

**І.Г.Костирко**, д.е.н.,  
Львівський національний аграрний університет,  
м. Дубляни

## **ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ АУДИТУ І РИНКОВА ІНФРАСТРУКТУРА**

На основі інституційного підходу аналізуються проблеми розвитку аудиту як елемента ринкової інфраструктури, а також розглядаються окремі аспекти процесу інституціоналізації аудиту в умовах транзитивного стану економіки.

The problems of the theory development of audit with the usage of institutional approach are investigated. Practical possibilities of the usage of these investigations in audience are examined.

Становлення інституціональної структури суспільства прискорює розвиток процесів ринкових перетворень та створює необхідні умови для їх результативності і необоротності. Одним з інститутів, які впливають на ефективність ринкових трансформацій та формують нову якість суспільства, є інститут аудиту. З прийняттям в Україні законів та нормативних документів, які регламентують аудиторську діяльність, аудит як інститут став формалізованим елементом ринкової інфраструктури. Осмислення практики його застосування в умовах транзитивності економіки вказує на наявність низки проблем, що існують у сфері поглиблення сучасної теорії аудиту та потребують наукового аналізу, зокрема щодо оцінки рівня інституціоналізації ринкового середовища, досконалості розвитку ринкової інфраструктури та адекватної цьому економічної поведінки суб'єктів, що через вдосконалення аудиторської діяльності впливає на формування економічної і господарської культури.

У вітчизняній економічній літературі теоретичні проблеми розвитку аудиту та на цій основі вдосконалення практики його застосування досліджуються недостатньо. На це вказує, зокрема, президент Спілки аудиторів України І.Пилипенко [10]. Окремі статті і наукові публікації, які розглядають теоретичні аспекти аудиторської діяльності, базуються на традиційних підходах у теорії аудиту та направлені в основному на розв'язок практичних проблем. Провідні вітчизняні дослідники проблем аудиту, зокрема, М.Білуха, Н.Дорош, Г.Давидов, М.Кужельний, Н.Кулаковська, О.Петрик, В.Рудницький, Б.Усач та ін., детально аналізуючи сучасні проблеми розвитку аудиту в Україні, актуалізують наукову основу аудиторської діяльності стосовно

сучасного економічного стану української економіки, пропонують ефективні рекомендації щодо поліпшення стану аудиту в Україні. Однак теоретичні основи інституціональної теорії, яка впродовж останніх десятиліть активно розвивається економічною наукою, у вітчизняних наукових розробках і теоретичних пошуках застосовуються недостатньо, що й обумовило потребу в цьому дослідженні.

Необхідно дослідити окремі аспекти впливу інституціональної складової на розвиток теорії і практики застосування аудиту в процесі трансформації національної економіки в ринкову та з цих позицій розглянути особливості аудиту як елемента ринкової інфраструктури.

Інституціоналізм як економічна теорія «...з одного боку, забезпечує широкий погляд на розвиток економіки і суспільства, аналіз економічної системи і суспільства як цілісності,..., а з іншого – потребує глибокого і конкретного розуміння сутності самих інститутів...» вказує академік А.Чухно [13, с.4]. Він наголошує, що інститути – це спосіб мислення і дії, в тому числі ділової поведінки, що регулюють стосунки людей в процесі господарської діяльності [13, с.5]. Повною мірою це стосується і інституту аудиту. Аналізуючи господарську практику, приходимо до висновку, що розвиток відносин власності в Україні вимагає посилення контролюючих функцій з боку суспільства за станом обліку фактів господарської діяльності та виробничо-фінансових результатів з метою отримання достовірної інформації про стан підконтрольних суб'єктів підприємництва, діяльність яких має суспільну значущість. Застосування незалежного аудиторського контролю в підприємницькій діяльності все більше стає нормою господарювання та ознакою належного рівня господарської культури. Для приватного бізнесу проведення аудиту часто є підтвердженням сучасного рівня управління підприємницькою діяльністю, оцінкою добросовісного ведення комерційної діяльності, що сприяє залученню зовнішніх інвесторів. Тому дослідження окремих аспектів аудиторської діяльності є об'єктивно необхідним, оскільки обумовлено станом і перспективами розвитку національної економіки та оцінкою її здатності інтегруватись у світовий економічний простір.

Зарубіжні дослідники розглядають аудит як інститут, який

займає чільне місце серед інших економічних інститутів ринкової економіки. Вітчизняні науковці основну мету аудиту вбачають у тому, щоб забезпечити контроль достовірності інформації, відображеної у фінансовій і податковій звітності. Досліджуючи аудиторську діяльність, аналізуючи практику його застосування, поза сферою аналізу перебувають його інституційні засади, що істотно обмежує предмет дослідження. Посилаючись на прийняття закону про аудиторську діяльність, завдяки чому аудит став формальним інститутом, становлення його як інституту визнається лише окремими авторами. Про аудит як інститут говорить, наприклад, Н.Дорош, О.Петрик та деякі інші автори [4, 8]. Однак практично відсутні ґрунтовні наукові дослідження саме інституційної складової в теорії аудиту. В монографіях, наукових статтях увага здебільшого концентрується на вдосконаленні методик аудиторських перевірок, прикладних проблемах аудиторської діяльності, обминаючи при цьому інші важливі методологічні аспекти.

Аудит – це категорія історична. Він розвивається разом з розвитком суспільства, його економічної системи як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. З початком трансформаційних процесів в Україні аудит саме як інститут, а не просто інструмент економічного контролю, виявився потрібним вже в перші роки становлення ринкової економіки. Нові закони ринкових стосунків та становлення відносин власності сформувавши суспільну потребу, яка спонукала створення аудиту. Оскільки перехід до ринкових відносин в Україні здійснюється трансформаційним шляхом, відбулося свідоме привнесення аудиту як інституту в економічне та суспільне життя. Як показує досвід, застосування аудиту в господарській практиці, його «трансплантація» в систему економічних відносин в Україні пройшла відносно ефективно.

Після прийняття закону про аудиторську діяльність та запровадження Національних стандартів і Кодексу професійної етики аудиторів цей інститут з неформального, який мав обмежену сферу та необов'язковий порядок застосування, став формальним інститутом, тобто таким, який встановлює офіційні правила економічної поведінки. Щодо окремих суб'єктів – і це сьогодні є сутнісною характеристикою нової якості економічного

середовища, його дія набрала змісту норми, вимоги, обов'язковості і стала своєрідним бар'єром у певному обмеженні протиправної економічної поведінки. Він не тільки визначає, але й регулює параметри і визначає форму обміну інформацією між економічними агентами в процесі прийняття ними економічних рішень. Доречним буде навести висловлювання Дж. Коммонса, який визначає поняття «інституту» як «колективні дії по контролю, лібералізації і розширенню індивідуальної дії» [5, с.1].

У перехідних економіках, до яких належить і Україна, одним з ключових питань аналізу ефективності трансформаційних процесів є дослідження проблем становлення і розвитку інфраструктури ринкового типу як важливого чинника, що обумовлює ринковий зміст економічної системи. В найбільш широкому розумінні інфраструктура – це „загальні умови, які створюють фундамент для всієї суспільно-економічної формації” [6, с.152]. Інфраструктуру класифікують на виробничу, соціально-побутову й інфраструктуру ринку. У свою чергу інфраструктура ринку, або ринкова інфраструктура, розглядається як „сукупність елементів, що забезпечують і регулюють безперебійне багаторівневе функціонування господарських взаємозв'язків, взаємодію суб'єктів ринкової економіки і рух товарно-грошових потоків” [6, с.258]. У цьому визначенні необхідно підкреслити дві основні функції, які покликана реалізувати інфраструктура, – це забезпечення функціонування економічних зв'язків та регулятивна функція. На це варто звернути увагу, оскільки при дослідженні суті аудиту в умовах перехідного періоду важливо проаналізувати взаємозв'язок між його функціями і функціями ринкової інфраструктури.

Інфраструктура ринку охоплює всі взаємодії суб'єктів ринку в таких сферах, як товарний ринок реального сектора (ринок ресурсів і ринок продуктів), фінансовий ринок (грошовий ринок і ринок капіталу) і ринок праці. Процес взаємодії суб'єктів ринкових відносин обслуговується організаціями, що функціонують на цих окремих ринках, і результатом цього є укладання контрактів, які формалізують ці взаємодії. В цьому процесі бере участь і аудит, який виконує свої специфічні

функції. Таким чином ринкова інфраструктура є частиною ринку послуг, функціонування якої вимагає затрат. З цих позицій ринкова інфраструктура окремими науковцями розглядається як інституційована трансакція [9, с.259], а сама ринкова інфраструктура досліджується з виділенням окремої інституціональної складової. Більше того, саме інституціональність і трансакційний зміст ринкової інфраструктури визнається як її суть і природа, що повною мірою стосується і аудиту.

Зміст ринкової інфраструктури за елементами виражають, крім інституціональної, ще такі взаємопов'язані складові, як інформаційна, нормативна, ринкове мислення і поведінка населення. В кожній з цих складових аудит реалізує свою специфічну функцію і окремі завдання. В рамках інформаційної складової аудит формує власну специфічну інформацію (наприклад, аудиторський висновок), якою забезпечує учасників економічного обміну і яку, крім аудиту, жодний інший елемент інфраструктури не продукує. Нормативна складова аудиту в системі ринкової інфраструктури впливає з вимог закону про аудит, а такий елемент інфраструктури, як ринкова поведінка аудит реалізує як результат використання інвесторами інформації, що її підтверджує аудит перед оприлюдненням. Як бачимо, аудит присутній у всіх без винятку складових ринкової інфраструктури і наповнює кожен з її елементів властивим йому змістом.

В умовах транзитивного стану нашої економіки комплексний підхід у дослідженні вимагає розглядати аудит з різних позицій: як складовий елемент ринкової інфраструктури, як механізм дії цього елемента, як чинник трансформаційних процесів та як елемент у механізмі господарювання (сфера управління). Як складовий елемент аудит реалізується в своєму інституційному значенні через діяльність певних організацій, що забезпечують виконання ним своїх функцій в системі ринкових відносин. Механізм його дії в реальному секторі обумовлений, зокрема, нормативним значенням аудиту, бо шляхом інформаційного забезпечення учасників обмінних процесів він сприяє ефективнішій дії ринкового механізму в цілому, наприклад, через досягнення рівноваги між пропозицією фінансового

капіталу та попитом на нього в сфері інвестування. Як чинник трансформаційних процесів аудит сприяє поліпшенню якості середовища, в якому відбуваються ринкові процеси та, обслуговуючи сферу відносин власності, прискорює адаптацію інших ринкових інститутів до умов перехідного періоду, наповнюючи при цьому їх інституціональну дію ринковим змістом. Отже, аудит сприяє підвищенню ефективності ринкової інфраструктури в цілому і, діючи як окремий чинник трансформаційних процесів, забезпечує формування її досконалішої організаційної структури.

Поглиблення теоретичних основ аудиту та їх розвиток в Україні впливають з особливостей становлення національного ринкового господарства, які відбуваються шляхом трансформації інституційної структури всієї системи суспільних і економічних відносин. У цьому процесі становлення аудиту як інституту є характерною особливістю формування і розвитку ринкової інфраструктури та обумовлює ефективність її функціонування нарівні з іншими елементами та структурами. Розвиток теорії аудиту з позицій його розширеного трактування як інституту економічного і суспільного контролю та важливого елемента ринкової інфраструктури є шляхом, який поглиблює пізнання суті ринкових перетворень та вдосконалює господарську практику.

Визначальним у сутності аудиту є його інституційна складова, яка є ознакою рівня розвитку і стану економічних і суспільних відносин. Завдяки ролі аудиту, як визнаного суспільством інституту, до нього формується певна довіра, внаслідок чого він постає не тільки формальним, але і неформальним регулятором економічного обміну в процесі економічних і суспільних відносин. Дослідження саме цих аспектів аудиту і, зокрема, його інституційних характеристик, може доповнити розуміння нами сучасного стану розвитку суспільства в цілому та його економічної системи. Тому слід розвивати нові напрями дослідження наукових основ теорії аудиту, що може збагатити наші теоретичні знання про цей важливий вид економічної діяльності.

#### **Список використаних джерел:**

1. Про аудиторську діяльність в Україні: Закон України. – Верховна Рада України, 14.09.2006 р.
2. Адамс Р. Основы аудита / Под ред. Я.В.Соколова, пер. англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ,

1995. – 398 с.

3. Давидов Г.М. Аудит. – К.: Знання, КОО, 2001. – 363 с.
4. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.
5. Дж.Р.Коммонс. Інституціональна економіка. – [www.Institutional.Boom.ru/histori-metod/commons.htm](http://www.Institutional.Boom.ru/histori-metod/commons.htm).
6. Коноплицький В.А., Філіна Г.І. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний. – К.: КНТ, 2007. – 624 с.
7. Кужельний М., Давидов Г. Теорія аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5. – С.44-51.
8. Петрик О. Закон України «Про аудиторську діяльність»: актуальні акценти та коментарі до внесених змін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №11. – С.3-8.
9. Перехідна економіка: Підручник / В.М.Геєць, Є.Г.Панченко, Е.М.Лібанова та ін. / За ред. В.М.Геєця. – К.: Вища школа, 2003. – 591 с.
10. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С.5-12.
11. Пустовийт Р., Овчарук М. Теоретичний аналіз процесу інституціоналізації в постсоціалістичних країнах // Економіка України. – 2008. – №6. – С.14-25.
12. Ходжсон Дж. Какова сутність інституціональної економічної теорії. – [www.institutional.boom.ru/histori-metod/hodgson.htm](http://www.institutional.boom.ru/histori-metod/hodgson.htm).
13. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення // Економіка України. – 2008. – №6. – С.4-13.
14. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення // Економіка України. – 2008. – №7. – С.4-12.

**Н.В.Скрипник, М.Є.Скрипник,**

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

## **ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА**

У статті розглянуто та обґрунтовано методику ведення обліку в період реорганізації юридичної особи.

In given article it is considered and proved the method of accounting reorganisation of the legal person.

Процес реорганізації – це досить складна і комплексна процедура, під час якої переплітаються питання цивільного, адміністративного, податкового і бухгалтерського законодавства. При проведенні реорганізації виникає маса питань, пов'язаних з її проведенням, оформленням господарських операцій у поточному обліку і відображенням у бухгалтерській звітності підприємств.

Всі операції, що здійснюються під час господарської діяльності підприємства або в ході її припинення мають відобразитися на рахунках бухгалтерського обліку.

Жоден нормативний документ України чітко не регламентує організацію бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із реорганізацією юридичної особи. В економічній літературі розглядаються лише окремі аспекти ведення бухгалтерського обліку в умовах реорганізації, а саме: