкому соціальному контролю за допомогою системи позитивних і негативних санкцій; складна система дій і відносин, яка виконує певні соціальні функції. Якщо характеризувати облік навіть з примітивної, технічної його складової, то, мабуть, складнішої системи дій, яка передбачає комплекс операцій від оцінки елементів господарського життя до наскрізного документального підтвердження господарських операцій з формуванням відповідних звітних показників, годі й шукати. Однак, не забуваймо і про те, що з позицій позитивних теорій (які в загальній економічній теорії є підвалинами інституціоналізму), сам бухгалтерський облік є системою відносин між бухгалтерами та користувачами інформації та системою, яка забезпечує успішне виконання угод (трансакцій). А в умовах підвищення економічної обізнаності представників соціуму, розвитку корпоративного бізнесу, знову-ж-таки, найбільшому контролю як з боку держави, так і з боку зацікавлених незалежних користувачів підлягає саме діяльність бухгалтерів.

Важливо те, що будь-яке явище, яке має соціальне значення, тобто яке так чи інакше співвідноситься зі змістом спільної діяльності, з намірами і очікуваннями людей, що в ній беруть участь, є виявленням інституційно упорядкованого, певним чином оформленого життя. Його не можна описати і причинно пояснити, оминаючи інститути [10, с. 81]. Отже, якщо розглядати бухгалтерський облік як соціальне явище і соціальну науку навіть лише виключно з позицій соціології – він має право на визнання в інституційному розумінні. Адже ні бухгалтерського обліку як цілісного інституту, ні інституційних складових, які його формують, у разі виникнення «намірів і очікувань», пов'язаних з отриманням і обробкою економічної інформації, не оминати.

У економічній інституційній теорії термін «інститут» пов'язують з поняттям «зовнішня норма», оскільки вона фактично застосовується в практиці спільної діяльності. Маємо два види норм: правові та умовні правила. Інститут – це і є фактично діюча рефлексивна норма і ніщо, окрім неї [11, с. 79].

Автори наукового видання «Імпортовані інститути в країнах з перехідною економікою: ефективність та затрати» визначають, що інститути – визнані людиною обмеження, які формують людські взаємовідносини [12, с. 10]. Вони додатково наголошують, що інститути не можуть

функціонувати поодиноці. І навіть те, що ми ідентифікуємо як конкретний соціальний інститут, містить у собі «пакет інститутів – сукупність норм, які історично склалися як єдині комплекси і які, як правило, мають єдину ідеологічну базу» [12, с. 12].

Інститути, як цитує Т. Веблена А. Нестеренко, з точки зору «старого» інституціоналізму розглядаються як соціально-психологічні феномени, тобто «усталені звички мислення, присутні у переважної більшості людей», та їх походження – з інстинктів, звичок, традицій і соціальних норм [13, с. 74]. Неінституціоналісти ж вважають інститути не стільки культурним та психологічним феноменом, скільки набором правових норм та неформальних правил, що жорстко направляють поведінку індивіда та організацій («правила гри», за Д. Норттом) [13, с. 75]. Але якою б не була природа інститутів, в реальному сучасному житті вони приймають форму правових норм, традицій, неформальних правил, культурних стереотипів [13, с. 79]. Тим більше, що багато дослідників справедливо зазначають, що і «старі» інституціоналісти, і неінституціоналісти говорять про одні і ті ж функції інститутів, тільки з різних позицій. І про таку єдність влучно говорить Дж. Ходжсон: «в загальному інститути, надаючи форму і логічну послідовність людській діяльності, створюють можливості для впорядкування мислення, очікувань і дій. Інститути одночасно і накладають обмеження на поведінку, і розширюють її можливості. Сам факт існування правил обумовлює наявність обмежень. Але завдяки обмеженню можуть відкриватися нові можливості, а саме можуть з'явитися варіанти вибору дій, які при відсутності даного обмеження не існували б» [1, с. 11]. Така двоєдність характерна і для бухгалтерського обліку, про що ми говорили вище – при розгляді характеристик, даних бухгалтерському обліку Б. Солозано і АІСРА.

Будучи загальноприйнятими і соціально цілісними нормами, інститути стабільні. Але ця стабільність час від часу порушується, змінюючись періодом розпаду одних і появи інших інститутів [13, с. 79]. Одна з причин таких змін – конфлікт між інститутами, особливо тими, які склалися у різні періоди та у різних історичних та культурних середовищах. З погляду інституційної теорії розуміємо, що в змінах, які впливають на систему бухгалтерського обліку, «винні», по-перше, власне трансформації в перебігу соціально-економічних процесів, по-друге, перегляд поглядів вчених економістів щодо місця бухгалтерського обліку в економічній практиці та науці.

Для того, щоб зрозуміти причини стабільності інститутів, необхідно згадати про різницю між інститутами та організаціями. Це важливо у зв'язку з тим, що навіть в науковій літературі зустрічається мішанина цих понять. Змішування інститутів і організацій шкідливе для сприйняття інституційної теорії. Організації, як правило, виникають в рамках існуючих інститутів [13, с. 370]. Водночас вони входять у сферу дії інституту, в межах якого функціонують.

Люди створюють організації, щоб максимізувати корисність, завдячуючи тим можливостям, які відкривають для них існуючі інститути, і діючи в тих рамках, які допускаються цими інститутами. Інститути, таким чином – це одночасно передумови для будь-якої людської діяльності соціального характеру та зовнішні обмежувачі для неї [13, с. 372]. Організація і інститут (в реальному житті – зазвичай комплекс інститутів) утворюють стійку єдність, адже члени організацій зацікавлені у збереженні інститутів. Бухгалтерський облік, на нашу думку, і призначений для цілей максимізації корисності від існування економічних інститутів, інакше він не існував би, якби у суспільства не було потреби у ньому як у одному з найефективніших засобів до окресленої вище максимізації.

Дуглас Норт, один з основоположників неінституціоналізму, говорить, що загалом інститути зменшують невизначеність, структуруючи повсякденне життя [14, с. 18]. Маючи за основу таку характеристику інститутів, можна сказати, що бухгалтерський облік – чи не найголовніший інститут, який знижує невизначеність економічного середовища через формування певного інформаційного поля.

Загалом же розуміння природи інститутів у економічній інституційній теорії дещо концентрованіше, ніж у соціології, адже «соціальну практику» як поняття вони лаконізують характеристикою «формальних та неформальних інститутів».

Отже, як бачимо, характеристики, якими наділяє інститути і соціологія, і сучасна інституційна економічна теорія, ні в чому не суперечать сутності бухгалтерського обліку навіть у його сучасному стані та з легкістю відносяться до нього.

Для того ж, щоб зрозуміти, чи має взагалі бухгалтерський облік місце у системі інститутів, які регулюють та забезпечують суспільні відносини, і якщо має, то в якій він ніші знаходиться, слід розглянути системи класифікацій суспільних інститутів.

В системі суспільних інститутів одні дослідники соціальних наук виділяють політичні, релігійні, інститути культури та соціалізації, тотальні та економічні інститути [15].

Інші вчені у класифікації інститутів виділяють економічні, які служать для виробництва і розподілу товарів і послуг; політичні, які регулюють здійснення влади і доступ до неї; стратифікації, які визначають розміщення позицій та ресурсів; родинності, пов'язані зі шлюбом, сім'єю і соціалізацією; культури, пов'язані з релігійною, науковою, художньою діяльністю [9, с. 145].

За ще одним підходом, соціальні інститути класифікують на основі змісту, функцій, які вони виконують, на економічні, політичні, виховні, культурні, релігійні, а також соціальні інститути у вузькому значенні цього слова. До економічних соціальних інститутів належать ті, які займаються виробництвом і розподілом благ, послуг,

Облік і контроль

регулюванням грошового обігу, організацією праці тощо [16, с. 81].

Наведених вище класифікацій більш ніж достатньо для того, щоб побачити, що присутність економічних інститутів у соціальній системі неперечна. Бухгалтерський облік не тільки відображає та пояснює, але і впливає на економічні явища, що засвідчує його належність до економічних інститутів. **Отже, оскільки бухгалтерський облік має ознаки соціального явища, бере участь у формуванні відносин між людьми в межах «економічного соціуму», то і поняття «інститут» до нього застосовне.**

Бухгалтерський облік – Інститут. І якщо можна впевнено говорити про інститут бухгалтерського обліку в системі економічних відносин, то важливим є і сприйняття складових (інститутів), що в сукупності його формують. Важливою є інституціоналізація «уявлень не стільки в цілому про сам Інститут обліку», але і складових його інституційного забезпечення: формальних («правил гри»), регуляторних, професійних, неформальних (те, що «у головах» бухгалтерів). Детальна характеристика цих складових подана у роботах автора [16, 17].

До вищезазначеного слід пояснити, що інституціоналізація – це процес, в ході якого соціальні практики стають досить регулярними і довготривалими, так що їх можна представити як соціальні інститути. Це поняття важливе для того, щоб не складалося враження, нібито соціальні інститути представляють собою задані і незмінні реальності, тому що зміни в соціальній практиці здатні призводити до модифікації як діючих соціальних інститутів, так і до виникнення нових інституціональних форм [9, с. 147].

Бухгалтерська діяльність, спрямована на інформаційне забезпечення економічних відносин між різними соціальними групами, згідно з принципами бухгалтерського обліку, носить сталий та безперервний характер, тобто сама інституціоналізація обліку як поняття «в головах людей» пройшла вже давно, лише на це ніхто уваги не звернув. Однак, нерозуміння природи інституційних змін, нарівні з змінами в «соціальній практиці економічних відносин» (переходом до ринкових форм господарювання та зміною інтересів та запитів користувачів економічної інформації), що викликає зміни в формальних інститутах бухгалтерського обліку, уповільнює зміни в головній складовій інституту бухгалтерського обліку – «головах людей».

Успішне функціонування соціального інституту залежить від того, чи відповідає він певним загальним вимогам. Насамперед йдеться про необхідність чіткого визначення мети, кола завдань, дій, які він буде забезпечувати. Якщо функція інституту визначена нечітко, він не може без конфліктів включитися в глобальну систему інститутів даного суспільства і наштовхуватиметься на різні протидії [16, с. 83]. Важливо, щоб він раціонально організував діяльність. Соціальний

інститут має бути деперсоналізованим, тобто незалежним від інтересів людей, які виконують інституційні функції. Інакше він не матиме суспільного характеру, загального престижу. Інтерпретуючи ці вимоги до бухгалтерського обліку, розуміємо причину слабкості прийняття його в якості інституту, що і полягає все в тій же «технічній сервісній функції», яку економічна наука виділила для нашої діяльності як головну її мету в економічній системі, з чого «методологи» обліку і визначили коло його завдань. Але, навіть попри це непорозуміння, цей конфлікт, навіть з такою обмеженою сферою дії облік можна ідентифікувати як інститут, хоч і не настільки повноцінний та дієвий, як того бажала б наукова спільнота. Адже і при «бідності» його впливу на соціально-економічне середовище важливість та необхідність обліку в економічному середовищі ні в кого сумнівів не викликає.

Як висновок, окремо слід зазначити, що загалом інститути створюються для задоволення тих чи інших потреб, для усунення дискомфорту в суспільстві. Інститут бухгалтерського обліку дає можливість членам суспільства задовольняти потреби у необхідній для прийняття рішень інформації та в її професійному поясненні як самими укладачами такої інформації, так і незалежними професіоналами, які працюють в сфері бухгалтерського обліку, і слугує дієвою системою зниження невизначеності та ризиків прийняття цих рішень. Без системи відомостей, які надають та пояснюють професійні бухгалтери, неможливі дієві комунікації між учасниками господарських відносин на мікро- та макрорівні, неможливе зростання економіки у системі соціальних відносин. І якщо окремого інституту бухгалтерського обліку економічна наука поки що не визнає, то це, перш за все, проблема теорії бухгалтерського обліку. Потреби в інформації задовольняються не автоматично в стихійному функціонуванні ринку, а саме організованими зусиллями учасників економічних відносин, а в основній частині – бухгалтерами, за допомогою системи інститутів, які і формують інститут бухгалтерського обліку.

Відтак слід визначити, які ж елементи притаманні інститутам та чи реалізуються вони в тій системі, яку ми бажємо означити інститутом бухгалтерського обліку.

Будь-який інститут має спільні з іншими інститутами риси: ролі, утилітарні риси, кодекс усний і письмовий, ідеологію, культурні символи, настанови та взірці поведінки. При детальному аналізі наявності та змістовного наповнення цих ознак в інших соціальних (у тому числі і економічних) інститутах, приходимо до висновку, що і бухгалтерський облік можна охарактеризувати по тих же параметрах як один з головних серед інститутів, що забезпечують реалізацію економічних відносин.

Бухгалтерська наука та практика має свій перелік ролей, які на рівні підприємства реалізуються через поняття «головний бухгалтер», «бухгалтер з оплати праці», тощо, а на вищому рівні – через поняття «професійний бухгалтер», «аудитор». Такий розподіл повноважень та компетенцій з вирішення тих чи

інших облікових завдань і формує перелік «ролей» кожного у загальній ієрархії інституту бухгалтерського обліку.

Утилітарними рисами інституту бухгалтерського обліку, які вирізняють його в системі інших соціально-економічних інститутів, є елементи бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність.

Культурними символами інституту бухгалтерського обліку як професійної діяльності є відзначення Дня бухгалтера, специфічні сертифікати та свідоцтва, що підтверджують кваліфікацію професійних бухгалтерів та інше.

Письмовими кодексами (писаними «правилами гри»), що окреслюють рамки бухгалтерського інституту, є законодавство в сфері бухгалтерського обліку, Стандарти бухгалтерського обліку, різноманітні інструкції та методичні рекомендації як міжнародного, так і національного, галузевого спрямування. Щодо усних кодексів, то ними є саме неформальні інститути – неписані правила «в головах» бухгалтерів та користувачів інформації.

Настанови і взірці поведінки бухгалтерів окреслюються через один з елементів письмових регламентів, що входять до попередньої ознаки – через Кодекси етики професійних бухгалтерів та аудиторів. Ці настанови полягають у вимозі незалежності професійного судження, чесності, компетентності, об'єктивності, обачності, неупередженості, конфіденційності тощо.

Інститут бухгалтерського обліку формує і власні організаційні форми у вигляді національних, галузевих професійних бухгалтерських організацій. Глобально функціонує Міжнародна Федерація Бухгалтерів та її регіональні організації тощо.

Ідеологія бухгалтерського обліку – найбільш слабе нині місце в його сприйнятті як Інституту. Відсутність єдиних думок щодо місця бухгалтерського обліку в системі наук, його ролі в забезпеченні та регулюванні суспільних відносин, пасивна позиція представників бухгалтерської спільноти у плані просування ідей значущості обліку, свідоме обмеження його функцій сервісною роллю в управлінні – все це, і не тільки, не дає розвиватися теоретичним надбудовам. Розуміючи ідеологію як організовану сукупність теорій, масового єдиного мислення, ідей, настанов, гасел, програмних документів, різноманітних концепцій тощо, бачимо, що ця складова бухгалтерського обліку потребує, насамперед від наукової спільноти, значного посилення. Прикрий факт, що в Україні по цей час відсутні прийняті на державному рівні фундаментальні документи з розвитку бухгалтерського обліку. Єдиним таким документом, який містить засади розвитку бухгалтерського обліку як інституту, хоча і в галузевому аспекті, є Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схвалена Міністерством аграрної політики України 3 лютого 2009 року.

Таким чином, бухгалтерський облік, забезпечуючи та регулюючи економічні відносини, описується і характеристиками, котрі ідентифікують суспільні інститути. Це означає, що його можна дефініціювати як самостійний та важливий для розвитку суспільства Інститут.

Відтак назріла необхідність переорієнтації поглядів громадськості та власне самих бухгалтерів на місію бухгалтерського обліку - від «технічного процесу» (як було показано на рис. 1) до усвідомлення, що «технічне забезпечення» є лише функціональним елементом чогось більшого – Інституту (рис. 2).

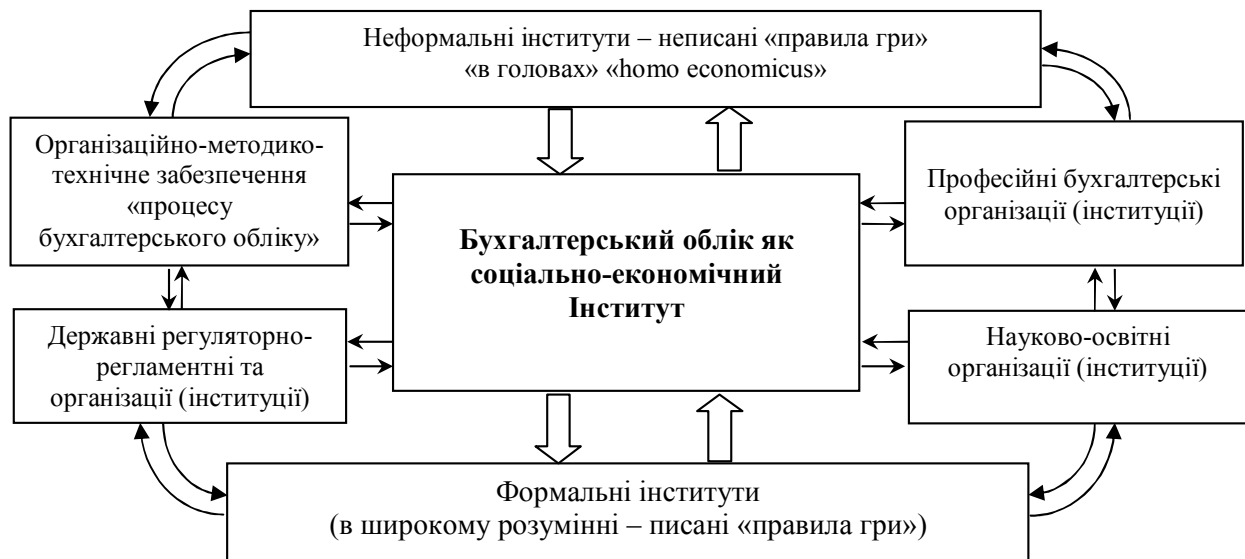


Рис. 2. Інституційне поглиблення змісту та значущості бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі

Облік і контроль

При сприйнятті бухгалтерського обліку в якості Інституту, як показано на рисунку 2, сегменти його наповнення утворюють цілісність взаємних впливів, що посилює мотивацію розвитку кожної складової та системи в цілому. Зростає масштабність, а, отже, і можливості інституту бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі.

Отже, інститут бухгалтерського обліку – визначальна складова економіки, що формується як неформальними інститутами «в головах» бухгалтерів і користувачів облікової інформації, так і формальною ознакою – «писаними

правилами гри» та реалізується у специфічних організаціях на мікро-, макро- та мезорівнях, з метою порозуміння та керованості в соціально-економічному середовищі.

Важливим є і удосконалення підходів до стратегій розвитку бухгалтерського обліку. Останні мають базуватися на його сприйнятті як інституту. Вектор зростання соціально-економічної значущості бухгалтерського обліку у нових стратегіях має бути направлений на поєднання розвитку всіх його складових, де визначальними є верхні у ієрархії шаблі (неформальні інститути) (рис. 3).



Рис. 3. Вектор зростання соціально-економічної значущості бухгалтерського обліку

Такий висхідний розвиток інституційних сегментів бухгалтерського обліку, забезпечений їх круговою взаємодією та взаємовпливом, посилює роль та місію нашої професії в соціально-економічному середовищі та змінює уявлення про нього, перш за все «в головах» бухгалтерів, і що не менш важливо, «в головах користувачів».

Запропоноване розуміння сутності бухгалтерського обліку та його розвитку посилює роль та місію нашої професії та вимагає вдосконалення і навіть перегляду його науково-теоретичного базису.

Висновки. Проведене дослідження підтверджує висунуту наукову гіпотезу щодо більшої значущості бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі у порівнянні з трактуванням його місії у вітчизняних науково-теоретичних та нормативно-правових джерелах.

Бухгалтерський облік не обмежується інформаційно-сервісною функцією управління, а представляє собою повноцінний соціально-економічний інститут. Інститут бухгалтерського обліку існує незалежно від його сприйняття чи несприйняття науковою спільнотою. Це об'єктивна реальність. Однак, посилення позитивного впливу цього інституту на соціально-економічне середовище, зростання його значущості потребує оновлення теоретичного підґрунтя.

Посилення теорії бухгалтерського обліку базується на позитивістській філософії розвитку та розв'язання проблем у об'єднанні з сучасними економічними теоріями. У цьому дослідженні – з інституціональною теорією. Отже, науково означається інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

На розвиток та удосконалення теорії варто дивитися не через призму амбіцій авторів наукових колективів, а, що більш важливо, через корисність, яку вони можуть дати розвитку вітчизняного соціально-економічного середовища за рахунок удосконалення його ключового інституту – бухгалтерського обліку.

4 Список використаних джерел

1. Ходжсон Джеффри Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.
2. Лука Пачоли Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях, Трактат XI. «О счетах и записях» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ek-lit.narod.ru/lukasod.htm>
3. Толковый словарь живого великорусского языка В.И. Даля // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vidahl.agava.ru/>
4. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
6. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
7. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
8. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки:

[монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

9. Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. В.Г. Городяненка. – К.: Видавничий центр «Академія», 1999. – 384 с.

10. Введение в институциональную экономику: учебное пособие / Под ред. Д.С. Львова. – М.: «Издательство «Экономика», 2005. – 639 с.

11. Импортированные институты в странах с переходной экономикой: эффективность и издержки. – М.: ИЭПП, 2003. – 234 с.

12. Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория / Отв. ред. акад. Л.И. Абалкин. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 416 с.

13. Норт Дуглас Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

14. Соціальні інститути, їх види та функції [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.info-library.com.ua/books-text-8306.html>.

15. Соціологія: терміни, поняття, персоналії: Навчальний словник-довідник / Укладачі: В.М. Піча, Ю.В. Піча, Н.М. Хома [та ін.]; За заг. ред. В.М. Пічі. – К.: «Каравела», Львів: «Новий світ-2000», 2002. – 480 с. (с. 145).

16. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

17. Жук В.М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. - 2010. - № 11. - С.101-110.