

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: МОТИВАЦІЯ ДОСЛІДЖЕНЬ

У сучасній бухгалтерській діяльності намітилась серйозна проблема. Це проблема невідповідності її практики і теорії. Сьогодні на практиці бухгалтерський облік займає вагоме місце не тільки в управлінні суб'єктами господарювання, але і в прийнятті державних рішень, рішень на ринку капіталу. Він виріс з інформаційної системи на рівні підприємства і набув вершин важливої, невід'ємної складової соціально-економічного простору в межах держав та у всьому діловому світі. Бухгалтерська спеціалізація значно посилила позиції у розбудові сучасних економічних професій.

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

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

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

Інституціональний підхід зайняв вагоме місце у розвитку економічної науки. Напрацьована економістами інституціональна теорія є визнаною у світовому науковому середовищі і застосовується практикою. Окрім того, нецілісні дослідження за такими спрямуванням є і у науковців-бухгалтерів. Але до цього часу не було сформовано відповідні парадигми, що дозволяло б говорити про нову – інституціональну теорію бухгалтерського обліку.

Метою цієї публікації є обґрунтування вибору застосування академічною школою НААН України саме інституціональних підходів до вирішення проблем облікової науки та інформування наукової спільноти про проміжні підсумки таких досліджень, що опубліковані в 2013 році в Україні й Російській Федерації у монографії «Основи институциональной теории бухгалтерского учёта» [2,3]. Наукове підґрунтя. До останніх часів бухгалтерська наука України базувалась виключно на радянській теоретичній школі. Остання не відповідає сьогоденню і негативно впливає на ефективність реалізації стратегій розвитку бухгалтерського обліку. Вважалось, що прийняття прозахідного Закону України про бухгалтерський облік [6], відповідних державних Програм [7], імплементації в практику міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності (МСБО, МСФЗ) є достатнім для реформування вітчизняної системи обліку до потреб розвитку ринкової економіки. Саме на

цьому концентрувались дослідження вчених. Однак очікуваного не сталося, а причини «обмежених результатів» глибоко не вивчаються.

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

Це спонукало нас до побудови нової теорії обліку на засадах інституціональної теорії. Посиленню наукових пошуків сприяло виявлення того факту, що таке спрямування досліджень близьке до бачень ряду провідних вчених західних бухгалтерських наукових шкіл.

За останні півстоліття вченими відмічається посилення вагомості обліку в соціально-економічному зростанні розвинутого світу, в забезпеченні, через міжнародну стандартизацію, процесів глобалізації. Ці та інші досягнення практики каталізували на заході зміну теоретичних уявлень про бухгалтерський облік. В роботі «Ролі бухгалтерського обліку в організаціях та суспільстві» [10] колектив англійських вчених на чолі з Ентоні Хопвудом стверджує, що облік більше не може представлятись в якості набору технічних прийомів для оцінки індивідуальних економічних величин. Вчені декларують нове сприйняття обліку як масштабнішого, цілісного та впливового механізму економічного та соціального зростання.

Важливим є наголошення на тому, що зміни у бухгалтерському обліку все частіше впливають із взаємодії між інституціями, які мають соціальну вагомість [10, с. 19]. Пояснюється, що регуляторні державні органи, професійні бухгалтерські та інші інституції задають тон бухгалтерським новаціям, так як більш відкриті для впливу політичного, соціального та економічного тиску, ніж безпосередньо бізнес-структури. Водночас західні науковці висловлюють жаль з приводу незначної кількості досліджень, пов'язаних із ідентифікацією соціальної природи облікової науки і практики, а також досліджень взаємодії системи обліку із соціумом [8].

У статті «Попит та постачання бухгалтерських теорій: ринок виправдань» [13] Росс Уоттс та Джеральд Циммерманн (1978 р.) наголошували на тому, що у світі домінують нормативні теорії, що відслідковується у формальному підході до розробки бухгалтерської методології. Традиційні бухгалтерські теорії, які носять назву нормативних, орієнтуються на прописування регламентованих дій бухгалтерів та мають своїм екраном жорсткі бухгалтерські стандарти. Проте така односторонність орієнтації досліджень, як вдало відмічає у своїй фундаментальній праці «Торгівля бухгалтерськими стандартами» Чарльз Хорнгрен [11], є продуктом радше політичної залежності,

аніж результатом логічних та емпіричних пошуків, від чого бухгалтерська методологія втрачає у своїй практичній ефективності.

Такі висновки підтримують і практики. Зокрема, Уоттс та Циммерманн наводять висновок з річного звіту Американської Асоціації Бухгалтерів за 1970 рік, де відзначається, що «єдиної універсальної загальноприйнятої теорії бухгалтерського обліку в даний час не існує» [13, с. 274].

Однак, на противагу або в доповнення до нормативних облікових підходів, розвиваються і теоретичні уявлення, які мають на меті передбачення та пояснення природи вибору тих чи інших процедур, правил обліку бухгалтерами. Ці підходи і сформували теоретичний базис позитивної бухгалтерської теорії. У фундаментальній праці «Позитивна теорія бухгалтерського обліку: десятирічна перспектива» (1990 р.) [12] Росс Уоттс та Джеральд Циммерманн пов'язують початок розвитку теоретичної платформи позитивної теорії обліку з ініціативами щодо застосування емпіричних досліджень у бухгалтерському обліку. Вбачається, що певним каталізатором позитивних теоретичних новацій стала і розроблена Робертом Коузом концепція контрактної природи фірми [5] та згодом обґрунтована ним і послідовними авторами неоінституціональна економічна теорія.

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

Сучасні дослідники-позитивісти (еталонний приклад – книга «Облік, організації та інститути» під редакцією Крістофера Чепмена, Девіда Купера та Пітера Міллера [9]) аналізують перетворення інституціональних механізмів, що регулюють поле діяльності бухгалтерів. Позитивістські дослідження цих авторів, за їх твердженням, вивчають шляхи, згідно з якими облік вписується не лише в правлячі ідеології, але і в механізми, які управляють міжнародною економікою та мають соціальну значимість. Акцентується увага на відносинах між обліком та середовищем, у якому він функціонує [14]. Досліджуються впливи груп-розробників міжнародних та регіональних стандартів, які відбиваються у текстах нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку.

До певної міри прихильниками ідей інституціональної теорії та позитивної теорії обліку можна вважати Самуеля Діпіазу та Роберта Екклза, які у своїй книзі «Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства» [1] піднімають питання соціально-економічного впливу, впливу соціокультурних психотипів на застосування прийомів підготовки фінансової звітності, впливу «чистоти» бухгалтерської інформації на попередження фінансових катастроф.

Все це, безумовно, засвідчує нові теоретичні уявлення про облік, який функціонує не лише за нормативними правилами, але і мотивами поведінки

людей, що ці правила встановлюють, розповсюджують та виконують.

Вирішення проблеми реформування і розвитку бухгалтерського обліку потребує значного оновлення його теорій. Досліджуючи західний позитивістський тренд розвитку теорії бухгалтерського обліку, ми побачили можливість його подальшого розвитку на фундаментальній платформі інституціоналізму. Тим більше, що і інституціоналізм, і бухгалтерська позитивна теорія базуються на філософській платформі позитивізму. Поєднання базових положень позитивістської теорії бухгалтерського обліку з інституціональною теорією мотивовано рядом факторів. Перш за все, інституціональна теорія є вершиною сучасної економічної думки. Вона здатна не тільки пояснити причини успішності чи неуспішності різного роду економічних систем, але і визначити фактори і шляхи подолання проблем, що створюють інститути. Вона орієнтує практику на зміну інститутів для досягнення бажаних результатів. До того ж, інституціональна платформа для змін в теорії бухгалтерського обліку буде зрозумілою для широкого загалу економічної науки. Імідж бухгалтерського обліку як консервативної складової економічної науки має відходити у минуле.

Нова – інституціональна теорія бухгалтерського обліку, поєднуючи попередні напрацювання, спроможна не лише пояснити зміну сутності бухгалтерського обліку як одного з ключових компонентів економічної під класифікації соціальних інститутів (тобто дефініювати облік у якості вагомого соціально-економічного інституту), але і розбудувати платформу для забезпечення його нової місії в сучасному світі – забезпечення довіри, порозуміння та керованості між учасниками економічних відносин. Останнє і є новим предметом нашої науки, вбираючи у себе загальновизнане його трактування – господарські процеси і явища.

Головним завданням інституціональної теорії бухгалтерського обліку є розробка фундаментальних основ зростання обліку від «замкнутої» на практиці системи до вагомого інституту національних та глобальних соціально-економічних просторів.

Література:

1. Дипиаза С. (младший), Экклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
2. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Монография / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013г. – 408 с.
3. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Монография / В.Н. Жук. – Спб: АНО ИПЭВ, 2013. – 416 с.
4. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/798/37/>.
5. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз; Пер. с англ. – М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

7. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293078&cat_id=2963.
8. Anthony G. Hopwood. Accounting as Social and Institutional Practice. – Cambridge University Press, 1994.
9. Accounting, organizations & institutions: Essays in honor of Anthony Hopwood. Edited by Christopher S. Chapman, David J. Cooper, and Peter B. Miller. Oxford: University press, 2009. – 441 p.
10. Burchell, S., Club, C., Hopwood, A.G., Hughes, J., and Nahapiet, J. The roles of accounting in organizations and society // Accounting, Organizations and Society: Pergamon Press Ltd, 1980. – Vol.5, No. 1. – pp. 5–27.
11. Charles T. Horngren. Marketing of accounting standards. Journal of Accountancy (October 1973.) Horngren. p. 61–66.
12. Ross L. Watts and Jerold L. Zimmermann. Positive accounting theory: a ten year perspective The accounting review, vol.65, №1, pp. 131-156.
13. Ross L. Watts, Jerold L. Zimmermann. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses The accounting review. - vol. liv №2, April 1979. P.273-305.
14. Waymire G. Accounting as an evolved economic institution. / Gregory Waymire, Sudipta Basu. // G. Waymire, S. Basu // Emory University school of Law. Law&Economics Research paper Series. Research paper №08-33. – p. 151-159.

УДК 657

Задорожний З.-М.В.,

д.е.н., професор, проректор з наукової роботи,
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

Інтеграція України у світову глобалізаційну економіку вимагає реформування вітчизняної облікової системи, яка є основою інформаційного забезпечення зовнішніх інвесторів вітчизняних підприємств. Нові вимоги перед обліком ставлять також власники та працівники менеджменту підприємств і зовнішні користувачі облікової інформації.

Одним із шляхів реформування обліку в Україні є удосконалення законодавчої і нормативної його бази. Дискусійні і проблемні питання реформування законів України, нормативних та інструктивних документів, пов'язаних із організацією, методологією та методикою обліку, у своїх працях розглядали такі вітчизняні науковці як К. В. Безверхий [1], С.Ф. Голов [2,3], Г. Г. Кірейцев [4], Т. О. Каменська [5], С.О. Левицька [6], С. Ф. Легенчук [7], В. Б. Моссаковський [9] та інші. Однак на сьогодні ще не всі питання, які вони піднімали у своїх роботах є вирішеними. Названі причини зумовлюють актуальність обраної тематики.

Основними законодавчими та нормативними документами, що регулюють бухгалтерський облік в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та