

УДК 330.837:657.1(477)

Канцуров О.О.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту в АПК  
Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана

## ЧИННИКИ ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОЇ МОДЕЛІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Kantsurov O.O.,  
cand.sc.(econ.), assistant professor of the department  
of accounting, analysis and audit in AIC  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

## FACTORS FOR FORMATION THE INSTITUTIONAL MODEL OF ACCOUNTING

**Постановка проблеми.** Дослідження інституціонального аспекту діяльності з формування економічної інформації мають за мету отримання нових знань про такий важливий соціально-економічний об'єкт пізнання як бухгалтерський облік. Цей напрям наукової роботи є пріоритетним для формування наукового й інформаційно-аналітичного забезпечення державного регулювання бухгалтерського обліку.

Важливе місце у дослідженнях бухгалтерського обліку на засадах інституціоналізму належить питанням виявлення закономірностей формування моделі бухгалтерського обліку за різних соціально-економічних умов.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню інституціонального аспекту бухгалтерського обліку присвячені праці Кірейцева Г.Г., Жука В.М., Петрука О.М. Проте недостатньо висвітленим залишається питання аналізу чинників формування моделі бухгалтерського обліку за різних інституціональних систем.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження чинників, які впливають на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку та виявлення закономірностей інституціоналізації бухгалтерського обліку за різних інституціональних систем.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Інституціональна модель бухгалтерського обліку – це абстрактне суспільне уявлення про інституціоналізацію цього виду соціально-економічної діяльності, її мету, завдання й очікувану результативність в окремо взятій інституціональній системі. В основі інституціональної моделі стійкі, фундаментальні суспільні відносини, що склались у сфері бухгалтерського обліку під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників.

Дослідження інституціональної моделі бухгалтерського обліку дає змогу виявити екзогенні та ендогенні чинники, які впливають на її формування та визначають особливості.

До екзогенних чинників формування інституціональної системи бухгалтерського обліку слід віднести насамперед інституціональну систему суспільства.

Загальна архітектура будь-якого сформованого соціально-економічного інституту передбачає наявність щонайменше двох складових – правил і механізму їх дотримання. Правила базових інститутів суспільства формуються переважно під впливом інституціонального середовища, а правила похідних (комплементарних) інститутів визначаються інституціональною системою.

З огляду на роль бухгалтерського обліку в суспільному поділі праці, правила, які регулюють поведінку суб'єктів економічних відносин у цій сфері діяльності, підпорядковуються правилам вищого порядку (базовим інститутам), а його модель визначається інституціональною системою, сформованою в суспільстві.

З розвитком суспільних відносин і трансформацією інституціональної системи змінюються й суспільні очікування стосовно інституту бухгалтерського обліку, а відповідно і його модель. Цей процес ґрунтовно висвітлено у дослідженні історії розвитку інституту бухгалтерського обліку. За результатами цих досліджень, відповідно до критеріїв наявності формальних і неформальних правил, їхнього співвідношення та домінуванням на різних етапах розвитку соціально-економічного інституту, порядку формалізації цих правил можна виділити три форми інституціональної моделі бухгалтерського обліку. Насамперед це первинна інституціональна модель неформального регулювання бухгалтерського обліку, яка існувала в період невисокого рівня суспільного значення діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Із зростанням суспільного значення економічної інформації про соціально-економічні об'єкти, процеси та явища первинна інституціональна модель трансформувалася: в одних інституціональних системах нею стала модель формального державного регулювання, в інших – модель формального професійного регулювання.

Вплив інституціональної системи на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку простежується через аналіз вертикальної компліментарності з базовими інститутами, а на розвиток інституту бухгалтерського обліку – через аналіз горизонтальної компліментарності з такими самими похідними інститутами, які регулюють поведінку суб'єктів економічних відносин у межах соціально-економічної діяльності з формування економічної інформації.

Одним із базових інститутів, що визначальною мірою впливають на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку, вважають інститут власності, який «є фундаментом інституціональної структури ринкової економічної системи» [12, с. 90]. Навколо нього складаються відносини володіння, розподілу, перерозподілу, розпорядження, використання, споживання, а також створення, одержання, розподілу та привласнення прибутку від власності як джерела зростання добробуту населення країни або, навпаки, зuboжіння його основної маси та збагачення лише олігархічного прошарку [11].

За Д. Норттом, формальні правила економічного блоку інституту власності «встановлюють права власності, тобто пучок прав по використанню та отриманню доходу від власності та обмеження доступу інших осіб до майна або ресурсу» [7, с. 68].

Визначальний характер впливу відносин власності на методологію бухгалтерського обліку визнавали вітчизняні вчені ще задовго до поширення інституціональної теорії. Наш сучасник проф. Г.Г. Кірейцев наголошував: «Серед чинників, що обумовлюють постійне оновлення методології бухгалтерського обліку та його практики, базовими є зміни відносин власності на засоби виробництва, організаційних форм виробництва товарів, їх продажу, а також процеси, пов'язані з глобалізацією світової економіки та міжнародних ринків капіталу» [2].

Суттєвим чинником впливу інституту власності на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку є форма власності на засоби виробництва. За домінування державної власності на засоби виробництва у держави зосереджуються функції власника, регулювання бухгалтерського обліку й управління виробничою діяльністю (планування обсягів виробництва, асортименту та ціни продажу, централізоване забезпечення збуту продукції та постачання чинників виробництва). Відповідно є умови для комплексної та взаємоузгодженої реалізації цих функцій.

За майже одноосібного домінування держави, як групи спеціальних інтересів, монополізується порядок формування формальних правил, а механізм їх додержання має репресивний характер, зокрема над адміністративними та економічними санкціями переважають кримінальні.

Формування такої інституціональної моделі монопольного державного регулювання, яка конкретизувалася в інституті бухгалтерського обліку радянської доби, було зумовлено необхідністю забезпечення реалізації, з одного боку, функції власника на засоби виробництва, зокрема, збереження державної власності та ефективного використання ресурсів, з іншого – управління, а саме надання економічної інформації для прийняття управлінських рішень як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні органів управління.

Для забезпечення цих функцій економічна інформація, яка формується бухгалтерським обліком, мала відповідати високим якісним критеріям, що забезпечувалось єдиною методологією бухгалтерського обліку й уніфікованим порядком відображення господарських операцій. При цьому професійне судження було виключною прерогативою органу, який формував формальні правила. По суті, професійним обов'язком бухгалтера було безумовне виконання формальних правил, формалізованих у вигляді інструкцій.

Умови формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку за наявності інституту власності, розбудованому на засадах приватної власності на засоби виробництва, докорінно різняться. По-перше, держава не має функції управління виробництвом, суб'єкти господарювання незалежні у прийнятті рішень з питань виробничої діяльності, інвестиційної та комерційної політики. По-друге, реалізація функції власника обмежена суб'єктами державного сектору економіки, держава як власник входить до відповідної групи спеціальних інтересів і є її рівноправним учасником. По-третє, домінуючими групами спеціальних інтересів є менеджмент підприємств і власники, інвестори та кредитори, відповідно формування формальних правил – це процес досягнення консенсусу між інтересами різних груп спеціальних інтересів.

Якщо за інституціональної моделі бухгалтерського обліку монопольного державного регулювання наріжним каменем була держава, то за моделі консенсусного державного або професійного регулювання це автономний суб'єкт господарювання, незалежність якого захищена законами, діяльність є комерційною таємницею, а інвестиційні ресурси залучаються на відкритих інтернаціональних ринках капіталу.

За таких умов неможлива уніфікація бухгалтерського обліку, тому регулювання його здійснюється шляхом встановлення принципів, яких необхідно дотримувати при складанні фінансової звітності, мінімального обсягу розкриття інформації, а також загальних методологічних підходів до визнання й оцінки активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат.

За відсутності уніфікованих порядків бухгалтерського обліку окремих об'єктів, явищ і процесів зростає роль особистості бухгалтера, його фахової підготовки та здатності до застосування професійних суджень щодо встановлених формальних правил у конкретних умовах господарської одиниці.

Порівнюючи дві інституціональні моделі бухгалтерського обліку, сформовані за різними моделями інституту власності, можна виділити такі їхні принципи відмінності.

1. Пристосування інституту бухгалтерського обліку для реалізації функцій монопольної групи спеціальних інтересів, зокрема володіння та розпорядження власністю й управління, проти виконання самостійної суспільно значимої місії – забезпечення достовірною економічною інформацією всіх її користувачів.

2. Домінування однієї групи спеціальних інтересів проти загальності інтересів рівноправних груп.

3. Монопольний проти консенсусного порядок формування формальних правил.

4. Врегулювання формальними правилами максимального обсягу питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності проти встановлення загальних принципів і методологічних підходів, зменшення в такий спосіб обсягу нормативного регулювання й, відповідно, уніфікації облікового процесу.

5. Провідна роль у забезпеченні формування достовірної економічної інформації методологічного центру проти професійного бухгалтера.

6. Централізоване на рівні органу з встановлення формальних правил проти децентралізованого на рівні суб'єкта господарювання застосування професійних суджень

7. Пріоритет при формуванні формальних правил завдання із збереження майна проти розкриття відносин власності та розкриття ефективності інвестицій в капітал суб'єкта господарювання.

Інститут власності задає не тільки концептуальні параметри інституціональної моделі, але й вимагає адекватного врегулювання формальними правилами окремих ланок облікового процесу, що безпосередньо забезпечує інститут бухгалтерського обліку.

У процесі висвітлення питання становлення сучасного інституту бухгалтерського обліку в Україні вже зазначалося, що реформування відносин власності та становлення нового типу інституту власності зумовили необхідність встановлення нових правил з бухгалтерського обліку і розкриття інформації про власний капітал суб'єктів господарювання недержавної форми власності.

Категорія капіталу немає однозначного визначення ні в економічній теорії, ні в бухгалтерському обліку насамперед тому, що не існує єдиної теорії капіталу. За найлаконічнішим визначенням, яке походить від видатного німецького вченого І. Шерра та є актуальним і тепер, капітал (власний капітал) – це різниця між вартістю активів і розміром зобов'язань підприємства [9, с. 178; 13, с. 157]. К. Маркс, розкриваючи суть капіталу, наголошував, що «це не річ, а визначені, суспільні блага, які належать певній історичній формації суспільства, виробничі відносини, представлені в речі та які надають їй специфічний суспільний характер» [4, с. 380-381].

Капітал і методологія формування інформації про цей об'єкт в обліку є предметом інтересу майже всіх груп спеціального інтересу. Відповідно до інтересів власників, капітал відображає обсяг їхніх прав, водночас для менеджменту суб'єкта господарювання – це обсяг залучених інвестиційних ресурсів, джерело розширеного відтворення, для кредиторів – критерій оцінки надійності та гарант виконання суб'єктом господарювання своїх зобов'язань, для держави – складова національного багатства, а його примноження – джерело економічного зростання.

Відповідно до «теорії власника», яку обґрунтував проф. В.В. Сопко, «у бухгалтерському обліку має бути чітко відображено право власності кожного суб'єкта на підприємстві. Отже, термін «пасив» у бухгалтерському обліку означає відображення права власності» [10].

Відправним моментом «теорії власника» є визнання переважного права власника перед усіма іншими користувачами облікової інформації. Кожний суб'єкт економічних відносин має знати про розмір своєї власності, динаміку змін та ефективність використання інвестицій. Така інформація необхідна для прийняття рішення щодо подальшого напрямку розпорядження власністю. Тобто, інформаційне забезпечення має створити умови для ефективного розпорядження кожного власника своєю власністю, що є обов'язковою умовою економічного розвитку.

Американські вчені Б. Нідлз, Х. Андерсен та Д. Колдуел зазначають: «Капітал відображає обсяг прав та інтересів власника фірми. Порядок розрахунку розрізняється в залежності від форми власності, тобто фірма є товариством (з повною чи обмеженою відповідальністю) чи корпорацією» [6, с. 122].

Дійсно, коли засновники реалізують власність у капітал суб'єкта господарювання, то вони, з одного боку, переслідують певні інтереси, а саме: одержання максимального доходу на вкладений капітал, контроль над цим суб'єктом, а з іншого боку – набувають певних прав, зокрема право отримувати частину прибутку, управляти суб'єктом господарювання, одержати частину майна при його ліквідації та ін. У бухгалтерському обліку якісні, тобто правові характеристики певних явищ знаходять своє кількісне відображення. Наприклад, обсяг прав кожного із засновників можна визначити з аналітичного обліку внесків засновниками. Для реалізації цього дуже важливо організувати облікові процедури згідно з формальними правилами. Завдяки цьому має бути досягнуто адекватне облікове відображення відносин власності в межах кожної організаційно-правової форми.

Таким чином, інститут власності, як один із базових інститутів, що формують інституціональну систему, визначає концептуальні засади побудови інституціональної моделі бухгалтерського обліку та впливає на змістовне наповнення формальних правил, якими регулюється діяльність у цій сфері. Інститут власності як чинник формування інституту бухгалтерського обліку зумовлює встановлення правил, які б забезпечили не тільки формування інформації про інвестований у виробництво капітал і його примноження, але й розкриття системи відносин власності в межах суб'єкта господарювання.

Якщо інститут власності визначає концептуальні засади інституціональної моделі та зміст інституту бухгалтерського обліку, то інститут права – порядок регулювання та форму представлення формальних правил.

За інституціонального підходу право розглядається не як сукупність регулюючих норм, а як інституціоналізований спеціалізований вид соціальної діяльності.

Аналіз літературних джерел з теорії держави і права свідчить про сприйняття та практичне застосування у дослідженнях цієї сфери інституціональних поглядів. Зокрема, в підручнику «Загальна теорія держави і права» зазначається: «Зміст будь-якого різновиду соціального регулювання (морального, заснованого на звичаях, релігійного, естетичного) так чи інакше полягає у визначенні на нормативному та індивідуальному рівнях відповідно до цілей регулювання меж дозволеної і забороненої поведінки соціальних суб'єктів, встановленні ідеальних моделей їхніх стосунків у певних життєвих ситуаціях, а також у стимулюванні фактичного дотримання ними даних установлень. Все це повною мірою властиве і правовому регулюванню, яке в загальному плані може бути охарактеризоване як процес дії за допомогою правових норм та інших юридичних засобів на поведінку людей з метою упорядкування, охорони та розвитку суспільних відносин» [14, с. 404].

Інститут права є не тільки базовим інститутом, який впливає на змістовне наповнення інших інститутів, а й забезпечує єдність і функціональність інституціонального середовища.

Поділяємо позицію науковців, які вважають, що з погляду філософії право є тією реальністю, що стосується всіх і кожного. Жити в суспільстві та перебувати відповідно у силовому полі права – одне й те саме, бо сучасний соціальний світ завжди постає у правовій оболонці. Право є формою свідомого упорядкування суспільного життя шляхом надходження від легітимної та єдиної для всього суспільства інстанції (держави) норм і приписів імперативного характеру, їх повсюдного систематичного примусового впровадження нею й контролю за їх дотриманням усіма без винятку членами суспільства [3, с. 466-472].

Особливості становлення й еволюції людських спільнот і їх формування в суспільства, а згодом найбільш потужних з них – у державні утворення зумовили відмінності між ними, в основі яких різні традиції, звичаї та моральні устої. З часом зазначені неформальні правила трансформувалися у формальні та вже на правовому рівні закріпили відмінності з регулювання соціальної діяльності. Тому більшість сучасних держав мають національну правову систему.

У будь-якій державі правова система, як невід'ємний елемент правової культури, є частиною соціальної системи держави. При цьому в спеціальній літературі йдеться про нетотожність термінів «правова система» і «система права» й наголошується, що система права входить до правової системи, є засадничою системою в системі [8, с. 236-237].

В юридичній літературі утвердилася думка, що система права — це зумовлена економічним і соціальним устроєм структура права, що відображає внутрішню узгодженість і єдність юридичних норм та водночас поділ їх на відповідні галузі, підгалузі й інститути права. Характеризуючи систему права, слід брати до уваги, що вона є явищем об'єктивного характеру, яке укладається не довільно, а у зв'язку із системою існуючих суспільних відносин [1, с. 258].

Правові системи класифікують за такими типами:

1. Романо-германський (країни континентальної Європи: Італія, Франція, Іспанія, Португалія, Німеччина, Австрія, Швейцарія та ін.). У цьому типі правової системи виділяють два підтипи, або дві правові групи:

— романську (Франція, Бельгія, Люксембург, Голландія, Італія, Португалія, Іспанія. Провідною є національна правова система Франції);

— германську (Німеччина, Австрія, Швейцарія та ін. Провідною у цій групі є національна правова система Німеччини).

2. Англо-американський (Англія, Північна Ірландія, США, Канада, Австралія, Нова Зеландія, деякою мірою — колишні колонії Британської імперії (нині 36 країн є членами Співдружності) та ін.). У цьому типі правової системи розрізняють два підтипи, або дві групи: англійське загальне право (Англія) та американське право (США).

Крім того, поділ англо-американського типу правової системи можливий на дві групи: європейське загальне право (Англія, Ірландія) та позаєвропейське загальне право (США, Канада).

Право кожної країни поза Європи набуло широкої автономії в межах англо-американського типу правової системи.

3. Змішаний тип виник на перетині двох класичних типів правової системи: романо-германської та англо-американської і має специфічні риси. У межах цього типу можна виділити дві групи:

— північноєвропейські (скандинавські) правові системи (Данія, Швеція, Норвегія, Ісландія, Фінляндія);

— латиноамериканські правові системи (Аргентина, Парагвай, Уругвай, Чилі та ін.).

4. Релігійно-традиційний тип правової системи має декілька підтипів:

— релігійно-общинний (мусульманська, індуська, іудейська, християнська групи) [8, с. 524].

Романо-германська, або континентальна, модель передбачає чітке законодавче і державне регулювання всіх суспільних відносин, господарської діяльності й інших сфер, на відміну від неї англо-саксонська (англо-американська) модель передбачає обмежений характер втручання держави в регулюванні економіки, а також те, що держава делегує професійним і громадським організаціям повноваження щодо регулювання частини відносин у суспільстві.

З огляду на те, що визначення приналежності правової системи України до певного типу правових систем не стосується теми нашого дослідження, покладемося на думку фахівців, які вважають, що за період незалежності України закладено правовий фундамент, а це дає підстави стверджувати, що вона входить до романо-германського типу правової системи на правах особливого європейського різновиду [8, с. 526].

Право має визначальний вплив на форму соціального регулювання діяльності в межах окремого суспільства насамперед шляхом встановлення форми формальних соціальних норм (конституція, закони, підзаконні акти), ієрархічності та підлеглості, повноважень з їх прийняття і зміни, повноважень органів на нормотворчість, домінування формальних або неформальних норм регулювання, обов'язковість закріплення регулюючих норм.

Особливість правової системи України полягає в тому, що основні соціальні регулюючі норми мають бути законодавчо закріплені. Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їхні посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову. Органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією України межах і відповідно до законів України.

В нашій країні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй.

Відповідно до засадничих принципів регулювання соціальної діяльності, закріплених в Основному Законі, формуються або трансформуються національні інститути з метою забезпечення єдності, компліментарності та транспарентності інституціональної системи. При цьому інститут права має не тільки формотворчу функцію по відношенню до інших інститутів, але і є самостійним чинником їх прогресу або деградації.

В юридичній літературі розкривається зміст зв'язків між правом і економікою в такий спосіб. «Право не просто оформляє економічний зміст, а є його найважливішим елементом, свого роду опорною конструкцією. Порядок економічних відносин, які повторюються і підтримуються державою, – один з найважливіших проявів права. Встановлення зв'язків права і економіки потребують пошуків, обґрунтованих висновків, а це означає, що ці зв'язки не складаються у просту схему причина – наслідок. Виходячи тільки з економічної структури суспільства, неможливо відтворити систему правового регулювання в цілому, її окремі структурні елементи, характер її зворотного впливу на економічні відносини. У суспільстві не існує абсолютного протиставлення і абсолютної гармонії між правом і економікою, але мають місце часткові суперечності і пристосування економічної і правової сторін одна до одної. Право активно впливає на регульовані відносини: прискорює, гальмує (і навіть блокує) розвиток економіки або ж забезпечує її звичайне відтворення. Такий вплив здійснюється через законодавство — систему нормативно-правових актів, що існують у державі» [14, с. 203].

Повною мірою вплив правової системи на побудову національної моделі соціально-економічних інститутів можна розкрити на прикладі бухгалтерського обліку. З цього приводу проф. Я.В. Соколов у передмові до книги Нідлза Б., Андерсона Х., Колдуела Д. «Принципы бухгалтерского учета» зазначає, що методологічні розбіжності в облікових системах різних країн передусім зумовлені не особливостями бухгалтерської системи як такої, а різною правовою основою, що існує в кожній країні, традиціями, багаторічним досвідом і менталітетом облікових працівників [6, с. 6].

Дослідження існуючих моделей бухгалтерського обліку перебувають у центрі уваги багатьох вітчизняних та іноземних учених. Більшість дослідників виділяє три моделі: англо-американську, континентальну та латиноамериканську.

Англо-американська модель характеризується регулюванням діяльності у сфері бухгалтерського обліку формальними правилами, визначеними недержавними організаціями, з порівняно обмеженим ступенем державного втручання в регулювання методології обліку та

професійної діяльності. Тенденцією останнього часу є посилення державного регулювання в корпоративному секторі, у тому числі й щодо питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Практикуючі бухгалтери об'єднані у професійні організації, через які реалізують свої інтереси. Але найвпливовішими групами спеціальних інтересів є власники, інвестори, кредитори (переважно учасники фондового ринку) в питанні розкриття економічної інформації, менеджмент – у методології формування економічної інформації.

Континентальна модель поширена у більшості країн Європи, тому й має таку назву. Від попередньої її відрізняє державне регулювання бухгалтерського обліку та встановлення формальних правил у формі нормативно-правових актів. Найвпливовішими групами спеціальних інтересів є власники, інвестори та кредитори (переважно банки), держава, менеджмент.

Латиноамериканську модель вирізняє високий рівень державного втручання в регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку та домінування держави як групи спеціальних інтересів.

Поряд із зазначеними моделями в науковій літературі згадується й ісламська модель. Також як данину інтеграційним процесам у сфері бухгалтерського обліку, деякі автори виділяють ще одну модель – інтернаціональну, яка сформувалася відповідно до потреби міжнародного узгодження обліку [5, с.28]. Але, виходячи зі змісту МСФЗ, які є фактичним проявом такої моделі, за природою і правовим корінням її можна вважати підвидом англо-американської моделі.

Проведений порівняльний аналіз доводить визначальний характер права на формування національних інституціональних моделей бухгалтерського обліку.

Таким чином, за існуючої в Україні інституціональної системи, сформованої під впливом інституту права, заснованого на романо-германській системі права, інституціональна модель бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на державному регулюванні діяльності у цій сфері формальними правилами, встановленими на рівні актів законодавства.

Інституціональні моделі бухгалтерського обліку, сформовані за різних правових систем, мають спільні риси, зокрема регулювання бухгалтерського обліку формальними правилами, та відмінності, зумовлені особливостями встановлення формальних правил, зокрема професійне в юрисдикціях, де акти законодавства і професійних громадських організацій мають однакову юридичну силу, та державне в юрисдикціях, правова система яких передбачає виключно законодавче регулювання соціально-економічних відносин. Залежно від порядку встановлення формальних правил можна виділити монопольну та консенсусну модель.

Поряд із впливом базових інститутів власності та права на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку не можна не помітити вагомий вплив на цей процес груп спеціальних інтересів. Враховуючи, що групи спеціальних інтересів не однорідні та складаються із суб'єктів економічних відносин, які безпосередньо беруть участь у провадженні діяльності з формування економічної інформації, та тих, які не включені до цього процесу, то і їх вплив на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку є різнобічним. З одного боку, це зовнішній вплив через базові інститути – держава, власники, інвестори і кредитори, в деяких випадках – менеджери, з іншого боку – внутрішній через інститут бухгалтерського обліку – бухгалтери, професійна громадськість, менеджери.

Серед ендогенних чинників, які впливають на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку, слід виділити траєкторію розвитку інституту бухгалтерського обліку. Для цілей нашого дослідження зазначена категорія є збірною й узагальнює такі чинники соціально-психологічного характеру, як ментальність та інертність суб'єктів економічних відносин у сфері бухгалтерського обліку, усталені традиції, інституціональна пам'ять.

**Висновки з даного дослідження.** Отже, інституціональна модель бухгалтерського обліку формується під впливом інституціональної системи суспільства через базові її інститути з урахуванням траєкторії інституціонального розвитку цього виду соціально-економічної діяльності. На інституціональну модель бухгалтерського обліку визначальною мірою впливають інститут власності, який забезпечує його змістовне наповнення, та інститут права, який визначає форму соціального регулювання (нормативно-правового, морально-етичного) діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Інституціональна модель як сукупність загальних принципів є базисом соціально-економічного інституту, в якому через формальні та неформальні правила і механізми їх дотримання реалізуються ці загальні принципи. Дослідженню питань управління інституціональними змінами бухгалтерського обліку в межах його інституціональної моделі будуть присвячені подальші дослідження.

#### Література

1. Кельман М.С. Загальна теорія держави і права : підручник / М. С. Кельман, О. Г. Мурашин. – К. : Кондор, 2006. – 477 с.
2. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: уніфікація методологія та стандартизація фінансової звітності / Г. Г. Кірейцев: матеріали міжнар. наук.-практич. конф. «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах с перехідною економікою». – Дніпропетровськ: ІМА-прес. – 2007. – 204 с.

3. Кривуля О.М. Філософія : навч. посіб. / О. М. Кривуля. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2010. – 592 с.
4. Маркс К. Сочинения. Т. 25, ч. 2 / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М. : Госполитиздат, 1961. – 551 с.
5. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Мник; пер. с англ. – [2-е изд., стереотип.] – М. : Финансы и статистика, 1999. – 136 с.
6. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд.] – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
7. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт.; пер. с англ. А. Н. Нестеренко. Предисловие и научное редактирование Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экономической книги «НАЧАЛА», 1997. – 180 с.
8. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : підручник / О.Ф. Скакун ; пер. з рос. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
10. Сопко В. В. Бухгалтерський облік власності в підприємницькій діяльності / В.В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 2. – С. 2–11.
11. Соскін О. Формування інституціональної основи економічної моделі України / О. Соскін // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2 (27). – С. 53–60.
12. Ткач А.А. Інституціональні основи ринкової інфраструктури : монографія / А.А. Ткач; НАН України. Об'єднаний ін.-т економіки. – К. : 2005. – 296 с.
13. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азриляна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
14. Загальна теорія держави і права: підручник / М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін.; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Х. : Право, 2002. – 432 с.

### Reference

1. Kelman, M.S. and Murashyn, O.H. (2006), *Zahalna teoriia derzhavy i prava* [The general theory of State and Law], Kondor, Kyiv, Ukraine, 477 p.
2. Kireitsev, H.H. (2007), "Development of Accounting in Ukraine: unification of methodology and standardization of financial reporting", *Mizhnarodni standarty bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti: dosvid ta perspektyvy vprovadzhennia v krainakh s perekhidnoiu ekonomikoiu*. [International Standards of Accounting and Reporting: experience and prospects for implementation in countries with economies in transition], *Materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii*, [Proceedings of the International Scientific Conference], IMA-pres, Kyiv, Ukraine, 204 p.
3. Kryvulia, O.M. (2010), *Filosofiiia* [Philosophy], KhNU imeni V. N. Karazina, Kharkiv, Ukraine, 592 p.
4. Marks, K. and Engels, F. (1961), *Sochineniya* [Compositions], volume 25, part 2, Gospolizdat, Moscow, Russia, 551 p.
5. Myuller, G. Gernon, H. and Mnik, G. (1999), *Uchet: mezhdunarodnaya perspektiva* [Accounting: An International Perspective], *Finansyi i statistika*, Moscow, Russia, 136 p.
6. Nydlz, B., Anderson H., Kolduel D. (1997), *Printsipy buhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting], *Finansyi i statistika*, Moscow, Russia, 496 p.
7. Nort, D. (1997), *Institutyi, institutsianalnyie izmeneniya i funktsionirovanie ekonomiki* [Institutions: institutional change and economic performance], *Fond ekonomicheskoy knigi «NACHALA»*, Moscow, Russia, 180 p.
8. Skakun, O.F. (2001), *Teoriia derzhavy i prava* [Theory of law], *Konsum*, Kharkiv, Ukraine, 656 p.
9. Sokolov, Ya.V. (1996), *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dnei* [Accounting: from the beginnings to the present day], *Audit, YUNITI*, Moscow, Russia, 638 p.
10. Sopko, V.V. (1997), "Accounting ownership in the business", *Bukhgalterskiy oblik i audyt*, no 2, pp. 2 – 11.
11. Soskin, O. (2010), "Formation of the institutional foundations of economic model Ukraine", *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, no 2 (27), pp. 53 – 60.
12. Tkach, A.A. (2005), *Instytuttsionalni osnovy rynkovoii infrastruktury: monohrafiia* [Institutional foundations of market infrastructure], *NAN Ukrainy, Obiednanyi Instytut ekonomiky*, Kyiv, Ukraine, 296 p.
13. Azrilyan, A.N. (1999), *Bolshoy buhgalterskiy slovar* [Large accounting dictionary], *Institut novoy ekonomiki*, Moscow, Russia, 574 p.
14. Tsvik, M.V., Tkachenko, V.D. and Bohachova, L.L. (2002), *Zahalna teoriia derzhavy i prava* [The general theory of law], *Pravo*, Kharkiv, Ukraine, 432 p.