

УДК 571

Л.В. Кондрюк, кандидат економічних наук, доцент ПДАТУ

ПЕРСПЕКТИВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО НАПРЯМУ РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

Висвітлено бачення автором перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку в контексті впровадження положень інституціональної теорії в Україні; розглянуто проблемні питання та підходи до нового змісту функцій бухгалтерського обліку

Ключові слова: система, функції, бухгалтерський облік, інституціоналізм.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Трансформація соціально-економічних систем потребує пошуку нових аспектів реалізації ринкових відносин. На думку багатьох дослідників вирішення проблемних питань ринкової економіки вбачається у розвитку та впровадженні досягнень інституціональної теорії. Система бухгалтерського обліку України базується на положеннях економічної теорії, тому має адекватно реагувати на нові запити.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Питанням функцій обліку приділено увагу у працях Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Кіндрацької Л.М., Малюги Н.М., Палія В.Ф., Петрука О.М., Правдюк Н.Л., Пушкаря М.С., Соколова Я.В., Чижевської Л.В., Хомина П.Я та інших. Кірейцевим Г.Г. започатковано функціональний напрям, а також роль бухгалтерського обліку в умовах розвитку інституціональної теорії.

Метою написання статті є висвітлення власного бачення автора на розвиток системи бухгалтерського обліку з урахуванням положень інституціональної теорії розвитку економіки України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік, будучи відкритою та динамічною системою, змінюється під впливом змін економічних пріоритетів розвитку економіки. Системотворчим фактором бухгалтерського обліку є його функції, а виконання останніх – запорука життєздатності цієї системи.

Критичний аналіз методології системного дослідження економічних систем у працях Єрохіної Є.А. аргументує серед інших положень те, що функція визначає структуру, функціонування і розвиток системи дає підстави говорити про неї як про головний системоутворюючий фактор. Автор також звертає увагу на необхідності розділяти поняття "функція" та "ціль"; адже фірма виконуючи функцію забезпечення якісним товаром покупців не завжди досягає поставленої мети – отримання прибутку [3, с. 9-11]. Аналогічно може така тенденція проявитись і в системі бухгалтерського обліку: виконуючи інформаційну, контрольну та інші функції, не завжди отримуємо очікуваного ефекту. Наприклад, представлення звітності кредитній установі не дає гарантій оформлення кредитної угоди.

Необхідно погодитись, що ціль є також системотворчим фактором з урахуванням вирішальної ролі функції. Разом із тим невиконання системою цілей матиме для неї у перспективі руйнівний характер.

Відсутність відповідальності за достовірність показників фінансової звітності говорить про її незатребуваність, тобто втрачається істинна мета, поставлена вищою за ієрархією системою управління. Зовсім інша ситуація складається з поданням податкової звітності, за порушення регламентації якої суб'єкту господарювання загрожує втрата прибутку за рахунок штрафів. Означена ситуація свідчить про проведення державою переважно фіскальної політики та незатребуваність економічних показників для проведення функції регулювання.

Необхідно також зауважити, що функції системи бухгалтерського обліку не змінились із впровадженням ПСБО, однак задана зовні мета – отримання економічного ефекту від зрозумілості звітності для потенційних іноземних інвесторів повною мірою ще не досягнута. ПСБО носять рекомендаційний характер. Обов'язкове ведення обліку на підприємствах, установах та організаціях передбачено в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996. Але в обох випадках їх недотримання не передбачає відповідальності (це не стосується податкової звітності).

© Л.В. Кондрюк, 2011

Незатребуваність показників фінансової та статистичної звітності обумовлена політикою "мінімального втручання держави в економічні процеси" з однієї сторони; та відсутністю справедливої конкуренції в умовах корумпованості формальних та неформальних інститутів в Україні – з іншої.

Мельник Т.М. зауважує також на важливому факторі: "...наслідком нерозвиненості інституціонального середовища в Україні, як і інших перехідних економіках, є значна частка тіньової економічної діяльності. На відміну від розвинених країн, де «тіньовий» сектор є досить обмеженим і не має відтворювальної спроможності, в окремих трансформаційних економіках, він чинить руйнівний вплив на розвиток суспільного виробництва. В Україні частка «тіньового» сектору ще донедавна оцінювалась на рівні 50-60% ВВП" [5, с. 251].

Обраний шлях розвитку вільної від регулювання ринкової економіки не врахував усього позитивного досвіду його в розвинених країнах світу з причин недостатнього рівня розвитку політичних, соціальних та інших інститутів в Україні.

Ринкова економіка зазнає критики і у світовому просторі. Лауреат Нобелівської премії з економіки Джозеф Стігліц розкритикував неокласичну економічну теорію за розрив між бідними та багатими, перевагу бізнесових інтересів над турботою про довкілля, демократією, людськими правами і соціальною справедливістю [4, с. 66].

Розглядаючи вплив економічної теорії на розвиток системи бухгалтерського обліку в Україні, професор Кірейцев Г.Г. ще 2005 року зауважував на необхідності розвитку інституціональної теорії, яка має прийти як альтернатива "вільному ринку". Автор зазначає: "...господарська практика за останні 10 років засвідчує, що механізми ринкового її саморегулювання і суттєво послабленого державного регулювання не забезпечують очікуваних позитивних зрушень, реалізація функцій обліку послабилася. Чинники неефективної ринкової трансформації багаточисельні і різноаспектні. Ми зводимо їх до наступних груп:

- невідповідність з національними інститутами положень впроваджуваних в галузях економічної діяльності механізмів ринкової трансформації;
- застосування в механізмах ринкової трансформації ідей монетаризму, ігнорування положень кейнсіанства, неокласичного синтезу та можливостей інституціональної теорії;
- недостатнє розуміння та використання керівниками владних і управлінських структур та окремими науковцями можливостей економічної теорії в зв'язку із призупиненням на національному рівні їх розвитку протягом майже всього ХХ ст.;
- прагматизм революційних ринкових перетворень щодо розвитку відносин власності та заміни на цій основі механізму розподілу доходів. Ігнорування в системах обміну принципу оптимальності за Паретто та актуальності проблем соціального захисту людини;
- недостатнє реагування системи вищої економічної освіти та підготовки наукових кадрів на потреби в формуванні нового типу мислення науковців і практичних фахівців з економіки та бухгалтерського обліку щодо можливостей економічної теорії.

Перелічені чинники стосуються економічної науки, освіти, управлінської діяльності та облікового її забезпечення. Вони формують умови зростання трансакційних витрат та прояву негативного синергетичного ефекту, для послаблення та запобігання котрого потрібне їх усвідомлення, здійснення комплексу теоретично обґрунтованих заходів та тривалий час" [4, с. 57].

На певному етапі світового розвитку знаходили своє визнання економічні течії: меркантилізм, фізіократія, класична та неокласична економічні теорії, маржиналізм, теорія монетаризму, "економічний імперіалізм", "біологічна метафора". Завдяки розвитку останніх двох та з урахуванням накопичених попередніх досягнень економічної теорії в сучасних дослідженнях розвивається так званий інституціональний напрям економічної теорії. Виникають нові категорії та переглядається тлумачення вже існуючих: "трансакційні витрати", "людський капітал", "інтелектуальний капітал", "соціальний капітал", "інститути".

Дуглас Норт визначає інститути як набір правил, процедуру забезпечення відповідностей, моральна і етична поведінка індивідуумів в інтересах максимізації багатства, це розроблені людьми формальні (закони, конституції) та неформальні (договори та прийняті кодекси поведінки) обмеження, а також фактори примусу, що структурують їх взаємодію. Інституціональний розвиток економіки відбувається під впливом взаємодії між інститутами та організаціями, коли перші визначають "правила гри", а другі – є "гравцями" [2].

В інституціональній теорії також з'явилося поняття трансакційних витрат, поява яких обумовлена дефіцитом інформації, невизначеністю та ризиками. Трансакційні витрати

забезпечують узгодженість та координацію економічних дій, а остання є суттєвим додатком до витрат сировини капіталу та праці. Поява неперсоніфікованих контрактів обміну як інструменту глобальної економіки та можливого прояву одним із учасників трансакції опортунізму, що має місце в обмінних операціях, та ускладненням всієї системи економічної координації, розвиток та удосконалення механізму господарювання супроводжується зростанням сукупних трансакційних витрат. Уточнення змісту останніх та їх класифікація в системі бухгалтерського обліку дозволить зробити вклад в розбудову інституціональної теорії економічного розвитку. З іншої сторони посилення регулюючої функції держави та пріоритетність формування справедливої конкуренції ставить перед системою бухгалтерського обліку нову мету, посилює реалізацію нею зовнішніх і, як наслідок, і внутрішніх функцій, що в кінцевому результаті має зменшити трансакційні витрати.

Залишається спірним питання втручання держави в економічні відносини, що визначає призначення формальних та неформальних інститутів і впливатиме на розмір трансакційних витрат.

М. Чумаченко та М. Пушкар висловлюють позицію, що підприємство може розвиватися лише за умови мінімального втручання зі сторони держави. Однак "...без правових регуляторів між виробниками і споживачами, з одного боку, та фізичними і юридичними особами, з іншого, а також між названими учасниками ринку і державними та інституційними установами неможливо обійтися, проте вони не повинні перевищувати певного порогового значення" [6, с. 11].

Г.Г. Кірейцев висловлює думку: "...враховуючи відсутність механізму суспільного контролю щодо дотримання принципу оптимальності за Паретто, а також асиметрію інформації, використовуваної учасниками ринку, ми припускаємо, що без державного регулювання рівноваги між попитом і пропозицією можна досягти лише теоретично" [4, с. 69].

Висновки. Теорія бухгалтерського обліку будується на підвалинах обраного напрямку економічної теорії, а тому назріваючі зміни з розвитком інституціональної теорії мають безпосередній вплив на функціонування та подальший розвиток системи бухгалтерського обліку в Україні. У цьому контексті потребують дослідження теоретико-методологічних підходів у розбудові бухгалтерського обліку в Україні.

Список використаних джерел

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996 / Національні стандарти в бухгалтерському обліку. Питання використання: Навч. посібник. – 2-ге вид. доп. / за ред. М.Г. Михайлова. – К.: Вища освіта, 2002. – 400 с.
2. Дуглас Норт. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А. Нестеренко, предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – Фонд экономической книги „НАЧАЛО”, 1997. – 80 с.
3. Ерохина Е.А. Развитие национальной экономики: системно-организационный подход. – Томск: Изд-во Томского университета, 1999. – 160 с.
4. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
5. Мельник Т.М. Інституційні чинники економічного розвитку: теорія і практика // Вісник Донецького національного університету, Сер. В: Економіка і право. – Вип. 2. – Т. 1. – 2010. – С. 245-251.
6. Чумаченко М., Пушкар М. Свобода підприємництва та безпека економічної діяльності та бізнесу // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі / Матеріали науково-практичної конференції 25-26 листопада 2010 р. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – 360 с.

Аннотація. Раскрыто видение автором перспектив развития системы бухгалтерского учета в контексте внедрения институциональной теории в Украине; рассмотрены проблемные вопросы и подходы к новому содержанию функций бухгалтерского учета

Ключевые слова: система, функции, бухгалтерский учет, институционализм.

Abstract. In the article vision of author of prospects of development of the system of record-keeping is exposed in the context of introduction of institutional theory in Ukraine.

Key words: system, functions, record-keeping, institutional theory.