

ТЕОРІЯ ОБЛІКУ: ІНСТИТУЦІЙНИЙ ПІДХІД

Розкрито сутність та складові інституційного середовища і його вплив на процеси розвитку теорії обліку. Використано інституційний підхід до розв'язання ключових проблем еволюції системи обліку в Україні.

Ключові слова: облікова система, теорія обліку, інституціоналізм, інституційне середовище, інформаційне суспільство.

Розвиток інформаційного суспільства вимагає формування нових концепцій, що потребує певної трансформації теоретичних основ обліку і вивчення інституційних змін, які мають вплив на умови і ефективність його побудови та ведення. Облік, який називають мовою бізнесу, потрібно досліджувати не лише як технічний інструмент відображення господарської діяльності, але й як методологічне відображення господарських процесів, а це вимагає переосмислення наявних та формування нових концепцій і принципів обліку. Формування, функціонування та еволюція концепцій обліку зумовлюють розвиток його теорії та методології. Критичний аналіз сучасного стану облікової науки та методології обліку доводить важливість удосконалення теорії обліку на основі інституційного підходу, особливо в період повалення інститутів старої економічної системи (планової економіки) і несформованості або повільного формування інститутів нової (ринкової економіки). Актуальність нашого дослідження визначена відсутністю адекватної реаліям теорії та потребою у комплексному дослідженні проблем її розвитку, який ускладнюється через неприйняття обліковцями інноваційних теорій чи їх елементів.

Аналіз наукових досліджень вказує на проблему відсутності сучасної теорії обліку, яка б описувала закони його функціонування як системи, характеризувала сутність, зміст та сфери використання управлінського, фінансового та стратегічного обліку, розкривала сучасні концепції обліку та розвивала його методику.

Окремі дослідження та рекомендації науковців не дають потрібного результату, облікова наука і далі не використовує сучасних досягнень інших (економічних, природничих, гуманітарних, технічних) наук, не взаємодіє з ними. Комплексні дослідження теоретичних аспектів обліку, які дозволили б сформувати його теорію, описати її структуру, елементи, зв'язки та напрями розвитку в постіндустріальному суспільстві, практично відсутні. Разом з тим, значний внесок у розвиток теорії, методології й практики обліку зробили вітчизняні і зарубіжні вчені, серед яких: Ван Бреда М. Ф., Гуцайлюк З. В., Жук В. М., Івашкевич В. Б., Кірейцев Г. Г., Кутер М. І., Легенчук С. Ф., Малюга Н. М., Метьюс М. Р., Палій В. Ф., Перера М. Х. Б., Пушкар М. С., Соколов Я. В., Сопко В.В., Хендріксен Е. С.,

Чумаченко М. Г., Швець В. Г., Шевчук В. О. та інші.

Окремі праці щодо проблем розвитку облікової теорії та інституційного підходу до неї опубліковані такими вченими, як В. Панков «Інституційний підхід і теорія обліку» [1], Чайковська Л. А. «Інституційне середовище бухгалтерського обліку в умовах глобальної інноваційної економіки» [2], Петрова В. І. «Інституціоналізм і реформування бухгалтерського обліку в Росії» [3], Г. Г. Кірейцев «Глобалізація економіки та уніфікація методології бухгалтерського обліку» [4], Жук В. М. «Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку)» [5] тощо. Доцільність використання інституційного підходу в теоретичних дослідженнях доводять і рекомендації Світового банку щодо політики України у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [6].

Мета нашого дослідження полягає у вивченні сучасного стану та перспектив розвитку обліку в нових інституційних умовах, а саме: в оцінці сучасного стану розвитку теорії обліку, моделюванні системи обліку з урахуванням інституційного середовища його існування, використанні інституційного підходу при визначенні напрямків подальшого розвитку теорії облікової науки.

Конкретизація й визначення основних теоретичних і методологічних концепцій розвитку обліку з використанням інституційного підходу показує його еволюцію, невідповідність наявних облікових парадигм економічним реаліям, неспроможність задоволення потреб усіх користувачів облікової інформації, які, власне, повинні визначати завдання, зміст та структуру облікової системи.

Розвиток економіки та невідповідність облікової системи цьому розвитку потребує кардинальних змін, які неможливо здійснити без побудови теоретичного базису облікової науки. Розуміючи зв'язок обліку з інтересами користувачів інформації, яку він продукує, можна констатувати те, що останні визначають її зміст. Проф. Бутинець Ф. Ф. робить наголос на тому, що «змінюється і розширюється коло користувачів облікової інформації» [7, с. 25]. Проф. Пушкар М. С. підкреслює, що «саме користувачі задають мету обліку та структуру інформаційних ресурсів» [8, с. 36] і це потребує знаходження певного балансу інтересів з огляду на дуже різнобічні та різні запити, особливо в умовах посткризових перетворень. Інтереси підприємства повинні бути гармонійно пов'язаними з

інтересами інших суб'єктів зовнішнього середовища. У межах підприємства для вивчення і керування економічною безпекою необхідно застосовуватися системний апарат, який дозволить групувати інтереси за ступенем їх значущості, локалізації та рівнем прогнозованості [9, с. 38].

У цьому контексті використання інституційного підходу до побудови теорії обліку дозволить визначити фактори і напрями розвитку облікової науки, визначити змістовні характеристики інституціонального середовища обліку і на його основі досліджувати інститути, що мають на нього вплив з урахуванням вимог користувачів інформації. Зміст інформації, яку генерує сучасна облікова система, та постійне розширення інтересу до цієї інформації дозволяє говорити про необхідність перегляду наукового статусу облікової науки, її змісту та структури

Досліджуючи роботи науковців з проблем формування і удосконалення теорії обліку, ми можемо спостерігати множинність підходів, різноманітних концепцій, напрямів, течій, шкіл, які мають власну позицію стосовно методологічних засад облікового процесу, а також недосконалість використання наукового інструментарію, відсутність комплексних досліджень інституційних основ динамічних процесів розвитку економіки загалом та облікової системи зокрема. Для вітчизняних дослідників така ситуація пояснюється інерцією економічного мислення, певною відособленістю облікової науки від інших наук, адже українська наука тільки починає освоювати методологію, категоріальний апарат і творчий потенціал нової інституційної теорії.

Дослідники теорії обліку не завжди мають за пріоритет вимоги і цілі всіх користувачів інформації, яку продукує облік. Здебільшого за мету ставлять задоволення фіскальних потреб держави та основних користувачів, не беручи до уваги інших контрагентів, стейкхолдерів та навіть менеджерський корпус. Це привело до кризового стану в теорії облікової науки, яка вимагає перегляду мети, цілей, підходів до основних теоретичних положень, оскільки консервативна облікова теорія не враховує інформацію нових сфер економіки (страхування, інвестування, банкрутство й т.д.), суспільства (соціальні та екологічні витрати, корпоративна соціальна відповідальність, етика, охорона праці тощо), управління (маркетингові, адміністративні, трансакційні, логістичні витрати); не вирішує проблем узгодження різноманітних інтересів користувачів інформації і навіть не вивчає потреб усіх користувачів. Вчені стверджують, що традиційні підходи до визначення обліку та можливостей розвитку його теорії і методології вичерпані в сучасних соціально-економічних умовах. «Структура бухгалтерського обліку стає гальмівним і економічно не вигідним для бізнесу фактором. Виникли серйозні сутнісні й термінологічні проблеми, пов'язані з новими якісними характеристиками понять: активи, пасиви, капітал, резерви, доходи, видатки (нові властивості, тенденції, закономірності)» [10]. Таким чином, наявні теоретичні засади та принципи обліку, на жаль, не дозволяють достовірно та повно змодельювати господарську діяльність організації.

Інституціоналізм як концепція економічної теорії в економічній системі синтезує роль соціальних, правових, організаційних, політичних, ментальних,

економічних інститутів у процесі їхнього функціонування. Єдиної концепції щодо змісту дефініції «інституція» не вироблено, проте розповсюдження інституційного підходу сьогодні властиве для більшості гуманітарних наук. Найбільш активно інституційний підхід розвивається в економіці, де формуються нові інституційні концепції, категорії, поняття і теоретичні схеми.

Використання ідей інституціоналізму відкриває нові можливості для економічних досліджень, у тому числі і в обліковій науці. Інституційний підхід привносить в облік певний синергетичний ефект і дозволяє виділити фактори і пріоритетні напрями впливу на подальший розвиток обліку, побудувати сучасну його модель. Облікова система, сформована в будь-якій економічній системі, - це продукт цієї системи, адже на практику ведення обліку впливають економічні умови функціонування підприємства, політико-правова система, облікові традиції тощо.

У науковій спільноті відчувається необхідність саморефлексії, що означає необхідність погляду на сучасний стан облікової науки збоку. Необхідно проаналізувати, як формується наука про облік, її теорія, як проводяться емпіричні дослідження, які сформовані зв'язки з іншими науками та інститутами (соціальними, державними тощо). І найголовніше, чи зацікавлене суспільство і влада в розвитку цієї науки та її результатах?

Важко погодитися з твердженням Л. А. Чайковською про те, що «інституційна модель бухгалтерського обліку» [11, с. 2] створена. Насправді остання знаходиться в стадії зародження, що дозволяє враховувати досягнення і недоліки різних теоретичних позицій і прийти до логічної структури та змісту системи обліку з огляду на динаміку розвитку суспільства.

Відомо, що будь-яка теорія перевіряється практикою, а підприємства якраз є основними інституційними елементами економічної системи, і тому їх функціонування визначають інституційну структуру та життєздатність суспільства загалом. Інституційні основи суспільства і фірми знаходяться в постійній взаємодії і взаємозалежності. Інституційна структура підприємства перебуває в постійній динаміці відповідно до змін зовнішнього середовища. У цих умовах актуальними стають завдання пошуку нових рішень, спрямованих на розширення якісних перетворень у розвитку облікової системи. Розробка ж таких рішень потребує адекватного методологічного забезпечення.

Теоретико-методологічний підхід до формування інституційного середовища розвитку обліку повинен базуватися на положеннях інституційної теорії, яка адекватно відображатиме сутність обліку як відкритої системи, у центрі якої стоїть взаємодія із середовищем діяльності. Основою побудови інституційної теорії обліку є вивчення облікового процесу у його взаємозв'язку та взаємовпливах з правовими, політичними, суспільними, соціальними, ментальними та ін. явищами і процесами, а, отже, визначити інститути, що формують зовнішнє середовище функціонування облікової системи.

Інституційний підхід до теорії обліку дозволить пояснити сучасний стан і перспективи його розвитку з позицій взаємодії базових економічних інститутів, зобразити облік як елемент цілої й складної інституційної системи, виділити фактори впливу на

його стан і розвиток. За допомогою інституційного аналізу можна побудувати інституційну модель обліку, основою якої будуть інтереси користувачів інформації обліку і правила взаємодії між ними, а інституційний синтез дозволить виявити тенденції в зміні правил взаємодії між інституціями. Інституції можуть формуватися відповідно до ідеальної теоретичної моделі, можуть відтворювати зразки, які існували в попередніх формаціях, будуватися за прикладом інших країн.

Семенишина Н., Слободян В. констатують, що на розвиток бухгалтерського обліку в різних країнах впливають кілька груп факторів: стан економіки й ринкової кон'юнктури; наявність відповідної інфраструктури економіки; політика держави щодо регулювання бухгалтерського обліку, звітності й оподаткування; стан соціального середовища [12]. Проте існує необхідність урахування багатьох інших груп факторів, що мають вплив на розвиток та побудову системи обліку, наприклад: соціальні та екологічні фактори, під впливом яких формується екологічний облік та соціальний облік, особливості національно-культурного базису, норми соціальної поведінки. Українські вчені наголошують на необхідності запровадження нової системи облікової ідеології, нової системи підходів з українськими традиціями, українським менталітетом.

Дослідники інституційної теорії визначають інституційне середовище як набір взаємозалежних формальних правил і неформальних обмежень. Г. Г. Кірейцев стверджує, що вплив екзогенних чинників на облікову систему є вирішальним [4, с.11], а тому забезпечення ефективнішої реалізації науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, регулюючої, контрольної та прогностичної його функції стає першочерговою і актуальною проблемою.

Зрозуміло одне – облік існує в інституційному середовищі, де облікова система виступає одним з інститутів. Як відкрита та динамічна, облікова система відчуває на собі вплив зовнішнього середовища, яке існує у вигляді різних форм організації економічних відносин господарюючих суб'єктів, формальних і неформальних правил поведінки, цілей та інтересів користувачів інформації. Поєднання процесів внутрішнього розвитку та впливу умов зовнішнього середовища функціонування зумовлюють еволюційний процес облікової системи та її бифуркацію.

Таким чином, інститут обліку можна визначити як цілісну сукупність ідей, правил, механізмів, що визначають, формують чи створюють інформаційну базу для здійснення процесу управління господарською діяльністю. Розвиток інституту обліку як неперервний процес інституційних перетворень відбувається на двох рівнях. Перший – рівень інституційного розвитку, де формується бачення, базові ідеї, концепція, правила і механізми, що визначають, формують або ж удосконалюють процес створення інформації в обліковій системі підприємства, а також розробляються інституційні обмеження, механізм створення або трансформації самої системи. Другий рівень – створення, реформування або розвиток системи як інституту, в межах прийнятих інституційних обмежень. Такий процес інституційних змін повинен відбуватися на обох рівнях безперервно і, як правило, на основі механізму самоорганізації. Інституційний підхід до теорії обліку становить новий напрям її розвитку, а

його адаптація і подальший розвиток можуть слугувати основою якісного вирішення проблем розвитку облікової системи (рис. 1).

Як показує теоретичний аналіз, інституційний розвиток облікової системи є процесом формування ідей, концепцій, нормативно-правового забезпечення, програм та механізмів якісного розвитку. Ідентифікація системи обліку на основі інституційного підходу дозволяє виділити низку інституційних ознак, які пропонується поділити на базові (характерні для всіх інститутів) і специфічні. Динамічні умови функціонування підприємства формують сьогодні внутрішнє середовище обліку, яке об'єднує нову філософію системи обліку («облік для створення інформації»), ідеологію та концепцію розвитку інституту обліку в Україні. Ідеологія розвитку обліку вимагає формування звітності, яка максимально задовольнятиме інтереси інституційних користувачів. Як слушно зауважив В. В. Панков, «... сучасна теорія бухгалтерського обліку допускає множинність видів звітності, так само, як і множинність можливих оцінок об'єктів обліку, що раніше не допускалися» [1].

Аналіз інституційних факторів впливу на розвиток теорії обліку дозволив сформулювати низку завдань, вирішення яких дозволить розглядати облікову систему крізь призму наявних інституцій з метою задоволення їх інформаційних потреб. Серед таких завдань основним є дослідження та кваліфікація інституційних умов (екзогенних чинників), що мають вплив на розвиток обліку, ураховуючи усі інститути, навіть ті, які важко формалізувати через їх якісний характер і різноманіття способів трактування їхніх впливів на стан обраної облікової концепції. Ефективність облікової системи як окремого інституту в інституційному середовищі можна значною мірою визначити економією трансакційних витрат, які виникають у процесі господарської діяльності, адже в процесі функціонування такої системи зміни повинні торкнутися ключових підсистем, що є її складовими системами, зокрема продукування наукових знань та інновацій, створення та використання інформаційного ресурсу. Інституційний підхід до теорії обліку як складової економічної науки дозволить вивчати його у адекватному реаліям середовищі з усіма впливами на нього, дозволить дослідити його у соціально-культурному аспекті, проаналізувати тенденції його розвитку в перспективі. Інституційна теорія доповнює науковий арсенал наявних концепцій обліку, які в сукупності дозволяють зрозуміти загальну траєкторію його розвитку.

Отже, вивчення облікової системи з точки зору інституціоналізму показує, що інституційна основа сучасної економіки є її важливою характеристикою. Аналіз інститутів обліку сприяє визначенню завдань облікової системи економічного суб'єкта, яких можна досягти шляхом прийняття того чи іншого варіанту облікової політики. Разом з тим, розробка сучасної теорії обліку та її еволюція повинні бути реалізовані шляхом використання різноманітних підходів, не обмежуючись інституційним аналізом, але потреба міждисциплінарної інтеграції в обліку з урахуванням інституційної теорії, що може стати основним вектором еволюції облікової системи, є очевидною. Конкуренція між старою та новою системами обліку повинна привести до усунення «слабшого» і сприяти еволюції тієї системи, яка забезпечить найбільшу



Рис. 1. Інституційний підхід до розвитку теорії обліку

Список літератури

1. Панков, В. В. Институциональный подход и теория учета [Текст] / В. В. Панков // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 51-55.
2. Чайковская, Л. А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональный подход [Текст] / Л. А. Чайковская // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12. – С. 61-68
3. Петрова, В. И. Тенденции развития теории бухгалтерского учета [Текст] / В. И. Петрова, Л. А. Чайковская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 11. – С. 48-51
4. Кирейцев, Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета [Текст] / Г. Г. Кирейцев – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
5. Жук, В. М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку) [Текст] / В. М. Жук // Зб. наук. праць Подільського держ. аграрно-технічного ун. – Вип. 17. – Том 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 139 - 146.
6. Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (A&A ROSC), 2008. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf.
7. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь [Текст] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328с.
8. Пушкар, М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія [Текст] / М. С. Пушкар – Тернопіль, Карм-бланш, 2007. – 359 с.
9. Богдан, О. І. Дослідження інтересів підприємства щодо його економічної безпеки [Текст] / О. І. Богдан, С. О. Михайлюк // Вісник економічної науки. – 2009. – №1. – 36-38 с.
10. Палий, В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета [Текст] / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45-48
11. Чайковская, Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (Теория и методология) [Текст] : автореф. дис. ...д. э. н. / Л. А. Чайковская – М., 2007. – С. 57.
12. Семенюк, Н. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні в умовах функціонування інституційного середовища [Електронний ресурс] / Н. Семенюк, В. Слободян – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vtneu/2011_1.htm.

РЕЗЮМЕ

Семанюк Вита

Теория учета: институциональный подход

Раскрыта сущность и составляющие институциональной среды и ее влияние на процессы развития теории учета. Использован институциональный подход к решению ключевых проблем развития системы учета в Украине.

RESUME

Semanyuk Vita

The institutional approach to accounting theory

Essence and constituents of institutional environment and its influence on the processes of development of accounting theory re exposed. Institutional approach for decision of key accounting problems in Ukraine is offered in the article.

Стаття надійшла до редакції 30.10.2012 р.