

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

Наталія СЕМЕНИШЕНА, Володимир СЛОБОДЯН

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНОГО СЕРЕДОВИЩА

Означено вплив інституціоналізму на розвиток вітчизняної теорії бухгалтерського обліку. Розкрито фактори впливу на розвиток облікових систем різних країн, сутність та складові інституційного середовища і його вплив на процеси розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Ключові слова: бухгалтерський облік, інституціоналізм, інституційне середовище.

Формування принципово нових економічних і правових відносин між суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм, видів власності та їх динамічний розвиток зумовили необхідність методичної розробки теоретичних і прикладних аспектів механізму перебудови бухгалтерського обліку в ринкових умовах.

Кінцевим продуктом реформування облікової системи передбачається створення такої облікової інформаційної системи, яка надійно забезпечує залучення вітчизняного бізнесу в комплекс господарських зв'язків як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку.

Поступальний рух реформування бухгалтерського обліку пов'язаний з об'єктивною необхідністю дослідження численних аспектів сучасного бухгалтерського обліку, з яких найбільш важливими визнаються шляхи інтегрування вітчизняних облікових стандартів у міжнародний бухгалтерський облік у контексті загальноекономічних знань.

Впровадження передових методів обробки даних бухгалтерського обліку не тільки не передбачає необхідності теоретичних досліджень методології бухгалтерського обліку, а й акцентує значення інформаційного напрямку організації бухгалтерського обліку. *Особливий інтерес* викликають питання, пов'язані з пошуком оптимальної інформаційно-логічної структури бухгалтерського обліку, яка піддається змінам, що диктуються новими економічними реаліями й інституціональними перетвореннями в економіці. Очевидним у цей час є вагомий вплив на теорію й практику бухгалтерського обліку сучасних економічних теорій; інституціональне середовище й інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Протягом останніх років вітчизняними науковцями підготовлений *ряд наукових монографій*, присвячених інституціональним аспектам економічної теорії, а саме: С. І. Архієреєвим, А. М. Чаусовським, Е. А. Прутською, В. В. Липовим, В. Д. Якубенко, О. Л. Яременко. Стосовно інституційної теорії активно працюють А. А. Беляєв, І. Бочан, М. В. Белоусенко, Т. Гайдай, В. М. Геєць, А. А. Гриценко, В. В. Дементьєв, М. І. Зверяков, О. Нестеренко, Р. Ф. Пустовіт, В. Н. Тарасевич, А. А. Чухно та ін.

Можна констатувати той факт, що інституційна економічна теорія представляє до теперішнього часу один з провідних напрямків у сучасній українській економічній

думці. Про це свідчить кількість виданих робіт і дисертацій, що захищаються з даної проблеми. Проблеми, пов'язані з інституційними теоріями, доволі докладно досліджені в зарубіжній літературі, у працях Д. Коттера, Р. Х. Коуза, У. Мекліна, К. Менгера, М. Олсона, Р. Познера, М. Уільямсона, М. Портера, Р. Ріхтера, Г. Шмоллера, А. Шуллера й ін. Однак дослідження відомих зарубіжних науковців присвячені проблематиці в умовах сталої економіки, натомість нестабільно функціонуюча вітчизняна економіка вимагає вивчення інституційного підходу до проблем бухгалтерського обліку, оскільки системні дослідження практично не здійснювались.

Питання теорії, методології та практики розвитку бухгалтерського обліку знаходяться в центрі уваги багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених: В. М. Жука, Г. Г. Кірейцева, Н. М. Малюги, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкаря, В. К. Савчука, В. В. Сопка, Н. М. Ткаченко, П. Я. Хомина, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука та ін.

Уперше питання впливу інституціональної теорії на розвиток і реформування бухгалтерського обліку висвітлено у науковій доповіді професора Г. Г. Кірейцева "Глобалізація економіки й уніфікація методології бухгалтерського обліку" [1; 2]. Надалі ці проблеми досліджувалися в наукових працях В. М. Жука [3; 4; 5; 6].

Не зменшуючи важливості наукових напрацювань вищевказаних авторів, потрібно визнати *наявність ряду не вирішених теоретико-методологічних проблем* бухгалтерського обліку, зокрема аналіз впливу інституційного середовища на розвиток бухгалтерського обліку в Україні не одержав належного висвітлення. У зв'язку з цим, на сьогодні актуальними залишаються завдання вивчення й узагальнення теоретичних принципів і розробки практичних рекомендацій з удосконалення інституційних питань функціонування бухгалтерського обліку.

Оскільки існує проблема взаємозв'язку інституційних перетворень із проблемою реформування бухгалтерського обліку, в дослідженнях з бухгалтерського обліку мають ставитися питання аналізу інституційного середовища з метою виявлення більш діючих механізмів і нових напрямів змін у системі бухгалтерського обліку. Вищезазначене окреслює *мету публікації* – означення перспектив та наукове забезпечення розвитку теорії бухгалтерського обліку під впливом інституційного середовища.

Відсутність системних наукових досліджень впливу інституціонального середовища на формування теорії бухгалтерського обліку, його нових парадигм і концепцій дає підстави констатувати замкнутість бухгалтерської науки у своїх внутрішніх проблемах. Однак очевидним є факт, що на стан і розвиток бухгалтерського обліку в країні впливають різні (загальні й специфічні) умови інституціонального середовища.

Інституціональне середовище є узагальнюючою категорією, у рамках якої економічні агенти використовують різні методи, що впорядковують, направляють інституціональні структури у вигляді ринку, фірм, асоціацій або угод для організації проведення, обміну, розподілу й споживання.

Вплив інституціонального середовища на продуктивність економіки й економічне зростання у цей час є предметом інтенсивних досліджень. Асемоглу, Джонсон і Робінсон детально аргументують, що відмінності політичних і економічних інститутів є фундаментальною причиною глибоких відмінностей між країнами за рівнем продуктивності їх економік [7].

Можна констатувати, що на розвиток бухгалтерського обліку в 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.

Недостатня розвиненість економічних відносин у країні, низькі темпи економічного зростання вимагають посилення інформаційної й контрольної функцій бухгалтерського обліку.

Специфіка інфраструктури для бухгалтерського обліку визначається різноманіттям організаційно-правових структур, діяльність яких сполучена з особливостями облікових процедур (наявність декількох Планів рахунків бухгалтерського обліку, відмінність у правилах формування оподатковуваних баз, застосування різних документів нормативного регулювання і т. ін.).

Політика держави щодо бухгалтерського обліку може як сприяти його розвитку, так і стримувати цей розвиток.

Стан соціального середовища впливає на розвиток бухгалтерського обліку, і насамперед це культурні й національні традиції, які склалися в теорії й практиці бухгалтерського обліку, та престижність професії бухгалтера. Дійсно, бухгалтерський облік можна розглядати і як соціальне явище, і як соціально зумовлену дисципліну з постійно мінливою структурою.

Про соціальну спрямованість обліку говорить і професор М. С. Пушкар: "...соціальне значення системи обліку зростає в ринковому середовищі, без бухгалтерської інформації неможливе функціонування ринку в автономному режимі, коли слабкі підприємства гинуть, на їх місці з'являються нові, а в цілому економіка є здоровою і стабільною" [8, 112].

Слід зазначити, що в інституціональне середовище вітчизняного бухгалтерського обліку протягом останніх років привносяться не характерні для нього норми, які були названі вченими-економістами як "інституційні запозичення".

У перші роки реформ в Україні вважалося правомірним імпортувати вже існуючі на заході інститути, відібравши найбільш ефективні зразки. Однак у більшості випадків такі прискорені реформи на практиці мали непередбачені й часто негативні наслідки.

Російські вчені Я. Кузьминов, В. Радаєв, А. Яковлев, Е. Ясін, аналізуючи інституціональні перетворення в Росії, пропонують концепцію "вирощування інститутів" ("культивування інституціональних змін"). Вони вважають, що "...труднощі позитивних інституціональних змін багато в чому викликані неглибоким розумінням закономірностей і логіки подібних змін" [9, 5–27]. Культивування інститутів вимагає не тільки прийняття відповідних законів, а й цілого комплексу заходів: необхідно забезпечити довіру до них більшості, наявність зацікавлених у них соціальних верств, сумісність із уже існуючими інститутами, розвиток інституту в часі й відповідні ресурси на його "вирощування".

При всьому різноманітті інституціональних умов у конкретній країні домінує певна модель інституціонального середовища, і саме вона відображає рівень розвитку економіки, соціальні, культурні й історичні особливості. В інституціональному середовищі можливі суперечності як між інститутом бухгалтерського обліку й інститутами ринкового типу, так і між вітчизняним менталітетом та застосовуваними моделями реформування облікової системи. Подолання цих суперечностей буде сприяти якісному вдосконаленню системи бухгалтерського обліку, підвищенню ефективності його функціонування й дасть змогу визначити основні напрямки його подальшого реформування.

Існуючі інституціональні обмеження бухгалтерського обліку є складною комбінацією формальних і неформальних правил, які визначають можливості його подальшого розвитку. Найважливішими інститутами, що формують зовнішнє інституціональне

середовище, що й виявляють істотний вплив на методологію обліку, є інститут права й інститут економіки, які насамперед встановлюють нормативні рамки та обов'язки для всіх економічних агентів.

Внутрішнє інституційне середовище випробовує вплив того ж зовнішнього середовища, але підприємства займають активну позицію у тому значенні, що можуть впливати на інституціональну структуру середовища найближчого оточення через встановлення своїх правил і норм з обліку. Ця ситуація, як правило, через систему податкових потоків позначається на стані регіональної економіки й рухається по вертикалі вище. Крім того, через застосування вигідних для підприємства норм спотворюється інформація, яка подається в бухгалтерській звітності, у результаті чого з боку інвесторів приймаються неправильні інвестиційні, кредитні й інші аналогічні рішення.

Таким чином, формування інституціонального середовища, системи права, моралі, етики й відповідних їм несуперечливих формальних і неформальних інститутів забезпечує вирішення завдань, які сприяють подальшому розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Розгляд і дослідження інституціонального середовища та його впливу на ефективність ведення бухгалтерського обліку й складання звітності дасть змогу із достатньою точністю досліджувати вплив того або іншого фактора навколишнього середовища на облікову систему загалом.

Література

1. Кирейцев Г. Г. *Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета* / Г. Г. Кирейцев. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 68 с.
2. Кирейцев Г. Г. *Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України* / Г. Г. Кирейцев // *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. – 2009. – Вип. 17, т. 2. – С. 22–29.
3. Жук В. М. *Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [моногр.]* / В. М. Жук. – К. : ННЦ "ІАЕ", 2009. – 648 с.
4. Жук В. М. *Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика : наук. доп.* / В. М. Жук. – К. : ННЦ "ІАЕ", 2008. – 90 с.
5. Жук В. М. *Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины : науч. докл.* / В. М. Жук. – К. : ННЦ ИАЭ, 2008. – 98 с.
6. Жук В. М. *Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку)* / В. М. Жук // *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. – 2009. – Вип. 17, т. 2. – С. 139–146.
7. Acemoglu D., Johnson S., Robinson J. *Institutions as the Fundamental Cause of Long-run Growth* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nber.org/papers/w10481.
8. Кузьминов Я. *Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможность культивирования институциональных изменений)* / Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин // *Вопросы экономики*. – 2005. – № 5. – С. 5–27.
9. Пушкар М. С. *Філософія обліку* / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

Редакція отримала матеріал 28 грудня 2010 р.