

М.А. Проданчук, канд. екон. наук, доцент
Буковинський державний фінансово-економічний університет

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА ЕКОНОМІЧНА ТЕОРІЯ У ФОРМУВАННІ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Сучасний розвиток економіки, потребує адекватних змін в бухгалтерському обліку, роль якого сьогодні в Україні є не виправдано звуженим, в той час коли стали активно використовувати різноманітні напрямки інформації та способи взаємодії учасників бізнес-процесів. В Україні проходить формування ринкових інституцій, вплив яких на розвиток методології бухгалтерського обліку недостатньо вивчено.

Враховуючи, що на бухгалтерський облік впливають економічні умови функціонування підприємств, правова система, політичні фактори, національні облікові традиції, тому доцільно його розвиток розглядати із урахуванням значення економічних інститутів і, відповідно, їхнього впливу на побудову методології бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні, у середині 90-х рр. ХХ ст., вперше питання про інституціоналізм поставив професор Е.Л. Лортікян, яке в подальшому не знайшло задовільного розв'язання. До числа вчених-економістів, які відстоювали ідеї інституціоналізму і зробили вагомий внесок у його подальший розвиток входять: В.М. Гейц, П.П. Мигулін, І.І. Янжул, В.Ф. Левитський, В.О. Косинський, М. Й. Малік, М.С. Пушкар, М. Л. Тугана-Барановський, П.Т. Саблук, О. Г. Шпикуляк та багатьох інших.

У вивченні питань впливу інституційної економічної теорії на методологію вітчизняної облікової системи вагомому роль зіграв професор Г.Г. Кірейцев, який актуалізував і окреслив згадану вище проблематику у науковій доповіді „Глобалізація економіки й уніфікація методології бухгалтерського обліку” [4]. Надалі актуалізацію цієї проблеми було розвинуто й викладено в аспекті галузевого обліку в фундаментальній праці В.М. Жука [2].

Формулювання цілей статті. Мета дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні визначення рівнів впливу інституціональної економічної теорії на формування методології бухгалтерського обліку як в світовій, так і в національних площинах.

Виклад основного матеріалу досліджень. Поширення інституціоналізму сприяє виникненню нових теорій, які формують нові

запити у суспільстві та нових об'єктів дослідження. Можливість використання інституціонального підходу до розвитку бухгалтерського обліку дозволяє побудувати таку його методологію, що відображає інформаційні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання та окремими інститутами на інституціональній основі. Розвиток методології бухгалтерського обліку з урахуванням чинників інституціоналізму, сприяє вийти на якісно новий науковий рівень, збагативши його теоретико-методологічними напрацюваннями, які не враховані у попередніх дослідженнях, які проводилися тільки на загальнофілософських та загальнонаукових методах пізнання.

Методологія бухгалтерського обліку в системі управління визначається у відповідності до інституційних запитів на результативну інформацію. За дослідженнями відомих вчених В.Ф. Палія та Я.В. Соколова місія, як і мета, задається бухгалтерському обліку зовнішніми інститутами [5]. Більш глибоко чинники інституційного середовища, що впливає на методологію облікової системи, визначені російським вченим В. Панковим [6]. Він розглядає всю їхню сукупність як самостійне інституційне явище, виокремивши зовнішні та внутрішні інституційні чинники, що визначають обліковий процес і дозволяють розглядати базові характеристики інститутів обліку і звітності, аналізувати механізми їх реального функціонування. До зовнішніх чинників він відносить: домінуючі у суспільстві соціальні і культурні установки; звичаї і практику ділового обороту; загальну правову систему; спеціальну нормативну базу, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації й інтеграції; систему освіти і підготовки спеціалістів, інформаційні процеси в професійному середовищі [6, с. 34].

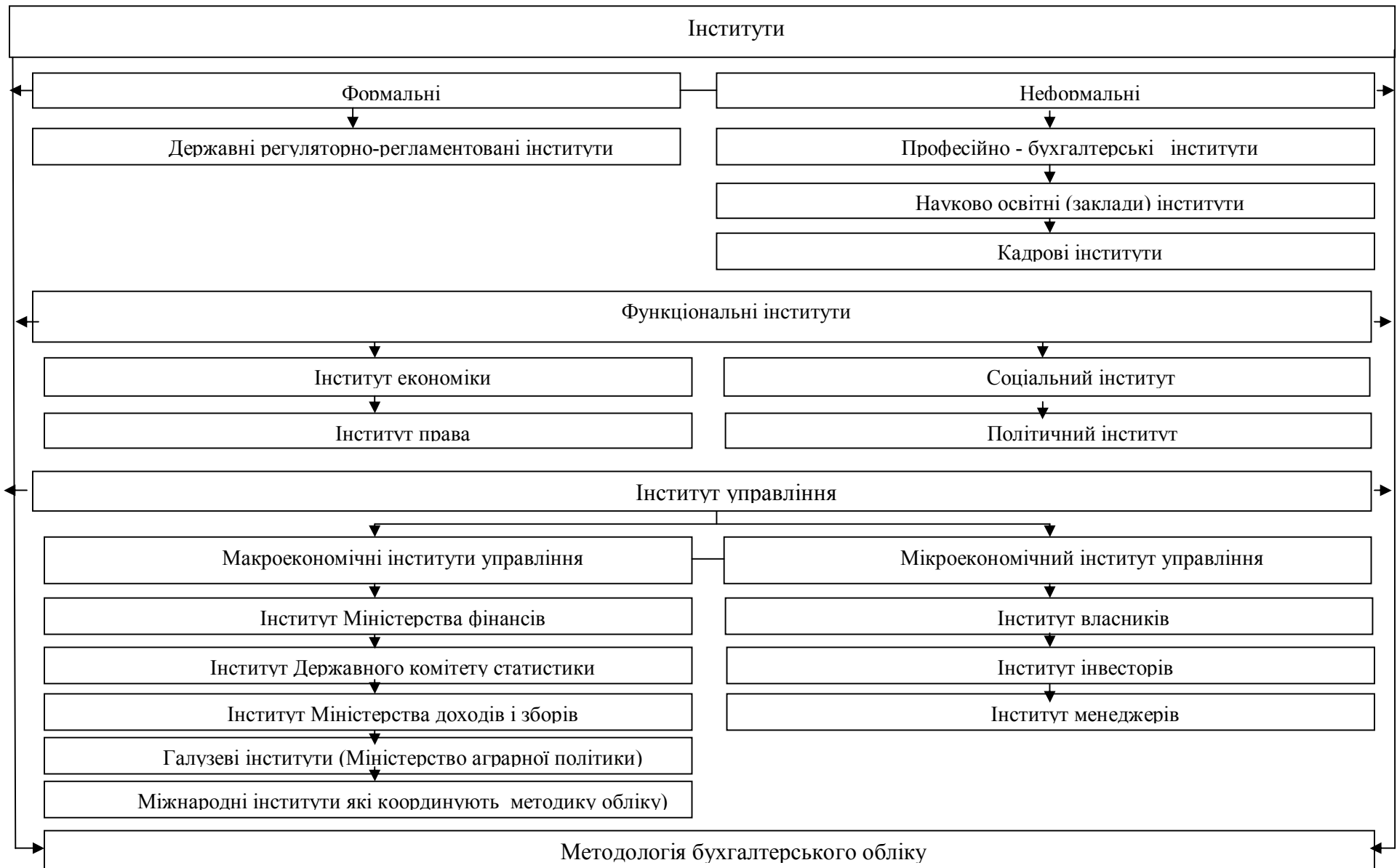
В системі суспільних інститутів одні дослідники соціальних наук виділяють політичні, релігійні, інститути культури та соціалізації, тотальні та економічні інститути [10]. За ще одним підходом, соціальні інститути класифікують на основі змісту, функцій, які вони виконують, на економічні, політичні, виховні, культурні, релігійні, а також соціальні інститути у вузькому значенні цього слова. До економічних соціальних інститутів належать ті, які займаються виробництвом і розподілом благ, послуг, регулюванням грошового обігу, організацією праці тощо [2, с. 81]. 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 [10, с. 145].

У загальному вигляді щодо впливу інституцій на методологію бухгалтерського обліку, можна подати у наступному вигляді (рисунок). На рис. 1 зображено рівні впливу інституцій на стан та розвиток методології бухгалтерського обліку як в світовій, так і в національних площинах.

Інститути можуть бути формальними або неформальними. *Формальні інститути* - сукупність політичних та економічних правил закріплених в законотворчих та нормативних документах, які видані державою і схвалені парламентом. До формальних інститутів можна віднести Державні регуляторно-регламентовані інститути.

Неформальні інститути – це сукупність норм і правил, що характеризують соціально-економічних відносин суспільства та регулюють поведінку людей у процесі фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання (договори, контракти та інші добровільно прийняті документи).



Вплив інститутів на формування методології бухгалтерського обліку

Сюди можна виділити такі основні групи інститутів: професійно-бухгалтерські інститути, науково-освітні (заклади) інститути, кадрові інститути.

Обмежені можливості, існуючих професійних бухгалтерських інституцій, науки та освіти розв'язувати проблемні питання щодо розвитку методології бухгалтерського обліку України. Всі ці обмеження закладено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», за яким у правовому полі не чітко викладено відповідальність за стан бухгалтерського обліку в державі.

У формуванні неформальних інститутів велику роль відіграють історичні традиції та морально-етичні норми суспільства. Так, наприклад в країнах зони поширення ісламу, де іслам є одним з найбільших світових віровчень, монотеїстична релігія, зберігає значну силу експансії в сфері економічного, правового та соціального розвитку країн. Вплив релігії на методологію бухгалтерського обліку проявляється не тільки через морально-етичні норми, але і за допомогою особливих вказівок, що містяться в Корані. Ісламська економічна доктрина спирається на закони викладених в Корані людських цінностей, де сформульовані основні принципи правових, майнових і господарських відносин мусульманського суспільства.

Основне призначення інституту – це інтеграція й рівновага окремих елементів системи. Між різними видами інститутів існують протиріччя, а тому важливо забезпечити відповідність між формальними й неформальними інститутами, яку має підтримувати держава.

Так, держава, яка є найвищою організацією координації інституційних відносин для більшості суб'єктів формує універсальні принципи "правила гри". Вона створює "інституційну модель", яка складається із – законодавчої, адміністративної, контрольної, наглядової, захисної діяльності, яким відповідають інституційні інструменти. Основним завданням такої моделі є формалізація суспільних очікувань і вимог до методології бухгалтерського обліку. Держава у цьому випадку є загальноекономічним регулюючим інструментом, який по-суті є визначальний, адже за його "вказівкою" відбувається узгодженості формування методології бухгалтерського обліку з базовими інститутами та іншими видами соціально-економічної діяльності. З цього приводу В.М. Пархоменко в дисертаційному дослідженні відзначає, що у вітчизняному бухгалтерському обліку також визнана та задекларована необхідність інституціональної перебудови системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, в якій держава відіграє провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій [7].

Слід зазначити, що сьогодні відчутно негативний вплив різних державних структур на розвиток методології бухгалтерського обліку. Сучасні державні

органи, виявилися нездатними вирішувати проблеми на належному методологічному рівні щодо розвитку бухгалтерського обліку та забезпечити його адекватність соціально-економічними та економіко-правовими відносинами.

Однією з особливостей практичного розвитку національних систем бухгалтерського обліку, що спостерігалася протягом другої половини минулого сторіччя в Україні і в інших державах колишнього СРСР, була послаблена увага до його методології та до зовнішніх причин такого розвитку. Недостатньою була також орієнтація обліку на вимоги менеджменту [4]. Тобто відбувається одностороннє та безальтернативне державне регулювання бухгалтерського обліку. Користувачем такої облікової інформації в більшості випадків є статистичні відомства.

Інша ситуація спостерігається у США, де методології бухгалтерського обліку формується лише на рівні громадських організацій з мінімальним втручанням держави у справи власника. Ми вважаємо, що державний вплив на методологію бухгалтерського обліку повинен реалізуватися через функціонування інституціональних економічних структур, які супроводжуються обов'язковим науково-методологічним забезпеченням.

Велику роль у формуванні методології бухгалтерського обліку відіграють функціональні інститути. До функціональних інститутів пропонуємо відносити: інститут економіки, інститут права, соціальний інститут, політичний інститут. Найважливішими інститутами, що формують інституційний простір, що й здійснюють істотний вплив на методологію обліку, є інститут економіки та права, які насамперед, визначають нормативні рамки, обов'язки для всіх економічних агентів. 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 [8, с. 333].

Інститут управління. У сучасній системі інституціональних управлінських користувачів облікової інформації, що впливають на формування методології бухгалтерського обліку можна класифікувати в залежності від мікро- та макрорівнів дослідження. До макроекономічних управлінських інститутів відносять: Міжнародні інститути які координують методику обліку, Інститут Державного управління, до яких можна віднести Інститут Міністерства фінансів України, Інститут Державного комітету статистики, Інститут Міністерства доходів і зборів України, Галузеві інститути - Міністерство аграрної політики.

Без сумніву, що в умовах глобалізації, на макро-економічному рівні великий вплив на розвиток методології бухгалтерського обліку мають міжнародні інституції. Сьогодні на цьому рівні завдяки зусиллям Комітету

(Ради) з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) є реальні успіхи. Цей комітет, ставить собі за мету створення стандартів, які зможуть застосовуватись компаніями в будь-якій країні світу.

На відміну від нині діючої концепції імплементації МСФЗ (особливо в країни, що розвиваються), інституціональна теорія бухгалтерського обліку базується на концепції адаптування МСФЗ під національні інституціональні середовища. Одним із ключових призначень нової теорії є, також, відпрацювання критеріїв такого адаптування та певної стандартизації роботи бухгалтерської інфраструктури ООН і національних регуляторних органів з бухгалтерського обліку та розвитку професії бухгалтера [1].

Проте, в сьогоденних умовах стратегічна доктрина запровадження в світі МСФЗ потребує переосмислення. Серед причин такого висновку західні експерти відзначають нездатність МСФЗ попереджувати та, тим більше, запобігати світовим економічним кризам; сприяння в «грі в доходи»; проблеми оцінки та не розкриття низки суттєвої інформації, що породжує світову та національні проблеми асиметрії інформації та багато іншого [11].

Ми вважаємо, що в основі таких змін виникає необхідність щодо забезпечення МСФЗ запитів і потреб сталого розвитку транснаціональних корпорацій. Це вимагає від міжнародних бухгалтерських інститутів розробки нової теоретичної бази МСФЗ, в основі якої має бути покладено інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Велику роль у розвитку методології бухгалтерського обліку на макроекономічному рівні відіграє Інститут Міністерства фінансів України та Інститут Державного комітету статистики. Інтерес даного сегменту державного управління спрямований на отримання інформації про майновий та фінансово-господарський стан. Слід зазначити, що питання регулювання бухгалтерського обліку не є першочерговим завданням Міністерства фінансів України. Крім того, методологічна рада з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України має обмежені можливості та невизначений статус, що негативно впливає на розвиток методології бухгалтерського обліку. Задоволення запитів щодо статистичних спостережень часто відбувається поза системою бухгалтерського обліку. Такі операції не підтверджуються первинними документами, що призводить до викривлень інформації, помилок в розробці та прийнятті держбюджету, державних та галузевих програм розвитку.

Не вирішеною проблемою залишається, щодо відповідальності за дотриманням професійних «правил гри». Так за Законом збирає та обробляє фінансову звітність Державний комітет статистики, визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Міністерство фінансів України. Інститут Міністерства доходів і зборів України на цьому рівні сьогодні переважають

запити на податкову інформацію, щодо нарахування та погашення податкових зобов'язань.

Інша система інституційних запитів передбачає узагальнення інформації за галузевою ознакою, на рівні Міністерства аграрної політики, наявність якої вкрай важлива для управління. Проте Міністерство аграрної політики може лише рекомендаційно впливати на формування Інститутом Міністерства фінансів України та Інститутом Державного комітету статистики на методологію бухгалтерського обліку. Так як він не може безпосередньо контролювати дотримання сільськогосподарськими підприємствами діючої, далеко не досконалої методології бухгалтерського обліку.

Зокрема в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, що затверджена Колегією Міністерства аграрної політики України на початку 2009 року йдеться саме про розширення складу та повноважень Методологічної ради Мінфіну, її методологічних, організаційних та фінансових можливостей [2].

Формування методології бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах вимагає відновлення вертикалі бухгалтерських служб по системі Мінагрополітики та надання їм повноважень контролю щодо за дотриманням нормативних документів ведення бухгалтерського обліку та складання звітності через звітування до управлінь агропромислового розвитку. Як підтверджує практика цю функцію Держкомстат виконати не в змозі.

В свою чергу і Світовий Банк пропонує Україні створити багатопрофільний Національний координаційний комітет для координації реформ в галузі бухгалтерського обліку та аудиту. Комітет повинен виконувати дорадчі функції при органах, які встановлюють державну політику в цьому питанні [3].

До мікроекономічних інститутів відносять: інститут власників, інститут інвесторів, інститут менеджерів та галузеві інститути. Основою, виділення в окрему категорію інституту власників, інвесторів, менеджерів є специфіка їх інформаційних потреб, що зумовлює необхідністю переорієнтації досліджень саме на ці запити та відповідний розвиток методології бухгалтерського обліку. На мікроекономічному рівні галузеві інститути представлені управліннями агропромислового розвитку при районних та обласних держадміністраціях.

Висновки. Вважаємо, що розроблена класифікація інституцій, має суттєво вплинути на оновлення методології обліку, що призведе до високого рівня результативності облікової інформації, яка відповідатиме тим вимогам, які лежать в основі принципів бухгалтерського обліку як за національними, так і міжнародними стандартами.

Сьогоднішнє державне регулювання бухгалтерської діяльності в Україні потребує докорінного реформування, що передбачає внесення змін та

доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Концептуальними підходами до такого реформування є:

- врахування інституціональної економічної теорії та континентальної (європейської) моделі побудови облікових систем при підготовці змін та доповнень до діючого законодавства в частині регулювання бухгалтерського обліку;

- посилення правового статусу національного регуляторного органу з питань бухгалтерського обліку, його можливостей та відповідальності в межах Кабінету Міністрів України чи Мінфіну України;

- розширення суб'єктів методологічного впливу на бухгалтерську діяльність шляхом обов'язкової та законодавчо визначеної участі в регуляторних органах представників ключових галузевих міністерств та професійних бухгалтерських організацій;

- забезпечення відповідальності членів регуляторного органу за формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в сферах їх впливу [1].

Виходячи із зазначеного можна констатувати, що на методологію бухгалтерського обліку та його практику впливають чинники, які формуються в реальному економічному житті. Основні із них пов'язані із глобалізацією і інституціональною економічною теорією.

Бібліографічний список: 1. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 100-113. 2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: моногр. / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с. 3. Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (ЗДСК БОА) (A&A ROSC), 2008. 4. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кирейцев // Науч. доклад на 6-ой Междунар. науч. конф.: "Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практические значения и направления дальнейшего развития" г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с. 5. Палий В.Ф. Введение теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов // Финансы, 1979. – 304 с. 6. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / В.В. Панков. – М.: Информ Бюро, 2011. – 168 с. 7. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / В.М. Пархоменко // Ін-ут аграр. економіки. – К., 2002. – 19 с. 8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 9. Соціологія: терміни, поняття, персоналії: навч. 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. 10. Соціологія: посібник для студ. вищ. навч. закл. / за ред. В.Г. Городяненка. – К.: Академія, 1999. – 384 с. 11. Стратегія сталого розвитку України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253>

Проданчук М.А. Институциональная экономическая теория в развитии бухгалтерского учета. Изучено содержание и значение институциональной экономической теории в формировании и совершенствовании эффективной методологии бухгалтерского учета направленной на институционального пользователя .

Рассмотрено развитие системы бухгалтерского учета с учетом факторов институционализма. Обоснованно уровни воздействия институтов на формирование методологии бухгалтерского учета как в мировой, так и в национальных плоскостях, способствовать выйти на качественно новый научный уровень, обогатив его теоретико - методологическими наработками, не учтенные в предыдущих исследованиях и проводились только на общефилософских и общенаучных методах познания.

Prodanchuk M. Institutional economic theory in the development of accounting. Studied the meaning and significance of institutional economics in shaping and improving the efficient accounting methodology aimed at institutional user.

We consider the development of an accounting system based on factors institutionalism. Reasonable level of influence on the formation of institutions accounting methodology as in the global and national dimensions, which will deliver a new scientific level , enriching its theoretical and methodological practices that are not considered in previous studies and were conducted only on general philosophical and scientific methods of knowledge.