

ЩОДО ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНСТИТУЦІЙНОЇ КОНЦЕПЦІЇ

Анотація. Розглянуто причини необхідності застосування інституціоналізму для подальшого розвитку бухгалтерського обліку. Запропоновано структуру бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні. Проаналізовано еволюцію інституційної парадигми бухгалтерського обліку.

Ключові слова: інституційна теорія бухгалтерського обліку, бухгалтерська інституційна концепція, економічна концепція, теоретико-методологічна платформа

Yukhymenko-Nazaruk I.

CONCERNING THE INSTITUTIONAL ACCOUNTING CONCEPT CONSTRUCTION

Summary. The reasons of the institutionalism application necessity for further accounting theory development are considered. The structure of accounting institutional concept in a broad sense is suggested. The evolution of the institutional accounting paradigm is analyzed.

Keywords: institutional accounting theory, institutional accounting concept, economic concept, theoretical and methodological platform

1. Вступ

На сьогодні однією із основних тенденцій розвитку наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку є широке застосування інституціоналізму. В результаті таких досліджень вітчизняними вченими вже одержані наступні результати: обґрунтовано сутність бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту (В. М. Жук [2], О. О. Канцуров [10], В. М. Метелиця, О. М. Петрук [12], І. Б. Садовська та ін.), розроблено основи інституційної теорії бухгалтерського обліку (В. М. Жук, В. М. Метелиця), виділено інституційну парадигму бухгалтерського обліку (В. М. Жук), сформовано механізм інституційного регулювання обліку і звітності (Т. М. Сльозко), розроблено підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат (В. М. Жук, В. С. Литвиненко, М. М. Шигун, Ж. М. Ющак).

У той же час, серед вітчизняних дослідників на сьогодні відсутня бухгалтерська інституційна концепція, тобто система поглядів на порядок застосування інституційного інструментарію в бухгалтерському обліку, яка б враховувала всі сучасні особливості розвитку інституційної економічної теорії. Основною проблемою, що в даному випадку потребує вирішення, є відсутність комплексної системи правил застосування інституціоналізму в бухгалтерському обліку, які б виступали певним стандартом для наступних поколінь дослідників, та формували вектор їх наукових пошуків, одночасно виступаючи об'єктом конструктивної критики. Це дозволило б з одного боку, забезпечити порівнянність наукових результатів в даній сфері, а з іншого – створити наукові традиції в сфері бухгалтерських інституційних досліджень. В цілому це сприяло б як подальшому розвитку облікової науки, так і всебічному удосконаленню облікової практики та системи регулювання бухгалтерського обліку. Також питанням подальшого розвитку бухгалтерського

обліку в світлі застосування інституційної теорії приділяли увагу С. Ф. Голов [1], Г. Г. Кірейцев [7], О. М. Колеснікова [9], Корінко М. Д. [8], П. О. Куцик, С. Ф. Легенчук [11], Н. В. Семенишена [4], І. Б. Садовська, Т. М. Сльозко, І. Й. Яремко [6] та ін.

Мета статті – обґрунтування необхідності та розробка структури бухгалтерської інституційної концепції, яка враховувала б основні положення старого та нового інституціоналізму, що знаходять свій прояв у наукових дослідженнях в сфері бухгалтерського обліку.

2. Економічні концепції та їх інтеграція з традиційною обліковою теорією

Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки знаходиться під впливом значної кількості факторів, що зумовлює появу його нових видів (фінансовий, управлінський, стратегічний, креативний тощо) та напрямів (екологічний, соціальний, інтелектуальний, облік доданої вартості, вартісно-орієнтований облік, облік на основі збалансованих показників тощо), які досить важко порівняти між собою та об'єднати за допомогою єдиної теоретико-методологічної парадигми.

Однією із основних причин появи такого різноманіття в наукових дослідженнях в сфері бухгалтерського обліку є широке залучення економічних концепцій та їх інтеграція з традиційною обліковою теорією. Існування такої ситуації підтверджує Г. Г. Кірейцев [3, с. 56], зазначаючи, що вирішальним у формуванні національних облікових систем, починаючи з періоду останніх двох десятиліть минулого століття, стає вплив економічної теорії на потенційні можливості бухгалтерського обліку.

Проте засилля змістовних економічних концепцій в якості способу удосконалення теорії бухгалтерського обліку поступово призводить до “розмивання” його базисних підвалин, підміни облікових

категорій і понять економічними аналогами, їх змішуванням, що є негативною тенденцією, оскільки зумовлює руйнування сформованої протягом багатьох століть теоретико-методологічної структури, порушує комунікаційні зв'язки між представниками наукової спільноти в сфері обліку. Наприклад, одночасне використання в сучасних облікових дослідженнях понять “актив”, “капітал”, “майно”, “ресурс”, “благо” та ін. є причиною формування електичних та складнопорівняних облікових теорій, які ще більше ускладнюють процес наукових комунікацій, тим самим в результаті послаблюючи дієвість методології економічної науки, ускладнюючи процес використання її результатів в обліковій практиці підприємств.

Подібне руйнування історично сформованих традицій у сфері обліку, на нашу думку, спричинене неможливістю забезпечити адекватну реконструкцію облікових теорій на основі врахування їх переваг та недоліків, неможливістю співставити і порівняти існуючі облікові теорії з економічними теоретичними розробками. Для забезпечення облікових теорій з економічними необхідно провести глибокі дослідження, що стосуються суспільно-історичних причин їх виникнення, що у багатьох випадках передбачає необхідність проведення міждисциплінарного аналізу, до якого, за словами С. Ф. Голова [1, с. 6], ще не готові вітчизняні вчені.

Одним із прикладів неможливості проведення адекватного оновлення облікових теорій відповідно до зростаючих вимог часу є то й факт, що значна кількість вчених проводить аналіз облікових теорій, які були описані і систематизовані ще наприкінці ХІХ – початку ХХ століття О. М. Галаганом, і надалі детально проаналізовані Я. В. Соколовим [5, с. 19-70], проте, на сьогодні відсутні спроби їх удосконалення на основі використання інституційного інструментарію та на основі врахування змін інституційного середовища облікової системи.

3. Інституційна теорія, як єдина теоретико-методологічна платформа бухгалтерського обліку

Впроваджуючи нові економічні поняття і конструкції до складу облікової теорії, дослідники використовують різноманітний методологічний інструментарій, що породжує явище непорівнянності таких пропозицій, внаслідок чого вчені в сфері обліку переходять до стану професійного непорозуміння, оскільки бухгалтерський облік починає перенасичуватись неендемичними бухгалтерськими економічними категоріями і поняттями. Відсутність можливості порівнянності наукових досліджень між собою зумовлює необхідність пошуку єдиної теоретико-методологічної платформи, яка б дозволила для всіх наукових пропозицій використовувати єдиний методологічний базис.

В якості такої методологічної платформи, на нашу думку, доцільно використовувати загальну інституційну теорію, яка дозволяє вивчати зовнішні (зміна функціонування базисних інститутів) та внутрішні (зміна змісту функціонування підприємства (організації)) перетворення в економічних

системах. Подібного підходу дотримується Н. В. Семенишена, відзначаючи, що відсутність системних наукових досліджень впливу інституційної економічної теорії на формування теорії бухгалтерського обліку, його нових парадигм і концепцій, дає підстави констатувати замкнутість бухгалтерської науки у своїх внутрішніх проблемах [4, с. 325].

Можливо, через відсутність загального теоретичного базису для проведення інституційних досліджень в сфері бухгалтерського обліку, існування їх широкого методологічного і предметного різноманіття, з одночасною відсутністю значних наукових результатів (окрім всебічного дослідження В. М. Жука), змусили С. Ф. Голова прийти до висновку, що вітчизняні вчені-обліковці обмежуються популяризацією інституціонального підходу, але утримуються від застосування його до існуючої системи бухгалтерського обліку та її інституціонального середовища [1, с. 8].

Інституційна теорія, з одного боку, дозволяє піднести наукові дослідження на високий теоретичний рівень завдяки використанню напрацьованих вчених інституціоналістів, а з іншого – дозволяє наблизити наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку до рівня бухгалтерської практики. На думку В. М. Жука вибір інституційної доктрини розвитку обліку викликаний її здатністю пояснити сучасний стан і перспективи розвитку глобальної і національної бухгалтерської системи з позиції взаємодії: базових соціально-економічних мотивів користувачів бухгалтерської інформації, самих бухгалтерів, нормативно-правових актів регулювання, організаційних форм бухгалтерської діяльності і її самоорганізації [2, с. 123].

Побудована на основі інституційної доктрини інституційна теорія бухгалтерського обліку виступатиме в якості набору “правил гри”, “способу бачення світу”, якого повинні дотримуватись науковці при удосконаленні системи бухгалтерського обліку в Україні. Лише такий підхід дозволить досягти порівнянності наукових досліджень, сформувати єдину точку зору на нагальні проблеми у сфері бухгалтерському обліку, які потребують вирішення. Слід звернути увагу й на те, що таких кутів зору на облікові проблеми може бути значна кількість, однак, саме інституційна теорія в сучасних економічних дослідженнях відтіснила “мейнстрим”, що переконливо свідчить про доцільність її використання в сфері бухгалтерського обліку.

Для забезпечення єдності підходів дослідників в сфері бухгалтерського обліку, які базують свої погляди на засадах інституціоналізму, необхідним є побудова єдиної бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні.

І. Й. Яремко, дотримуючись подібної логіки розвитку інституційних досліджень в сфері обліку, зазначав про необхідність розробки інституційної концепції і створення відповідної теоретичної бази щодо бухгалтерського обліку капіталу [6, с. 251]. Однак, даний досить звужений погляд, що методологічно обмежується застосуванням старого інституціоналізму та предметно обмежується вивченням капіталу підприємства, не дозволяє вирішити

проблему непорівнянності наукових результатів, формування єдиного підходу щодо застосування інституціоналізму в бухгалтерському обліку. На нашу думку, єдиним способом вирішення зазначених вище проблем є побудова бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні, в основі якої покладений старий та новий інституціоналізм, що в цілому дозволяє сформувати загальну інституційну парадигму обліку (рис. 1).

На рис. 1. наведений взаємозв'язок інституційної та неінституційної теорії, який полягає в тому, що неінституційна теорія обліку передбачає розгляд інститутів у вигляді наборів правил і норм, які обмежують набір альтернативних методів обліку, представлених в облікових стандартах, серед яких здійснюється вибір бухгалтером на рівні конкретного підприємства.



Рис. 1. Бухгалтерська інституційна концепція в широкому розумінні

У даному випадку (рис. 1) під концепцією розуміється найбільш загальна ідея інституціоналізму як окремої теорії у складі бухгалтерських наукових знань, вона виступає способом розуміння і розв'язання проблем в сфері бухгалтерського обліку на основі використання інституційного методологічного інструментарію.

До її складу включено елементи інституційної і неоінституційної теорії бухгалтерського обліку, що дозволяє говорити про формування бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні. Якщо значна кількість її елементів (в частині інституційної теорії бухгалтерського обліку) ідентифіковані та удосконалюються вітчизняними вченими, то неоінституційна облікова теорія на сьогодні є нерозробленою, що є однією із перспектив подальших досліджень.

4. Еволюція інституційної парадигми бухгалтерського обліку

На окрему увагу дослідників також заслуговує теоретичне обґрунтування сутності загальної (в широкому розумінні) інституційної парадигми бухгалтерського обліку, яка також складається із інституційного і неоінституційного блоку, та повинна виступати в якості нового загального джерела формування світогляду вчених в сфері бухгалтерського обліку, які стоять на засадах інституціоналізму в широкому розумінні. Формування такої парадигми дозволить усунути звуженість підходу вчених (зокрема, підходу В. М. Жука [2, с. 221]) до розуміння сутності бухгалтерських інституціональних досліджень як до способу вивчення особливостей функціонування інституту бухгалтерського обліку, що не передбачає заглиблення у його внутрішню будову.



Рис. 2. Еволюція інституційної парадигми бухгалтерського обліку (розроблено автором)

Загальний порядок еволюції інституційної парадигми бухгалтерського обліку можна представити наступним чином (рис. 2).

Представлений порядок еволюції інституційної парадигми бухгалтерського обліку (рис. 2) дозволяє відобразити еволюцію зміни системи уявлень, які характерні для кожного з етапів розвитку бухгалтерського обліку як науки. На сьогодні можна констатувати перехід від другого до третього етапу розвитку інституційної парадигми, оскільки використовуючи базові категорії старого інституціоналізму для розвитку бухгалтерського обліку, також значну увагу вчених привертають питання бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що є базовим поняттям неінституціоналізму.

Побудова загальної інституційної парадигми бухгалтерського обліку, що передбачає включення до її складу окрім “старого бухгалтерського інституціоналізму” сучасної неінституційної теорії обліку, дозволяє не лише розширити і поглибити предмет науки бухгалтерський облік, розуміння сутності інститутів, а також дозволяє теоретично обґрунтувати новий напрям наукових досліджень, пов’язаний з вивченням поведінки бухгалтерів при використанні механізму професійного судження.

Застосування неінституціоналізму в бухгалтерському обліку дозволяє розширити межі загальної інституційної парадигми обліку до рівня конкретного підприємства, дозволяє відійти від неокласичної традиції бухгалтерських наукових досліджень, що не можуть пояснити особливості поведінки бухгалтерів та їх взаємодії з менеджерами та власниками підприємства під час реалізації облікової політики підприємства.

5. Висновки

Бухгалтерська неінституційна теорія дозволяє актуалізувати застосування кібернетичного підходу в бухгалтерському обліку, коли бухгалтерський облік вважається кібернетичною системою. Виходячи із неповноти інформації, на основі якої реалізуються професійні судження бухгалтера, як базисного положення неінституціоналізму, та здійснення ними опортуністичної поведінки, виникає явище інформаційної асиметрії облікової інформації. Вирішення проблеми асиметричності облікової інформації виступає теоретичною основою для обґрунтування необхідності рівня втручання держави в процес регулювання національної системи бухгалтерського обліку (варіанти інтерналізації зовнішніх ефектів).

Побудова бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні дозволяє об’єднати в єдину теоретичну схему існуючі інституційні напрацювання в сфері бухгалтерського обліку, виступає теоретико-методологічним підґрунтям (платформною) для проведення аналізу поведінки інститутів та бухгалтерів на рівні конкретного підприємства, а також дозволяє врахувати вплив функціонування інститутів на професійні судження бухгалтерів як економічних агентів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С. Ф. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3-9.
2. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета [Текст] : монография / В. Н. Жук. – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.
3. Кірейцев Г. Г. Развитие бухгалтерского обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки [Текст] : монографія / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. Семенишена Н. В. Бухгалтерський облік і інституційна економічна теорія до питання міждисциплінарних зв’язків / Н. В. Семенишена // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип 35. – С. 323-325.
5. Соколов Я. В. Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я. В. Соколова / Я. В. Соколов. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 84 с.
6. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії / І. Й. Яремко // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку : зб. наук. праць. – 2010. – № 691. – С. 246-252.
7. Кірейцев Г. Г. Глобалізація економіки й уніфікація методології бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 68 с.
8. Корінько М. Д. Бухгалтерський облік в умовах інституціональних змін в Україні: напрями наукових досліджень / М. Д. Корінько, В. В. Травін // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – Вип. 1(6). – С. 110-116.
9. Колесникова Є. М. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін / Є. М. Колесникова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nubip.edu.ua/sites/default/files>.
10. Канцуров О. О. Удосконалення методології дослідження бухгалтерського обліку / О. О. Канцуров // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ic.faaaf.org.ua/pdf>
11. Легенчук С. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Легенчук ; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2011. – 37 с.
12. Петрук О. М. Розвиток системного трактування бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ (Сер. Економічні науки). – Житомир : ЖДТУ, 2005. – № 4 (34). – С. 145-155.