

*Вагіна А.А., студентка
Кононова А.С., студентка
Донецький державний університет управління
м. Донецьк, Україна*

ІНСТИТУЦІЙНІ ЧИННИКИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Бухгалтерський облік на сьогодні є сформованим соціально-економічним інститутом, представленим системою формальних і неформальних правил, дотримання яких забезпечується відповідними механізмами. Цим інститутом передбачаються дії суб'єктів діяльності у сфері бухгалтерського обліку для забезпечення об'єктивності та достовірності економічної інформації, представленої у фінансовій звітності, з метою дослідження соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ.

Сучасні тенденції глобалізації економіки, що проявляються у створенні єдиного світового фінансово-інформаційного простору, зумовлюють кардинальні зміни як у самій економіці, так і у системі бухгалтерського обліку. І та, й інша створюють інформаційні ресурси, необхідні для реалізації економічної політики, спрямованої на формування інфраструктурного середовища, здатного задовольняти потреби в інформації держави і бізнесу, вітчизняних і зарубіжних інвесторів, правових і політичних інституцій тощо. Оскільки і економічна, й облікова системи є поведінковими системами, то вони підпадають під дію інституційного підходу, який вивчає поведінку різного роду систем, починаючи від окремих індивідів і закінчуючи колективами та державою в цілому.

Аналіз останніх публікацій з цього питання свідчить, що інституційний підхід більше розглядають у економічній теорії, де виокремлюють праці таких науковців, як: Т. Гайдай [1], Пушкар М.С. [2], В. Панков [3], Н. Семенішина [4], Т. Сльозко [5].

Автори зазначають, що інституційна теорія привертає увагу лише як доктрина, здатна пояснити сучасний стан економіки та перспективи її розвитку з позицій взаємодії базових економічних інститутів. Її поширення зумовлене актуалізацією наукового інтересу до інституційних проблем, що пов'язано з якісно новим етапом розвитку самої інституційної теорії, коли, на думку Т. Гайдай : "...із периферійного теоретичного відгалуження вона перетворилася у потужний і найбільш теоретико розгалужений науковий напрям , який суттєво вплинув на систему бухгалтерського обліку. Цей вплив здійснюється через чинники оточуючого середовища, яке в умовах інституційного підходу доцільно назвати інституційним" [1].

Український дослідник професор М. Пушкар у своїх роботах пов'язує бухгалтерський облік зі свідомістю людини, зокрема він зазначає: «... облік у своїй основі пов'язаний з об'єктивним процесом відображення реальної

картини навколишнього світу у свідомості людини, здатної сприймати складні причинно-наслідкові зв'язки між речами, явищами і процесами у всіх сферах науки, техніки, мистецтва і робити практичні висновки за наслідками вивчених залежностей» [2].

Дивлячись на те, що бухгалтерський облік є інформаційною базою економіки, то в умовах її розвитку він також динамічно змінюється. Задовольняючи потребу економіки в інформації, облік підлягає впливу процесів, які у ній відбуваються. Одним із таких процесів і став розвиток інституційного підходу. На думку фахівців, "...інституційний підхід акумулює чималий обсяг інформації про функціонування різних інститутів і результати перспективних наукових розробок у суміжних з бухгалтерським обліком галузях знань, дає можливість покласти його в основу багатьох концептуальних рішень, що приймаються на макрорівні на сучасному етапі розвитку, дозволяючи пояснити динаміку облікового процесу, особливості його трансформації" [4]. Вважається, що саме цей підхід дасть змогу побудувати баланс між теоретичними концепціями і практичними конструкціями, який може бути досягнутий завдяки урахуванню ролі економічних інститутів у процесі трансформації облікової системи.

Більш глибоко чинники інституційного середовища, що впливає на облікову систему, визначені російським вченим В. Панковим [3]. До зовнішніх чинників він відносить: домінуючі у суспільстві соціальні і культурні установки; звичаї і практику ділового обороту; загальну правову систему; спеціальну нормативну базу, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації й інтеграції; систему освіти і підготовки спеціалістів, інформаційні процеси в професійному середовищі [3]. На його думку, зовнішні чинники визначають структуру і характер інституційного середовища, встановлюючи тим самим формальні межі інституту.

Чинники зовнішнього середовища зменшують загальну невизначеність, притаманну господарській діяльності, дозволяють структурувати технічні та інституційні межі облікового процесу, визначають ступінь їх легітимності і визнання у діловому співтоваристві. Зовнішні чинники допомагають встановити єдиний формат, порядок, а також межі достовірності і точності – для зовнішніх користувачів фінансової звітності; формують спільність і одноманітність правил підготовки і формування облікової інформації.

Дуже важливим вважається внутрішнє середовище, яке визначає реальну облікову практику, використовуючи для цього більшою мірою неявні і неформальні правила взаємодії та комунікації. До внутрішніх чинників належать: облікова політика, система регламентації облікових процесів; внутрішня організаційна структура бізнесу; характер внутрішніх інформаційних і комунікаційних процесів; поведінкові мотиви працівників і користувачів звітності. Внутрішнє середовище проявляється на макрорівні і багато в чому індивідуально, оскільки воно відображає багатогранність і складність внутрішньої структури конкретного облікового процесу. Механізми впливу внутрішнього середовища піддаються меншій формалізації порівняно із

зовнішніми, і, як правило, чітко визначені і структуровані юридично, організаційно і економічно [3].

Отже, існуючі чинники інституційного середовища, що впливають на облікову систему, можна поділити на чинники суб'єктивного й об'єктивного характеру. Перші залежать від конкретних осіб (суб'єктів), що представлені у складі інституцій та організацій. Другі – не залежать, оскільки відображають об'єктивні зміни у об'єктах, предметі обліку, категоріях обліку. І ті, й інші пов'язані з управлінням та регулюванням окремих галузей, економічних та суспільних відносин.

До чинників суб'єктивного характеру належать: інституції та особи, зацікавлені у обліковій інформації (зовнішні та внутрішні користувачі). Зовнішні – це інституції державної влади, які розробляють закони, стандарти та інші нормативні, що регламентують бухгалтерський облік, серед яких: Міністерство фінансів України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України. Розроблені ними Закони затверджує інша інституція – Верховна Рада України. Оскільки закони (за інституційним підходом "інститути") часто змінюються, то разом із ними змінюється і практика обліку, і облікова методологія, а з ними й облікова теорія. На облік впливають і такі суб'єктивні чинники, як внутрішні користувачі. Вони висувають до його інформації свої інституційні запити. Керівництво підприємства, зокрема головний бухгалтер та керівник, розробляють та затверджують Наказ про облікову політику підприємства, який регламентує правила та методи ведення бухгалтерського обліку на певному підприємстві на звітний рік.

У ньому обґрунтовано вибір керівництвом тих чи інших методів оцінки об'єктів обліку, методики їх відображення у системі рахунків – це може досить суттєво вплинути на результат роботи підприємства. Наприклад, вибраний метод нарахування амортизації необоротних активів чи метод оцінки запасів, використаних для виробництва, може збільшити або зменшити прибуток підприємства, що детально розкрито у [5].

Із цього можна зробити висновок, що власне Наказ про облікову політику слід вважати внутрішнім регулюючим інструментом (внутрішнім законом підприємства), іншими словами – інститутом.

Чинниками об'єктивного характеру є різного роду процеси, які відбуваються у суспільстві та в економіці в цілому на кожному етапі їх розвитку. При цьому особливе значення мають економіко-соціальні процеси, до яких належать, з одного боку, процеси, що відбуваються у економіці: рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин; ступінь усупільнення виробництва; типи організаційно-правових форм підприємств та їх розміри; розвиток господарського механізму у вигляді економічних та фінансових взаємозв'язків між підприємствами. З іншого боку, процеси, що відбуваються у суспільстві: досягнення науково-технічного прогресу; соціально-етичні норми, прийняті в суспільстві; існуючі форми власності та їх правовий захист; кваліфікація фахівців економіки та суспільства в цілому.

Із викладеного можна сформулювати кілька важливих висновків. По-перше, практика обліку знаходиться безпосередньо у сфері розвитку економіки (як основа створення інформації для неї), тому інституційний підхід

останньої перемістився до системи бухгалтерського обліку, змінюючи її практику й теорію. По-друге, ці зміни відбуваються під впливом різних чинників інституційного середовища, серед яких можна виокремити дві групи – суб'єктивні та об'єктивні. Вони по-різному змінюють облікову систему, реалізуючись через законодавчі і нормативні акти ("правила гри"), формалізовані і неформалізовані схеми взаємодії, відповідні змінам запитів різного роду інституцій. По-третє, характерною особливістю облікової системи в інституційному середовищі стала зміна її концептуальних основ: мети і завдань, предмету і об'єктів, принципів і регламентів тощо. Усе це свідчить про нову тенденцію бухгалтерського обліку. Її можна сформулювати як процес формування, закріплення та удосконалення інституційних форм у системі бухгалтерського обліку, який і називається інституціоналізацією бухгалтерського обліку.

Література

1. Гайдай Т. В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу / Т. В. Гайдай // Економічна теорія. — 2006. — № 2. — С. 53–54.
2. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : моногр. / М.С. Пушкар. - Тернопіль : Карт-бланш, 2007. - 359 с.
3. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие / В. В. Панков. — М. : ИнформБюро, 2011. — 168 с.
4. Семенишена Н. Теорія обліку: основні підходи до вивчення / Семенишена Н. // Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації : Мат. міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 9–10 грудня 2010 р. — Тернопіль : Крок, 2010.
5. Slyozko T. M. Cost estimation problems of objects / T. M. Slyozko // Quantitative methods in finance and accounting ; Wroclaw university of economics. — Wroclaw, 2008. — С. 113–119.

