

# ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ВІДПОВІДЬ НА ВИКЛИКИ СУЧАСНОСТІ

В статті дано оцінку процесам формування сучасних теорій бухгалтерського обліку науковими школами розвинутих країн. Розкрито основи нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку, яка запропонована академічною науковою школою України. Обґрунтовано необхідність трансформації бухгалтерської діяльності з функціональної підсистеми управління до соціального Інституту в економічному просторі. Розкрито складові і процеси, котрі характеризують стан і впливають на бухгалтерську діяльність. Запропоновано механізми управління процесами розвитку Інституту бухгалтерського обліку. Обґрунтовано концепти класифікації, ієрархії і взаємодії складових інституту бухгалтерського обліку, бухгалтерського інжинірингу, бухгалтерського імперіалізму та інжинірингової теорії управлінського обліку.

**Ключові слова:** теорія бухгалтерського обліку, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, інститут бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку, бухгалтерський інжиніринг, бухгалтерський імперіалізм.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасній бухгалтерській діяльності намітилась серйозна проблема. Це проблема невідповідності практики обліку до його теорії.

Сьогодні на практиці бухгалтерський облік займає вагомe місце не тільки в управлінні суб'єктами господарювання, але і в прийнятті державних рішень, рішень на ринку капіталу. Він виріс з інформаційної системи на рівні підприємства і набув вершин важливої, невід'ємної складової соціально-економічного простору в межах держав та глобальному діловому світі. Бухгалтерська спеціалізація значно посилила кількість і якість пропозиції для розбудови сучасних економічних професій.

Натомість теорія бухгалтерського обліку не встигає за таким зростанням практики. Обмежено декларуються функції, предмет і об'єкти обліку. Методологічні новації, наприклад у питаннях оцінки, звітності, обробки інформації, не мають достатніх фундаментальних обґрунтувань.

Невідповідність практики і теорії є, у першу чергу, проблемою бухгалтерської науки, котра залишається зі слабкою версією теорії.

Розвиток облікової науки логічно пов'язується з розвитком економічної науки. Економічна наука на сьогодні також має слабку версію теорії. Проте вона значно потужніше, ніж облік, вирішує цю проблему,

генеруючи нові підходи і бачення.

Інституціональний підхід зайняв вагомe місце у розвитку економічної науки. Напрацьована економістами інституціональна теорія є визнаною у світовому науковому середовищі і застосовується практикою. Нецілісні дослідження за інституціональними спрямуваннями є і в науковців-бухгалтерів. Але до цього часу не було сформовано відповідні парадигми, що дозволяли би говорити про нову – інституціональну теорію бухгалтерського обліку.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Розвиток бухгалтерської науки в Україні продовжує базуватись виключно на радянській теоретичній школі. Дієвість цієї школи забезпечили такі видатні постаті, як Белебега І.О., Білуха М.Т., Горелкін В.Г., Кірейцев Г.Г., Кузьмінський А.М., Литвин Ю.Я., Мних Є.В., Німчинов П.П., Чумаченко М.Г. та багато інших. Беззаперечно, що використання їхніх напрацювань сучасною обліковою наукою має свої переваги. Разом з тим політика «задоволення досягнутим» не відповідає сьогodнішнім викликам і негативно впливає на ефективність реалізації стратегій розвитку бухгалтерського обліку. Рівно як і не має перспектив політика повної відмови від нашої історичної спадщини.

Прихильники останньої вважали, що прийняття прозахідного Закону України про бухгалтерський

облік [6], відповідних державних Програм [7], імплементації в практику міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності (МСБО, МСФЗ) є достатнім для реформування вітчизняної системи обліку до потреб розвитку ринкової економіки. Саме на цьому концентрувалися програми досліджень учених. Однак очікуваного не сталося, а причини «обмежених результатів» глибоко не вивчаються.

Вперше в Україні про базовість саме оновленого теоретичного обґрунтування реформування вітчизняної системи обліку заявлено у 2008 році в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [4]. Цією Концепцією перед академічною наукою поставлено завдання по розробці нової, ефективної для національних потреб, теорії. Адже було з'ясовано, що головною причиною слабкої результативності реформ залишається відношення до системи обліку як до виключно обмежено-стандартного, техніко-інформаційного процесу управління, а не як до більшого, впливового на економіку окремого явища, ефективність якого у першу чергу залежить від соціокультурних психотипів бухгалтерів, рівня їх здатності до самоорганізації та впливу на виконання і формування «правил гри».

З'ясування важливості соціального впливу на облікову практику і науку спонукало нас до розбудови теорії обліку на засадах економічної інституціональної теорії. Вибору такого напрямку пошуків сприяло і виявлення факту, що подібне спрямування досліджень близьке до бачень ряду провідних вчених західних бухгалтерських наукових шкіл.

Так, за останні півстоліття вченими відмічається посилення вагомості обліку в соціально-економічному зростанні розвинутого світу, в забезпеченні через міжнародну стандартизацію процесів глобалізації. Ці та інші досягнення практики каталізували на заході зміну теоретичних уявлень про бухгалтерський облік.

В роботі «Ролі бухгалтерського обліку в організаціях та суспільстві» [12] колектив англійських вчених на чолі з Ентоні Хопвудом стверджує, що облік більше не можна представляти в якості набору технічних прийомів для оцінки індивідуальних економічних величин. Вчені декларують нове сприйняття обліку як масштабнішого, цілісного та впливового механізму економічного та соціального зростання.

Важливим є наголошення на тому, що зміни у бу-

хгалтерському обліку все частіше впливають із взаємодії між інституціями, які мають соціальну вагомість [12, с. 19]. Пояснюється, що регуляторні державні органи, професійні бухгалтерські та інші інституції задають тон бухгалтерським новаціям, оскільки більш відкриті для впливу політичного, соціального та економічного тиску, ніж безпосередньо бізнес-структури. Водночас західні науковці висловлюють жаль з приводу незначної кількості досліджень, пов'язаних із ідентифікацією соціальної природи облікової науки і практики, а також досліджень взаємодії системи обліку із соціумом [8].

У статті «Попит та постачання бухгалтерських теорій: ринок виправдань» [17] Росс Уоттс та Джеральд Циммерманн (1978 р.) наголошували на тому, що у світі домінують нормативні теорії, що відслідковується у формальному підході до розробки бухгалтерської методології. Традиційні бухгалтерські теорії, які носять назву нормативних, орієнтуються на прописування регламентованих дій бухгалтерів та мають своїм екраном жорсткі бухгалтерські стандарти. Проте така односторонність орієнтації досліджень, як вдало відмічає у своїй фундаментальній праці «Торгівля бухгалтерськими стандартами» Чарльз Хорнгрен [15], є продуктом радше політичної залежності, аніж результатом логічних та емпіричних пошуків, від чого бухгалтерська методологія втрачає у своїй практичній ефективності.

Такі висновки підтримують і практики. Зокрема, Уоттс та Циммерманн наводять висновок з річного звіту Американської Асоціації Бухгалтерів, де відзначається, що «єдиної універсальної загальноприйнятої теорії бухгалтерського обліку в даний час не існує» [16, с. 274].

Однак, на противагу або в доповнення до нормативних облікових підходів, розвиваються і теоретичні уявлення, які мають на меті передбачення та пояснення природи вибору тих чи інших процедур, правил обліку бухгалтерами. Ці підходи і сформували теоретичний базис сучасної позитивної бухгалтерської теорії.

У фундаментальній праці «Позитивна теорія бухгалтерського обліку: десятирічна перспектива» (1990 р.) [16] Росс Уоттс та Джеральд Циммерманн пов'язують початок розвитку теоретичної платформи позитивної теорії обліку з ініціативами щодо застосування емпіричних досліджень у бухгалтерському обліку.

Вбачається, що певним каталізатором позитивних теоретичних новацій стала і розроблена Робертом Коузом концепція контрактної природи фірми [5] та згодом обґрунтована ним і послідовними авторами неінституціональна економічна теорія.

Межі кореляції позитивістських ідей у бухгалтерському обліку з неінституціоналізмом наступні: позитивна теорія обліку, аналогічно неінституціональній економічній теорії, звертає увагу на контрактну природу фірми та намагається позиціонувати загальноприйняті набори бухгалтерських процедур як частину «контрактів» по управлінню нею. При цьому позитивісти виходять із припущення, що укладачі та споживачі інформації йдуть на «угоду», згідно з якою перші представляють останнім відповідний набір даних за певними правилами.

Сучасні дослідники-позитивісти (еталонний приклад – книга «Облік, організації та інститути» під редакцією Крістофера Чепмена, Девіда Купера та Пітера Міллера [13]) аналізують перетворення інституціональних механізмів, що регулюють поле діяльності бухгалтерів. Позитивістські дослідження цих авторів, за їх твердженням, вивчають шляхи, згідно з якими облік вписується не лише в правлячі ідеології, але і в механізми, які управляють міжнародною економікою та мають соціальну значимість. Акцентується увага на відносинах між обліком та середовищем, у якому він функціонує [19]. Досліджуються впливи груп-розробників міжнародних та регіональних стандартів, які відбиваються у текстах нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку.

До певної міри прихильниками ідей інституціональної теорії та позитивної теорії обліку можна вважати Самуеля Діпіазу та Роберта Екклза, які у своїй книзі «Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства» [1] піднімають питання соціально-економічного впливу, впливу соціокультурних психотипів бухгалтерів на їх професійність у підготовці фінансової звітності, впливу облікової професії на попередження фінансових катастроф.

**Все це, безумовно, засвідчує нові теоретичні уявлення про облік, який організовується і функціонує не лише за нормативними правилами, але і мотивами поведінки людей, що ці правила встановлюють, розповсюджують та виконують.**

**Метою статті є обґрунтування вибору та застосування інституціональних підходів до вирі-**

**шення проблем облікової науки, а звідси, окреслення та розкриття основ нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку.**

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

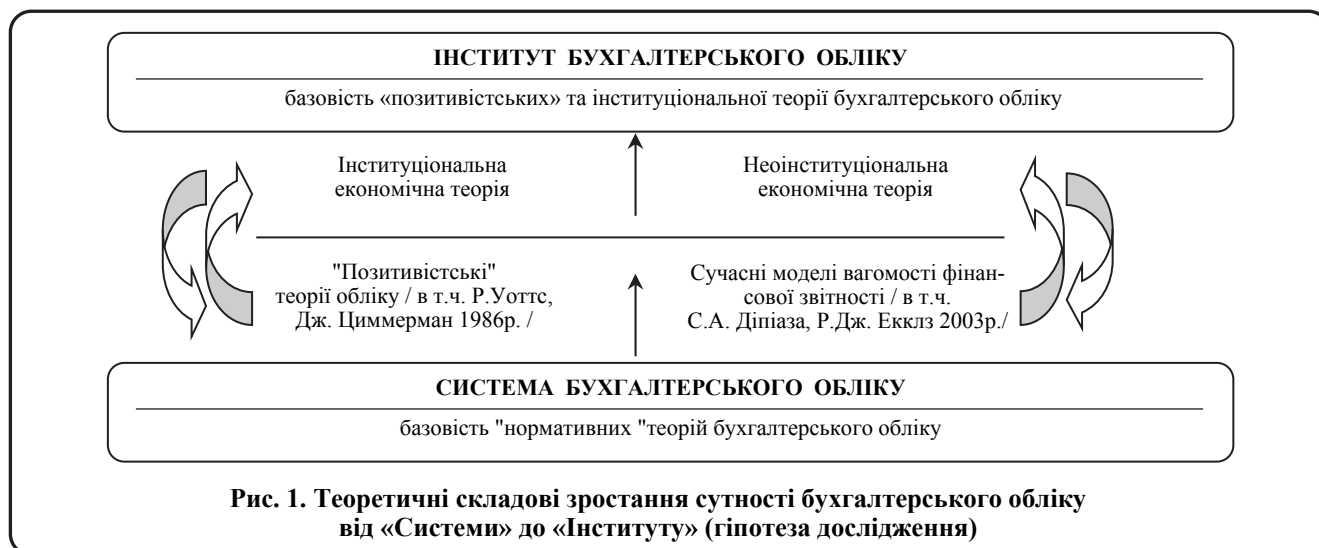
Вирішення проблеми реформування і розвитку бухгалтерського обліку потребує значного оновлення його теорій. Досліджуючи західний позитивістський тренд розвитку теорії бухгалтерського обліку, ми побачили можливість розвитку облікової теорії і на фундаментальній платформі інституціоналізму. Тим більше, що і інституціоналізм, і бухгалтерська позитивна теорія базуються на філософській платформі позитивізму.

Поєднання базових положень позитивістської теорії бухгалтерського обліку з інституціональною теорією мотивовано рядом факторів. Перш за все, інституціональна теорія вже є класикою сучасної економічної думки. Вона здатна не тільки пояснити причини успішності чи неуспішності різного роду економічних систем, в тому числі і бухгалтерської, але і визначити фактори і шляхи подолання проблем, що створюють в системах інститути. Вона орієнтує практику на зміну інститутів для досягнення бажаних результатів.

До того ж інституціональна платформа для змін у теорії бухгалтерського обліку буде зрозумілою для широкого загалу економічної науки. Для професії важливо, щоб імідж бухгалтерського обліку як консервативної складової економічної науки відходив у минуле.

Формуючи філософську платформу розбудови інституціональної теорії бухгалтерського обліку, ми врахували і сучасні тенденції практики та фундаментальні напрацювання прогресивних наукових шкіл, що досліджують і доводять зростання обліку від «замкнутої» інформаційно-технічної системи до вагомого явища національних та глобальних соціально-економічних просторів.

На рисунку 1 узагальнено основу гіпотези нашого дослідження – класичні та сучасні нормативні бухгалтерські теорії сформували базовість сприйняття явища обліку як камерально-економічної «Системи», а позитивістські та інституціональні теоретичні новації мають пояснити його сьгоднішнє зростання до рівня соціально-економічного «Інституту».

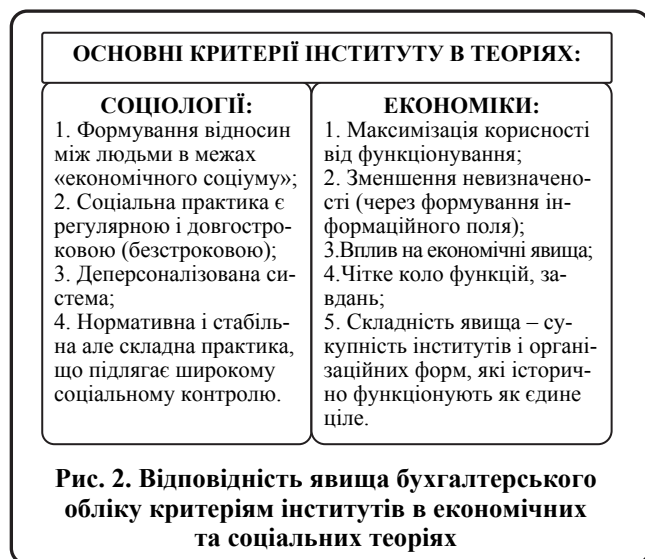


**Рис. 1. Теоретичні складові зростання сутності бухгалтерського обліку від «Системи» до «Інституту» (гіпотеза дослідження)**

Саме зростання бухгалтерського обліку від однієї із функцій управління до більш вагомишого і самостійнішого явища в економіці та суспільстві і обґрунтовує інституціональна теорія бухгалтерського обліку. У рамках нормативних теорій наявний на практиці розвиток соціально-економічної сутності бухгалтерського обліку не пояснюється та, більше, обмежується теоретичними догмами.

Застосувавши методи аналізу та синтезу до розгляду явища сучасного бухгалтерського обліку, ми прийшли до висновків, що він відповідає всім теоретичним ознакам як соціального, так і економічного інститутів.

На рисунку 2 наведено основні критерії інституту у цих теоріях, кожний з яких цілком відповідає явищу бухгалтерського обліку.



Більше того, явище бухгалтерського обліку відповідає і всім характерним для соціальних інститутів рисам (рис. 3).

Виходячи з цього, можемо говорити, що бухгалтерський облік, як особлива діяльність, особливе явище в соціально-економічному просторі, є окремим Інститутом цього простору.



У науковій літературі широко застосовуються поняття «інститут освіти», «інститут медицини», «інститут судочинства» та інші. Настав час пояснити та вживати і поняття «Інститут бухгалтерського обліку».

У соціальних і економічних теоріях поняття «Інституту» є складним і багатогранним явищем. Кожний науковий напрям інституціональної теорії («старий», «новий» інституціоналізм, різні його доктрини) доповнюють і поглиблюють сутність поняття Інституту. Одне із емних та найбільш сприйнятих визначень дав основоположник цієї теорії Джеффри Ходжсон: «Інститути – це одночасно і об’єктивно існуючі утворення, які є «десь зовні», і суб’єктивні «пружини» людської діяльності «в головах людей» [11, с. 157].

Спрощено **Модель соціально-економічного Інституту** можна розглядати як двополюсне явище. З одного боку, це стійкі соціокультурні психотипи причетних до нього людей, що у теорії називається **неформальним інститутом** («в головах людей»). З іншого полюсу – **формальні інститути** – так звані «правила гри», що формалізовані у законодавстві, кодексах та інших прийнятих документах. Для характеристики Інституту, його розвитку визначальною за теорією є неформальна складова. Вона важко піддається змінам та є впливовішою на загальний стан Інституту.

Взаємодія цих полюсових складових Інституту формує всередині нього певні **організації (інституціональні утворення «десь зовні»)**. Успішність роботи останніх базується на зрілості та відповідності один одному формального та неформального інституту. Разом це єдина система, що формує соціально-економічний інститут. За збалансованого і розвинутого стану усіх складових цей Інститут є успішним або навпаки.

Так економічна інституціональна теорія пояснює успішність чи занепад тих чи інших країн у глобальній економіці, тих чи інших Інститутів всередині країни. Так запропонована нами теорія пояснює ефективність інститутів бухгалтерського обліку у різних країнах, різних економічних системах.

Модель інституту бухгалтерського обліку (розроблена з позиції інституціональної теорії) також виділяє «полюсові» неформальні та формальні складові та сформовані під їх впливом організації (або інституціональні утворення) (рис. 4). Запропонована Модель класифікує, встановлює ієрархію і взаємодію всіх складових Інституту. Де, звичайно, визначальною є складова неформального ін-

ституту як стійких соціокультурних психотипів, перш за все, самих бухгалтерів та, крім того, людей, що мають вплив на їх роботу та результати (облікову інформацію).

У Моделі еволюційний поштовх розвитку виходить з неформального інституту і через організації (інституційні утворення) або за їх допомогою формує «правила гри» – формальний інститут (шлях I рис. 4). За такого підходу до нових «правил гри» готові усі складові Інституту, і у першу чергу – самі бухгалтери. За таких умов «правила гри» будуть виконуватися. В інституціональній теорії цей феномен отримав назву «path dependence» – залежність від традицій, ментальності, стійких соціокультурних психотипів. Саме цим ми можемо пояснити наявність та відмінності англосаксонської, німецької, арабської та інших систем (інститутів) бухгалтерського обліку.

З іншого боку, інституціональна теорія не відкидає і революційний поштовх розвитку через стимулювання необхідного розвитку Інституту шляхом прийняття і насаджування бажаних «правил гри» (шлях II рис.4). Проте такий шлях має бути виваженим щодо наявного потенціалу до змін у неформальній складовій (неврахуванням цього і пояснюється слабка результативність реформ обліку в сучасній Україні).

**Відтак уміле поєднання еволюційних та революційних підходів інституційної моделі формує та забезпечує ефективність облікових політик окремих держав чи економічних систем. Таким чином, на відміну від класичних нормативних теорій, інституціональна теорія бухгалтерського обліку створює науковий фундамент ефективного забезпечення реформування та розвитку обліку через використання знань про стан, ієрархію і взаємодію всіх його складових.**

**Нова теорія розглядає бухгалтерську діяльність не обмеженою, «камерально-економічною» чи «нормативно-технічною» Системою, а багатогранним суспільним соціально-економічним Інститутом, який, на відміну від теоретичних уявлень про «Систему бухгалтерського обліку», приростає не просто новим, а визначальними для себе організаційними та соціальними компонентами.**

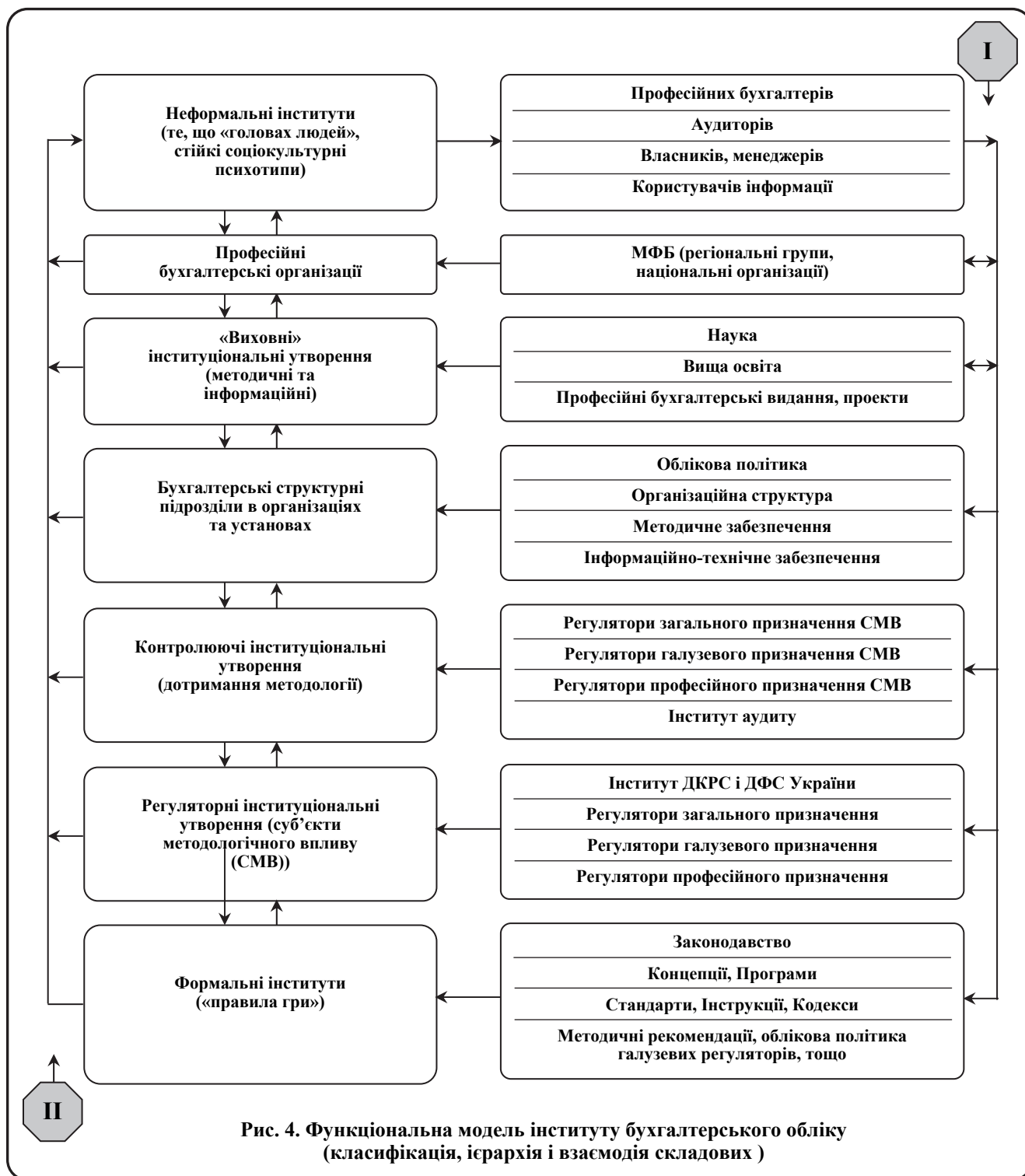


Рис. 4. Функціональна модель інституту бухгалтерського обліку (класифікація, ієрархія і взаємодія складових )

Видатний російський вчений Я.В. Соколов «Систему бухгалтерського обліку» поділяв лише на три рівні: методичний, технічний і організаційний [9, с. 5-6] (методичний – правила відображення фактів

господарського життя; технічний – застосування елементів методу; організаційний – взаємодія облікових працівників). Більшість вітчизняних вчених складовими системами бухгалтерського обліку розг-

лядають його елементи методу, реєстри, форми обліку, облікову політику та інше, що замикається рівнем підприємства.

Разом з тим професор Соколов дослідив, що ще у XIX ст. ряд вчених бухгалтерів, таких як Ж. Дюма-рше, Дж. Чербоні, Л. Гомбер та інші, доводили, що сутність облікової діяльності є ширшою, ніж порядок записів на рахунках і у реєстрах, що облік є соціальним явищем та складовою суспільного життя [9]. В сьогоденні реаліях їх доводи ще більше обґрунтовані практикою і економічною теорією.

Відомий економіст Стігліц у 1994р. відмічав, що система бухгалтерського обліку на Заході сприймається як невід'ємна частина механізму управління в ринковій економіці, що забезпечує представлення різноманіття діяльності підприємств, та підкреслював особливу вагомість у цьому професійності та соціальної організованості бухгалтерів [18].

Повторимо, інституціональна теорія наголошує: визначальною в Інституті завжди залишається його неформальна складова. При розгляді обліку як «Системи» попередні теорії не розглядали цей визначальний чинник бухгалтерської діяльності. Не акцентувалась увага на класифікації, ієрархії та взаємодії широкого різноманіття організаційних складових бухгалтерського обліку. В кращому випадку коло цих складових розширювалось державним (нормативним та адміністративним) регулюванням.

Для прихильників нормативних теорій наші інституціональні новації можуть виглядати як певне збагачення сучасної сутності Системи бухгалтерського обліку. Проте дане теоретико-прикладне збагачення сутності явища бухгалтерського обліку є вкрай вагомим та важливим, щоб розглядати бухгалтерський облік уже не стільки Системою, скільки Інститутом.

При цьому, звичайно, не заперечується наявність базових системних основ організації бухгалтерського обліку на макро- та мікрорівні управління. Це довели і професор В.І. Ткач [10,с.8] і професор М.С.Пушкар [8], виділяючи логічні ув'язки та синергетичний ефект взаємодії елементів Системи. Проте для нас більш важливим є те, що явище бухгалтерського обліку зростає з його замкнутої суб'єктно-економічної до соціально-економічної площини, а відтак визнається у теорії соціально-економічним інститутом.

Життя змінює уявлення про явища бухгалтерського обліку, розширюючи його складові за межі підприємства, за межі організаційного, методичного, технічного, правового до соціального і професійно-психологічного поля. Такий приріст якості складових бухгалтерського обліку пояснюється лише інституціональною теорією бухгалтерського обліку. Теорією, яка, перш за все, позиціонує свою сутність з відкриттям і поясненням явища Інституту бухгалтерського обліку.

**Отже, бухгалтерська діяльність (бухгалтерський облік) є соціально-економічним інститутом, що забезпечує довіру, порозуміння і керованість в соціально-економічному просторі, через професійну обробку, подачу і інтерпретацію для користувачів інформації про факти і процеси життєдіяльності організацій (підприємств).**

**У вузькому сприйнятті бухгалтерський облік – Інститут трансформації з допомогою специфічних методів, правил (формальна його складова) і професійних навиків і суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя на мову цифр для порозуміння і керованості усіх суб'єктів соціально-економічного простору.**

**В широкому сенсі – бухгалтерська діяльність як Інститут формує певну мову (обличчя) бізнес-структур, державних установ, громадських та інших організацій, що ведуть облік і забезпечують важливе інформаційне наповнення в національних і глобальних соціально-економічних просторів.**

Відтак ми доводимо, що явище Інституту вбирає у себе явище «Системи» бухгалтерського обліку (рис. 5).

Зовні це виглядає як процес поглинання. Разом з тим проходить і інституціоналізація методичного, технічного і організаційного рівнів «Системи» шляхом покращення їх якісних характеристик. Це відбувається за рахунок синергії можливостей більшої сукупності складових в «Інституті» порівняно з «Системою».

Інститут бухгалтерського обліку перш за все характеризується станом неформальної складової, її здатністю через «організації» (в першу чергу об'єднання професійних бухгалтерів) впливати на

прийняття і дотримання «правил гри». Впливати на ефективне представлення господарської діяльності в суспільстві (поєднання I, рис.5). Цей приріст теоретичних уявлень відкриває нові шляхи розвитку обліку. Його наукова і нормативно-правова складові («правила гри») все в більшій мірі базуються на ідеях, впливі професійного середовища, що стає все більш організаційно об'єднаним.



Рис. 5. Теоретико-прикладне збагачення «Системи» в «Інститут» бухгалтерського обліку

З іншого боку, інституціональна теорія бухгалтерського обліку відкриває можливість та обґрунтовує потребу застосування в обліковій політиці державних регуляторних органів, наукових шкіл, професійних об'єднань бухгалтерів ідеології «бухгалтерського інжинірингу» та «бухгалтерського імперіалізму» (поєднання II, рис.5).

Європейська економічна комісія ООН пов'язує інжиніринг з інноваційним розвитком будь-якої діяльності. В економічній діяльності уже науково обґрунтованою є практика консалтингового і фінансового інжинірингу. Застосування нових інноваційних технологій в роботі обліково-інформаційних служб сучасних передових підприємств є нічим іншим як бухгалтерським інжинірингом. Відтак у інституціональній теорії ми виділяємо бухгалтерський інжиніринг як процес застосування у моделюванні і організації обліку нових методів і інструментів із суміжних

наук і практик. Повторимо, останнє неможливо не помітити у практиці управлінського обліку. Як і неможливо не анонсувати розробку нової – інжинірингової теорії управлінського обліку та нової теоретичної бази бухгалтерського обліку взагалі.

Звичайно, ідеологія і практика бухгалтерського інжинірингу може бути пояснена і в рамках традиційних теорій (в рамках «Системи»). Проте лише інституціональна теорія бухгалтерського обліку розкриває природу синергії усіх його складових при освоєнні інновацій. При цьому наголошується, що запровадження нових технологій в інформаційно-обліковій діяльності в основному залежить від зміни уявлень самих бухгалтерів про функції, місію нашої діяльності в соціально-економічному просторі. Чим більша частка професійних бухгалтерів буде усвідомлювати себе не «приставкою до комп'ютера», а менеджерами інформаційних потоків, тим сильніше неформальна складова стимулюватиме інноваційний розвиток Інституту бухгалтерського обліку в цілому.

Потенціал політики бухгалтерського інжинірингу на полі науки, освіти, на полі впливу професійних об'єднань бухгалтерів має доповнювати політика бухгалтерського імперіалізму. Подібно уже визнаному наукою економічному імперіалізму (практиці експансії економічної теорії в суміжні сфери суспільствознавства, застосування економіко-математичних методів і моделей в соціології, політології, історії, праві та інших сферах), бухгалтерський імперіалізм ми трактуємо як практику створення наступальних облікових теорій (як правило, на стиках суміжних наук), котрі, розширюючи предмет і функції обліку на сфери суміжних діяльностей (менеджмент, фінанси, інформатика тощо), посилюють статус і положення бухгалтера на підприємстві та Інституту бухгалтерського обліку в соціально-економічному просторі в цілому.

Отже, нова теорія – це не кон'юнктурна зміна «вивісок» у бухгалтерській науці. З «Системи», або з однієї з функцій управління, наша діяльність зростає до окремого важливого сегменту в економічному просторі – до соціально-економічного «Інституту». Це відбувається на вимоги сучасної бухгалтерської практики та інших викликів глобальної економіки.



## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Очевидно, що у бухгалтерській діяльності визріла необхідність перегляду фундаментальних орієнтирів подальшого розвитку. В науці і практиці розвинутого світу в об'єктивній основі такого перегляду немає сумнівів. В Україні зміни більше мотивовані незаслуженою другорядністю професії в управлінському середовищі і в економічній науці. Проте і там у нас зміна теоретичних уявлень мотивована потребою адекватної наукової відповіді на процес зростання вагомості бухгалтерської діяльності в сучасному соціально-економічному просторі.

В рамках класичних теорій (в т.ч. і розгляді бухгалтерського обліку «Системою») важко пояснити ці процеси, прогнозувати їх розвиток та тим більше давати науково обгрунтовані поради щодо управління ними. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку вирішує ці питання. Розглядаючи бухгалтерську діяльність в якості соціально-економічного «Інституту», вона обгрунтовує можливість керування її розвитком та отриманням від цього максимальної соціально-економічної вигоди.

Проміжні підсумки роботи в цьому напрямі були підведені нами у відповідних монографіях [3; 4] та на засіданні Президії НААН України 27 листопада 2013 року. У 2015 році в ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН захищено докторську дисертацію на тему «Інституціональні засади розвитку бухгалтерського обліку» (автор – Канцуров О.О., науковий консультант – академік НААН П.І. Гайдуцький). В найближчий час очікуються інші цікаві захисти.

Подібні дослідження ведуться і в інших провідних наукових школах України.

Відтак настав час для координації таких досліджень – як для посилення наукового забезпечення реформування і розвитку бухгалтерської діяльності в Україні, так і з метою позиціонування Української облікової школи у світовій бухгалтерській науці.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Дипица С. (младший), Экклз Р.* Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Паблицер, 2003. – 212 с.
2. *Жук В.Н.* Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Монография / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.
3. *Жук В.Н.* Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Монография / В.Н. Жук. – Спб: АНО ИПЭВ, 2013. – 416 с.
4. *Концепція* розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Електронний ресурс]. / Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/798/37/>.
5. *Коуз Р.* Фирма, рынок и право / Р. Коуз; Пер. с англ. – М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.
6. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні:* Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. *Про схвалення* Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. / Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=293078&cat\\_id=293063](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293078&cat_id=293063).
8. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [моногр.]/ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 567с.
9. *Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета: учеб. пособ. / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
10. *Ткач В.И.* Международная система учета и отчетности /В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160с.
11. *Ходжсон, Джеффри.* Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Джеффри Ходжсон; Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.
12. *Anthony G. Hopwood.* Accounting as Social and Institutional Practice./ Hopwood A.G. – Cambridge University Press, 1994.
13. *Accounting, organizations & institutions: Essays in honor of Anthony Hopwood.* Edited by *Christopher S. Chapman, David J. Cooper, and Peter B. Miller.* – Oxford: University press, 2009. – 441 p.

14. *Burchell, S., Club, C., Hopwood, A.G., Hughes, J., and Nahapiet, J.* The roles of accounting in organizations and society // Accounting, Organizations and Society: Pergamon Press Ltd, 1980. – Vol.5, No. 1. – pp. 5–27.

15. *Charles T. Horngren* Marketing of accounting standards. Journal of Accountancy (October 1973.) Horngren. p. 61–66.

16. *Ross L. Watts and Jerold L. Zimmermann* Positive accounting theory: a ten year perspective The accounting review, vol.65, №1, pp. 131-156.

17. *Ross L. Watts, Jerold L. Zimmermann* The demand for and supply of accounting theories: the market for ex-

cuses The accounting review. - vol. liv №2, April 1979. P.273-305.

18. *Stiglitz, Joseph E.* The Role of the State in Financial Markets [Electronic recourse] / Joseph E. Stiglitz// Available at: [http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/IW3P/IB/1994/03/01/000009265\\_3970702134931/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/IW3P/IB/1994/03/01/000009265_3970702134931/Rendered/PDF/multi_page.pdf)

19. *Waymire G.* Accounting as an evolved economic institution. / Gregory Waymire, Sudipta Basu. // G. Waymire, S. Basu // Emory University school of Law. Law&Economics Research paper Series. Research paper №08-33. – p. 151-159.

В статті произведена оцінка процесів формування сучасних теорій бухгалтерського обліку науковими школами розвинутих країн. Розкриті основи нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку, запропонованої академічної наукової школою України. Обґрунтовано необхідність трансформації бухгалтерської діяльності від функціональної підсистеми управління до соціального Інституту в економічному просторі. Розкриті складові частини та процеси, що характеризують стан та впливають на бухгалтерську діяльність. Предложено механізми управління процесами розвитку Інституту бухгалтерського обліку. Обґрунтовано концепції класифікації, ієрархії та взаємодії складових частин Інституту бухгалтерського обліку, бухгалтерського інжинірингу, бухгалтерського імперіалізму та інжинірингової теорії управлінського обліку.

**Ключевые слова:** теорія бухгалтерського обліку, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, інститут бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку, бухгалтерський інжиніринг, бухгалтерський імперіалізм.

In the article were investigated the processes of formation of modern accounting theories in the scientific schools of developed countries. The bases of a new institutional accounting theory, proposed by academic scientific school of Ukraine, were disclosed. The necessity of the transformation of accounting activities from a functional management subsystem to social institution in the economic area was justified. The components and the processes that characterize the state and affect accounting activities were disclosed. The mechanisms for controlling the process of development of the Institute of Accounting were proposed. The concepts of classification, hierarchy and interaction of the components of the Institute of Accounting, of the accounting engineering, of the accounting imperialism and of the engineering theory of managerial accounting were justified.

**Key words:** accounting theory, institutional accounting theory, the Institute of Accounting, accounting system, accounting engineering, accounting imperialism.



### Журнал "БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ"

визнано Вищою атестаційною комісією України професійним виданням з бухгалтерського обліку та аудиту  
(постанова Президії ВАК України від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії ВАК України журнал підвищує вимоги до відбору наукових статей до друку

