УДК 657.1

І.А. Юхименко-Назарук, к.е.н.
Рівненський державний гуманітарний університет

АНАЛІЗ ІНСТИТУЦІЙНИХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Розглянуто сучасний стан наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, що базуються на застосуванні інституційної теорії. Виділено та проаналізовано основні напрями інституційних досліджень в бухгалтерському обліку в Україні.

Ключові слова: *інституційна теорія бухгалтерського обліку, інституційний аналіз.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В останнє десятиріччя в наукових дослідженнях в сфері бухгалтерського обліку вітчизняними вченими значна увага приділяється застосуванню інституційної теорії. Цей процес є об'єктивним явищем, оскільки передбачає перенесення методології сучасного економіко-інституційного аналізу в сферу бухгалтерського обліку з метою одержання нових способів вирішення існуючих теоретико-методологічних проблем.

Методологічний інструментарій інституційної теорії, починаючи від робіт Т.Веблена, Дж.Коммонса та В.Мітчелла, дозволяє розглядати розвиток бухгалтерського обліку разом із еволюцією різноманітних суспільних інститутів, в результаті якої відбуваються зміни в господарському житті, що одночасно виступають об'єктом бухгалтерського спостереження.

В результаті використання інституційної методології в бухгалтерських наукових дослідженнях достатньо широкого вжитку набули поняття "бухгалтерський облік як окремий інститут", "інституційна теорія бухгалтерського обліку", "інституційна парадигма бухгалтерського обліку", "облікове інституційне середовище", що свідчить про існування певної згоди серед вчених щодо необхідності застосування інституційної теорії в обліковій сфері. Проте наявні в бухгалтерському обліку напрями інституційних досліджень, хоча й ззовні дещо схожі між собою, в той же час, відрізняються за своєю спрямованістю, що не дозволяє піддати їх комплексному аналізу та провести порівняння між собою з метою встановлення загальних перспектив досліджень в даній сфері.

Наведене вище зумовлює необхідність проведення аналізу стану та обґрунтування перспектив подальшого розвитку інституційних наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням розгляду подальшого розвитку бухгалтерського обліку в світлі застосування інституційної теорії приділяли увагу такі вітчизняні вчені, як Ю.А. Верига, Г.Г. Кірейцев, Е.С. Гейєр, С.Ф. Голов, В.М. Жук, О.М. Колеснікова, О.О. Канцуров, М.Д. Корінько, С.Ф. Легенчук, В.М. Метелиця, О.М. Петрук, Н.В. Семенишена, І.Б. Садовська, Т.М. Сльозко, В.В. Травін, К.В. Романчук, І.Й. Яремко та ін.

Формулювання цілей статті. Основною ціллю статті є визначення сучасного стану та основних напрямів розвитку інституційних досліджень в бухгалтерському обліку в Україні, а також обґрунтування загальних напрямів подальшого розвитку науки бухгалтерський облік на основі застосування методологічного інструментарію інституційного аналізу.

Викладення основного матеріалу дослідження. В сьогоднішніх умовах розвитку економічної науки можна спостерігати загальну тенденцію щодо застосування методології інституційного аналізу для вирішення цілого ряду важливих теоретико-методологічних питань. Дане явище також характерне і для бухгалтерського обліку, де питанням побудови окремої інституційної теорії або інституційної моделі бухгалтерського обліку, які можна використовувати для пояснення сучасного стану та подальших перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні, в останні роки вітчизняними вченими також приділяється значна увага.

Використання інституційної теорії для подальшого розвитку бухгалтерського обліку вчені обґрунтовують існуванням цілого ряду переваг на теоретико-методологічному та емпіричному рівні облікової науки. Зокрема, за допомогою інституційного аналізу, який передбачає використання напр[illegible]огії, психології, поведінкових галузей знань, можна про[illegible] облікового теоретичного знання, можна пояснити еволюційний розвиток національної системи бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із розвитком соціально-економічної системи держави та інших суміжних систем.

© І.А. Юхименко-Назарук, 2013

Як зазначають М.К. Байрам та У.Р. Байрам, інституційний підхід, який акумулює достатньо великий обсяг інформації про функціонування різноманітних інститутів і результатах перспективних наукових розробок в суміжних з бухгалтерським обліком областях, надає можливість покласти його в основу розробки концептуальних рішень на різних рівнях його розвитку [1, С. 131]. А на думку Н.В. Семенишиної, перевага інституційної теорії полягає в тому, що вона дозволяє ввести стандартні

економічні процедури в більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні, змістовні механізми їх розвитку на перспективу [10, С. 325]. Таким чином, застосування інституційної теорії, порівняно із традиційними загально-філософськими методами і концепціями дослідження облікової системи, має ряд переваг, що свідчить про актуальність її застосування в умовах інтенсифікації глобалізаційних економічних процесів та трансформації вітчизняної економічної системи.

На сьогодні до кінця невирішеним залишається питання визначення місця інституціональної теорії в складі бухгалтерських наукових досліджень та в подальшому розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Наприклад, В.М. Жук [4] одним із перших серед вітчизняних вчених зазначив про необхідність побудови окремої інституційної теорії бухгалтерського обліку та зробив спробу розробки її епістемологічного базису, а В.М. Метелиця [7, С. 104] вніс пропозиції щодо уточнення мети інституціональної теорії бухгалтерського обліку та предмета бухгалтерського обліку внаслідок використання інституційного аналізу в наукових дослідженнях. Таким чином, В.М. Жук, В.М. Метелиця дотримуються підходу про необхідність та можливість побудови інституційної теорії обліку на основі напрацювань вчених-інституціоналістів у сфері економічної теорії.

О.О. Канцуров [5, С. 58] наголошує на тому, що інституційний аналіз є одним із методів наукового пізнання бухгалтерського обліку, внаслідок чого останні є цілісним соціально-економічним об'єктом пізнання, який може бути представлений в дослідженнях у формі соціально-економічного інституту. Таким чином О.О. Канцуров дотримується позиції, що інституційна теорія є лише новим методом пізнання, який можуть використовувати вчені у сфері бухгалтерського обліку для удосконалення своїх наукових результатів. Подібного підходу дотримується С.Ф. Легенчук [6, С. 318], на думку якого, виходячи з критерію фальсифікаціонізму, інституційна теорія не є науковою теорією, а є прикладом вдалого застосування нового інструментарію для регулювання бухгалтерського обліку.

С.Ф. Голов [2, С. 6], виявивши обмеження в проведенні міждисциплінарного аналізу бухгалтерського обліку, оскільки такий аналіз потребує використання спеціальних знань з психології, соціології та інших суміжних дисциплін, висуває припущення, що самі дослідники в сфері бухгалтерського обліку не зацікавлені в реальних результатах задекларованого інституційного аналізу. Тобто, автор піддає сумніву можливість побудови як окремої інституційної теорії обліку через неможливість проведення глибокого інституційного аналізу облікової системи і її середовища, так і широкого її використання в обліковій практиці через відсутність прикладних досліджень в даній сфері.

Існування таких кардинально протилежних поглядів серед вітчизняних вчених (С.Ф. Голов, В.М. Жук, О.О. Канцуров, С.Ф. Легенчук, В.М. Метелиця) свідчить, що інституційні наукові дослідження з бухгалтерського обліку в Україні перебувають на стадії формування своєї парадигми, а вчені ще не дійшли кінцевої згоди щодо застосування базових понять, місця та ролі інституційного аналізу як одного із елементів бухгалтерського обліку як науки.

Застосування інституційної теорії в наукових дослідженнях в сфері обліку не закінчується дебатами щодо визначення її місця у складі наукових досліджень та в подальшому розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Значна увага вітчизняними вченими приділяється розгляду бухгалтерського обліку як окремого інституту та у складі свого інституційного середовища, що дозволяє визначити ряд факторів, що впливають на його розвиток та пояснюють причини виникнення його інфраструктури в вітчизняних умовах розвитку ринкової економіки.

Вчені пропонують такі підходи до розуміння бухгалтерського обліку як окремого інституту (табл. 1).

Таблиця 1

Розуміння бухгалтерського обліку як інституту вітчизняними вченими

Автор	Підхід до розуміння обліку як інституту
В.М. Жук	Інститут бухгалтерського обліку – визначальна складова економіки, що формується як неформальними інститутами «в головах» бухгалтерів і користувачів облікової інформації, так і формальною ознакою – «писаними правилами гри» та реалізується у специфічних організаціях на мікро-, макро- та мезорівнях з метою порозуміння та керованості в соціально-економічному середовищі [2, С. 19]
О.О. Канцуров	Бухгалтерський облік є самостійним соціально-економічним інститутом, який забезпечує регулювання діяльності суб'єктів економічних відносин у сфері формування економічної інформації з метою забезпечення її об'єктивності, високої якості, стандартизованості і доступності для зацікавлених користувачів [5, С. 58]
В.М. Метелиця	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 – облік повинен реалізувати економічні інтереси суб'єктів господарювання [7, С. 103]
О.М. Петрук	Бухгалтерський облік є соціальним і економічним інститутом, 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 [8, С. 144]
І.Б. Садовська	Бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут, створений для задоволення тих чи інших потреб, для усунення дискомфорту в суспільстві. Інститут бухгалтерського обліку дає можливість членам суспільства задовольняти потреби у необхідній для прийняття рішень інформації та в її професійному поясненні як самими укладачами такої інформації, так і незалежними професіоналами, які працюють в сфері бухгалтерського обліку, і слугує дієвою системою зниження невизначеності та ризиків прийняття цих рішень [9, С. 214]

Наведені в таблиці 1 підходи до розуміння бухгалтерського обліку як окремого інституту мають такі спільні риси. По-перше, облік є соціально-економічним інститутом, який є елементом певного соціально-економічного (інституційного) середовища, на який він здійснює вплив та одночасно виступає об'єктом впливу з боку інших складових цього середовища. По-друге, інституту бухгалтерського обліку приписуються всі загальні характерні риси інституту, як окремої економічної категорії – здатність регулювати відповідні відносини в суспільстві, що стосуються бухгалтерського обліку, забезпечувати потреби різних видів економічних агентів, сприяти мінімізації управлінських ризиків економічних агентів, що є користувачами облікової інформації.

Розуміння бухгалтерського обліку як окремого інституту не лише дозволяє підняти рівень наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, залучивши нову термінологію та новий методологічний інструментарій, а також дозволяє створити передумови для подальшого розвитку національної системи бухгалтерського обліку в цілому. Про це дуже вдало зазначає В.М. Жук: "При сприйнятті бухгалтерського обліку як інституту, сегменти його наповнення утворюють цілісність взаємних впливів, що посилює мотивацію розвитку кожної складової та системи в цілому. Зростає масштабність, а, відтак, і можливості інституту бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі" [3, С. 20].

Важливе місце в інституційних дослідженнях у сфері обліку займає аналіз ролі змін в інституційному середовищі та їх вплив на облікову систему. Цей вплив має дуже велике значення і характеризується існуванням національних особливостей, оскільки рівень розвитку інституційного різноманіття (соціального, економічного, культурного, історичного тощо) в пострадянських країнах, як і в Україні, значно відрізняється від країн з розвиненою ринковою економікою та демократичною політичною системою.

В той же час, як зазначає Н.В. Семенишена, при всьому різноманітті інституційних умов у конкретній країні домінує певна модель інституційного середовища, саме вона відображає рівень розвитку економіки, соціальні, культурні й історичні особливості. Існуючі інституційні обмеження бухгалтерського обліку є складною комбінацією формальних і неформальних правил, що визначають можливості його подальшого розвитку. Найважливішими інститутами, що формують інституційний простір, що й здійснюють істотний вплив на методологію обліку, є інститут права й інститут економіки, які, насамперед, встановлюють нормативні рамки, обов'язки для всіх економічних агентів [10, С. 325].

Тому на сьогодні вивчення впливу в цілому усіх інституційних змін на процес формування та розвитку облікової системи в Україні, так і вивчення впливу змін в функціонуванні окремих інститутів (власності, оподаткування тощо), є одним із найбільш актуальних напрямів наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку.

Ще одне питання, яке тісно стосується застосування інституційного аналізу в бухгалтерському обліку, є розгляд причин, чому ж застосування інституційного аналізу дозволяє отримати значні позитивні результати при його використанні в бухгалтерських наукових дослідженнях. Вітчизняні вчені теж не мають однозначної відповіді на це питання.

О.О. Канцуров з цього приводу зазначає, що інституціональний підхід до пізнання бухгалтерського обліку дозволяє виявляти закономірності залежності якості економічної інформації від моделі регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку та інших питань, які виходять за межі традиційного предмета і методу бухгалтерського обліку [5, С. 58]. Тобто автор фактично зазначає про те, що інституційний аналіз розширює предмет бухгалтерського обліку як науки.

На думку М.К. Байрам та У.Р. Байрам, інституціоналізм дозволяє пояснити динаміку облікового процесу, особливості його трансформації, чому сприяє включення до інституційного аналізу інструментів, притаманних суміжним наукам, що забезпечує більш повне розуміння ролі бухгалтерського обліку в розвитку економіки [1, С. 132]. Тобто, автори зазначають, що специфічність інституційного інструментарію при його застосуванні до системи бухгалтерського обліку, дозволяє

виявити ті аспекти її функціонування, на які до цього часу не зверталася увага, однак вони і є однією із причин змін в функціонуванні інституту обліку і мають бути обов'язково враховані при його подальшій розбудові та удосконаленні.

Таким чином, можна виділити дві основні причини застосування інституційного аналізу для дослідження облікової системи: 1) розширення предмета бухгалтерського обліку як науки; 2) удосконалення методології бухгалтерського наукового пізнання шляхом використання нових для бухгалтерського обліку інструментів – соціологічних, психологічних та біхевіористичних теорій. Дві наведені вище причини, з одного боку, є факторами подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки, а з іншого боку – окреслюють межі бухгалтерських наукових досліджень внаслідок неготовності вчених зі сфери бухгалтерського обліку до проведення глибоких наукових пошуків, де потрібні знання із суміжних з обліком галузей знань. Про існування такого обмеження безпосередньо зазначає С.Ф. Голов, зокрема, він припускає, що фахівці з бухгалтерського обліку не в змозі самостійно здійснити міждисциплінарний аналіз, який потребує відповідних знань з психології, соціології тощо. Таке обмеження можна подолати створенням багатопредметної групи фахівців для аналізу інституційного середовища бухгалтерського обліку [2, С. 6].

В результаті проведених наукових пошуків можна виділити чотири основні напрями інституційних досліджень в бухгалтерському обліку в Україні, які прямо не суперечать один одному, а в окремих випадках навіть і взаємодоповнюють один одного, однак кожен із виділених напрямів має свою основну ідею щодо застосування інституційної теорії відносно бухгалтерського обліку.

1. Розгляд бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту (В.М. Жук, О.О. Канцуров, В.М. Метелиця, О.М. Петрук, І.Б. Садовська) передбачає розуміння обліку як засобу скеровування діяльності різних видів суб'єктів господарювання та механізму, що створює власний інформаційний продукт, що забезпечує задоволення інтересів різних членів суспільства (внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської звітності).

2. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін або інституційного середовища, к складі якого функціонує облікова система (Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, К.В. Романчук, Н.В. Семенишена, Т.М. Сльозко, В.В. Травін). Застосування такого підходу передбачає врахування впливу різноманітних формальних соціально-економічних інститутів (підприємництво, право, власність, оподаткування, банкрутство тощо), що в цілому складають облікове інституціональне середовище, та набору певних неформальних правил (культурних традицій, менталітету бухгалтерів) на функціонування системи бухгалтерського обліку. При цьому представники такого підходу не завжди розглядають облік як окремого інституту, а основну увагу звертають на особливості впливу загальноприйнятих в економічній теорії інститутів на функціонування та подальший розвиток облікової системи в умовах трансформації вітчизняної економіки.

3. Побудова інституційної теорії бухгалтерського обліку (В.М. Жук, В.М. Метелиця). Представники такого підходу теж розглядають бухгалтерський облік як окремий інститут, однак під останнім розуміють не лише систему для надання інформації різним групам зацікавлених осіб, а й як підсистему освіти та етики, що не тільки складається із набору певних власних інститутів, а має своє внутрішнє інституційне середовище. Порівняно з попередніми двома підходами, цей підхід є більш комплексним та передбачає розуміння бухгалтерського обліку як соціально-економічного явища, що має багатовекторний вплив на економіку та суспільство, а з іншого боку, сам перебуває в залежності і під впливом еволюційного розвитку інших соціально-економічних інститутів. Тобто бухгалтерський облік, як окремий соціально-економічний інститут, є складною відкритою системою, що взаємодіє із навколишнім інституційним середовищем та має власну складну інфраструктуру, яка є внутрішнім інституційним середовищем, внаслідок чого у складі бухгалтерського обліку можна виділити власні субінститути, зокрема, інститут професійного судження.

4. Розуміння інституційного підходу як одного із методів або як спеціального методологічного інструментарію наукового пізнання облікової системи, що може використовуватися науковцями для удосконалення теорії, методології бухгалтерського обліку, системи його нормативно-правового регулювання (С.Ф. Голов, О.О. Канцуров, С.Ф. Легенчук). Представники цього підходу вказують на необхідність застосування спеціальних знань із суміжних з бухгалтерським обліком дисциплін (соціологія, психологія, поведінкова теорія), що дозволить одержати нові вагомі наукові результати і надати таким дослідженням більш прикладного характеру.

Існування чотирьох виділених і проаналізованих вище напрямів дозволяє констатувати відсутність єдиного розуміння щодо застосування інституційного методологічного інструментарію в бухгалтерському обліку. Однак в кожній науці аналітична фаза розвитку має бути змінена фазою синтезу, коли відбувається інтеграція накопичених знань, що з часом має відбутись і в бухгалтерському обліку. Тому одним із перспективних напрямів наукових досліджень є проведення синтезу існуючих бухгалтерських наукових знань, одержаних в результаті інституційного аналізу.

Висновки. На сьогодні серед вітчизняних вчених відсутня єдність в поглядах щодо місця інституційної економічної теорії в подальшому розвитку бухгалтерського обліку.

В світлі інституційної теорії облік вважають соціально-економічним інститутом, складовою інституційного середовища, виділяють окрему інституційну теорію обліку, вважають інституційний аналіз одним із загальнонаукових методів досліджень. Існування такої ситуації свідчить, що інституційні наукові дослідження з бухгалтерського обліку в Україні перебувають на початковій стадії свого розвитку та потребують подальшого удосконалення шляхом їх поглиблення та наближення до бухгалтерської практики. Коли інституційні дослідження в сфері обліку матимуть більш прикладний характер, це стане передумовою для більш широкого використання дослідниками інституційної теорії не лише на теоретичному рівні обліку як науки, а й на емпіричному рівні.

Також слід враховувати, що інституційна економічна теорія теж розвивається і удосконалюється, уточнюється її методологічний інструментарій. В останні роки значного поширення набуває неоінституційна економічна теорія, зокрема, такі її напрями як теорія трансакційних витрат, теорія агентських відносин, теорія контрактів, теорія ефективності ринків, теорія асиметричності інформації. Тому подальший розвиток бухгалтерського обліку слід проводити не лише на основі використання праць засновників і класичних представників інституціоналізму (Т.Веблена, Дж.К. Гелбрейта, Д.Норта, Дж.Ходжсона), а й з використанням напрацювань вчених-неоінституціоналістів, дослідження яких пов'язані з функціонуванням ринку облікової інформації.

Список використаної літератури:

1. *Байрам М.К.* Концепции развития бухгалтерского учета в эпоху глобализационных процессов / *М.К. Байрам, У.Р. Байрам* // Экономика Крыма. – 2013. – № 2 (43). –С. 130–133.
2. *Голов С.Ф.* Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / *С.Ф. Голов* / Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3–9.
3. *Жук В.М.* Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / *В.М. Жук* // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14–22.
4. *Жук В.Н.* Основы институциональной теории бухгалтерского учета : монография / *В.Н. Жук.* – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.
5. *Канцуров О.О.* Удосконалення методології досліджень бухгалтерського обліку / *О.О. Канцуров* // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. тез та доп. І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конфер. (21 лютого 2013 р., м. Київ) ; відпов. за вип. *Б.В. Мельничук*. – К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 534 с. – С. 55–59.
6. *Легенчук С.Ф.* Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / *С.Ф. Легенчук*. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
7. *Метелиця В.М.* Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в розвитку професії бухгалтера / *В.М. Метелиця* // Збірник наукових праць ВНАУ / Економічні науки. – 2012. – № 3 (69). – Т. 2. – С. 99–104.
8. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / *О.М. Петрук*. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
9. *Садовська І.Б.* Реформування управлінського обліку: інституційний підхід / *І.Б. Садовська* // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : зб. тез Одинадцятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 214–215.
10. *Семенишена Н.В.* Бухгалтерський облік і інституційна економічна теорія до питання міждисциплінарних зв'язків / *Н.В. Семенишена* // Вісник Львівської комерційної академії. – Вип. 3. – 2011. – С. 323–325.

ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК Ірина Анатоліївна – кандидат економічних наук, декан факультету документальних комунікацій та менеджменту Рівненського державного гуманітарного університету.

Наукові інтереси:

- облік і контроль інвестиційної нерухомості;
- інституційна теорія бухгалтерського обліку;
- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін.

Стаття надійшла до редакції 29.10.2013