

## Інституціональний аналіз тенденцій розвитку бухгалтерського обліку

*В статті проведено аналіз тенденцій розвитку бухгалтерського обліку на засадах інституціональної економічної теорії. Встановлені підвалини інституту бухгалтерського обліку, які визначатимуть подальшу траєкторію його розвитку. Обґрунтовані пріоритети в управлінні трансформаціями інституту бухгалтерського обліку. Доведено, що сформований в Україні інститут бухгалтерського обліку характеризується помірним державним регулюванням із консенсусним порядком встановлення формальних правил, відповідає траєкторії інституціонального розвитку відповідної сфери соціально-економічної діяльності, узгоджується із базовими інститутами, адекватний інституціональній системі та відповідає національному менталітету. Пріоритетними завданнями управління змінами інституту бухгалтерського обліку є: 1) зміцнення механізму додержання його правил шляхом розбудови інституту аудиту, як засобу суспільного контролю за додержанням правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; 2) підтримка розвитку професійних організацій, які забезпечуватимуть контроль за марально-етичною поведінкою бухгалтерів і аудиторів.*

**Ключові слова:** інституціоналізм, бухгалтерський облік, соціально-економічний інститут, державне регулювання, професійне регулювання.

О.А. КАНЦУРОВ

(Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, г. Киев, Украина)

## Институциональный анализ тенденций развития бухгалтерского учета

*В статье проведен анализ тенденций развития бухгалтерского учета на основе институциональной экономической теории. Установлены основания института бухгалтерского учета, которые будут определять дальнейшую траекторию его развития. Обоснованы приоритеты в управлении трансформациями института бухгалтерского учета. Доказано, что сформированный в Украине институт бухгалтерского учета характеризуется умеренным государственным регулированием с установлением формальных правил на основе консенсуса, отвечает траектории институционального развития соответствующей сферы социально-экономической деятельности, согласуется с базовыми институтами, адекватный институциональной системе и отвечает национальному менталитету. Приоритетными задачами управления изменениями института бухгалтерского учета являются: 1) укрепление механизма соблюдения его правил путем развития института аудита, как средства общественного контроля соблюдения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности; 2) поддержка развития профессиональных организаций, обеспечивающих контроль за марально-нравственным поведением бухгалтеров и аудиторов.*

**Ключевые слова:** институционализм, бухгалтерский учет, социально-экономический институт, государственное регулирование, профессиональное регулирование.

О.О. KANTSUROV

(Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine)

## Institutional Analysis of Accounting Development Trends

*The Article covers the analysis of accounting development trends on the basis of Institutional Economic theory. Grounds for the Accounting Institution have been established that would determine its further development vector. Priorities in the Accounting Institution transformation management have been substantiated. It has been proved that the Accounting Institution formed in Ukraine is qualified as one with moderate state regulation where formal rules are established on the basis of consensus, it goes in conformity with the trend of institutional development of respective social-and-economic activity area, is in line with the institutional system and meets the national mentality. The core objectives of the Accounting Institution improvements are: 1) enhancing of its rules compliance mechanism through developing the Audit Institution as the means of public control over accounting rules compliance and financial*

reporting consistency; 2) support in developing professional organizations ensuring control over moral and ethical behavior of accountants and auditors.

**Keywords:** institutionalism, accounting, social and economic institution, state regulation, professional regulation.

**Постановка проблеми.** В Україні дослідження у сфері інституціонального напрямку економічної теорії є досить поширеними, про що свідчить значна кількість захищених кандидатських та докторських дисертацій. Однак методологічний інструментарій інституціоналізму в теорії бухгалтерського обліку до останнього часу комплексно не застосовувався, у тому числі для системного дослідження бухгалтерського обліку, як соціально-економічного інституту, а також аналізу тенденцій його розвитку.

Враховуючи, що інституціоналізм є теоретичним підґрунтям соціально-економічних трансформацій, яке найбільше відповідає потребам суспільств з перехідними соціально-економічними системами, пріоритетним напрямом інституціональних досліджень бухгалтерського обліку є накопичення нових знань необхідних для науково обґрунтованого управління його змінами з урахуванням інституціональних чинників.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженню інституціональних аспектів бухгалтерського обліку присвячені праці Г.Г. Кірейцева, В.М. Жука [1], О.М. Петрука, соціальний аспект діяльності у цій сфері розглядається у роботах Я.В. Соколова [6, 7], Л.В. Чижевської та інших. Автором статті розглядалися питання структури соціально-економічного інституту бухгалтерського обліку, його мети і функцій [2, 3]. Проте недостатньо висвітленим залишається питання практичного застосування методології інституціоналізму для аналізу тенденцій розвитку бухгалтерського обліку.

**Метою статті** є аналіз тенденцій розвитку бухгалтерського обліку на теоретичних засадах інституціоналізму, виявлення підвалин інституту бухгалтерського обліку, які визначатимуть подальшу траєкторію його розвитку та обґрунтування пріоритетів в управлінні трансформаціями інституту бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Видатний французький вчений Ж. Рішар розглядаючи характерні риси сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку відзначає: «З початку ХХ ст. бухгалтери знайшли в соціології засоби для розуміння суспільних сил, які визначають розвиток бухгалтерського обліку та формування його принципів. В більш загальній формі виникло розуміння комплексу проблем бухгалтерської практики. Але лише після 1960 року соціально-політична природа бухгалтерського обліку буде, врешті-решт, визнана в суспільстві» [5, с. 28]. Видатний російський дослідник проф. Я.В. Соколов акцентуючи увагу на тому, що бухгалтерський облік ведеться заради людей, заінтересованих в його даних, зокрема відзначає: «бухгалтерський облік будь-то рахівництво та/або рахункознавство ведеться не на папері і не на магнітних носіях, а в головах людей, в їх пам'яті та в їх серцях» [7, с. 4-6]. В цьому ж контексті, але в іншій своїй роботі він наголошує: «Все економічне життя тримається не на

математичних схемах, а на психологічному переконанні осіб, зайнятих в господарському процесі» [6, с. 230].

Відтак рушійною силою процесу удосконалення теоретичних засад бухгалтерського обліку на поточному етапі мають стати нові знання отримані економічною теорією, суміжними науками, нові методи досліджень соціально-економічних об'єктів.

Основна гіпотеза нашого дослідження полягає в тому, що бухгалтерський облік є самостійним соціально-економічним інститутом, яким забезпечує регулювання діяльності індивідуумів і суб'єктів господарювання у сфері формування економічної інформації з метою забезпечення її об'єктивності, високої якості, стандартизованості та доступності для заінтересованих користувачів.

Найбільш обговорюваними професійною спільнотою і науковцями ймовірними змінами є перехід від державного регулювання бухгалтерського обліку до саморегулювання професії.

Проте для ініціювання відповідних трансформацій мають бути об'єктивні причини, по-перше, недосконалість інституту бухгалтерського обліку, а саме неузгодженість із базовими інститутами й інституціональною системою, конфлікт інтересів, по-друге, доцільність, а також наявність умов і можливостей для реалізації альтернативного існуючому варіанту з формування формальних правил інституту бухгалтерського обліку.

Збереження державного регулювання як основного елемента вітчизняного інституту бухгалтерського обліку при набутті ним національної самоідентичності поряд з впливом інституту права було зумовлено ставленням вітчизняних суб'єктів економічних відносин до статусу формальних правил. А саме обов'язковим є тільки те, що доведено державою, інші форми встановлення формальних правил на сучасному етапі розвитку інституціональної системи суб'єктами економічних відносин не сприймаються. Формування такого підходу зумовлено тривалим періодом тоталітарного порядку регулювання моделі економічної і соціальної поведінки в попередній інституціональній системі. Це також вплинуло на принципи функціонування механізмів, що забезпечують виконання правил, сформованих на рівні базових інститутів і реалізованих в правовій площині, які полягають у покладанні на державні органи повноважень з накладання санкцій за порушення вимог законодавства. При цьому державні органи не уповноважені і не мають права за існуючого інституту права накладати санкції за порушення правил не імплементованих до національного законодавства.

Інший чинник – економія на трансакційних витратах. При державному регулюванні бухгалтерського обліку держава продовжує нести трансакційні витрати, пов'язані із формуванням формальних правил, не перекладаючи їх на суб'єктів економічних відносин, що безумовно відбулось би

## Бухгалтерський облік

при професійному регулюванні бухгалтерського обліку.

В питанні формування інституту бухгалтерського обліку вектор впливу груп спеціальних інтересів полягає у забезпеченні домінування при встановленні формальних правил інституту, а якщо цього не можливо досягти, то рівних прав і змагальності при їх прийнятті всіх груп спеціальних інтересів.

Дослідження груп спеціальних інтересів і ступінь їх впливу на інститут бухгалтерського обліку на сучасному етапі його розвитку і глибини інтегрованості у соціально-економічну діяльність мають важливе значення для визначення ризиків і загроз його гармонійному і збалансованому розвитку. Обумовлено це тим, що «методологія бухгалтерського обліку використовується в інтересах найбільш впливових сил» [8, с. 638]. Тому наука бухгалтерського обліку має вивчати не тільки тенденції інтересів таких впливових сил, але й ротацію таких сил за силою впливу.

У сфері бухгалтерського обліку можна виділити наступні групи спеціальних інтересів: менеджери; бухгалтера; власники, інвестори, кредитори; суспільство, у тому числі держава, як суб'єкт формування державної економічної політики, наукова та професійна спільнота.

Загальний порядок встановлення і зміни формальних правил в межах вітчизняної інституціональної системи, сформований під впливом інституту права, забезпечив консенсусний характер цього процесу загалом в системі та, зокрема у сфері бухгалтерського обліку.

По-перше, встановлення і зміна формальних правил є публічним процесом. По-друге, забезпечується державний контроль за дотриманням правил, якими встановлено розподіл повноважень з встановлення і зміни формальних правил у сфері бухгалтерського обліку, регламентовано порядок їх перегляду, а також відповідності актам законодавства вищої юридичної сили. По-третє, наявність механізму громадського контролю за встановленням та зміною формальних правил.

Відтак інститут бухгалтерського обліку, який сформувався в Україні, характеризується помірним державним регулюванням шляхом встановлення загальних принципів і методологічних підходів із консенсусним порядком встановлення формальних правил, відповідає траєкторії інституціонального розвитку сфери бухгалтерського обліку, узгоджується із базовими інститутами, адекватний інституціональній системі та відповідає національному менталітету.

Передумовою професійного регулювання бухгалтерського обліку є наявність авторитетних і масових професійних організацій, здатних крім формування формальних правил забезпечити їх дотримання. Проте на сьогодні в Україні не сформовано потужного професійного руху інституціонально представленого професійними організаціями. Про що свідчить ступінь охоплення професійними організаціями суб'єктів діяльності – біля одного відсотка практикуючих бухгалтерів.

Відсутня традиція згуртування професійної спільноти для регулювання професійної діяльності. У цьому проявляється національна ментальність, яка

полягає у індивідуалістичних підходах у професійній і підприємницькій діяльності, з високою ступеню нігілізму до встановлених правил та підсвідомого прагнення до особливого статусу з правом недотримуватися правил.

В сфері формування економічної інформації існує негативний досвід делегування державних повноважень, зокрема, з регулювання аудиторської діяльності, органу, який не має суспільного і професійного контролю за своєю діяльністю. При цьому реалізація функцій, у тому числі з формування формальних правил, здійснюється за процедурою і порядком відмінним від загальнодержавних. Вважаємо, що невідповідність інституту аудиту інституціональній системі суспільства є одним з чинників деградації цього виду соціально-економічної діяльності.

Перехід до саморегулювання матиме наслідком пониження статусу формальних правил інституту бухгалтерського обліку, це в умовах існуючої інституціональної системи унеможливить синхронізацію формального регулювання сфери формування економічної інформації. Правила бухгалтерського обліку будуть програвати в конкурентній боротьбі за формування моделі поведінки суб'єктів економічних відносин у сфері формування економічної інформації, насамперед податковому обліку, і можливо навіть статистичному обліку. В короткостроковій перспективі це призведе до зниження рівня впливу інституту бухгалтерського обліку на формування передбачуваної поведінки суб'єктів економічних відносин у сфері бухгалтерського обліку, як наслідок стане зростання незадоволеного попиту в економічній інформації заданої якості, конфлікт між групами спеціальних інтересів, а загалом – криза розвитку інституту.

Таким чином, на поточному етапі розвитку інституту бухгалтерського обліку відсутні об'єктивні причини для змін спрямованих на перехід від державного до професійного формування формальних правил, відповідні зміни мають високу вірогідність відторгнення через неприйняття їх більшістю суб'єктів діяльності у сфері бухгалтерського обліку, а відповідно це матиме негативний вплив на функціональність соціально-економічного інституту.

На відміну від штучно актуалізованого перерозподілу повноважень з формування формальних правил інституту бухгалтерського обліку гостро постає проблема посилення ефективності механізмів примушення до виконання цих правил.

Незважаючи на суспільне значення діяльності у сфері бухгалтерського обліку вагомих вплив на її результати мають індивідуальні чинники, що зумовлено її соціальним характером, основою якої є фахівець озброєний спеціальними професійними знаннями.

Наріжним каменем сучасного бухгалтерського обліку є професійні судження при визнанні й відображенні активів, зобов'язань, доходів та витрат, при цьому організація бухгалтерського обліку на підприємстві при врегульованих загальних методологічних засадах носить індивідуальний характер, а методика узагальнення і розкриття інформації є вузькоспеціалізованою і потребує

високого рівня професійних знань. У процесі еволюції бухгалтерського обліку простежується тенденція вибудовування методичних запобіжників щодо недопущення несвідомих помилок – прийоми колації, інвентаризація, але найбільшими все ж таки є подвійний запис і балансове узагальнення. Проте ці прийоми не захистять від свідомого викривлення фактів з метою поширення недостовірної економічної інформації, а також низького рівня професійних знань, культури і етики.

Слушним є зауваження американських вчених, що бухгалтерський облік, будучи наукою соціальною, прикладною, багато в чому залежить від мудрості, чесності та позиції бухгалтерів [8, с. 62].

Відтак суспільство у своєму прагненні до зрозумілої і достовірної економічної інформації є заручником фахової підготовки і неупередженості дій бухгалтерів.

Проте інститут бухгалтерського обліку не передбачає наявності єдиного органу на який покладено функції з контролю та накладання санкцій за порушення формальних правил. Декілька органів здійснюють такі функції в межах своєї компетенції, або щодо окремої категорії підприємств (державні підприємства, бюджетні установи і бюджети всіх рівнів, банки, учасники фінансового ринку і емітенти цінних паперів), або щодо окремих ланок облікового процесу (касові операції, розрахунки з бюджетом, з виплат працівникам, із загальнообов'язкового державного соціального страхування) тощо.

Система контролю у сфері бухгалтерського обліку вбудована таким чином, що за відсутності спеціального контролюючого органу перевірка додержання правил бухгалтерського обліку є супутньою роботою, другорядного значення порівняно, наприклад, з контролем за сплатою податків. Ситуація кардинально змінилася у зв'язку із запровадженням Податкового кодексу України, за яким податок на прибуток розраховується за даними бухгалтерського обліку. Проте все одно контроль за дотриманням формальних правил бухгалтерського обліку на рівні підприємства є несистематичним та вибірковим.

Створення окремого державного органу який би забезпечив системний контроль за дотриманням правил у сфері бухгалтерського обліку з відповідними репресивними функціями для примушення виконання цих правил пов'язано, з одного боку із зростанням офіційних, у вигляді витрат бюджету на його утримання, а також неофіційних трансакційних витрат інституту бухгалтерського обліку, а з іншого боку з перерозподілом ступеня впливу між групами спеціальних інтересів. Вважаємо, що виконання таким органом покладених на нього функцій потребуватиме багато тисячного штату за аналогією з існуючими органами статистики і податкової служби, є необґрунтованим і буде додатковим навантаженням на економіку.

Також це стане причиною інституціонального розриву між бухгалтерським обліком і аудитом, порушить системність інституціоналізації сфери формування економічної інформації, призведе до зростання трансакційних витрат національної економіки.

Функцію з підтвердження достовірності фінансової звітності має реалізовувати один соціально-економічний інститут. В попередній інституціональній системі цю функцію реалізовували органи фінансового контролю, у сучасній інститут аудиту.

Враховуючи, що користувачі фінансової звітності позбавлені можливості перевірити правильність процедури і методології формування економічної інформації, яка подається у звітності, а відповідно оцінити її достовірність, в ринково орієнтованих інституціональних системах така функція покладається на аудитора, як на спеціально підготовленого фахівця незалежного в своїх судженнях, який по суті є уповноваженим представником суспільства і заінтересованих суб'єктів економічних відносин. Тільки аудитор і контролюючі органи можуть дослідити систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та зробити обґрунтований висновок про достовірність фінансової звітності. Враховуючи, що контролюючі органи мають іншу мету перевірки підприємств та високу ступінь упередженості їх оцінок, через однобокість досліджень, судження аудиторів мають вирішальну роль при прийнятті рішень на підставі фінансової звітності. У зв'язку з цими формуються високі суспільні очікування та висуваються жорсткі вимоги до аудиторської професії.

За умов довіри до аудиту з боку споживачів економічної інформації, з метою забезпечення інституціональної спеціалізації і кооперації діяльності у сфері формування економічної інформації, оптимізації трансакційних витрат економіки, а також враховуючи траєкторію розвитку національної інституціональної системи, загалом та інституту бухгалтерського обліку, зокрема, аудит має бути визнаний пріоритетним механізмом забезпечення дотримання формальних правил інституту бухгалтерського обліку та контролю якості фінансової звітності.

Проте аудит це механізм контролю за дотриманням формальних правил. Як свідчать тенденції розвитку національної інституціональної системи та досвід еволюції ринково орієнтованих інституціональних систем необхідним є вибудувати ефективні неформальні (недержавні) механізми, які мають забезпечити дотримання як формальних, так і неформальних (встановлених нормативними актами) правил інституту бухгалтерського обліку. Мета цих механізмів забезпечити свідому і сумлінну поведінку суб'єктів економічних відносин, насамперед, індивідуумів, які є носіями професійних знань і безпосередніми суб'єктами діяльності з формування економічної інформації, на основі усвідомлення необхідності дій на засадах професійної етики.

Якщо формування норм етичної професійної поведінки може бути забезпечено стихійно, не системною діяльністю, або такі норми можуть бути імпортовані, то забезпечення дотримання таких норм не можливо без інституціоналізації професійного руху і формування професійних організацій. В Україні цей процес знаходиться на початковій стадії розвитку.

На вимогу Міжнародної федерації бухгалтерів дійсні члени національних професійних організацій,

## Бухгалтерський облік

які входять до цієї міжнародної організації, а саме двох найбільших професійних організацій – Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України і Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів, мають обов'язково дотримуватись вимог Кодексу етики, який є формою встановлення на основі морально-етичних принципів правил поведінки бухгалтерів у сфері бухгалтерського обліку.

Застосування національними професійними об'єднаннями, Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів, це свідчення формування інтернаціональних правил поведінки суб'єктів економічної діяльності у глобалізованій сфері бухгалтерського обліку.

При встановленні, у тому числі через Кодекс етики, вимог до поведінки членів професійних організацій, по суті, мова йде про формування нової складової інституту бухгалтерського обліку – професійних формальних правил поведінки, які не визнаються на державному рівні, але є обов'язкові до виконання членами професійних організацій. Проте виділення її в окрему складову національного інституту бухгалтерського обліку передчасно, що пов'язано з незначною кількістю суб'єктів, які охоплюються таким видом регулюванням, порівняно із загальними масштабами соціально-економічної діяльності.

Професія має самостійно обрати способи очищення від випадкових людей, шахраїв та недбалих фахівців. Світовий досвід має великий арсенал апробованих заходів – це професійна сертифікація, як підтвердження високого рівня професійних знань, система постійного навчання, зовнішній контроль якості послуг, що надаються членом професійної організації та інші. Комплексне їх застосування забезпечить формування потужного механізму дотримання професійних правил.

Одночасно з поширенням сфери обов'язкового додержання професійних формальних правил поведінки створюватимуться умови для посилення комплексного механізму забезпечення виконання правил інституту бухгалтерського обліку через зміцнення механізмів контролю сумлінної поведінки суб'єктів економічних відносин на основі професійної етики. Розбудовою таких механізмів займатимуться професійні організації, які стануть відповідальні перед суспільством за морально-етичну поведінку свої членів.

Завдання держави стимулювати розвиток професійних організацій бухгалтерів з метою зміцнення морально-етичних підвалин соціально-економічної діяльності у сфері бухгалтерського обліку та підвищення ефективності механізму професійного контролю замість розбудови додаткових високозатратних формальних механізмів примушення до виконання формальних правил інституту бухгалтерського обліку.

Такий підхід відповідає тенденціям еволюційного розвитку національної інституціональної системи та сприятиме гармонізації національного інституту з інтернаціональною інституціональною моделлю бухгалтерського обліку.

За результатами проведеного дослідження можна зробити **висновок**, що формування національного

інституту бухгалтерського обліку відбувається під впливом фундаментальних чинників тривалої дії. За змістом цей процес є пошуком суспільного компромісу, за участю груп спеціальних інтересів, щодо загальних принципів інституціоналізації відповідної сфери соціально-економічної діяльності. Пріоритетними завданнями управління змінами інституту бухгалтерського обліку є зміцнення механізму додержання правил цього інституту шляхом розбудови інституту аудиту, як засобу суспільного контролю за додержанням суб'єктами економічних відносин правил інституту бухгалтерського обліку, та підтримки розвитку професійних організацій, які забезпечуватимуть контроль за морально-етичною поведінкою бухгалтерів і аудиторів.

Підвалинами, які визначатимуть подальший вектор розвитку інституту бухгалтерського обліку є:

- наявність самостійної суспільно значимої місії бухгалтерського обліку та спільної мети суб'єктів діяльності цієї сфери;
- національна особливість у ставленні до правил, що зумовлює переважний вплив на визначення поведінки суб'єктів економічних відносин у сфері формальних правил бухгалтерського обліку;
- відсутність одноосібно домінуючої групи спеціальних інтересів при встановленні і зміні формальних правил;
- консенсусний характер порядку встановлення і зміни правил з регулювання бухгалтерського обліку;
- потужний інституціональний потенціал у формуванні поведінки суб'єктів економічних відносин у сфері бухгалтерського обліку професійних організацій бухгалтерів, які свій вплив реалізують через встановлення стандартів етики, здійснення контролю якості професійної діяльності своїх членів та активну громадську позицію з розвитку професії.

#### 4 Список використаних джерел

1. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монографія] / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.
2. Канцуров О.О. Мета і функції інституту бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. Спец. випуск. - К.: КНЕУ, 2012. – 312 с. – С. 5-14.
3. Канцуров О.О. Характеристика бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / О.О. Канцуров // Фінанси України. - 2011. - № 8. - С. 101-114.
4. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
5. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; [пер. с фр. / под. ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
6. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: [учебник] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
7. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
8. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.