

УДК 330.837:[005.412:331.54:657]

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В РОЗВИТКУ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА

Метелиця В. М., к.е.н., САР
ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН

Підтверджено науковість інституціональної теорії бухгалтерського обліку (ІТБО). Уточнено цілі, завдання, характерні риси та предмет ІТБО, побудована модель інституту бухгалтерського обліку в інституційному середовищі. Визначено місце професійного судження в розвитку ІТБО і професії бухгалтера.

Ключові слова: інституціональна теорія бухгалтерського обліку, професійне судження, інститут бухгалтерського обліку.

Вступ. Основою бухгалтерської професії є розвиток науки бухгалтерського обліку, яку формують теоретичні розробки та практичний досвід. Відсутність значних досягнень у теорії бухгалтерського обліку за останні п'ятдесят років, нездатність її відповідати на сучасні інституціональні запити створює загрозу для руху науки бухгалтерського обліку назад до облікової техніки, яку серед інших функцій застосовуватиме не бухгалтер, а управлінський персонал. Така ситуація зумовлює потребу в розробці інституціональної теорії бухгалтерського обліку, яка базується на положеннях неоінституціоналізму, філософії науки та сама є основою для майбутньої бухгалтерської професії.

Спроби обґрунтування інституціональної теорії бухгалтерського обліку (ІТБО) були зроблені О.М. Петруком і Л.А. Чайковською, спростування належить С.Ф. Легенчуку, а основи закладені В.М. Жуком. Проте автори не розглядають зв'язок між ІТБО та бухгалтерською професією.

Метою статті є визначення місця і ролі інституціональної теорії бухгалтерського обліку в розвитку бухгалтерської професії.

Результати дослідження. Історичний розвиток бухгалтерського обліку вказує на сильні його міжпредметні зв'язки з економічними вченнями. Сьогодні бухгалтерський облік і професія формуються в умовах сучасної прогресивної економічної думки – нової інституціональної економічної теорії, тому логічним є і обґрунтування інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Так, О.М. Петрук розглядає бухгалтерський облік, як соціальний і економічний інститут, який не тільки скеровує діяльність суб'єктів господарювання (підприємств, банків, інвестиційних фондів) незалежно від їх національності, але й використовується державою як елемент регулювання і задоволення інтересів суспільства [1, с. 144, 153]. Російський дослідник Л.А. Чайковська запропонувала інституціональну модель, в якій розглянуто вплив інститутів, що формують інституціональне середовище (державна, судова система,

некомерційні організації), та неформальних обмежень, регульованих культурними звичаями, традиціями, стереотипами поведінки на інститут бухгалтерського обліку. Слід погодитись з думкою автора про те, що запозичення зарубіжних норм і правил ведення бухгалтерського обліку вступають у протиріччя із соціально-культурними устоями суспільства, чим і пояснюється стримування реформ у сфері бухгалтерського обліку [2, с. 21, 25].

Надбання попередників спростовує С.Ф. Легенчук, який вважає, що оскільки інституціональна теорія не може бути піддана фальсифікації (не може бути спростована), вона не є чисто бухгалтерською теорією, а швидше слугує інструментом розробки моделей його реформування [3, с. 205].

Довести існування інституціональної теорії бухгалтерського обліку можна застосовуючи критерій фальсифікаціонізму К. Поппера. Припустимо, що головна ідея цієї теорії про те, що бухгалтерський облік – це інститут, є насправді хибною. Бухгалтерський облік – це наука, що складається з теорій обліку, в основі яких лежать не тільки прийняті професійною спільнотою інститути («правила гри»), але й гіпотези, припущення, теоретичні здогади, які були відкинуті, і по своїй суті не являються ні інститутами обліку, ні іншими його складовими. Спираючись на систему гіпотез (припущень, здогадів), які не є усвідомленими інститутами, бухгалтерський облік і сам як інститут навряд чи буде визнаний. Спростування ідеї інституту бухгалтерського обліку дає нам підстави вважати ІТБО науковою теорією.

Найбільший внесок у розробку інституціональної теорії бухгалтерського обліку (ІТБО) зробив В.М. Жук., якого слід вважати її засновником. У своїй праці «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки» вчений визначив мету ІТБО: «інформаційне забезпечення реалізації ідей сталого розвитку через формування нових всесвітніх стандартів бухгалтерського обліку (ВСБО) та критеріїв і механізмів їх адаптування під національні потреби для забезпечення суспільного інтересу в безкризовому розвитку економіки, в підвищенні соціальних стандартів та екологічної безпеки» [4, с. 53]. На наше переконання така постановка мети є звуженою, оскільки вона, по-перше, стосується лише процесу формалізації обліку, по друге, зачіпає питання методології бухгалтерського обліку і залишає поза увагою інші сфери професійної діяльності. Тому пропонуємо визначити **мету ІТБО**, як інформаційне забезпечення сталого розвитку¹ на основі уніфікації міжнародних формальних інститутів (стандартів звітності, аудиту, освіти, етики) та пропаганди неформальних обмежень бухгалтерської професії (суспільної довіри, престижу), які в процесі конвергенції адаптуються під регіональні та національні потреби екологічно безпечного соціально-економічного зростання. **Головним завданням ІТБО**, яке сприятиме досягненню поставленої мети, вважаємо здатність практики бухгалтерського обліку до реалізації потенціалу внутрішнього інституціонального середовища

¹ Принципи сталого розвитку полягають у намаганні досягти рівноважного стану між економічним ростом, соціальним рівнем та навколишнім природним середовищем, і були проголошені на Міжнародній конференції з навколишнього середовища і розвитку у Ріо-де-Жанейро в 1992 р.

(організацій, суб'єктів та інститутів бухгалтерської професії) у прогнозуванні та оперативному реагуванні на інформаційні запити постійно змінюваного зовнішнього інституціонального середовища (держава, інвестори, кредитори). Реагування на такі запити знаходять своє відображення у завданнях розвитку різних підсистем обліку (соціальний, екологічний облік; облік людського (інтелектуального) капіталу, облік трансакційних витрат, облік специфічних сільськогосподарських активів (земель сільськогосподарського призначення, біологічних активів, продукції рослинництва і тваринництва). Автором ІТБО також було рекомендовано класифікацію та ієрархію складових інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні: неформальні інститути «в головах людей» (професійні бухгалтери, аудиторі, власники, менеджери); інститути науки, освіти, професійного забезпечення (зокрема, профорганізації, бухгалтерські видання); контролюючі інститути (такі як ДКРС, ДПАУ, аудиторські фірми); регуляторні інститути (зокрема, Мінфін, НБУ, ДКЦПФР); формальні інститути («правила гри» – законодавство, П(СБО), інструкції) [4, с. 90]. Слідуючи постулату Д. Норта про принципову відмінність між інститутами (правилами гри) та гравцями (організаціями), ми пропонуємо в науково-освітній, контролюючій та регуляторній складових інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку розділяти окремо інститути (професійні стандарти, положення, інструкції) від організацій (органи влади, об'єднання, підприємства). Крім того, на нашу думку, неформальними інститутами є не бухгалтери, аудиторі, як стверджує В.М. Жук, а усвідомлені ними правила поведінки. Самі ж фахівці є суб'єктами бухгалтерської професії (рис. 1).

З рисунку видно, що ІТБО спирається на «живі» історичні ідеї облікових теорій, які потребують реалізації в умовах неоінституціоналізму. Іншою **характерною рисою ІТБО** слід виділити її прагматизм, а це, за Е.С. Хендриксеном, означає, що ця теорія повинна використовувати, як індуктивний (від одиничного до загального), так і дедуктивний (від загального до одиничного) метод аргументації; емпіричний (на основі досвіду) метод встановлення істинності та еkleктичний підхід до установки.

Прагматизм ІТБО полягає у її значущості для практики обліку, тобто можливостях розвитку пріоритетних і нових підсистем обліку. Еkleктичний підхід передбачає логічне поєднання нормативного (розпорядчого) і позитивного (описового) способів установки ІТБО. На наше переконання основи ІТБО повинні бути розвинуті вітчизняними вченими, щоб закласти в неї ідеї національної наукової школи обліку, а потім розвинути їх в теорію глобального рівня. Інституціональну теорію обліку слід виділити в окремий інституціональний напрям теорій обліку, бо її не можна віднести до жодного з існуючих напрямів (юридичний, економічний, процедурний, соціально-екологічний, установчий). Пояснюється це тим, що ІТБО поєднує в собі персоналістичні (правила поведінки та норми), соціально-екологічні (служіння суспільству) та інші положення обліку.

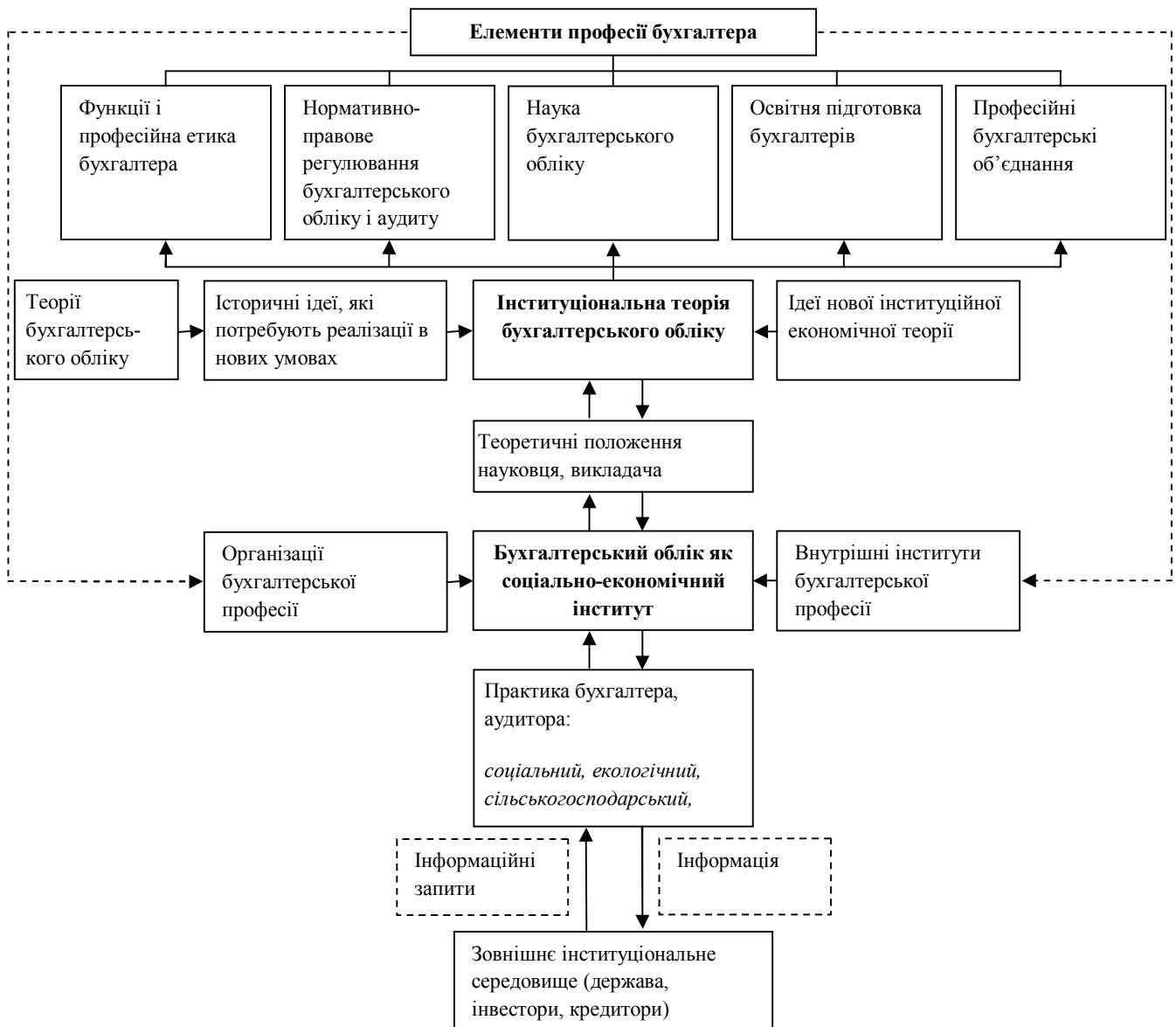


Рис. 1. Модель формування інституту бухгалтерського обліку в інституціональному середовищі

Розвиваючи основи ІТБО, В.М. Жук запропонував розглядати бухгалтерський облік як «інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі»; «інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя»; інститут, який в сукупності формують «складові (інститути) його інституційного забезпечення» [5, с. 17, 19]. Погоджуючись з трактуванням бухгалтерського обліку, як соціально-економічного інституту, додамо, що облік – це не тільки засіб зниження інформаційної невизначеності і комунікації в процесі ведення господарської діяльності (економічний аспект),

але і підсистема освіти, етики (соціальний аспект). Разом з тим, слід наголосити, що інститут бухгалтерського обліку формується не тільки з інститутів, але й під впливом інших факторів, які ми вважаємо складовими внутрішнього інституціонального середовища (організації, суб'єкти та інститути бухгалтерської професії). Як видно з рис. 1 ці складові не тільки формують бухгалтерський облік як інститут, вони також створюють окремі елементи професії. Тому з точки зору ІТБО ми пропонуємо розглядати **бухгалтерський облік, як соціально-економічний інститут**, який формується у відкритому внутрішньому інституціональному середовищі, що складається з інститутів, організацій та суб'єктів бухгалтерської професії, і скеровує дії суб'єктів зовнішніх інформаційних запитів для задоволення їх інтересів. З одного боку, облік має бути ефективним елементом державного управління, задовольняючи соціальні і екологічні інтереси суспільства, а з іншого боку, – облік повинен реалізувати економічні інтереси суб'єктів господарювання.

Дослідження предмету бухгалтерського обліку дали можливість В.М. Жуку зробити висновок про неможливість його обмеження реєстрацією фактів господарської діяльності (на рівні практики обліку) та про необхідність розширення його трактування професійним судженням (на рівні мистецтва обліку) і оцінкою наслідків інституціональних впливів на життєдіяльність підприємств (на рівні облікової науки) [6, с. 22]. Слід відмітити, що **професійне судження бухгалтера** невиправдано розглядається тільки в практиці бухгалтерського обліку в якості неформальної складової інституту бухгалтерського обліку. Не знижуючи ролі професійного судження для предмету бухгалтерського обліку і розвитку професії, ми розглядаємо його не як інститут, а як процес теоретичного або практичного мислення, результатом якого може стати інститут (рис. 2).

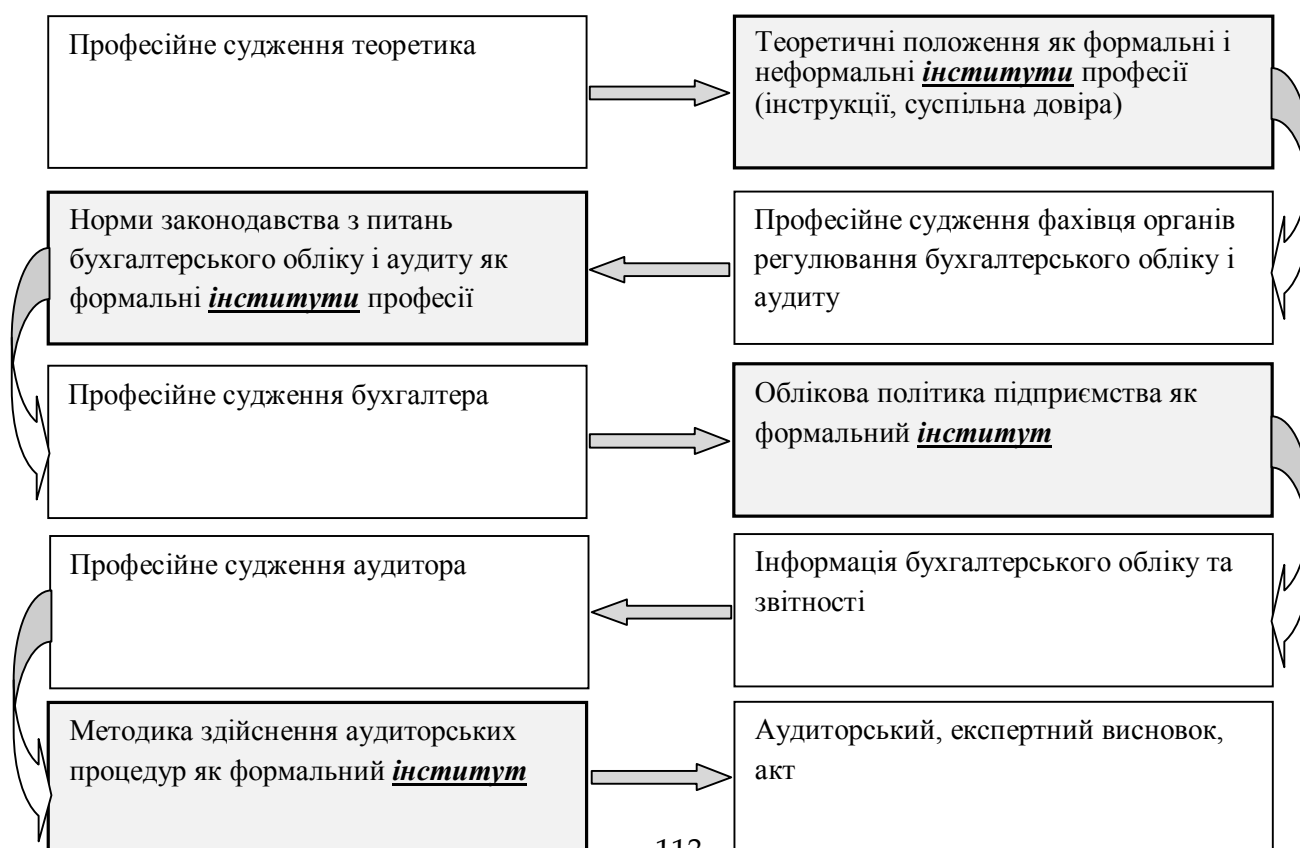


Рис. 2. Професійне судження в розвитку ІТБО і професії бухгалтера

Висновки. Шляхом уточнення мети інституціональної теорії бухгалтерського обліку (ІТБО), її завдань та характерних рис нами окреслено метатеорію інституціонального бухгалтерського обліку та побудовано модель інституту бухгалтерського обліку в інституціональному середовищі. Уточнення предмету бухгалтерського обліку дало можливість підкреслити важливість професійного судження для розвитку професії бухгалтера і визначити його місце в ІТБО.

Література

1. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / О.М. Петрук; Житомирський держ. технолог. ун-тет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
2. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) [Текст]: Автореф. дис. док. экон. наук: 08.00.12. – ГОУ ВПО «Российская Экономическая Академия им. Г. В. Плеханова». – М., 2007.
3. Легенчук С.Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/23.pdf.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст]: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648с.
5. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14-22.
6. Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.

Summary

Institutional theory of accounting in the developing of accountancy profession / Metelytsia V.

The scientific essence of institutional theory of accounting (ITA) is confirmed. The purpose, objectives, characteristics and subject of ITA are specified. The model of the Institute of Accounting in the institutional environment is constructed. The place of professional judgment in developing ITA and the accountancy profession is specified.

Keywords: institutional theory of accounting, professional judgment, institute of accounting.