

**Національна академія аграрних наук України
Національний науковий центр
"Інститут аграрної економіки"
Міністерство освіти і науки України
Луганський національний аграрний університет**

Жук В.М.

**Розвиток теорії
бухгалтерського обліку:
інституціональний аспект**

Монографія

Київ 2018

УДК 330.837:657.1

Ж 85

Рецензети: *Василевські Мирослав*, доктор економічних наук, професор Варшавського університету природничих наук (Warsaw University of Life Sciences – SGGW), м. Варшава, Польща
Канцуров Олег Олександрович, доктор економічних наук, керівник Головного департаменту з питань економічної політики Адміністрації Президента України, м. Київ, Україна
Саблук Петро Трохимович, доктор економічних наук, професор, академік-секретар відділення аграрної економіки та продовольства Національної академії аграрних наук України, м. Київ, Україна

Друкується за рішеннями Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки», протокол № 5 від 24 травня 2018 р. та Вченої ради Луганського національного аграрного університету, протокол №4 (13) від 29 травня 2018 р.

Ж 85 Жук Валерій Миколайович

Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. – 408 с.

ISBN 978-966-669-528-7

У монографії розкрито роль і значення бухгалтерської складової економічної науки, проаналізовано взаємозв'язок еволюції облікових і економічних теорій, що дозволило виявити інституціональну основу розвитку облікової практики і науки та сформулювати основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

Обґрунтовано інституціональну парадигму бухгалтерського обліку, розкрито сутність, зміст і місію бухгалтерського обліку як важливого соціально-економічного інституту. Розглянуто наукову гіпотезу про зростання ролі інституту бухгалтерського обліку у подоланні економічних криз, забезпеченні довіри, порозуміння і керованості в сучасному світі. На інституціональній базі збагачено поняття функцій, предмета, об'єктів обліку, отримали розвиток його методологія і моделювання. Сформульовано методологію обліку трансакцій. Доведено необхідність застосування імперіалістичних і інжинірингових підходів у розвитку бухгалтерського обліку. Науково обґрунтовано теоретичний базис розвитку інституту професійних бухгалтерів.

Монографія є продовженням наукових пошуків за програмою наукових досліджень 40.04.00.03.Д «Теоретико-методологічні засади трансформації інституціональних основ бухгалтерського обліку та гармонізацію звітності й аудиту в аграрному секторі економіки» Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки». Текст монографії сформовано на основі змінених і доповнених матеріалів, опублікованих у монографії автора "Основи інституціональної теорії бухгалтерського учёта", що видана у 2013 році у м. Київ та м. Санкт-Петербург.

Монографія буде корисною для науково-педагогічних працівників, державних і професійних діячів, а також для всіх, хто цікавиться новітніми течіями економічної думки.

УДК 330.837:657.1

ISBN 978-966-669-528-7

© Жук В.М., д.е.н., проф., академік НААН

© ННЦ «Інститут аграрної економіки»

© Луганський національний аграрний університет

Зміст

Передмова.....	5
Розділ 1.Облікова складова економічної науки.....	11
1.1.Облік у становленні економічної науки.....	12
1.2.«Золота епоха» теорії бухгалтерського обліку.....	19
1.3.Облікова спеціалізація в сучасній економічній науці.....	49
Висновки.....	80
Розділ 2.Інституціональний тренд розвитку теорії бухгалтерського обліку.....	82
2.1.Основи інституціональної теорії	82
2.2.Тренд трансакційних витрат сучасного господарювання... ..	119
2.3.Інституціональне моделювання у розвитку облікових систем.....	127
2.4.Інституціональна корекція розвитку обліку в період глобалізації.....	139
Висновки.....	153
Розділ 3.Основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку.....	155
3.1.Інститут бухгалтерського обліку	156
3.2.Філософія функціонування інституту обліку.....	172
3.3.Теорія в діалектиці бухгалтерської діяльності.....	190
3.4.Інституціональна парадигма бухгалтерського обліку.....	208
Висновки.....	224
Розділ 4.Особливості інституціональної теорії бухгалтерського обліку.....	226

4.1.Збагачення функцій, предмета і об'єктів обліку.....	226
4.2.Інституціональний тренд розвитку моделювання.....	251
4.3.Організація обліку трансакцій.....	270
4.4.Діалектична основа розвитку методології оцінки.....	293
Висновки.....	312
Розділ 5.Інститут професійних бухгалтерів	315
5.1.Причинно-наслідковий зв'язок формування і розвитку інституту професійних бухгалтерів.....	314
5.2.Інститут професійних бухгалтерів України.....	337
5.3.Інжинірингові та імперіалістичні підходи у розвитку професії	364
Висновки.....	387
Післямова.....	389
Список використаних джерел.....	392
Про автора.....	404

ПЕРЕДМОВА

"Складність теорії робить практику більш простою"¹
Я.В. Соколов

Бухгалтерський облік є мовою бізнесу національних і світових соціально-економічних просторів. Саме він забезпечує довіру, порозуміння і керуваність в соціально-економічному середовищі. Такі статус і місія бухгалтерського обліку роблять його важливим елементом національної і глобальної безпеки. Підтвердження цьому ми спостерігаємо у політиці розвинених країн, в економічній політиці транснаціональних корпорацій, у їх патронаті формування міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності, професійних інститутів бухгалтерів.

Написання цієї книги вмотивоване внутрішнім незадоволенням автора становищем вітчизняного бухгалтерського обліку в системі національної безпеки, його місцем серед економічних наук та статусом в управлінському середовищі. Очевидно, що у вітчизняній бухгалтерській діяльності назріла необхідність визначення фундаментальних орієнтирів її реформування і подальшого розвитку.

Запозичені з економік розвинених країн "правила гри" не дали українській обліковій системі очікуваних, задекларованих результатів. Продовжує зменшуватися роль бухгалтерського обліку на всіх рівнях управління. Бухгалтерська складова втрачає вагу в економічній науці. Знижується соціальний статус бухгалтерів-практиків. У країні сформувалася тенденція ігнорування попереднього наукового обґрунтування та обговорення нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. Досі не розроблено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Ці проблеми складно вирішувати на старій теоретичній базі, яка дісталася нам із радянських часів. Потреба у виробленні нових фундаментальних орієнтирів розвитку бухгалтерського обліку очевидна. Наукове співтовариство зобов'язане сформувати обліково-інформаційну стратегію, реалізація якої відбуватиметься в національних інтересах України.

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.

Важливими на цьому шляху є: розуміння цілей; переконливість наукового обґрунтування; професійне забезпечення реалізації обраної стратегії. Лише осучаснення парадигми і теорії бухгалтерського обліку гарантуватиме бажаний результат. Доцільно, щоб воно: відповідало сучасним поглядам наукових шкіл розвинених країн; віддавало прерогативу "поглядам збоку" при розгляді наукових завдань; використовувало політику "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу", політику вирішення завдань на перетині наук і практик.

На наш погляд, вибір інституціональної основи нової парадигми і теорії бухгалтерського обліку найбільше відповідає як вітчизняним реаліям і потребам, так і сучасним поглядам передових наукових шкіл.

По-перше, вона розглядає бухгалтерський облік як соціально-економічне явище. Бухгалтерський облік відповідає науково-теоретичній категорії "інститут".

По-друге, у професійному середовищі сформувалося усвідомлення того факту, що інститути відіграють вирішальну роль у розвитку бухгалтерського обліку.

По-третє, інституціональна теорія у всіх її проявах – і у старому інституціоналізмі, і у неоінституціональному напрямку – є вершиною сучасної економічної науки. Вона дала світу кілька лауреатів Нобелівської премії, використовується в політиці розвинених держав.

Обраний інституціональний базис досліджень дозволяє нам не тільки вирішувати проблеми, а й ефективно позиціонувати напрацювання бухгалтерської школи як у економічній науці, так і на державному і міждержавному рівнях.

Найглибше вплив інституціональних чинників на стан усіх складових соціально-економічних середовищ досліджувався в США.

На пострадянському просторі заслуговують на увагу дослідження таких вчених, як В.В. Панков, Л.А. Чайковська, Є.Ю. Воронова, В.Л. Кожухов. У науковому виданні "Інституціональні аспекти бухгалтерського обліку та контролю" ці автори зробили спробу відповісти на ряд питань: "Що дає інституціональна парадигма для теорії обліку?" "Наскільки правомірна постановка питання про інституціональний аналіз

бухгалтерського обліку?" тощо. Інституціональний підхід, на думку згаданих учених, дозволяє розглядати багато ізольованих зовні явищ і об'єктів через призму пов'язаних із ними соціальних, культурних, політичних, господарських відносин¹.

Дослідженням нових концептуальних змін у бухгалтерському обліку присвячена дисертаційна робота О.О. Канцурова² під керівництвом академіка НААН України П.І. Гайдуцького. Це дослідження проводилося з позиції комплексного аналізу існуючої концепції розвитку бухгалтерського обліку як невід'ємної складової інституціональної системи, що представляє собою конструктивні елементи облікової системи та суміжних систем, розташованих у строго визначеному порядку.

Інституціональна теорія застосовувалася до досліджень у сфері бухгалтерського обліку як доктрина, здатна пояснити сучасний стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку з позицій взаємодії базових економічних інститутів. Крім того, в якості інструментарію для оцінки сучасних тенденцій стану і розвитку бухгалтерського обліку такі вчені, як О.С. Височан³, Е.С. Гейер⁴, С.Ф. Легенчук⁵, О.М. Петрук⁶, застосовували інституціональний аналіз і синтез, що дозволило виділити в еволюції інституту бухгалтерського обліку різні етапи і суперечливі тенденції. Результатом застосування цими авторами інституціонального аналізу стала побудова інституціональних моделей бухгалтерського обліку в умовах інституціонального середовища, заснованих на інтересах користувачів інформації бухгалтерського обліку та правил взаємодії між ними.

¹ Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. / Рос. экон. акад. им. Г.В. Плеханова. М.: Изд-во «РЭА им. Г.В. Плеханова», 2009. 428 с.

² Канцуров О.О. Институциональні засади розвитку бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". Київ, 2015. 33 с.

³ Височан О.С. Институціоналізм у сучасній вітчизняній теорії бухгалтерського обліку: історичні витоки та генезис. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Випуск 16. С. 155-161.

⁴ Гейер Е.С. Институціональний підхід до проблеми взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування. Науковий журнал "Вісник ДонНУЕТ". 2012. № 3 (55). С. 322-330.

⁵ Легенчук С.Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць*. 2010. №3 (18). С. 190-211.

⁶ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.

Цікавими є і дослідження Р.Ф. Бруханського¹, О.П. Панадія² та І.Б. Садовської³, присвячені інституціональним аспектам управлінського обліку. У якості відправної точки у дослідженнях цих учених вбачається інституціональний підхід, що представляє собою сукупність методологічних принципів, заснованих на включенні в аналіз інститутів, а також економічних і неекономічних чинників. При цьому інституціональні теорії розглядаються як керівний принцип дослідницького процесу, тобто як призма, крізь яку проходять дослідження управлінського обліку.

До сфери наукових досліджень В.М. Метелиці⁴, Б.В. Мельничука⁵, Т.І. Єфименко⁶, Л.Г. Ловінської, Т.С. Осадчої⁷, Т.С. Осадчої⁷, С.Ф. Бардаша⁸, І.А. Юхименко-Назарук⁹, Н.В. Семенишеної¹⁰, В.З. Семанюк¹¹, М.С. Пушкаря¹², М.А. Проданчука¹³, входять пошуки в області інституціональної

¹ Бруханський Р.Ф. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: монографія. / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло та ін. Тернопіль, ФОП Осада Ю.В., 2017. 388 с.

² Панадій О.П. Управлінський облік у сільськогосподарських підприємствах в умовах сучасних інституційних перетворень: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". Київ, 2017. 21 с.

³ Садовська І.Б. Розвиток функцій управлінського обліку в умовах інституціональних змін. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. *Економічні науки*. 2014, №4 (28). С. 281-286.

⁴ Метелиця В.М. Інституціональні та фізіократичні аспекти розбудови бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ІАЕ, 2015. 688 с.

⁵ Мельничук Б.В. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні: інституціональний підхід. *Облік і фінанси АПК*. 2011. №3. С. 24-27.

⁶ Єфименко Т.І., Жук В.М., Ловінська Л.Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. К.: ДННУ "Академія фінансового управління", 2015. 400 с.

⁷ Осадча Т.С. Глобалізація та розвиток бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2016. Випуск 13 (49). Ч. 1. С. 145-151.

⁸ Bardash, Sergii, Osadcha, Tetiana. Identification of the impact of globalization on the development of accounting methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Vol.3. № 5. P. 343-351.

⁹ Юхименко-Назарук І.А. Аналіз інституційних наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні. *Вісник ЖДТУ*. 2013. №4 (66). С. 126-130.

¹⁰ Семенишена Н.В., Слободян В.Д. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні в умовах функціонування інституційного середовища. *Вісник ТНЕУ*. 2011. №1. С. 146-149.

¹¹ Семанюк В.З. Теорія обліку: інституційний підхід. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. Ч. 4. С. 281-283.

¹² Пушкар М.С., Семанюк В. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: *Міжнародний науковий журнал*. 2017. Випуск 1-2. С. 7-20.

¹³ Проданчук М.А. Інституціональна економічна теорія у формуванні методології бухгалтерського обліку. *Вісник Харківського національного аграрного університету*

теорії обліку і контролю, поведінкових обґрунтувань організації облікового процесу та прийняття рішень обліковими працівниками.

Застосування положень інституціональної теорії бухгалтерського обліку до дослідження окремих питань, пов'язаних із запровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності, нових правил обліку в окремих галузях національної економіки, а також до розвитку обліку на основі новітніх інформаційних технологій та інтернет-технологій, знайшли місце у працях Ю.С. Бездушно¹, М.В. Дубініної², М.П. Павлюковця³, Є.Ю. Попко⁴,

Разом з тим дослідження наших колег у доступних нам джерелах не виходять на формування інституціональної парадигми і теорії бухгалтерського обліку. Однак без такої основи інституту бухгалтерського обліку складно реалізувати місію попередження і подолання економічних криз, забезпечення довіри, порозуміння і керованості в сучасному світі.

Вивчення інституціональних впливів у розвитку бухгалтерського обліку заплановано програмами наукових досліджень у системі НААН України. За основними позиціями ці дослідження не дублюють зарубіжні підходи. Це підтверджує і наша монографія.

З 2007 р. такі дослідження проводить відділ методології обліку і аудиту (сьогодні – відділ обліку та оподаткування) Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" Національної академії аграрних наук України (НААН). А з 2008 р

ім. В.В. Докучаєва. Сер.: *Економічні науки*. 2014. № 5. С. 146-155.

¹ Бездушна Ю.С. Бухгалтерський інжиніринг у міжнародних стандартах фінансової звітності. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ). / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. К.: ННЦ "ІАЕ", 2015. С.16-20.

² Дубініна М.В., Мачильська Л. Інституційне забезпечення управління витратами виробництва продукції тваринництва. Збірник наукових праць ЧДТУ. 2013. Випуск 34. Частина 1. С. 138-143.

³ Павлюковець М.П. Розвиток бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств в умовах інтернет-технологій: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". Київ, 2014. 200 с.

⁴ Попко С.Ю. Розвиток методології оцінки в бухгалтерському обліку: інституціональний підхід. *Бізнес Інформ*. 2013. №2. С. 218-222.

– також Інститут обліку і фінансів, що знаходиться у сфері наукової координації НААН.

27 листопада 2013 року на засіданні Президії Національної академії аграрних наук України було заслухано доповідь автора цієї монографії "Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в науковому забезпеченні соціально-економічного розвитку". На цьому засіданні Президія НААН визнала фундаментальну цінність та вагомість результатів досліджень із питань формування основ інституціональної теорії бухгалтерського обліку і задекларувала вектор на застосування її положень у роботі Академії та її структур.

Ця монографія є проміжним результатом досліджень теми формування інституціональної парадигми і теорії бухгалтерського обліку автором і науковим колективом Інституту обліку і фінансів НААН.

РОЗДІЛ 1

ОБЛІКОВА СКЛАДОВА ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ

Вітчизняні підручники з теорії бухгалтерського обліку часто зводяться до авторських описів восьми елементів методу бухгалтерського обліку. Можливо, це пояснюється нормативними вимогами щодо підготовки власних посібників задля акредитації вищих навчальних закладів, що вступає у суперечність з можливістю здійснення глибоких досліджень. Іншим поясненням є те, що за умови переорієнтації практики, а звідси – і освіти, на використання міжнародних стандартів, у освітніх процесах питання теорії бухгалтерського обліку стають другорядними, що впливає на якість посібників з його теорії.

Проблема загострюється і з огляду на обмеженість ресурсів не лише в навчальних процесах та у процесах підвищення кваліфікації бухгалтерів, але і в наукових дослідженнях. Значну частину наукових монографій присвячено адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності, регламентації, регулюванню бухгалтерського обліку. І у цих виданнях, так само, як і у підручниках, теорія бухгалтерського обліку розглядається досить поверхнево.

Небезпечність і абсурдність цієї ситуації очевидні. Формується зовнішнє і навіть внутрішнє (з боку самих бухгалтерів) сприйняття облікової діяльності як певної специфічної техніки відтворення господарських процесів і явищ в цифрах. Погоджуючись із виконанням лише "сервісної" функції в управлінні, бухгалтери з важкістю знаходять себе в питаннях державного управління, в економічній науці. Все більш яскраво простежується небезпечна відособленість обліку від важливих соціально-економічних процесів, при вирішенні проблем яких керуються статистичними спостереженнями, податковою звітністю, висновками аудиту і т.д.

Але як не дивно, основою не тільки вищевикладених, а й інших проблем вітчизняного обліку є упущення і недооцінка важливості саме його теоретичної складової. Тільки теорія здатна сформулювати переконливі аргументи і напрямки вирішення проблем.

У цьому розділі ми розглянемо місце і роль теорії у вирішенні проблем обліку. Досліджуючи історичне

становлення науки про бухгалтерський облік, ми переконаємося в наявності й об'єктивній необхідності існування безлічі його теорій, які виходять за рамки "техніки восьми елементів методу", продукування яких відбувалось на відповідні історичні інституціональні зміни і виклики. Оцінюючи сучасні зміни соціально-економічного середовища та економічної науки, покажемо відставання облікової науки від цих процесів і обґрунтуємо необхідність формування нових облікових теорій для подолання такого відставання.

1.1. Облік у становленні економічної науки

Економіка як цілісна наука виникла лише у другій половині XVII ст. Однак за два з лишком століття, до кінця XIX ст., економічна наука накопичила величезний запас теоретичних знань, що базувалися на ряді ідей, сформульованих і обґрунтованих видатними вченими XVIII-XIX ст. Ці ідеї в явному або неявному вигляді утворили теоретичний фундамент економічної науки XX-XXI ст.¹

Серед спеціалізацій економічної науки бухгалтерський облік займає особливе місце. У першу чергу це пов'язано з більш ранньою, порівняно з економікою, заявкою обліку на формування власної теорії та наукових шкіл.

Початок бухгалтерської науки пов'язаний з іменами Луки Пачолі і Бенедетто Котрульї. Цими італійцями ще у XV ст. було описано ключовий метод бухгалтерського обліку, заснований на подвійному записі. Таким чином було закладено теоретичний базис – "стрижень" бухгалтерської спеціалізації. Професор Я.В. Соколов зауважив, що "... сучасне розуміння проблеми пов'язано з тим, що господарська діяльність у всіх її формах виявляє різноманітні проблеми, але в бухгалтерії вони відображаються одним методом: за допомогою подвійного запису. У традиційній науці вказували ще сім методів, але це було помилкою. Бланки, рахунки і звітність – це наслідок подвійного запису; документація та інвентаризація – це тільки юридичні підстави для реєстрації способом подвійного запису фактів господарського життя, а власне реєстрація передбачає вибір оцінки або спосіб її визначення (калькуляції)"².

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 154.

² Соколов, Я.В. Название, предмет и метод бухгалтерии. URL: <http://www.buh.ru/document-1292> (дата звернення – 17.04.2018).

Незважаючи на першість у заявці на науку (історія пізнання обліку та економіки в філософії та їх практичне застосування – тема дещо інша) і кадрову перевагу на практиці, стереотип вторинності бухгалтерського обліку в економічній науці сьогодні очевидний.

Більше того, на відміну від західних країн, у країнах колишнього СРСР серед господарських і державних керівників бухгалтери – рідкість. Суб'єктивно склалося масове сприйняття вторинності бухгалтерської складової економічної науки, що не могло не вплинути і на позиції вчених.

Так, професор В.В. Сопко зазначав: "Найбільш суттєві теоретичні розробки бухгалтерської науки відносяться до XIV-XX ст. нашої ери, починаючи з Л. Пачолі – 1494 р. Найбільш істотний внесок в економічну теорію і правове обґрунтування бухгалтерського обліку як науки внесли: В. Петті (1694 р.), П. Бугільбер (1646-1714 рр.), Ф. Кене (1694-1774 рр.), А. Сміт (1723-1796 рр.), Д. Рікардо (1772-1823 рр.), Ж.-Б. Сей (1767-1823 рр.), К. Маркс (1818-1883 рр.), Й. Шумпетер (1863-1950 рр.), І.Ф. Шер (1846-1924 рр.), П.П. Жозеф (1809-1865 рр.), Д.М. Кейнс (1883-1946 рр.), В.В. Леонтьєв (1906 р.) та інші"¹.

Представники інших спеціалізацій економічної науки сьогодні більше базуються на статистичній інформації та розглядають бухгалтерську науку в якості однієї з інформаційних систем, функцій управління, і все менше – як складову загальноекономічної спеціальності. Багато в чому це пов'язано з камеральністю і консервативністю практики і теорії бухгалтерського обліку. І практика, і теорія вітчизняної науки "обертаються" в рамках вузького професійного "цеху", не претендуючи на пояснення, і тим більше – на управління явищами і процесами на підприємстві і в цілому на управління економікою. **В цьому і полягає причина "слабкої версії" теорії бухгалтерського обліку, вторинності бухгалтерської спеціалізації в економічній науці.**

Однак в історії становлення економічної науки простежується її тісний взаємозв'язок з розвитком бухгалтерського обліку. Взаємозбагачення відбувалося не тільки на практиці, але і в науковому середовищі.

¹ Сопко, В.В. Бухгалтерський облік: поняття, сутність. *Вісник ЖІТІ*. 2000. № 12. С.51-60.

На зорі теорії економічної науки Жан Батист Сей визначив її предметом вивчення природи багатства ("Трактат про політичну економію")¹.

Першою економічною теорією з чітко вираженим предметом була теорія фізичної економії французької наукової школи фізіократів на чолі з Ф. Кене.

Основою фізіократичної доктрини є вчення про єдине джерело доданої вартості (багатства або приросту капіталу) – від землеробства. На відміну від античності і середньовіччя, де філософи не бачили іншого джерела "природного стану", крім землеробства, французька школа фізіократів Ф. Кене відстоювала цю ідею вже в боротьбі з меркантилізмом В. Стаффорда, А. Монкретьєна, Т. Мена та інших.

Це протистояння дало світу економічну теорію (економічну науку), яка досі намагається пояснити природу багатства (капіталу) і перспективи його примноження в інтересах людства. Саме на фундаменті фізіократичних ідей була створена англійська класична політекономія, що неодноразово підтверджував Адам Сміт. Найбільш яскравому її інтерпретатору серу Вільяму Петті належать слова: "Земля – мати багатства, праця – його батько". Останнє зовсім не було приростом для фізіократичних знань, оскільки фізіократи вважали, що землеробство виробляє все, що може бути бажаним для людського життя і поклоніння богам, але для того, щоб ефективно здійснювати цю місію, має мати місце підтримка з боку капіталу і праці. Звідси єдиним "плідним" класом ранні фізіократи вважали селянство (яке не ототожнювалося із землевласниками).

Незаперечною заслугою фізіократів є відстоювання ними теорії виникнення (джерела) багатства у сфері виробництва, а не при обміні. Саме фізіократи здійснили першу і в науці, і в економічній політиці держави спробу довести це мовою цифр, створивши знамениту "Економічну таблицю". **Однак протягом тривалого часу метод "Економічної таблиці" не знаходив практичного застосування через його неналежне інформаційне забезпечення, у першу чергу з боку універсальної мови економіки, якою був і є бухгалтерський облік.**

¹ Сэй, Ж.Б. Трактат по политической экономии. М: Дело, 2000, 232 с.

У роботі "Китайський деспотизм" (у розділі 24 "Звітність про громадські суми") Ф. Кене надає облік першочергового значення у процесах управління економікою тодішньої Франції. Він пише: "Звітність про використання державних доходів є однією з галузей управління ... для організації правильного управління ... вони впорядкували цю звітність згідно з формами і правилами, за допомогою яких стало можливим попередити розкрадання фінансів держави ... і хитрі обходи .. . Але ці форми і правила зводяться до секретної техніки, яка підлаштовується під обставини, тому що не має визнаного "стандарту" (редакція – В. Ж.), який міг би озброїти націю цією технікою"¹.

Отже, батько фізичної економії Ф. Кене розумів значення облікового забезпечення реалізації його ідей гармонійної економіки. Однак на той час "стандартизована" система обліку ще не існувала.

Разом з тим Ф. Кене вдалося побудувати першу в світі модель гармонійної економіки – "Економічну таблицю" (далі – "ЕТ").

Незважаючи на полярність думок з приводу інтерпретації "Економічної таблиці", переважна більшість дослідників вбачають у ній не тільки принципи раціонального кругообігу, але і основи рівноваги в економіці – національного балансу (бюджету). Серед продовжувачів розвитку методу "ЕТ" знаходяться такі великі імена, як П. Сраффа, В. Леонт'єв, А. Філіпс, Т. Барна і багато інших (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Розвиток методу "Економічної таблиці" у дослідженнях провідних вчених світу

№	Автор	Країна	Роки дослідження
1	2	3	4
1.	Ф. Кене	Франція	1757–1766
2.	К. Маркс	Німеччина	1865
3.	В. Леонт'єв	СРСР-США	1919
4.	В. Німчинов	СРСР	1965
5.	И. Хітіямі	Японія	1960
6.	Т. Барна	США	1975
7.	С. Білджинсой	Англія	1994
8.	М. Руденко	Україна	1990

¹ Кенэ, Ф. Физикраты. Избранные экономические произведения. А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. М.: Эксмо, 2008. С. 480.

Сам Ф. Кене в листі до В. Мірабо з приводу "ЕТ" пише: "Я спробував побудувати фундаментальну таблицю економічного порядку, щоби побачити в ній витрати і продукти під тим кутом зору, орієнтуючись на який було б легко зрозуміти і виносити ясне судження про порядках і непорядок, причиною якого може бути уряд..."¹. Для нашого дослідження важливо, що аргументація Ф. Кене в "ЕТ" була подана в термінах порівняльної статистики (тобто використовувалися наявні на той час дані обліку)².

Один із перших дослідників методу "ЕТ" Ф. Кене, О. Бауер, відзначав, що спочатку Ф. Кене з'ясував для себе загальну статистику кругообігу багатства між галузями (класами) у Франції і глибше дослідив механізм "циркуляції витрат" для сільськогосподарської ферми. А потім, цитуємо: "Ці розрахунки він застосовував до Франції в цілому як до "сільськогосподарської сфери"³. При цьому розглядалися три фундаментальні проблеми: розподіл отриманого від землеробства доходу; механізм збільшення цього доходу; максимальне збільшення національного багатства при державній організації "правильного" процесу розподілу.

Очевидно, що модель економічної таблиці не могла мати на той час бухгалтерського забезпечення в сучасному розумінні, оскільки виробники не вели обліку витрат і доходів, і тим більше фермери при цьому не відображали фактор використання земельного капіталу у виробництві. Однак наявність певної державної статистики з метою оподаткування і розрахунки (моделювання) на рівні ферми дозволили відомому досліднику побудувати "ЕТ" в національному масштабі.

Відомо, що Ф. Кене володів фермами, на яких вводив прогресивні технології ведення землеробства (подібні до тих, які вже мали місце в Англії). Тому припускаємо, що його розрахунки для моделювання "ЕТ" були цілком реальні. Очевидно, що керівники його ферм вели і відповідні бухгалтерські книги, адже, як зазначалося вище, Ф. Кене розумів потенційні можливості обліку та звітності в управлінні державою і в реалізації (доказовості) фізіократичних ідей.

¹ Кенэ, Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения. А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. М.: Эксмо, 2008. С. 843.

² Те ж джерело. С. 1061.

³ Те ж джерело. С. 832.

Більше того, у розвитку інших сфер економічної діяльності, які, згідно з переконаннями фізіократів, є "безплідними" (торгівля, банки і т.д.), бухгалтерський облік уже в той час прогресував, забезпечуючи ефективне ведення бізнесу, залучення додаткового капіталу і демонструючи джерело створення додаткової вартості не з виробництва, а з обігу. І хоча такі дані не могли в той час бути узагальнені для прийняття рішень в управлінні Францією, з економічної точки зору вони впливали на доказовість істинності фізіократичних ідей.

Ось чому, на нашу думку, Ф. Кене довелося вибрати при побудові "ЕТ" метод моделювання з використанням узагальнених статистичних даних. Сам він пише про те, що вони "механічно виведені", і що для держави важливо налагодити такий облік, щоб "... не тільки визначати співвідношення витрат, але і встановити їх наявність, їх природу, розмір, призначення, а також вивчити розподіл, згідно з яким розміщуються засоби для існування, і вказати, що конкретно отримує кожна людина на свою частку"¹.

Отже, можна стверджувати, що саме фізіократами вперше поставлено завдання організації уніфікованого обліку і звітності в державі як дієвого інструмента управління з метою примноження доданої вартості в національному масштабі.

У статті "Зерно" Ф. Кене визначає і першочергові об'єкти обліку та контролю в землеробстві: "Першочерговими благами, якими розпоряджається держава, є люди, землі і худоба"², і далі в розділі "Правила економічного управління" тієї ж статті додає до цих об'єктів ще облік витрат і доходів: "Сільське господарство виробляє два види багатства: одна частина річної продукції являє собою дохід, що належить землевласнику, а інша – покриття витрат, які здійснені в сільськогосподарському виробництві"³.

Досліджуючи праці ранніх фізіократів, не можна не звернути увагу на те, що ними вперше виділені й інші об'єкти обліку. Наприклад, використання частини доданої вартості на поліпшення землі.

У статті "Аналіз економічної таблиці" Ф. Кене доводить: "Якби власники витрачали більше в продуктивному класі, ніж в класі

¹ Кенэ, Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения. А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. М.: Эксмо, 2008. С. 323.

² Те ж джерело. С. 151.

³ Те ж джерело. С. 170.

безплідному, з метою поліпшення їх земель і збільшення доходу, то цей приріст (surcroît) витрат, ... повинен розглядатися як збільшення витрат цього класу ... "; і далі: " ... чим більше землеробство знаходиться в занепаді, тим більша частина витрат ... повинна бути присвячена йому з метою його відновлення"¹. На думку фізіократів, обов'язкові витрати на поліпшення землі повинні нести і фермери.

Т. Барна в статті "Таблиця Кене в сучасному сприйнятті" вказує, що власники землі згідно з "ЕТ" отримували частину "багатства" за десятину і податки, в той час як землекористувачам (фермерам) Ф. Кене залишав у "ЕТ" частину доходу на заміщення авансованого капіталу (включаючи втрату родючості землі). Т. Барна пише: "Мається на увазі, що споживання капіталу еквівалентне амортизації..."².

За теорією фізичної економії, земля як ключовий фактор створення абсолютної додаткової вартості має як мінімум отримувати компенсацію втрати родючості, а за ідеальних умов значна частина доходу має спрямовуватися на відновлення родючості землі, що призвело би до збільшення продуктивності та прибутку в галузі.

Незважаючи на те, що в економічній теорії відсутнє поняття амортизації землі (як економічного чинника), оскільки допускається, що термін її використання невідомий і придбання її за гроші не показує її істинної цінності, у своїх розрахунках Ф. Кене моделював ідеальну систему, виходячи з необхідності забезпечення сприятливих умов для землеробства і родючості землі як головного джерела створення багатства. У поясненні до "ЕТ" він пише: "Ми включаємо сюди землі (до витрат – В.Ж.) на тій підставі, що вони завдяки своїй продажній цінності можуть розглядатися певною мірою як рухоме багатство..."³.

Виконання викладених вище завдань, на жаль, як в теорії, так і на практиці, отримало старт своєї реалізації лише через кілька століть. Сьогодні бухгалтерський облік асоціюється як з господарюючим суб'єктом, так і з національним господарством в

¹ Кенэ, Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения. А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. М.: Эксмо, 2008. С. 357.

² Те ж джерело. С. 1064.

³ Те ж джерело. С. 285.

цілому. В теорії він представлений або камеральним обліком, або національною системою рахунків.

На той час облік не набував масштабу соціально-економічного інституту. Відтак він не зміг забезпечити інституційні виклики щодо ефективного управління економікою середньовічних держав. Проте облік став базовим фактором становлення економічної науки за часів раннях фізіократів.

Висновки. Підводячи підсумок постановки раннями фізіократами завдань перед обліком, слід зазначити, що саме в теорії фізичної економії вперше в економічній науці:

- визначено ключову роль обліку у підготовці і прийнятті рішень в управлінні державою (або галуззю економіки);

- наголошено на важливості врахування доходів і витрат у всіх сферах економіки за певними правилами та формами, які могли би бути інформаційною базою методу "ЕТ", і на доказовості фізіократичних ідей щодо приросту національного багатства виключно у сфері виробництва;

- означено особливості (спеціалізації) обліку в сільськогосподарській галузі, яка має особливу (природну, біологічну) технологію виробництва, і необхідність покриття витрат, пов'язаних із виснаженням землі, і здійснення капіталовкладень на поліпшення її родючості.

Таким чином, теорія фізичної економії стала не тільки матір'ю економічної науки як науки про багатство, а й родоначальницею сприйняття бухгалтерського обліку як важливої складової частини економічної науки, як інформаційної системи державного управління в цілому і галузевого управління зокрема (на відміну від Л. Пачолі і його послідовників, які розглядали основну мету бухгалтерського обліку виключно з точки зору індивідуального підприємства)¹.

1.2. "Золота епоха" теорії бухгалтерського обліку

Облік має давнє коріння. Його поява мотивована потребами держав і приватних осіб, зайнятих у виробництві та обміні.

Першими доступними людству джерелами, які пояснюють сутність облікової діяльності, є праці італійської облікової школи.

¹ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 11.

Представниками цієї школи сформовано ряд ідей, методів, які заклали теоретичний базис нашої професійної діяльності.

У царську Росію настільки звичне і близьке нам слово "бухгалтерія" прийшло в 1710 р., але не з німецької, як зазвичай вважають, а із шведської мови – "bokhallare"¹.

Досліджуючи історію, видатний професор Я.В. Соколов (1939-2010 рр.) відзначає, що "майже у всіх мовах назва нашої справи походить або від носія даних – книги ..., або від назви основної категорії – рахунка".

Наприкінці XIX ст. (1892 р.) видатний бухгалтер Є.Є. Сіверс (1852-1917 рр.) запропонував вкладати в поняття рахівництва практичну діяльність, а у рахунковедення – науку про облік (теорію)². Для нас беззаперечним є той факт, що формування наукової школи з бухгалтерського обліку на теренах царської Росії, а знайдені СРСР було мотивовано саме відповідними інституційними викликами.

В цьому параграфі реферативно, з деякими узагальненнями, розкрито найбільш відомі теорії бухгалтерського обліку XV-XX ст. ("золотої епохи" облікових теорій), які були класифіковані професором О.М. Галаганом і є загальнодоступними завдяки роботі Я.В. Соколова "Рахункові теорії О.М. Галагана в коментарях проф. Я.В. Соколова".

Отже, О.М. Галаган сформулював теорію бухгалтерського обліку як "рахункову теорію". У своїй книзі "Основи загального рахунковедення" професор систематизував і класифікував найбільш "цікаві" рахункові теорії, які були відомі в його час. Різноманітність і розвиток рахункових теорій у XV-XX ст. він пов'язував із науковим обґрунтуванням, із застосуванням наукових методів у їх побудові. Професор відзначає, що "такими методами, використання яких необхідне для надання рахунковій теорії характеру логічно правильних побудов, є методи спостереження, класифікації, дедукції і індукції, синтезу та аналізу"³.

О.М. Галаган стверджує: "Основне значення рахункових теорій полягає в тому, що ці теорії дають принципове обґрунтування і логічно правильні пояснення прийомам роботи, які

¹ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С.9.

² Те ж джерело. С. 10.

³ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С.13.

застосовуються у практиці рахівництва; звідси випливає, що рахункові теорії, даючи принципове обґрунтування тих чи інших технічних прийомів, перетворюють ці прийоми і всю облікову роботу в цілому із сукупності нічим не обґрунтованих прийомів у сукупність таких прийомів, розумність і доцільність яких є цілком доведеною", і далі: "за допомогою рахункових теорій можна науково довести правильність і доцільність певних дій, які виконуються у практиці рахівництва, а тому значення рахункових теорій полягає в тому, що за наявності цих теорій рахівництво стає не ремеслом, а мистецтвом, сукупністю прийомів, доцільність яких може бути науково обґрунтована"¹.

О.М. Галаган доводить, що бухгалтерський облік, як і інші сфери людської діяльності, у становленні своєї теоретичної складової проходить усі етапи розвитку: гарне ремесло – мистецтво – наука.

Рахунковедення, за твердженням автора, як і кожна наукова дисципліна, "... спочатку уявляло собою лише сукупність суто практичних прийомів, які не мають твердого принципового обґрунтування; на цій стадії свого розвитку рахунковедення представляло собою у кращому випадку тільки мистецтво рахівництва, а іноді воно було і простим ремеслом, так як усі прийоми лічильної роботи в той час були такими, корисність і доцільність яких могла бути встановлена лише емпіричним шляхом. У міру свого розвитку, рахунковедення поступово стало перетворюватися з мистецтва в науку; таке перетворення рахункового знання з мистецтва рахівництва у науку рахунковедення, знову-таки, відбувалося поступово, переходячи через ті окремі стадії, які є неминучими у процесі розвитку будь-якої наукової дисципліни"².

У зв'язку з цим професор Я.В. Соколов зауважує, що погляди О.М. Галагана формувалися "під впливом позитивізму О. Конта (1798-1857 рр.), який, так само як Г. Гегель (1770-1831 рр.) і К. Маркс (1818-1883 рр.) і всі марксистичні, щиро вірив у еволюцію суспільства. О.М. Галаган, наслідуючи О. Конта, викладає розвиток бухгалтерських теорій за еволюційною схемою. Загальне уявлення про еволюцію рахункових теорій він приводить у книзі

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С.13-14.

² Те ж джерело. С.15.

"Рахівництво в його історичному розвитку", що згадується в роботі "Рахункові теорії О.М. Галагана в коментарях професора Я.В. Соколова"¹.

У розвитку облікової науки О.М. Галаган виділяє дві стадії: стадія метафізичного стану і стадія позитивного стану.

"Стадія **метафізичного стану** тієї чи іншої науки характеризується тим, що в цій стадії кожна наука користується для пояснення своїх положень деякими гіпотезами, виходячи з яких ця наука і пояснює ті явища, які виступають об'єктом її вивчення. Такий стан науки, коли вона користується певними гіпотезами для пояснення досліджуваних нею явищ, мав місце у процесі розвитку кожної наукової дисципліни"².

"Період у розвитку кожної науки, при якому в основу вчення цієї науки покладається встановлені цією наукою закони природи, носить назву **періоду позитивного стану** цієї науки".

"Таким чином, можна вважати встановленим, що кожна наукова дисципліна у процесі свого розвитку переходить через три основні етапи: 1) етап стану цієї галузі знання як мистецтва; 2) етап метафізичного її стану; 3) етап позитивного стану тієї чи іншої галузі знання. Рахунковедення як самостійна наукова дисципліна проходило у своєму розвитку через усі зазначені вище основні етапи"³.

На першому етапі бухгалтерський облік уявляв собою визнану сукупність технічних прийомів, які не мають наукового пояснення і обґрунтування.

На другому етапі пояснення певних технічних прийомів характеризувалося метафізичними підходами. **О.М. Галаган виділяє цей етап із появою юридичної рахункової теорії, або теорії персоніфікації.**

Теорія персоніфікації характеризується тим, що в її основу було покладено вчення про роль і значення агентів господарства; сутність цього вчення полягала в тому, що кожен агент господарства завжди має на своєму зберіганні і під своєю відповідальністю ті чи інші господарські цінності. Отже, теорія персоніфікації будувала свої висновки на тому, що кожна

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С.71.

² Те ж джерело. С.16.

³ Те ж джерело. С.17.

господарську операцію можна розглядати як отримання і видачу певних господарських цінностей тими чи іншими агентами господарства. Розглядаючи роль і значення агентів у окремих господарствах, теорія персоніфікації виходила з гіпотези, що кожен агент господарства є в той же час і носієм певної цінності, що входить до складу активу цього господарства. Зрозуміло, що таке твердження є положенням, справедливості якого потрібно було попередньо довести; теорія персоніфікації таких доказів не приводила і приймала створене нею положення як щось очевидне, що не вимагає доказів. Таким чином, можна стверджувати, що теорія персоніфікації є метафізичною теорією в чистому вигляді; отже, можна також стверджувати, що рахунковедення в його розвитку переходило через стадію метафізичного стану, так як мав місце етап у розвитку рахівництва, при якому ця наука користувалася метафізичними теоріями.

Наступним у розвитку рахунковедення є етап, при якому всі пояснення технічних прийомів рахівництва здійснюються, виходячи з науково обґрунтованих положень, що носять характер законів природи. Сучасний стан рахунковедення як науки характеризується вже тим, що воно відмовилося від вчень метафізичного порядку і в основу своїх теоретичних побудов покладає вчення законів природи: отже, рахунковедення перейшло у своєму розвитку в стадію, яка може бути названа стадією або етапом позитивного його стану як наукової дисципліни.

З вищевикладеного випливає, що всі рахункові теорії можуть бути розділені на дві основні групи, а саме: **1) метафізичні рахункові теорії і 2) позитивні рахункові теорії.**

До категорії **метафізичних рахункових теорій** належать різного роду юридичні або персоналістичні теорії з усіма відтінками, наданими їм окремими авторами.

До категорії **позитивних теорій** належать такі, які в своїх побудовах виходять із сутності діяльності господарства та об'єктів цієї діяльності. До позитивних рахункових теорій можна віднести теорію двох рядів рахунків, вчення Ф. Беста, теорії Д. Жермані і Ж. Дюмарше, мінову, балансову, математичну та інші.

Дещо відособлено стоять **рахункові теорії, в основу яких покладено дослідження ідеологічної сутності господарських операцій; ці теорії у своїх побудовах виходять не з законів**

природи, а з кінцевої суті господарських операцій; до категорії цього роду теорій, названих філософськими рахунковими теоріями, належать вчення Л. Гомберга і Д. Чербоні¹.

Таким чином, О.М. Галаган класифікував рахункові теорії щодо вчень, які пояснюють цей вид діяльності з певних прийнятих людством законів. Вищими серед цих теорій для рахунковедення, на його думку, були закони природи. Таку класифікацію можна показати в наступному вигляді (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація рахункових теорій згідно з О.М. Галаганом

№	Вид	Сутність
1	2	3
1	Метафізичні	В їх основі – відображення діяльності агентів господарства
2	Позитивні	Виходять із законів природи і діяльності господарських об'єднань
3	Філософські	Виходять із кінцевої сутності господарських операцій

До **метафізичних теорій** бухгалтерського обліку О.М. Галаган відносить роботи Л. Пачолі, який "пропонував розглядати кожен рахунок як дебітора або кредитора по відношенню до власника господарства". "А тому кожна операція повинна бути записана як отримання будь-якої цінності одним рахунком і видача іншої цінності будь-яким іншим рахунком"².

"Автори вважали, за прикладом Л. Пачолі, що всі рахунки потрібно розглядати як живі істоти, які отримують і видають ті цінності, що показані в заголовках цих рахунків".

Ось як коментує такий підхід професор Я.В. Соколов: "Автор використовує термін "персоніфікація", однак мова йде про персоналізацію, тобто передбачається, що за кожним рахунком стоїть або фізична, або юридична особа. Звідси і термін: персоналізація – ототожнення рахунків з учасниками господарських процесів"³.

Пізніше (у 1564 г.) італійський вчений Ф. Вілла розвинув теорію персоніфікації рахунків, що поклало початок **юридичній теорії**. "Кожна господарська операція завжди зводиться до

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С.19.

² Те ж джерело. С.20.

³ Те ж джерело. С.71.

отримання та видачі певних господарських цінностей; отримання певних цінностей повинно бути записано на дебет рахунку того агента-зберігача, який приймає ці цінності, видача цінностей повинна бути відзначена на кредиті рахунка того агента-зберігача, який видає ці цінності. Звідси випливає, що кожна господарська операція неодмінно повинна бути записана на дебет і на кредит окремих рахунків. Таким чином Ф. Вілла і виводить той метод записів, який нам відомий під назвою методу подвійного запису"¹.

Вчення Ф. Вілла розвинене у працях італійських авторів Ф. Марки, Д. Маса. Вони додали рахунки "адміністраторів господарства". Я.В. Соколов коментує: "Рахунок адміністратора – це, говорячи сучасною мовою – рахунок операційний, транзитний, рахунок-екран, він відображає, з одного боку, розрахунки адміністратора з власником, а з іншого – адміністратора з фізичними та юридичними особами, або, як було прийнято в італійській бухгалтерії, з агентами (особами, що перебувають у штаті) і кореспондентами (особами, які не перебувають у штаті)"².

З вищевикладеного видно, що в італійській бухгалтерській школі того часу всі рахунки асоціювалися з діяльністю агентів господарства, що є характерним для теорій персоналістичного і юридичного напрямків.

Юридична теорія широко поширена і у вченнях французьких бухгалтерів. Р. Деллапорт поділяв рахунки на три групи: "1) рахунки власника; 2) рахунки різного роду цінностей; 3) рахунки кореспондентів"³.

"Робота французьких авторів Баррашена і Газа вийшла в кінці ХІХ ст. і мала досить характерну назву: "Персональне рахівництво". За вченням Баррашена і Газа, всі рахунки є особистими, відкритими для власника як особи, що фінансує господарство, і для того ж власника як особи, що веде всі операції господарства; крім того, є ряд особистих рахунків, відкритих для кореспондентів господарства. Для власника як особи, що фінансує господарство, відкриваються рахунок капіталу і ряд результатних рахунків; для власника як особи, що веде всі операції господарства, відкриваються рахунки, назви яких співвідносяться

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С.21.

² Те ж джерело. С.72.

³ Те ж джерело. С.22.

з окремими частинами активу і пасиву господарства; нарешті, для кореспондентів господарства відкриваються окремі рахунки залежно від груп цих кореспондентів. Таким чином, згідно з вченням Баррашена і Газа, рахунки капіталу і результативні рахунки розглядаються як особисті, відкриті власнику-фінансисту"¹.

Французький автор Мутьє поділяє всі рахунки на дві групи: 1) рахунки власника і агентів та 2) рахунки кореспондентів.

На думку французького автора Г. Фора, "...часто зустрічаються на практиці рахунки, назва яких походить від назви предметів ... ці рахунки є особистими, відкритими певним особам; звідси, – загальне правило, що всі рахунки представляють певних осіб, як би ці рахунки не були названі"².

Таким чином, "в основу всіх цих теорій покладено твердження про те, що кожен агент господарства завжди є зберігачем тих чи інших цінностей; таке твердження є положенням, що вимагає доказів; але цих доказів рахункові теорії персоналістичного напрямку не наводять, створюючи тим самим певну гіпотезу і покладаючи цю гіпотезу в основу своїх міркувань; отже, ще раз потрібно відзначити, що характерною ознакою рахункових теорій персоналістичного напрямку є те, що в основу цих теорій покладаються деякі гіпотези, правильність і реальність яких потрібно було попередньо довести, що якраз і не здійснюється окремими авторами, які є прихильниками цих теорій. Таким чином, рахункові теорії персоналістичного напрямку є, по суті, метафізичними теоріями, і користування цими теоріями у рахунковеденні є ознакою того, що рахунковедення свого часу переживало ранній період свого наукового розвитку"³.

Однак з такими доведеннями не згоден Я.В. Соколов: "Це помилка. По-перше, які потрібні докази очевидного факту: участі осіб в господарському процесі? Очевидність – найкращий доказ; по-друге, також очевидно, що викладені положення мають пряме відношення до нашої повсякденної дійсності. Отже, ігнорувати

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 23.

² Те ж джерело. С. 24.

³ Те ж джерело. С. 25-26.

юридичні теорії як застарілі, метафізичні не було підстав. Вони не менш переконливі, ніж теорії економічного характеру"¹.

Позитивні теорії бухгалтерського обліку є найбільш популярними та найбільш поширеними.

До них належать перш за все вчення голландського бухгалтера В. Гезеля, швейцарців Ф. Гюглі і І. Шера, італійця Д. Форне, американців Д. Фостера і Е. Джонса, російських учених М.С. Лунського, Г.А. Бахчисарайцева, українця О.П. Рудановського і багатьох інших авторів, які розвивали у своїх дослідженнях теорію двох рядів рахунків.

Професор О.М. Галаган відзначає, що у працях І.Ф. Шера теорія двох рядів рахунків була "викладена найбільш чітко і найбільш ясно".

В основу **теорії двох рядів рахунків** покладено принцип двістості. Його ідея полягає у тому, що майно кожного господарства завжди необхідно розглядати з двох точок зору, тобто з точки зору складових частин цього майна і з точки зору всього майна в цілому.

Розглядаючи майно кожного господарства з точки зору складових його частин, встановлюють якісний склад цього майна; встановлюючи ж якісний склад майна господарства, неважко побачити, що це майно складається з позитивних і негативних його елементів; позитивними елементами, або позитивними частинами майна, є окремі частини активу того господарства, майно якого розглядається; негативними частинами майна є окремі частини пасиву того господарства, майно якого розглядається. Позначаючи загальну вартість усіх позитивних елементів майна через A і загальну вартість усіх негативних частин майна через Π , можна виразити остаточну вартість всього майна, як сукупність позитивних і негативних його частин, формулою $A - \Pi^2$.

Але майно будь-якого господарства можна розглядати й оцінювати в цілому, незалежно від того, з яких саме окремих частин складається це майно; таким чином, можна визначити загальну вартість усього майна господарства в цілому. Позначимо

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 72-73.

² Те ж джерело. С. 27.

вартість всього майна в цілому через букву К. Цілком очевидно, що загальна вартість майна, що розглядається частинами, завжди буде дорівнює загальній вартості того ж майна, що розглядається в цілому; таким чином, завжди вірна рівність $A - П = K^1$.

Таким чином, наведене вище рівняння $A - П = K$ має той економічний сенс, що майно будь-якого господарства завжди може бути визначене подвійним порядком, а саме: 1) шляхом виведення цього майна, беручи до уваги складові частини активу і пасиву господарства ($A - П$) і 2) шляхом обчислення облікового капіталу даного господарства (K).

До завдань рахунковедення, на думку професора І. Шера, входить правильне відображення майнового стану господарства і всіх тих операцій, які здійснюються в цьому господарстві; сукупність всіх операцій, що виконуються в господарстві, дає в кінцевому рахунку картину кругообігу капіталу, а тому вчений і вважає, що **"бухгалтерія представляє собою історію кругообігу капіталу"**.

У першу чергу до завдань рахунковедення входить відображення майнового стану господарства; для цієї мети рахунковедення користується рахунками двох видів, загальну сукупність яких можна розбити на дві групи, або, за висловом І. Шера, на два ряди. До першого ряду рахунків належать такі, в яких зазначаються всі зміни з окремими частинами майна господарства. До другого ряду рахунків належать такі, в яких записується загальна чиста вартість усього майна господарства в цілому і всі зміни цієї вартості, що відбуваються з тих чи інших причин. До рахунків першого ряду належать такі, які відкриваються для окремих частин активу і пасиву господарства. До рахунків другого ряду належить рахунок капіталу і всі результатні рахунки².

Коментуючи викладені О.М. Галаганом теорії двох рядів рахунків, професор Я.В. Соколов відзначає: основною перевагою теорії двох рядів рахунків, запропонованої І. Шером, можна вважати алгоритмізацію операцій. Вони, в залежності від ставлення до капіталу, можуть бути зведені у дев'ять типів.

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 28.

² Те ж джерело. С. 29.

О.М. Галаган призводить тільки п'ять. Якщо перейти до звичної для нас балансової формули, то ми швидко впізнаємо добре знайомі нам чотири типи господарських операцій. Якщо підсумок балансу не змінюється, то італійські автори назвуть їх пермутаціями, а якщо змінюється, то модифікаціями. А.П. Рудановський (1863-1934 рр.) зазначав, що пермутації належать до статистичного обліку, а модифікації до обліку бухгалтерського – балансового. Якщо і зараз проаналізувати книги англомовних країн, то можна помітити, що в основі їхньої теорії лежить не звичне для нас балансове рівняння, а саме капітальне рівняння І. Шера.

На відміну від класичної теорії двох рядів, де всі рахунки за характером сальдо строго поділяються на активні і пасивні, в даному випадку рахунки розрахунків, тобто активно-пасивні рахунки, включають в перший ряд, порушуючи тим самим зв'язок рахунків із балансом. Невипадково у класичній теорії двох рядів використовується балансове рівняння $A = П + К$, а не капітальне рівняння $A - П = К$, яке І. Шер вважав основоположним¹.

Важливою обставиною є те, що сам І. Шер вважав, що "рахівництво є галуззю політичної економії".

Теорія двох рядів рахунків має постійне вдосконалення в науці. Найбільш яскраво це проявилось у дослідженнях італійського професора Ф. Беста з ціннісної теорії обліку.

За вченням професора Ф. Беста, при записі господарських операцій важливо відзначати зміни не кількісного і якісного складу майна господарства, а цінність окремих частин активу і пасиву цього господарства².

Таким чином, основним положенням вчення Ф. Беста є те, що **об'єктом записів на рахунках є не самі господарські об'єкти, а їхня цінність; звідси його вчення носить назву "Ціннісна теорія обліку".**

Загальна вартість вкладених в господарство цінностей у вченні професора Ф. Беста носить назву фонду, або капіталу даного господарства. Цей фонд, як загальну вартість всіх вкладених в господарство цінностей, вчений вважає за необхідне

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 74.

² Те же джерело. С. 36.

розглядати як в цілому, так і в розрізі окремих його частин. Ті окремі частини, на які розпадається фонд господарства, він називає прямими елементами. Фонд в цілому і сукупність ціннісних змін цього фонду професор називає виробничими елементами. Для запису змін цінності складових частин фонду Ф. Беста пропонує користуватися особливою групою рахунків, які він називає прямими рахунками. Отже, до числа прямих рахунків, за термінологією професора, можна віднести всі ті рахунки, які відкриваються для окремих частин активу і пасиву господарства; порядок записів операцій за прямими рахунками він встановлює так само, як це роблять окремі автори, які дотримуються теорії двох рядів рахунків"¹.

Вчення професора Ф. Беста, як випливає з вищевикладеного, уявляє собою лише різновид теорії двох рядів рахунків; основною відмінністю його вчення є те, що цілі і завдання рахунковедення були визначені ним значно ширше, ніж у працях окремих авторів.

Професор Ф. Беста висловлював ту думку, що **рахунковедення є наукою про господарський контроль за діяльністю того чи іншого одиничного господарства.** Розглядаючи роботу одиничного господарства в цілому, вчений вважає, що всю сукупність дій, які виконуються в господарстві, можна розділити на три групи, а саме: 1) дії по керівництву господарством, 2) дії з управління господарством і 3) дії з контролю над роботою агентів господарства. При виконанні окремих дій з керівництва та управління господарством, на думку професора Ф. Беста, **належить користуватися вказівками різного роду наукових дисциплін, наприклад, економіки, вчення про право і окремих технічних наук.** При використанні вказівок економічних, правових і технічних наук, видається цілком можливим здійснювати роботу з управління та керівництва тим чи іншим господарством. Але для того, щоб робота господарства йшла правильно, потрібно постійно стежити за тим, щоби всі вказівки керівних і керуючих органів господарства були виконані з належним рівнем точності. Звідси випливає особливо важливе значення контролю за діями виконавців, адже тільки при наявності правильно поставленого

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С.36-37.

господарського контролю можливо відповідним чином спрямовувати всю роботу того чи іншого одиничного господарства. При здійсненні господарського контролю необхідно, на думку професора Ф. Беста, керуватися вказівками не окремих економічних, правових і технічних наук, а саме вказівками рахунковедення як науки, що виробляє методи графічного зображення всіх тих дій, які виконуються в даному господарстві.

Але для контролю різного роду виконавчих дій потрібно не лише представити загальну картину всього того, що відбувається в господарстві, але й застосовувати інші заходи, спрямовані на те, щоб ці виконавчі дії здійснювались у повній відповідності з указами керівних та управляючих органів господарства. Звідси випливає, що облік як наука про господарський контроль повинен розробляти, по можливості, різноманітні форми та методи цього контролю. А запис операцій, що виконуються в господарстві, є, за переконанням професора Ф. Беста, лише однією з форм господарського контролю. Відповідно до вчення цього науковця, господарський контроль може застосовуватися в різноманітних формах у різний час при виконанні операцій того чи іншого господарства. Таким чином, професор робить висновок, що господарський контроль ділиться на 1) попередній, 2) поточний і 3) наступний. Ведення облікових записів представляє собою лише один із методів подальшого контролю, тоді як до задач рахунковедення входить розробка найбільш цілеспрямованих методів не тільки наступного, але й попереднього і поточного контролю. Звідси Ф. Беста робить висновок, що рахунковедення не є наукою, яка лише виробляє норми та порядок облікових записів, і що в завдання обліку входить відпрацювання всіх інших форм і методів попереднього та поточного контролю. Однією з форм господарського контролю є, наприклад, використання всіх видів механічних контрольних приладів та апаратів. Тому до завдань рахунковедення входить також вивчення питання про порядок використання різного роду механічних приладів та апаратів для потреб контролю за діями господарських агентів. Далі, однією з форм господарського контролю є створення таких взаємин між агентами господарства, при яких вони бувають змушені виконувати певну дію саме так, як це відповідає інтересам господарства. Створення таких умов Ф. Беста називає

"протилежністю інтересів". В силу цієї протилежності інтересів агенти господарства бувають змушені виконувати господарські дії в такому порядку, який найбільше відповідає інтересам даного господарства. Таким чином, відповідно до вчення Ф. Беста, завдання рахунковедення як науки про господарський контроль є надзвичайно широкими, а вироблення методів записів господарських операцій представляє собою лише одну із другорядних задач рахунковедення¹.

Подальший розвиток теорій, в основу яких закладено подвійний запис і вчення про два ряди рахунків, відстежується у працях Д. Жермані.

У працях Д. Жермані рахункова теорія позитивного напрямку обґрунтовується економічною доктриною раціонального функціонування господарюючого суб'єкта. "Згідно з вченням Д. Жермані, основна мета діяльності кожного господарства полягає у створенні нових цінностей"². Умовно цей напрям автор позначає як **теорію мінімальних облікових зусиль**.

Ціль рахунковедення полягає саме в тому, щоб за допомогою даних обліку (рахунковедення) досягти можливості виконувати роботу господарства з дотриманням принципу господарського розрахунку. "Досвід, – пише Д. Жермані, – практичне спостереження і наука беззаперечно встановили, що ціль рахунковедення полягає у тому, щоби досягнути максимальної можливості застосовувати закон мінімальних зусиль"³.

Д. Жермані використовував вчення Е. Маха про "закон мінімальних зусиль" і доводив, що подвійний запис (теорія двох рядів рахунків) дозволяє інформаційно забезпечувати управління і обчислювати фінансові результати діяльності підприємства з мінімальними зусиллями.

Об'єктом рахунковедення, за вченням Д. Жермані, є вся сукупність операцій, які виконуються в будь-якому господарстві.

"Якщо рахунковедення – пише Д. Жермані, – має на меті досягнення максимальної можливості застосування закону найменших зусиль, то воно повинно розглядати економічні явища тільки з точки зору їх координації. Кошториси, пише Д. Жермані, записи, інвентар, звіт

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 35-36.

² Те ж джерело. С. 38.

³ Те ж джерело. С. 39

представляють собою засоби економічної координації, за допомогою яких рахунковедення виконує свою роботу"¹.

Що стосується питань техніки рахункових записів, то тут Д. Жермані використовує вчення І. Шера – теорію двох рядів. "Необхідно – пише Д. Жермані, – з'ясувати рух окремих частин майна ... з іншого боку, – всі ті економічні наслідки, які є результатами цих рухів; ... перша мета досягається шляхом відкриття рахунків для окремих частин майна; друга – за допомогою рахунків для з'ясування результатів. Звідси випливають два ряди рахунків, які, будучи тісно пов'язані один з одним, дають походження всій системі рахунків"².

У 1914 р вийшла книга Ж. Дюмарше **"Позитивна теорія рахунковедення"**. Він починає виклад своєї позитивної теорії з твердження, що **рахунковедення є однією з економічних наук**, що вивчає питання виробництва, розподілу і споживання цінностей. "Ясно для нас всіх, фахівців або любителів, – пише Ж. Дюмарше, – що ця наука відноситься тільки до питань виробництва, розподілу і споживання цінностей"³.

Ж. Дюмарше вважає, що для визначення об'єкта будь-якої наукової дисципліни необхідно перш за все з'ясувати ті первинні елементи, сукупність яких дає в результаті ті чи інші об'єкти певної науки; **за вченням Ж. Дюмарше, таким первинним елементом рахунковедення є цінність.** "Цінність є наріжним каменем рахунковедення", – пише Ж. Дюмарше, а тому для рахунковедення має велике значення з'ясування самої суті поняття "цінність" і всіх окремих вчень про сутність і природу цінності.

Таким чином, у вченні Ж. Дюмарше характерним є те, що основним об'єктом рахунковедення є не сам предмет, а цінність цього предмета; Ж. Дюмарше приходить до думки, що всі господарські операції являють собою в кінцевому рахунку лише зміни в цінності тих чи інших об'єктів цих операцій; отже, вважає він, **"знати роботу господарства – це означає знати всі зміни в цінності окремих предметів, що є об'єктом роботи цього господарства"**⁴.

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 39.

² Те ж джерело. С. 40.

³ Те ж джерело. С. 42.

⁴ Те ж джерело. С.42-43.

"Знати, – пише Ж. Дюмарше, – це для нас означає – зв'язати просте зі складним або складне з простим. Від даного складного ми можемо підійти до простого і від цього простого ми можемо підійти до складного, розкладаючи досліджувані явища на окремі ряди".

Вивчення явищ та з'ясування тих законів, яким підкоряються ці явища, може бути виконано, за вченням Ж. Дюмарше, двома способами. Перший спосіб полягає в тому, щоб спостерігати, обчислювати і з'ясувати факти; цей спосіб є суто емпіричним і застосовується тільки для того, щоб людина могла існувати і визначати правила своєї поведінки з дня на день. Другий спосіб полягає в тому, щоб з'ясувати причинну залежність окремих явищ, що входять до певного ряду, або окремих рядів цих явищ. За допомогою цього способу людина може передбачати; цей спосіб є науковим.

Такими явищами, що представляють собою об'єкт рахунковедення, Ж. Дюмарше вважає господарські операції¹.

Всі об'єкти господарської діяльності, зміна цінностей яких відслідковується на окремих рахунках, можуть бути, за вченням Ж. Дюмарше, розділені на три групи. До першої групи відносять усі ті об'єкти, які належать власнику господарства на праві власності. Сукупність цих об'єктів представляє собою актив господарства; до другої групи належать всі ті об'єкти, сукупність яких представляє собою пасив господарства. Нарешті, до третьої групи відносять усі об'єкти, що представляють собою чистий капітал господарства, тобто ту частину майна, яка залишається у розпорядженні цього господарства після покриття всіх його зобов'язань. Розділивши все майно господарства на три групи, вчений стверджує, що кожна з цих груп можна розглядати як певний ряд, а тому він вважає, що кожна група може бути представлена у вигляді особливого рахунка. Таким чином, Ж. Дюмарше приходять до висновку, що основними рахунками кожного господарства є рахунок активу, рахунок пасиву і рахунок чистого капіталу².

Як коментує професор Я.В. Соколов, "...Це майже повністю повторює ідеї І. Шера. Але є одна відмінність. У І. Шера капітальна формула має вигляд $A - P = K$, а у Ж. Дюмарше

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. – Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 43.

² Те ж джерело. С. 44.

$A = П + К$ (майже у всіх сучасних західних підручниках представлена саме вона). Наступні алгоритмічні записи повторюють формули І. Шера¹.

Наводячи зазначені вище формули, Ж. Дюмарше виводить той закон, який він вважає **основним законом рахунковедення**. Сутність цього закону може бути сформульована таким чином: зміни членів рівняння, що показує відношення між активом, пасивом і чистим капіталом, завжди рівні за своєю абсолютною величиною і однакові за своїм значенням. Це означає, що збільшення цінності активу завжди супроводжується таким же збільшенням цінності пасиву або чистого капіталу господарства. Зменшення цінності активу завжди супроводжується рівним за абсолютно величиною зменшенням пасиву або чистого капіталу господарства.

Однак у практиці рахівництва користування тільки трьома основними рахунками є вкрай незручним, тому Ж. Дюмарше вважає, що **рахунки активу, пасиву та чистого капіталу повинні бути розкладені на складові частини**. Від розчленування єдиного рахунка активу виходить ряд рахунків, відкритих для окремих частин активу; від розчленування єдиного рахунка пасиву виходить ряд рахунків для окремих частин пасиву. Нарешті, від розчленування рахунка чистого капіталу виходить рахунок чистого капіталу і ряд результатних рахунків².

Звідси Ж. Дюмарше виводить практичне правило записів по рахунках; це правило зводиться до того, щоби при здійсненні записів на рахунках поставити перед собою і вирішити наступні два питання: 1) цінність яких саме об'єктів збільшується або зменшується? і 2) до якого члена основного рівняння належать рахунки цих об'єктів?³

До позитивних теорій бухгалтерського обліку О.М. Галаган відніс і **мінову теорію рахунковедення**. Її авторами були переважно російські вчені кінця XIX початку XX ст. Є.Є. Сіверс, а пізніше і М.О. Блатов.

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 77.

² Те ж джерело. С. 46.

³ Те ж джерело. С. 48.

Основним положенням мінової теорії є те, що кожному господарську операцію ця теорія розглядає як міну, тобто обмін однієї цінності на іншу¹.

Особливістю мінової теорії є також і те, що в основу своїх конструкцій мінова теорія покладає поняття рахунка. Рахунком, за вченням мінової теорії, називається спеціальна таблиця, в якій записуються операції з будь-якої певною групою цінностей. Рахунки у практиці рахівництва відкриваються, за вченням мінової теорії, у міру потреби; періодично, на підставі записів по рахунках, складається баланс господарства. Таким чином, за вченням мінової теорії, баланс господарства завжди складається на підставі записів на рахунках і не може бути виконаний при відсутності рахунків і записів за цими рахунками. Отже, **мінова теорія виходить з поняття рахунку та від рахунку переходить до балансу. Цим мінова теорія істотно відрізняється від інших рахункових теорій**, які у своїх концепціях виходять з балансу як основного положення рахівництва і будують рахунки на підставі балансу, тоді як мінова теорія, навпаки, будує баланс на підставі рахунків².

Коментуючи це положення, професор Я.В. Соколов відзначає: "З чого починати теорію обліку та його вивчення – це давня суперечка серед наших колег. Від Л. Пачолі до І. Шера вчили від рахунка до балансу, тобто завжди, коли мова йшла про теорії одного ряду рахунків, тобто від часткового до загального. Але в теоріях двох рядів викладення, як правило, йде від балансу до рахунку, від загального до конкретного. **О.П. Рудановський (1863-1934 рр.) вказав, що обидва підходи і з методологічної, і з дидактичної точок зору рівноцінні**"³.

Мінова теорія не має достатнього розвитку, бо не пояснює порядок записів усіх можливих у практиці операцій. "М.О. Блатов (1875-1942 рр.), намагаючись врятувати мінову теорію, розділив усі господарські операції на дві групи: пермутації і модифікації. Пермутації не дають фінансових результатів і діляться на зовнішні – обороти поза підприємством, і внутрішні – обороти в самому підприємстві. Власне міна можлива тільки за зовнішніми

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 49.

² Те ж джерело. С. 50.

³ Те ж джерело. С. 78.

пермутаціями. Модифікації порушують правила міни, але різниці, які виникають (збиток або прибуток), вирівнюють за допомогою рахунка капіталу. Підсумовуючи думки про мінову теорію, слід зазначити, що вони мали суттєво більше практичне значення, ніж здається. Досить сказати, що з неї випливає висновок про те, що бартерні операції є зовнішніми пермутаціями, а отже, не приносять прибутку"¹.

До позитивних теорій обліку проф. О.М. Галаган відносить і **балансову теорію**.

Ця теорія у всіх своїх положеннях виходить із цілком реальних фактів. Цими фактами є: по-перше – відношення того чи іншого рахунка до всього балансу господарства в цілому; по-друге – явище збільшення або зменшення окремих частин активу і пасиву господарства. Відношення того чи іншого рахунка до балансу є цілком реальним фактом. І більше того, завжди існує цілком визначене відношення того чи іншого рахунка до всього балансу в цілому. Це відбувається тому, що кожен рахунок завжди є рахунком будь-якої частини активу або пасиву господарства. Отже, відношення будь-якого рахунка до всього балансу в цілому є визначеним фактом, сталість якого дає можливість покласти цей факт в основу тих чи інших теоретичних конструкцій. Далі, зміни окремих частин активу і пасиву господарства також завжди є цілком реальними фактами, визначеність і сталість яких є повністю встановленими, а це дає можливість виходити у побудові теоретичних викладок із факту зміни окремих частин активу і пасиву як непорушного і абсолютно реального явища.

Зі сказаного вище відносно питання збереження балансу випливає, що загальний підсумок записів за дебетом рахунків завжди повинен дорівнювати загальному підсумку записів по кредиту рахунків; таким чином, балансова теорія підходить до пояснення основного правила записів на рахунках, називаючи це правило "законом подвійного рахунку"².

За вченням балансової теорії, пасив кожного господарства можна розглядати у вузькому і широкому сенсі цього поняття. Пасивом господарства у вузькому сенсі цього слова є сукупність

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 78.

² Те ж джерело. С. 54.

зобов'язань господарства тільки перед третіми особами. Під пасивом у широкому сенсі цього слова балансова теорія розуміє сукупність усіх зобов'язань господарства, в тому числі і обліковий капітал. Позначаючи актив господарства через A і пасив цього господарства в широкому сенсі через Π , відношення між активами і пасивами можна представити рівнянням: $A = \Pi$.

Факт рівності активу і пасиву господарства, розуміючи пасив у широкому сенсі цього слова, балансова теорія називає балансом. Баланс як рівність активу і пасиву господарства є надзвичайно важливим фактом. Його важливість полягає в тому, що цей баланс постійно і незмінно зберігається, незважаючи на те, що окремі частини активу і пасиву господарства змінюють свою величину в результаті виконання тих чи інших операцій. Рівність активу і пасиву має місце тому, що всі господарські операції можуть бути зведені до чотирьох основних типів.

Дійсно, господарські операції можуть полягати в тому, що окремі частини активу одночасно збільшуються і зменшуються на одну й ту ж суму – перший тип операцій господарства, який може бути представлений формулою: $A + a - a = \Pi$.

До другого типу господарських операцій належать такі, при яких окрема частина пасиву одночасно збільшується і зменшується на одну і ту ж суму; цей другий тип господарських операцій може бути представлений формулою: $A = \Pi + v - v$.

До третього типу господарських операцій відносяться такі, при яких одночасно збільшуються на одну і ту ж суму деякі частини активу і пасиву господарства; третій тип господарських операцій може бути представлений формулою: $A + c = \Pi + c$.

Нарешті, до четвертого типу господарських операцій можна віднести такі, при яких одночасно зменшуються на одну й ту ж суму окремі частини активу і пасиву господарства; четвертий тип господарських операцій може бути представлений формулою: $A - d = \Pi - d$.

Як видно з розгляду формул чотирьох основних типів господарських операцій, баланс господарства постійно зберігається; така сталість балансу є надзвичайно важливим у

практичному відношенні фактом, так як сталість балансу дає можливість перевіряти правильність записів на рахунках¹.

У своїх коментарях професор Я.В. Соколов відзначає, що цю теорію від теорії І.Ф. Шера відрізняє назва, яку ввів О.М. Галаган в розуміння пасиву. Для М.С. Лунського всі кредитові сальдо рахунків Головної книги автоматично утворюють пасив балансу. Тільки так навчали бухгалтерському обліку в радянській Росії, і багато хто вивчає його і сьогодні згідно зі спрощеним варіантом М.С. Лунського, але все більше наших людей приймають за основу варіант І.Ф. Шера, хоча це істотно гірше².

З математичною теорією пов'язують вчення А. Мазетті. Всі свої положення математична теорія буде, виходячи з того основного факту, що в процесі діяльності того чи іншого господарства завжди мають місце позитивні і негативні елементи. Позитивними елементами є такі, як початкові суми окремих частин активу, і всі збільшення цих сум; до числа позитивних елементів математична теорія відносить також усі зменшення окремих частин пасиву господарства. Негативними елементами математична теорія вважає суми окремих частин пасиву господарства і всі збільшення цих сум, як також і зменшення окремих частин активу господарства. Завданням рахунковедення, за вченням математичної теорії, є те, щоби відзначати всі позитивні і негативні елементи, що мають місце у процесі роботи того чи іншого господарства.

Для того, щоб з'ясувати економічну природу окремих позитивних і негативних елементів господарства, необхідно, за вченням математичної теорії, користуватися рахунками. Рахунки, за вченням математичної теорії, відкриваються для досягнення цілей подвійного роду, а саме: 1) для характеристики економічної природи позитивних і негативних елементів господарства; 2) для досягнення можливості символічно позначати, чи є даний елемент позитивним або негативним. З'ясування економічної природи позитивних і негативних елементів господарства досягається тим, що в заголовку кожного рахунка пишеться найменування тієї чи іншої господарської цінності.

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 52-53.

² Те же джерело. С. 78-79.

Згідно зі вченням математичної теорії, рахунок являє собою такий же символ, як і всі інші позначення, що застосовуються в математиці.

Операції, які виконуються в господарстві, математична теорія розділяє на пермутації і модифікації. Пермутаціями називаються такі операції, при виконанні яких або одночасно збільшуються і зменшуються на одну й ту ж суму окремі частини активу, або одночасно збільшуються і зменшуються на одну й ту ж суму окремі частини пасиву; до пермутацій також належать і такі операції, при яких окремі частини активу і пасиву господарства одночасно збільшуються і зменшуються на одну й ту ж суму¹.

Професор Я.В. Соколов робить висновок: "Всі ці формули являють собою алгебраїчну гру з ідеями І.Ф. Шера. Кращими формулами слід визнати чотири типи господарських операцій М.С. Лунського"².

Математичні теорії абсолютно відмовляються від думки про дослідження економічної і юридичної природи господарських благ і окремих господарських операцій. Всі правила виконання записів на рахунках можуть бути представлені у вигляді математичних рівнянь, окремі члени яких автоматично показують порядок записів за рахунками тих чи інших грошових сум. Формулювання порядку записів на рахунках у вигляді математичних рівнянь є доказом того, що цей порядок є твердо встановленим і настільки точно обґрунтованим, що він може отримати своє вираження в формі струнких і закінчених математичних рівнянь. Звідси автори математичної теорії приходять до висновку, що рахунковедення, як теоретична і разом з тим прикладна дисципліна, вже досягло високого ступеня свого розвитку. Адже ступінь розвитку кожної науки визначається тим, якою мірою основні положення цієї науки є твердими і в якій мірі ці основні положення можуть бути представлені у вигляді математичних формул і рівнянь.

Математична теорія широкого поширення не отримала. Прихильниками математичної теорії є переважно італійські автори. Поза межами Італії вона майже невідома і викладається

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 55-58.

² Те ж джерело. С. 79.

тільки в окремих працях, присвячених дослідженню теоретичних питань рахунковедення¹.

Як зазначалося вище, **окремою групою проф. О.М. Галаган розглядав ряд рахункових теоретичних учень, що мають філософський аспект.**

До числа таких теорій О.М. Галаган відніс праці Дж. Чербоні. Коментуючи цей факт, Я.В. Соколов відзначає: "О.М. Галаган, оголосивши юридичну теорію бухгалтерського обліку метафізичною і такою, що віджила своє, зіткнувся з новітнім для його часу вченням, створеним Дж. Чербоні (1827-1917 рр.), **яке отримало назву логісмографія. Ця теорія була найбільш повним вираженням юридичної доктрини.** О.М. Галаган виніс її в окрему філософську теорію, хоча жодної філософії в ній не було. У своїй попередній роботі він без коливань відносив її до юридичних теорій"².

Однак О.М. Галаган так пояснює своє позиціонування даної теорії у групі філософських: "Вчення Дж. Чербоні за своєю суттю є персоналістичним, відрізняючись від інших персоналістичних теорій тим, що Дж. Чербоні у своїх викладках виходив із вчення про сутність кожної господарської операції, тоді як інші автори персоналістичного напрямку будували свої міркування, виходячи з факту тих чи інших переміщень господарських цінностей"³.

За вченням Дж. Чербоні, кожне господарство являє собою певну соціальну організацію, що є частиною того соціального організму, який називається людським суспільством. З цього Дж. Чербоні виводить висновок, що господарство підпорядковується тим загальним законам, яким підкоряються взагалі всі явища соціального життя. Господарство, пише Дж. Чербоні, є реальною і живою істотою у великому соціальному організмі, а тому воно природно підпорядковується всім законам життя того суспільства, частиною якого воно є.

Оскільки господарство є соціальним організмом, то, за вченням Дж. Чербоні, методи вивчення господарства повинні бути такими ж, як і методи вивчення будь-якого іншого соціального організму. Кожен соціальний організм, на його

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 60.

² Те ж джерело. С. 79.

³ Те ж джерело. С. 65.

думку, вивчається так, що в першу чергу досліджуються і пізнаються ті внутрішні процеси, сукупність яких і визначає життя даного організму в цілому. Такий метод вивчення будь-якого соціального організму є, на думку Дж. Чербоні, єдино правильним, тому що всі зовнішні прояви життя будь-якого соціального організму є лише наслідками тих внутрішніх процесів, які відбуваються всередині цього організму і які в більшості випадків залишаються невидимими для дослідника. Дж. Чербоні пише, що зовнішні явища в соціальному організмі є лише наслідками внутрішніх змін, що відбуваються в цьому організмі.

Вивчення життя і діяльності господарства становить завдання рахунковедення, тому, за вченням Дж. Чербоні, об'єктом рахунковедення є все ті операції, за допомогою яких спрямовується і регулюється робота окремого господарства. Іншими словами, об'єктом рахунковедення, за вченням Дж. Чербоні, є господарське управління тим чи іншим підприємством. Рахунковедення саме по собі не є сукупністю дій, спрямованих на управління господарством; рахунковедення тільки з'ясує ці дії, висвітлює їх і робить із них такі висновки, які можуть виявитися корисними для керівників органів господарства; між рахунковеденням і управлінням господарством завжди існує, на його думку, певне взаємовідношення, що полягає в тому, що до завдань управління господарством входить виконання тих чи інших дій, а до завдань рахунковедення входить висвітлення і дослідження цих дій. "Відношення рахунковедення до управління господарством", пише Дж. Чербоні, "таке ж, як відношення розуму до волі людини. Характерною ознакою волі є її здатність діяти, характерною ознакою розуму є його здатність висвітлювати окремі дії. Таким чином, характерним для управління є діяти, характерним для рахунковедення є висвітлювати дії для того, щоб керівні органи господарства могли найкращим чином досягти своєї мети"¹.

За вченням Дж. Чербоні, між окремими особами, що мають те чи інше відношення до роботи господарства, завжди існують певні юридичні відносини; ці відносини встановлюються з тієї

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 61-62.

причини, що цінності, що знаходяться в господарстві, завжди віддаються на зберігання і під відповідальність того чи іншого агента господарства¹.

Якщо, наприклад, господарство отримує від своїх постачальників певну партію товарів, то цю операцію, за вченням Дж. Чербоні, потрібно розглядати не як факт отримання товарів, а як факт зміни юридичних відносин між господарством і його постачальниками².

За вченням Дж. Чербоні, для кожного господарства важлива не власне річ, а право на цю річ, а тому при записах господарських операцій необхідно відзначати грошову оцінку не окремих речей, а прав на ці речі; з цього, на думку Дж. Чербоні, слідує, що **об'єктом облікових записів є оцінені у грошових сумах права і зобов'язання господарства, як і всі зміни цих прав і зобов'язань**³.

Таким чином, Дж. Чербоні приходять до висновку, що за рахунками потрібно відзначати не переміщення господарських цінностей, а зміни прав і зобов'язань окремих осіб, так як сутність кожної господарської операції полягає саме у змінах відносин, пов'язаних із зобов'язаннями, а не у переміщеннях господарських цінностей. Ці переміщення є лише зовнішньою ознакою тих внутрішніх процесів, які зводяться до змін зобов'язальних відносин між особами, які беруть участь в роботі господарства⁴.

До філософських теорій рахунковедення О.М. Галагана відніс і вчення Л.І. Гомберга. Як зазначає професор Я.В. Соколов, "Лев Іванович Гомберг (1866-1935 рр.), чудовий російський бухгалтер, успішно починав свою кар'єру в Санкт-Петербурзі. Там він випустив прекрасну книгу: Фабрично-заводське рахівництво. Млинарське рахівництво. – СПб., 1895 р., друге видання – 1896 р. Брав активну участь в журналі "Рахівництво". У 1903 р. захворів на туберкульоз і поїхав до Швейцарії, де і прожив решту життя. Своє вчення він назвав **Економологією – це економіка підприємства, в основі якої лежить облік**. По суті, сенс в тому, що бухгалтерський облік – це і є економіка підприємства.

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 62.

² Те ж джерело. С. 63.

³ Те ж джерело. С. 62.

⁴ Те ж джерело. С. 64.

Л.І. Гомберг, підкреслюючи роль розвитку, зазначає, що **справжня мета економічної (бухгалтерії, або економічної бухгалтерії) – не реєстрація роботи, що виконується у підприємстві, а аналіз його господарської діяльності.** Аналіз, таким чином, стає невід'ємною частиною обліку. І предметом аналізу є наслідки, тобто сальдо рахунків, які більш важливі, ніж обороти"¹.

За вченням Л.І. Гомберга, завданням науки рахівництва є дослідження економічної діяльності одиничного господарства; в результаті такого дослідження облікова наука повинна отримати певні письмові дані про роботу того чи іншого господарства, з оцінкою цих даних у грошовій валюті. Таким чином, на думку Л.І. Гомберга, **облікова наука є наукою про економічну діяльність того чи іншого одиничного господарства.** Звідси **Л.І. Гомберг вважає за необхідне називати облікову науку не рахунковеденням, а економіологією.** Точний сенс назви "економіологія" характеризує науку про дослідження господарської діяльності одиничних підприємств².

Л.І. Гомберг визначив економіологію як науку, яка займається дослідженням господарської діяльності одиничного підприємства шляхом опису і грошової оцінки цієї діяльності. До завдань економіології входить економічне дослідження як окремих господарських процесів, так і роботи господарства в цілому.

Економіологія, за словами Л.І. Гомберга, повинна займатися розробкою не тільки таких питань, як порядок записів у книгах, а й питань оцінки, бюджету, контролю і статистики одиничних господарств. Отже, масштаб економіології, як науки про економічне дослідження діяльності одиничного господарства, є набагато ширшим, ніж масштаб рахунковедення.

Л.І. Гомберг зазначає, що робота з управління господарством не є об'єктом економіології, яка займається виключно дослідженням економічного розвитку господарства.

"Записуючи дані про купівлю або продаж товарів, – пише Л.І. Гомберг, – ми цим самим фіксуємо не дії магазинера, який отримує або відпускає товари, а явище збільшення або зменшення

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 81-82.

² Те ж джерело. С. 66.

залишку товарів". Необхідність відзначати в записах не дії людини, а результати цих дій у вигляді тих чи інших економічних явищ, Л.І. Гомберг пояснює тим, що кожна наукова дисципліна завжди досліджує саме не дії людини, а певні явища природи. Це відбувається тому, що дії людини завжди залежать від її волі, а тому ці дії не можуть бути підпорядковані ніяким законам, тоді як явища природи, яка оточує людину, від її волі не залежать і підкоряються певним законам, з'ясування яких і входить до завдань тієї чи іншої наукової дисципліни. Тому, **якщо облікова наука, як би вона не називалася, є дійсно наукою, то вона не може займатися дослідженням людських дій, а повинна займатися дослідженням виключно певних явищ, що не залежать від волі людини. "Об'єктом рахунковедення, – зазначає Л.І. Гомберг, – є не діяльність людини, що працює у господарстві, а дослідження економічних явищ, оцінених у певній валюті, які впливають із діяльності людини"**¹.

На думку Л.І. Гомберга, актив балансу представляє собою перелік наслідків, що випливають з причин, вказаних у пасиві того ж балансу, а тому кожен баланс він визначає як таблицю, в активі якої перераховані наслідки причин, що наведені у пасиві. З цього Л.І. Гомберг виводить висновок про те, що кожне явище слід розглядати як наслідок іншого явища, яке мало місце в господарстві, і як причину третього явища, що безпосередньо впливає з того явища, яке розглядається².

В основу вчення Л.І. Гомберга, як бачимо з його короткого викладу, покладені абсолютно оригінальні погляди. **Оригінальним в цьому вченні є те, що об'єктом облікової дисципліни автор вважає не дії людей і не ті чи інші переміщення господарських цінностей, а певні господарські явища як фактори, що не залежать від волі людини. Оригінальним є також погляд Л.І. Гомберга на основний закон облікової науки; таким основним законом він вважає не закон двоїстості, а закон причинності, вважаючи, що закон причинності є і для науки рахівництва таким же основним законом, яким він є і для інших наукових дисциплін**³.

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 67.

² Те ж джерело. С. 68.

³ Те ж джерело. С. 69.

Підводячи підсумки огляду рахункових теорій від професора О.М. Галагана, Я.В. Соколов запропонував: "Більш доречною є класифікація рахункових теорій за двома основами: змістовною (юридичні та економічні) і формальною (теорії одного і двох рядів). У першому випадку мова йде про те, чи стає бухгалтерський облік частиною юриспруденції або економічної науки. У другому – чи слід розглядати дебет і кредит як категорії, що мають у всіх рахунках однаковий зміст, або ж вважати, що цей зміст змінюється залежно від того, про які рахунки йде мова – активні чи пасивні" (табл. 1.3).

Професор Я.В. Соколов констатує, що за часів О.М. Галагана превалювало економічне трактування бухгалтерського обліку за схемою двох рядів рахунків. Слід сказати, що це переважання, навіть панування, збереглося до наших днів у бухгалтерському принципі пріоритету змісту (економіки) над формою (правом).

Але насправді на практиці переважає форма (приписи нормативних документів) над змістом (економічним змістом). І, мабуть, найбільш розумною у найближчому майбутньому буде спроба синтезу як економічних, так і юридичних трактувань фактів господарського життя, які і складають предмет бухгалтерського обліку¹.

Таблиця 1.3

Класифікація рахункових теорій Я.В. Соколова

Типи рахунків	Зміст	
	юриспруденція	економіка
1	2	3
Один ряд	Э. Дегранж, Ф. Вілла, И. Ванье, Г. Фор	Є. Сіверс, М. Блатов, Л. Гомберг, О. Галаган
Два ряди	Дж. Чербоні	І. Шер, Ф. Беста, Д. Жермані, Ж. Дюмарше, М. Лунський, А. Мазетті

Висновки. Підводячи підсумки цього параграфа, ми можемо стверджувати, що за п'ять століть (XV-XX), завдяки становленню і розвитку власних теорій, бухгалтерський облік від ремесла, мистецтва виріс до наукової вершини. Становлення і розвиток науки бухгалтерського обліку в теоретичному аспекті в цей період значно випередило інші складові економічної науки.

¹ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. – Житомир: ЖГТУ, 2007. С. 83.

Масштабність і глибину розвитку облікової науки в цей період можна продемонструвати виділенням десяти найбільш яскравих теорій після робіт Л. Пачолі і Б. Котрульї (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Теорії бухгалтерського обліку "Золотої епохи"*

№	Основний відомий автор теорії	Назва теорії	Основний приріст знань, закладений у теоріях
1	2	3	4
1.	Ф. Вілла та інші	Теорії персоніфікації (юридичні)	<ul style="list-style-type: none"> • Персоніфікація рахунків • Використання операційних (транзитних) рахунків
2.	І. Шер	Теорія двох рядів	<ul style="list-style-type: none"> • Облік відображає майновий стан • Первинність балансу по відношенню до рахунка • Економічний зміст господарювання – у прирості капіталу (A–П=K) • Алгоритмізація операцій (дев'ять типів)
3.	Ф. Беста	Ціннісна теорія обліку	<ul style="list-style-type: none"> • Об'єктами обліку є не стільки господарські об'єкти, скільки їхня цінність • Поняття "фондів" та "капіталу" як вкладених цінностей • Розширення завдань обліку: <ol style="list-style-type: none"> 1) За допомогою технічних рахункових прийомів забезпечувати дії з керівництва, управління, контролю господарства 2) Розробка методів контролю як складових завдань обліку: <ul style="list-style-type: none"> - попередній - поточний - наступний • Розвиток обліку на перетині з іншими науками
4.	Д. Жермані	Теорія мінімальних облікових зусиль	<ul style="list-style-type: none"> • Участь обліку в економічній координації (кошториси, інвентаризація, звіти) та в мінімізації витрат • Методи і механізми облікового забезпечення господарського розрахунку
5.	Ж. Дюмарше	Позитивна теорія рахунковедення	<ul style="list-style-type: none"> • Віднесення обліку до економічних наук • Уточнення об'єкта рахунковедення – господарські операції, які змінюють "цінність" • Основний закон рахунковедення, виходячи зі співвідношення: $A = П + K$. Звідси виводяться правила записів за рахунками • Розкладення рахунків на складові (субрахунки).Визначення правил записів на рахунках

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
6.	Є. Сіверс, М. Блатов	Мінова теорія обліку	<ul style="list-style-type: none"> Первинність рахунка по відношенню до балансу Об'єкти обліку – господарські операції як міна (обмін) Поняття рахунка як особливої таблиці
7.	М. Лунський	Балансова теорія	<ul style="list-style-type: none"> Розуміння пасиву балансу в цілому $(П + К) = А$; Баланс $А = П$ Чотири типи господарських операцій
8.	А. Мазетті	Математична теорія	<ul style="list-style-type: none"> Господарська діяльність поділяється на позитивні та негативні елементи. Економічна природа цих елементів проявляється в рахунках. Рахунки розглядаються так само, як і решта математичних символів
9.	Дж. Чербоні	Теорія логісмографії	<ul style="list-style-type: none"> Завдання рахунковедення – вивчення і висвітлення життя господарства як соціальної організації, яка є частиною суспільства Взаємозв'язок і взаємозалежність управління ("волі") і обліку ("розуму") Записи на рахунках відбуваються, виходячи із сутності операцій (а не з факту, як у метафізичних теоріях)
10.	Л. Гомберг	Теорія економіології	<ul style="list-style-type: none"> Завдання обліку є ширшим, ніж порядок записів операцій у обліковій книзі. Це завдання – аналіз господарської діяльності. Об'єктом облікової науки є не дії людей, не переміщення господарських цінностей, а економічні явища як факти, що не залежать від волі людини; Основний закон облікової науки – не закон двоїстості, а закон причинності, як і для інших наук

* Систематизовано автором

Навіть такий короткий огляд теорій "золотої епохи" свідчить, що, окрім розвитку так званої "техніки рахунковедення" (восьми елементів методу), **вчені приділяли велику увагу місії бухгалтерського обліку в суспільстві, розширенню його завдань і функцій.** Звертає на себе увагу позиціонування обліку як важливої складової економічних наук, як "розуму" в управлінні, "волі" державності. Важливо відзначити і цікаве обґрунтування подальшого розвитку облікової науки на властивих іншим наукам законах причинності з метою **формування "сильної" теоретичної версії бухгалтерського обліку.**

1.3. Облікова спеціалізація в сучасній економічній науці

В цілому в період "золотої епохи" практикуючі бухгалтери мало цікавилися теорією і історією розвитку своєї професії. І тільки з початку ХХ ст. зародився науковий інтерес до цієї складової економічної діяльності. Виділено чотири підходи до вивчення цих процесів:В

Філософський – автори намагалися осмислити хід історичного розвитку і з'ясувати, які закони управляють розвитком бухгалтерської діяльності, для поглиблення теорій (найбільш відомими представниками цього підходу були Ф.В. Єзерський, Я.М. Гальперін, А. Хаар);

Документальний – автори вважали за краще викладати факти, вони видавали тексти старовинних книг з обліку, утримуючись від коментарів (В.Ф. Широкий, Б. Пенндорф, Ф. Меліс, Е. Стевелінк і ін.);

Синтетичний – автори узагальнювали фактичний матеріал за допомогою певної філософської концепції, в результаті цей напрям об'єднав два попередніх (О.М. Галаган, М.С. Помазков, А.І. Лозинський, К.П. Кейлі, Г.Д. Елдрідж і ін.).

Аналітичний – автори викладали історію розвитку теорії не всього обліку, а окремих його категорій (Найбільш яскравими були праці А.Ч. Літлтона, Б.С. Ямея, Н.Р. Вейцмана і інші)¹.

Слід зазначити, що в XVIII-XX ст. і економічна наука заявила про себе більш "голосно".

У наступних після раних фізіократів періодах розвитку економічної науки її корифеї, на відміну від Ф. Кене, не бачили необхідності бухгалтерського обґрунтування і підкріплення своїх ідей. Бухгалтерська наука навіть у свою "золоту епоху" розвивалася "камерально" в системі економічних наук.

Тріумф "Багатства народів" та інших ідей А. Сміта дискредитував вчення фізіократів, адже фізіократичні ідеї стали відомі англомовному світу виключно завдяки цій праці. А. Сміт, визнаючи їх внесок, у свою чергу критикував фізіократів за надмірний акцент на землеробстві в науці про багатство. Останнє лише частково відповідало дійсності, проте в період бурхливого розвитку капіталізму у промисловості цього було достатньо для

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 8-9.

відносного забуття фізіократичних ідей, у тому числі і ідеї "Економічної таблиці". А відтак і важливості бухгалтерської складової в обґрунтуванні економічних висновків.

У цьому параграфі для цілей обґрунтування значущості облікової спеціалізації в економічній науці ми реферативно, з невеликими коментарями, відобразимо основні напрямки розвитку економічної науки, опираючись переважно на роботи вченого-українця А.М. Нестеренка. Також ми проаналізуємо основні напрямки розвитку сучасної облікової науки в розвинених країнах, використовуючи дослідження Я.В. Соколова, Л.М. Родіної, Л.В. Пархоменко.

Отже, важливою і сенсоутворюючою ланкою для економічної науки була доктрина класичної політичної економії про економічний процес як процес виробництва матеріального багатства, що спирається на антагонізм між суб'єктом і об'єктом економічної діяльності. Зростання матеріального багатства у економічного суб'єкта передбачає зменшення багатства ділового партнера, найманого працівника, суспільства або природи. Хоча ряд вчених, зокрема, Б. Манделівль і особливо А. Сміт, намагалися піднятися над цим антагонізмом і представити інтегральну картину економіки, протиставлення суб'єкта і об'єкта міцно увійшло в наукову традицію. Не випадково метафора А. Сміта про "невидиму руку", яка об'єднує інтереси індивіда і суспільства, отримала широку популярність лише в ХХ ст. в рамках боротьби ліберальної думки проти державного регулювання.

Другий комплекс ідей, які визначили стан економічної науки напередодні ХХ ст., склався в результаті "маржиналістської революції" 70-х років ХІХ ст., і особлива роль у цьому належить представникам австрійської школи. Уявлення про обмеженість ресурсів як про універсальну характеристику відносин між людиною і природою, про альтернативність економічного вибору, суб'єктивне обґрунтування цін і т.д. означали суттєвий відхід від суб'єктивізму і позитивізму класичної школи.

Приблизно в той же час економічна наука збагатилася третім комплексом поглядів, що сформували її вигляд, – ідеями економічної рівноваги Л. Вальраса. Значення цього кола уявлень визначалося розумінням економіки як системи взаємозалежних і рівнозначних елементів, між якими може скластися стійка рівновага, а співвідношення між елементами економічної системи

може бути строго формалізоване. Система має власну логіку і реагує на індивідуальні рішення таким чином, що результат завжди відрізняється від задуму. Хоча Л. Вальрас ніколи не мислив абстрактно-філософськими категоріями, його вчення фактично доводило принципове "відчуження" економіки від людини.

За рамками цього короткого огляду залишилися багато чудових шкіл і напрямків економічної думки, і в першу чергу, – економічна теорія К. Маркса. У довгостроковому економічному плані її головна заслуга полягає не у розвитку рикардіанської теорії трудової вартості, а в розумінні глибокої залежності між власне економічною поведінкою людини і соціальними відносинами.

В цілому економічна теорія як в ХІХ ст., так і у ХХ ст. рухалася в руслі свого "мейнстріму", фундамент якого в кінці ХІХ в. склали переважно три зазначені школи¹.

ХХ ст.: розширення основних понять. Альфред Маршалл у знаменитій книзі "Основи економічної науки" збагатив сутність її предмета таким формулюванням: "Економічна наука займається вивченням того, як люди існують, розвиваються і про що вони думають у своєму повсякденному житті. Але предметом її досліджень є головним чином ті спонукальні мотиви, які найбільш сильно і найбільш стійко впливають на поведінку людини в господарській сфері її життя"². У 1935 р. Л. Роббінс визначив економічну науку **як науку, що вивчає людську поведінку**. Л. Роббінс супроводжував це твердження коментарем про те, що єдиний предмет науки можна визначити лише тоді, коли виявилася спільність проблем, які вона в змозі вирішити, а тому встановити предмет науки можна лише після того, як вона досягла певної стадії розвитку.

При цьому протягом тривалого часу вважалося автоматично зрозумілим, що за такого підходу аналізуються ті **аспекти людської поведінки, які мають відношення до традиційних об'єктів економічної науки**: виробничих ресурсів, споживчих

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 156.

² Маршалл, А. Основы экономической науки. / ред. В.С. Автономов [и др.]; пер.: В.И. Бомкин, В.Т. Рысина, Р.И. Столпера. М.: ООО «Издательство «Эксмо», 2007. С. 68.

благ, грошей. Іншими словами, предметом економічної теорії, як і для всіх попередніх поколінь вчених, залишилися матеріальні блага і гроші, тільки завдання теорії тепер вбачалося не просто у примноженні багатства, а у вивченні шляхів вирішення цього завдання в умовах обмеженості матеріальних ресурсів і економіко-мотиваційної поведінки людей.

Проте у другій половині ХХ ст. Г. Беккер і ряд інших вчених змогли принципово розширити межі предмета економічної науки. Вони показали, що багато форм людської поведінки – сімейні відносини, злочинність, расова дискримінація, політична боротьба і т.д. – містять ті ж елементи, що і традиційна економічна діяльність. Це, наприклад, витрати і прибуток як відповідно витрачання часу, фізичних сил, нервової енергії (негативна корисність) і задоволення від досягнутого результату (корисність); ціна як суб'єктивна оцінка тих благ, від яких доводиться відмовитися заради тієї чи іншої мети і, нарешті, конкуренція на ринку послуг, ідей або політичних партій. Хоча за рамками власне економіки ці категорії не завжди можуть отримати грошову оцінку. Вони нічим принципово не відрізняються від відповідних їм економічних понять. Тому найрізноманітніші явища соціального життя і будь-які форми людської поведінки можуть бути об'єктами економічного аналізу.

Ця течія в економічній думці отримала назву "економічного імперіалізму" або "хрестового походу економістів".

Але паралельно "економічному імперіалізму" у ХХ ст. почався протилежний процес – проникнення в економіку тих наук, які раніше були надзвичайно далекі від неї (відповідно, мова не йде про історію або математику). **Найбільш помітне явище такого роду – "біологічна метафора" в економіці, що з'явилася саме на рубежі століть у Т. Веблена, яка в 30-40 роках ХХ ст. отримала розвиток в роботах Й. Шумпетера і Ф. Хайєка, але особливий інтерес вона стала викликати в 80-90 роках минулого століття у представників еволюційної теорії та другої хвилі "старого" інституціоналізму. Суть біологічної метафори – у накладенні принципів природного відбору та інших механізмів, що регулюють поведінку живих істот, на діяльність економічних суб'єктів.**

Як розвивалася в цей час бухгалтерська наука?

Розвиток балансової теорії. Бухгалтерська наука в цей час розвивала теоретичний базис, напрацьований в основному в "золоту епоху". Для німецької школи і у ХХ ст. було характерним трактування балансу як основної, узагальнюючої і спрямовуючої категорії, з якої можуть бути виведені всі інші облікові поняття і положення. У Німеччині панувало механістичне трактування балансу, тому в центрі дискусії виявилось питання про статичну і динамічну його природу. Передбачалося, що у першому випадку баланс відображав стан засобів на певну дату, виступав причиною подальших змін, у другому баланс – це тільки підсумок колишніх і безповоротно загублених зусиль. Вся німецька школа балансоведення розділилася на три групи: прихильників статичного, динамічного балансів і компромісного рішення. Прихильниками статистичного балансу були М. Берлінер, Г. Бідерманн, Г. Нікліш та ін¹.

М. Берлінер розглядав кожен баланс як ліквідаційний, звідси пасив балансу є нічим іншим, як дольовим розподілом майнової маси активу. Це – економічне розуміння балансу, в активі якого представлена майнова маса підприємства, а в пасиві – план її розподілу.

Статична теорія балансу носить таку назву з метою протиставлення свого вчення традиційним поглядам. Г. Нікліш стверджував, що баланс має одну мету – відобразити стан засобів підприємства, так як тільки в цьому випадку баланс захищав інтереси кредиторів. Баланс розумівся як ліквідаційний, тобто активи розглядалися за поточними цінами на день звітності. На практиці це призвело до того, що кошти оцінювалися за мінімальними цінами, нематеріальні цінності вводилися в баланс тільки в тому випадку, якщо вони купувалися. Втратами вважалися лише виробничі витрати. **Статичне** трактування бухгалтерського балансу розвивали Г. Хольцер і В. ле Кутр.

Розвиток теорії балансу призвів від статичного трактування до динамічного. Перше трактування мало натуралістичний характер і було властиве статистиці; друге розкривало

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С.48.

економічний зміст господарської діяльності сучасних фірм¹.

Динамічний баланс виклав Е. Шмаленбах, і основу його вчення становило розмежування матеріальних результатів і матеріальних витрат. На його думку, якщо розглядати баланс за всю історію існування підприємства, від моменту його виникнення до моменту ліквідації, величини результатів і витрат були б ідентичні; однак на практиці слід складати баланс на окремі відрізки часу існування підприємства. Якщо враховувати матеріальні результати і матеріальні витрати за короткий період, то перевищення результатів за цей період над витратами не дорівнює фінансовому результату, так як фінансові витрати і виручка не завжди відповідають матеріальним витратам і результатам. З метою обліку фінансового результату – прибутку – слід скористатися тільки обліком витрат і доходів, до яких включені суми періодичних матеріальних витрат і результатів. Таким чином, Е. Шмаленбах бачив основну роль балансу у виявленні прибутку і відображенні результатів.

Ставлячи в центр своїх досліджень баланс, Е. Шмаленбах пов'язував класифікацію рахунків з рухом капіталу, тому в основі бухгалтерського балансу лежить баланс оборотних коштів, а впливаючий із класифікації план рахунків повинен з найбільшою повнотою відображати рух капіталу, фази його кругообігу².

Питання динамічного балансу розвивали Е. Касіоль, Е. Вальб, В. Рігер. Прихильники динамічного трактування у поясненні подвійного запису ділилися на представників одного ряду рахунків: дебет – витрата, кредит – прихід (В. Рігер); двох рядів – значення дебету і кредиту змінювалося в залежності від того, про який рахунок іде мова – активний чи пасивний (Е. Вальб); трьох рядів – рахунки майна і капіталу (за дебетом відображався рух майна, за кредитом – капіталу), рахунки розрахунків (за дебетом показували права власника, а за кредитом – доходи). Остаточний фінансовий результат може бути виведений окремо за кожним рядом рахунків (Д. Леманн).

Об'єднання статичного і динамічного балансу, їх синтез запропонували Ф. Шмідт, Г. Зоммерфельд, А. Вальб і В. Томс. Цей підхід отримав назву компромісного³.

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 49.

² Те ж джерело. С. 50.

³ Те ж джерело. С. 50.

Ф. Шмідт назвав свій баланс органічним і рекомендував складати його щорічно. Ця вимога випливала з нестачі грошей як облікового вимірника, їх купівельна сила швидко змінювалася, і звідси слідував висновок: чим швидше знецінюються гроші, тим частіше треба складати баланс. Із вчення про органічний баланс він виводив і вчення про органічну калькуляцію.

Г. Зоммерфельд в своєму евідинамічному балансі прагнув до синтезу ідей Е. Шмаленбаха з інтерпретацією балансу, яка була подана Г. Бідерманом, де об'єктом балансу вважався грошовий цикл: гроші – запаси – готові вироби – реалізація – гроші.

Майже всі німецькі дослідники основою обліку вважали баланс, але А. Вальб вважав, що в основі обліку лежить рахунок. Рахунок відбивав реальний світ, давав його кількісний вимір і розкривав взаємозв'язки людей.

В. Томс створив **кінетичну бухгалтерію**, що вивчає рух залежно від причин, які його викликають. Створена В. Томсом матриця рахунків давала можливість відобразити кругообіг коштів підприємства за звітний період, розкрити взаємозв'язки, обчислити лінійні коефіцієнти. Матриця рахунків привела автора до **розуміння предмета бухгалтерського обліку як потоку цінностей і грошей**. Таким чином, матриця представляла шаховий баланс, який розкривав життєздатність підприємства, **при цьому економічна міць трактувалася як більш важливий фактор, ніж рентабельність**.

Німецька школа внесла великий внесок у розвиток форм рахівництва: карткові форми і копіювання. У 1905 р В. Бах створив **карткову форму рахівництва** – хінтц, яка повністю відтворювала принцип хронологічного запису. Форма фортшрітт (успіх) передбачала наявність спеціальної дошки із закріпленою лінійкою. На цю дошку підкладалися два рахунки, а зверху закладався журнал, і так одночасно проводилося три записи. Цей принцип отримав розвиток в формі руф, яка заснована на використанні аналогічного апарату для закладання документів, що застосовується у формі фортшрітт. Оригіналом тут є рахунки, копією – журнал. В кінці дня господарські операції рекапітулювалися (суми групувалися за однаковими проводками) по журналу, і на цій основі складався баланс. Таким чином, при цьому підході зростала роль хронологічного запису. Найбільшого поширення набула форма дефінітіф (остаточна). Ця форма була практичним пристосуванням

форми руф до умов роботи складних господарств; вона використовувала більш зручну систему закріплення документів. Схожими були форми ода, ніг, шабор. Поширення карток і копіювання не тільки не знищило журнал, а підтвердило необхідність його ведення для цілей контролю рознесення даних по рахунках. Питання зводилося до того, що вважати оригіналом, а що – копією, рахунки або журнал. Крім карткових форм, зберігалися і книжкові форми, але жодна форма не застосовувалася в чистому вигляді, а все використовувалося у комплексі.

Таким чином, німецька школа бухгалтерії мала великі заслуги в частині розвитку обчислювальної техніки, створення карткових форм рахівництва, вилучення з практики обліку хронологічного запису (журналу), розповсюдження математичних і статистичних методів, уніфікації планів рахунків. Німецькі вчені бачили сенс обліку в документах, реєстрах і їх обліку, тобто в обліковій процедурі. Формалізована процедура відкривала шлях до синтезу різних рішень, так як кожне з таких рішень було окремим випадком загальної універсальної процедури. **Бухгалтерське моделювання** бере початок із німецької школи¹.

На початку ХХ ст. на бухгалтерів Франції впливав **юридичний напрям**, але це тривало недовго і було пов'язано з визнанням контролю головною функцією бухгалтерії. Представниками цього напрямку виступали А. Лефевр, Л. Батардон, Г. Фор, А. Бомон, Р. Лефор, П. Гарньє і ін.

Найбільшим представником юридичного напрямку був П. Гарньє, який починав перерахування теоретичних принципів з поняття бухгалтерського факту. Всі факти він поділяв на: 1) юридичні договори поставки, купівлі-продажу, підяду і оренди; 2) економічні – зміни цін, тарифів; 3) матеріальні – втрати від стихійних лих, розкрадань, зносу основних засобів. Він розробив методологію класифікацій фактів відповідно до загальних характеристик і їх зміни з метою отримання з усіх необхідних відомостей. Таким чином, П. Гарньє намагався систематизувати управлінське трактування обліку згідно з уявленнями, традиційними для французьких авторів.

До поняття організації бухгалтерського обліку він включав три

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 50-51.

елементи: 1) метод – вибір методологічних прийомів (перманентного або звичайного інвентаря, варіанту калькуляції); 2) систему – структура апарату, документообіг, форма рахівництва; 3) процедуру – порядок вибору тих фактів, які підлягають реєстрації.

Представниками економічного напрямку було організовано чотири школи обліку: перша виводила облік із поняття капіталу (представник – Ш. Пангло); друга – з категорії вартості (Ж.Б. Дюмарше, Ж. Бурнісьєн); третя – з господарських операцій або фактів господарського життя (Р. Делапорт); четверта – з визначення підприємства (Ж. Фламмінк, Ж. Фурастьє)¹.

Історично склалося уявлення про бухгалтерію як засіб обліку капіталу, потім він був розкладений на елементи і було виведено його складову – вартість. Ретельний аналіз дозволив розкрити в складі вартості її елементи – господарські операції. За аналізом слідував синтез, щоб об'єднати всі економічні уявлення про облік. Необхідно синтезувати теорію про природу господарської діяльності кожного підприємства.

Пізніше у Франції з'явилася **нова спроба тлумачення подвійного запису**: диграфізм пояснювався з точки зору ресурсів і їх розподілу. Такий підхід припускав застосування методів лінійної алгебри, лінійного програмування і, на противагу диференціальному балансу П. Гарньє, набула поширення інтегральна бухгалтерія, яка здійснювалася за допомогою ЕОМ. Вона повинна давати комплексне рішення трьох типів завдань: 1) традиційні завдання бухгалтерського обліку; 2) облік поточних результатів господарської діяльності; 3) облік результатів рішень, що дозволяють оцінити прийняті рішення.

Ж.Б. Дюмарше стверджував, що у бухгалтерському обліку економічна категорія вартості отримувала суто певний кількісний зміст, але оскільки оцінка виступала як предмет, а не як мета обліку, і задавалася бухгалтерському обліку ззовні, то вона не була плодом творчості бухгалтера, а тільки дозволяла йому об'єднати різні об'єкти, що потрапляють у сферу впливу бухгалтерського обліку. Він розмежував поняття "знос" і "амортизація", проводячи натуралістичну концепцію, яка

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 29-30.

свідчила, що сума амортизації повинна дорівнювати сумі зносу. Знос може бути виробничим і моральним: якщо переважає перший, то знос обчислювався виходячи з обсягу роботи, якщо другий – то виходячи з часу експлуатації. Рахунок амортизації трактувався як резерв, забезпечений в активі не основними, а оборотними засобами. Ж.Б. Дюмарше був першим, хто ввів типологічний аналіз балансу. Він розробив свою **нову форму рахівництва**, яку назвав **інтегральною**. Суть її зводилася до того, що на кожен рахунок першого порядку повинні були відкриватися два журнали синхроністичних записів (для дебетових і кредитових розшифровок). Так в облік вводилися тільки складні проводки. Ця форма мала великий вплив в умовах використання карткового рахівництва і при конструюванні журнально-ордерної форми, в якій дебетова розшифровка називається відомістю, а кредитова – журналом-ордером¹.

Економічну лінію у французькому обліку продовжив Р. Делапорт, який вважав предметом обліку рух цінностей у часі і просторі. Він розрізняв три види вартісних об'єктів: майнові, обов'язкові і фінальні, а цей поділ зумовлював класифікацію рахунків. Головним у його теорії було **трактування бухгалтерії як комплексу управлінських функцій**, і якщо в XIX ст. Е. Леоте і А. Гільбо налічували їх три, то Р. Делапорт виділив одинадцять: 1) статистичні; 2) економічні; 3) фінансові; 4) юридичні; 5) бюджетні; 6) управлінські; 7) контрольні; 8) історичні; 9) реєстраційні; 10) сигналізаційні; 11) порівняльні.

Ж. Фламмінк відомий перш за все як історик обліку. Він розглядав еволюцію обліку, яка повинна привести до злиття бухгалтерського обліку з економікою підприємства і до виникнення економіології в дусі Л. Гомберга (докладніше у попередньому параграфі).

Ж. Фурастьє вважав, що **бухгалтерський облік – це засіб управління підприємством; це і наука, і техніка**, метою реєстрації за якої був рух вартості, яка була виражена у грошовій одиниці та представляла певні види майна. Він **стверджував, що облік і контроль не тотожні**: перший вимагає реєстрації, другий повинен показати її правильність і достовірність.

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 101-105.

Французька школа у ХХ ст. відчувала вплив американських вчених, які розрізняли три види вартості: технічну, активізовану і структурну. Виходячи з цього, аналіз рентабельності був заснований на цих трьох факторах. Теоретики обліку виділяли **п'ять цілей аналізу**:

1) визначення продажних цін – досягалося шляхом обчислення історичної собівартості, що відповідає:

а) певному рівню цін;

б) обсягу діяльності;

в) продуктивності;

г) методу розподілу накладних витрат, прийнятому бухгалтером;

2) визначення результатів за видами реалізації – досягалося тільки наказами, що відносилися до технічної собівартості; істотним вважалося виявлення витрат на рівні центрів відповідальності;

3) орієнтація торгової політики підприємства на найбільш рентабельні види діяльності – ця мета може стати реальністю, якщо аналіз рентабельності розділити на короткостроковий і тривалий. Перший ігнорував зміни в структурі засобів виробництва і продажу, в той же час аналіз усієї собівартості не вважався ефективним, так як вона залежала від діяльності підприємства в цілому;

4) контроль внутрішньої діяльності підприємства з метою підвищення продуктивності праці – ця мета здійсненна, якщо бухгалтерію доповнює оперативно-технічний облік. Контроль здійснювався в розрізі центрів, його зміст зводився до ведення рахунка експлуатації, який дебетувався на суми витрат і кредитувався на цінності, що списуються за плановою оцінкою. Виявлені відхилення фактичної оцінки від планової відображалися на винних особах;

5) визначення вартості активів, зокрема, оцінка величини запасів – це правильна оцінка вартості запасів, причому ця оцінка повинна бути постійною¹.

Французькі автори, які дотримуються позитивістської орієнтації, звертали велику увагу на процедури організації обліку.

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 32.

Ж.Б. Дюмарше, уподібнюючи облік організму, вводив спеціальний розділ – **органологію рахівництва**, вчення про організацію, мету і роботу різних відділів бухгалтерії. Всі відділи доповнювали один одного, ніби органи єдиного організму.

Питання організації обліку отримали ще більш повне висвітлення в працях П. Гарньє. Він описав форму **бордеро**, що передбачає нумерацію всіх первинних документів, що надходять до бухгалтерії, і вкладання їх в окремі папки – бордеро. На кожному проводку заводили окрему папку, на якій фіксувався номер документа і його сума. Після закінчення місяця бухгалтер підраховував підсумок і вписував його в Головну книгу шахової форми. Таким чином, бордеро завершувала еволюцію форм рахівництва¹.

У 1918 р. в Стокгольмі на Міжнародному конгресі з наукової організації праці була розглянута техніка бюджетного **контролю собівартості**. Техніка бюджетного контролю збіглася з раціональною постановкою бухгалтерського обліку. Після другої світової війни у Франції зросло поширення американських ідей в бухгалтерському обліку. А. Лабар, А. Дюмортъє, Ж. Мерлін, А. Падермаджан та інші бухгалтери бачили ціль обліку у вимірюванні продуктивності підприємства.

Американський вплив на французький облік весь час посилювався, але разом з тим у Франції існувала й опозиція до цього впливу.

Для французьких бухгалтерів усіх напрямків і шкіл характерна тенденція до уніфікації обліку, вироблення загальних принципів. До другої половини ХХ ст. вони сформулювали шість таких положень:

- 1) механізація обліку є наслідком налагодженої організації;
- 2) економія часу може бути досягнута одночасним виконанням різних робіт;
- 3) економія праці;
- 4) скорочення строків; бухгалтерія повинна прагнути надавати більше інформації з більшою точністю в більш короткий термін;
- 5) безпека забезпечується контролем, розуміється як самоконтроль і ревізія;

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 33.

б) чіткість – одна з основних умов гарної організації обліку; чіткість передбачає комунікацію і ясну термінологію¹.

Таким чином, розвиток бухгалтерської науки у проаналізований період характеризується значною камеральністю, на відміну від позначеного вище "імперіалізму" (проникнення в область інших наук) і "асимілізму" (використання законів інших наук) економічною наукою.

Вищенаведене розширення і поглиблення теоретичного базису бухгалтерської науки було тоді і є тепер недостатнім для сучасного світу. Економічна наука потребує бухгалтерської інтерпретації виявлених нею явищ і категорій, розширення її позицій до рамок соціально-економічного середовища, забезпечення сталого розвитку суспільства. В той час як облік не може полишити "камеральності".

Розширення предмета економічної теорії, її зв'язків з іншими науками і сферами людської діяльності, супроводжувалося принциповими відкриттями в області основних економічних категорій. Найважливішим із них, що спричинило, ймовірно, найбільший вплив на еволюцію економічної теорії у другій половині ХХ ст., стало відкриття особливого класу витрат – трансакційних, хоча це поняття було введено Р. Коузом ще в 1937 р, а стрімкий розвиток теорії трансакційних витрат припадає на 60-80-ті роки минулого століття. Ця теорія стала ядром широкого кола нових наукових напрямів, об'єднаних загальною назвою "неоінституціоналізм".

Концепція трансакційних витрат змінила уявлення теоретиків про, здавалося би, непорушну, встановлену ще класиками, основу суб'єктно-об'єктних відносин в економіці, що полягає в тому, що суб'єкт несе "жертви" у вигляді витрат праці, капіталу та природних ресурсів. Всі три чинники виробництва можуть перебувати в розпорядженні одного індивіда, і вступ індивіда у взаємини з іншими індивідами лише ускладнював, але принципово не змінював картину економічної діяльності. **Однак теорією трансакційних витрат було показано, що економічна координація – це не ефемерний додаток до витрат сировини, капіталу і праці, а джерело значних витрат, які порівнювані з**

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 33.

іншими витратами і чинять вирішальний вплив на картину економічного життя. Це не перебільшення: в неоінституціональних роботах показано, що існування тих чи інших форм власності зумовлюється трансакційними витратами з їх захисту та підтримки.

Трансакційні витрати визначають межі між окремими ринком і фірмою, а також межі існування ринку взагалі як переважно цінової форми економічної координації. Прогрес людства супроводжується абсолютним зростанням сукупних трансакційних витрат унаслідок ускладнення економічної координації та відносним зменшенням цих витрат у розрахунку на одиницю готової продукції або послуг.

Істотних змін зазнало і трактування інших основних категорій. Відзначимо, зокрема, **величезне розширення поняття "капітал"**, до якого у другій половині століття **почали зараховувати "людський", а пізніше – і "інтелектуальний капітал"**. Ця категорія, таким чином, все більше віддаляється від свого початкового трактування – фізичного і грошового капіталу, підтверджуючи тезу про те, що розвиток соціальних наук супроводжується підвищенням ступеня абстрактності основних понять. Більше того, в кінці 80-х років минулого століття **виникло поняття "соціальний капітал"** – сукупність норм, правил, зв'язків і організацій, які виступають сприятливими елементами зовнішнього середовища для економічного суб'єкта. В останні роки воно привертає велику увагу вчених, хоча багато хто висловлює сумніви з приводу правомірності зарахування сприятливого зовнішнього середовища до капіталу, так як воно не завжди є результатом "жертви" з боку суб'єкта.

Але ще більший вплив на теорію і практику мала розробка П. Самуельсоном поняття "суспільне благо". Показавши якісну неоднорідність результатів економічної діяльності (що сто років тому було б сприйнято, ймовірно, з подивом), **концепція суспільних благ породила численні теоретичні відгалуження і дала ясні критерії поділу ринку і держави.**

У 70-80-х роках ХХ ст. проявилися паростки інформаційного суспільства та посилення творчого начала у виробничій діяльності, при якому творчий процес набуває самостійної цінності (іншими словами, праця перестає характеризуватися негативною корисністю, трудові зусилля не є витратами).

Створено підґрунтя для спроби подолання фундаментальної суб'єктно-об'єктної дихотомії економічної теорії **в рамках нової економічної парадигми, де головними факторами виробництва будуть інформація і знання, а головним "актором" – вільний творчий індивід.** В останнє десятиліття ХХ ст. роботи в цьому напрямку множилися (П. Друкер, Л. Туроу та ін.) у зв'язку з тим, що в найбільш розвинених країнах вже реально формується нова інформаційна цивілізація, або **"економіка, заснована на знанні"**.

Взагалі, проблеми доступу до інформації при прийнятті ринкових рішень перебували в центрі уваги теоретиків протягом усього ХХ ст. Ще в 1921 р Ф. Найт, розвиваючи погляди деяких учених ХVIII-XIX ст., показав, що невизначеність – а отже, і ризик для підприємця – невід'ємна характеристика економічного середовища. У 60-70 роках ХХ ст. Дж. Стіглер, Г. Саймон та ін. сформулювали **ідеї платності інформації та обмеженої раціональності економічного суб'єкта, який не в змозі приймати оптимальні з абстрактної точки зору рішення через незнання всіх обставин і зв'язків.** Приблизно в той же час О. Тоффлер звернув увагу на те, що інформація є специфічним благом: вона не тільки має здатність поширюватися миттєво, але і, що важливіше, може одночасно перебувати у власності багатьох суб'єктів ринку, а поширення інформації серед суб'єктів ринку збільшує сукупне знання економічного суспільства, тобто, по суті, є продуктивним¹.

Сучасна теорія схильна розглядати норми і угоди не просто як продукт зусиль малих або великих груп, а як самодостатній фактор, що розвивається за своєю логікою і підкорює людину. На відміну від "homo economicus" ХVIII-XIX ст., який здійснював вільний економічний вибір, виходячи з індивідуальних переваг, **сучасний економічний суб'єкт – такий, яким він уявляється теорії, – виявляється облутаним сіттю економічних, соціальних, політичних і інформаційних обмежень** (хоча і в цій ситуації можна говорити про свободу вибору, так як суб'єкт сам вирішує, підкорятися обмеженням чи ні). Норми і відносини завжди сприяють тим чи іншим групам, тобто мають локальний ефект, але не обов'язково сприяють максимізації ефективності

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 165.

економіки в цілому. Навпаки, вони часто ведуть суспільство у глухий кут, винагороджуючи лише невелику групу людей за рахунок перерозподілу національного багатства, проїдання майбутніх доходів і знищення невідновних природних ресурсів.

Економічна система або її частина починає розвиватися в такому напрямку, який у підсумку веде суспільство до кризи і занепаду. Економісти перебувають лише на шляху вироблення ідей для можливості уникнути такого розвитку подій.

Але все-таки ми можемо з оптимізмом дивитися на економічні перспективи для людства: як показав найбільший економічний філософ ХХ ст. Ф. Хайек, **зовнішні обмеження людської поведінки у вигляді норм, традицій і державних законів в кінцевому рахунку схильні до конкуренції точно так само, як і інші економічні блага.** В результаті еволюційного відбору залишаються в силі лише ті обмеження, які сприяють суспільству в цілому¹.

Якщо Ф. Хайек наполегливо виступав проти будь-яких форм регулювання економічних відносин з боку суспільства, то до кінця століття теорія і практика економічної політики все ж показали необхідність попереднього створення суспільством належного інституціонального середовища для функціонування ринку (тут насамперед треба виділити гарантії прав власності, умови конкуренції і судову систему)².

Але і "мейнстрім" уже розглядає ринок як набагато більш складну і не настільки досконалу систему, як вважалося сто років тому. Ринку притаманні "провали" – нездатність вловлювати зовнішні ефекти і виробляти суспільні блага, долати асиметричність інформації та запобігати прагненню економічних суб'єктів до встановлення монопольної влади. Ці "провали" особливо болючі в сучасну епоху, коли блага, які теорія відносить до "громадських", грають величезну роль в житті суспільства³.

Економічна теорія ХХ ст. дала можливість краще зрозуміти сутність ринку і переконливо показала, що ринок представляє собою оптимальну форму господарювання, фактично – єдино раціональну форму економічної організації. Теорія допомогла

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 163.

² Те ж джерело. С. 164-165.

³ Те ж джерело. С. 166.

побачити ринок навіть там, звідки його ретельно "виганяли" (теорія бюрократичного ринку). Якщо високі трансакційні витрати заважають роботі ринкових механізмів, то держава може частково замінити їх, розподіляючи ресурси так, як їх розподіляв би ринок в умовах низьких трансакційних витрат. Але і сам ринок постав перед економістами в кінці століття значно складнішим явищем, а учасники ринку – набагато більш різноманітними суб'єктами ("акторами") зі складними і суперечливими мотиваціями. Хоча ринок рано чи пізно виникає в будь-якому суспільстві, його ефективний розвиток і функціонування вимагають цілеспрямованого створення і підтримки сприятливого інституціонального середовища з боку суспільства.

Таким чином, протягом ХХ в. предмет і категорії економічної теорії зазнали істотних змін, головним чином у бік більшої деталізації і виділення раніше невідомих елементів. Це дозволило економічній теорії просунутися далеко вперед в аналізі все більш і більш складних різноманітних зв'язків між економічним суб'єктом і соціальним середовищем. Особливо досягли успіху в цьому наукові школи інституціональної економічної теорії¹.

В кінці ХХ ст. посилювала і розширювала свої позиції і бухгалтерська наука. Особливо помітним є вдосконалення її теоретичного базису в США.

Найбільшим теоретиком обліку ХХ в. в США був Ч.Е. Шпруг. Він показав важливість і корисність абстрактного викладу бухгалтерських ідей. В Америці сформувалися дві теоретичні школи обліку: 1) інституалістська; 2) персоналістична. Розбіжності у викладі теоретичних питань між прихильниками двох шкіл налічували дванадцять пунктів: 1) трактування рахунка капіталу; 2) зміст пасиву балансу; 3) мета підприємства; 4) зміст рахунка збитків і прибутку; 5) характеристика рахунка збитків і прибутку; 6) балансове рівняння; 7) роль дивідендів; 8) рентабельність підприємства; 9) оцінка; 10) для кого призначений баланс; 11) періодичність балансу; 12) амортизація². Слід

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 160.

² Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 47-48.

значити, що напрацювання спільної інституціональної теорії на Заході вже досить тривалий час використовуються для аналізу проблем і тенденцій розвитку бухгалтерського обліку розвинених країн (що знаходить підтвердження у відповідних публікаціях (наприклад, у роботах В. Карпентера¹, Г. Дойля², С. Колліна³ та ін.). Застосування колегами при перекладі терміну "інституалістська" більш доцільно замінити терміном "інституціональна").

Персоналістичний підхід відстоював В.Е. Патон. У 20-х роках минулого століття закон США вимагав, щоб акції оцінювалися за номіналом. Це положення було піддано критиці, і В.Е. Патон запропонував відхилення від номінальної вартості акцій відображати на спеціальних рахунках. Він вимагав переоцінки кожного виду цінностей за поточними ринковими цінами. Цей підхід підтримував Р. Стівенсон, але Л. Міддлдітч і Р. Кестер виходили з того, що на рахунках повинна зберегтися оцінка за собівартістю, а баланс може бути відкоректований за ринковими цінами. Усередині персоналістичної школи утворилася група вчених на чолі з Г. Свінеєм, і вони перебували під впливом ідей Е. Шмаленбаха і брали до уваги досвід європейської інфляції, називаючи свою концепцію стабілізованою бухгалтерією⁴.

Наслідком критики прихильників В.Е. Патона було народження іншої школи, так званої "**конвертованої бухгалтерії Вімбла**". Оскільки всі цінності продаються за гроші, їх курс відображає і зміна оцінки; тому замість індексів цін Вімбл пропонував проводити переоцінку за співвідношенням валютних курсів. Помилка конвертованої бухгалтерії, на думку дослідників, полягає у підміні функції міри вартості функцією засобу обігу.

Інституціоналісти виступали за оцінку за собівартістю. Ф. Пікслей вважав, що бухгалтер повинен підтримувати оцінку

¹ Carpenter, Vivian L., Feroz, Ehsan H. Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state government's decisions to adopt generally accepted accounting principles: [Electronic source]. URL: http://johan-arifin.asia/attachments/053_IntituTheory-GAAP.pdf.

² Doyle, G. An institutional Framework Analysis of Management accounting Innovations: A Comparison of for-profit and not-for-profit health-care settings: [Electronic source]. URL: <http://www.smurfitschool.ie/academicsampresearch/workingpapers>.

³ Collin, S.O., Andersson, A., Cato, J. and others. Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: reconciling positive accounting theory and institutional theory: [Electronic source]. URL: <http://www.svencollin.se/PAT1.pdf>.

⁴ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 49.

активів на первісному рівні, тобто за собівартістю. Він підкреслював, що незмінність оцінки призводить до утворення прихованих резервів, але це виправдано двома причинами: 1) не можна вважати фінансовим результатом те, що не виявлено в грошах; 2) підприємство має право користуватися фінансовою автономією¹.

А.Ч. Літлтон вказував на відмінність між категорією ціни в політичній економії, де вона визначалася попитом і пропозицією, і в бухгалтерському обліку, де вона вимірювалася витратами. Він відстоював ідею оцінки за фактичними витратами, переоцінку ж за очікуваними прибутками він відкидав як свідомо некоректну процедуру. Найбільш затятими захисниками оцінки за собівартістю були Р. Антоні та Ю. Ідзірі. Вони вважали, що так звана історична оцінка відрізнялася реалістичністю, простотою в роботі, позбавляла облік від неминучого в іншому випадку суб'єктивізму і складних процедур, пов'язаних із переоцінкою засобів і фінансових результатів².

Різні підходи до оцінки приводили до спроб компромісу. Г.К. Дейніс висунув в якості основного положення бухгалтерського обліку **"принцип додатковості"** – точність даних, отриманих за одними об'єктами, неминуче пов'язана зі зміною точності величин об'єктів, що доповнюють їх.

Г.К. Гріір запропонував більш просте рішення: всі показники у звіті повинні бути представлені у двох колонках: за собівартістю і після переоцінки. А.Д. Каннінг розвинув цю ідею і запропонував модель множинної оцінки показників бухгалтерського звіту. А.Д. Каннінг вважав за необхідне для кожної статті активу використовувати свою базу оцінки, і при цьому він виходив з того, що основна проблема бухгалтерського обліку зводилася до оцінки не основних, а оборотних коштів.

На практиці взяв гору старий і відносно простий підхід, обґрунтований Р. Монтгомері, який крайнощам персоналістів та інституціоналістів протиставив ідею обережного компромісу. Він наполягав на принципі найменшої оцінки, тобто якщо собівартість вище продажної ціни, то предмет оцінювався за продажною

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 336.

² Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 52-53.

ціною, а різниця вважалася збитком. І навпаки, якщо собівартість була нижчою, ніж продажна ціна, то предмет оцінювався за собівартістю, а різниця трактувалася як прибуток.

Персоналісти звинувачували Р. Монтгомері в тому, що він приносить інтереси акціонерів в жертву інтересам власника, а інституціоналістів – у прямо протилежних "гріхах".

Таким чином, на прикладі оцінки добре видно, що за кожним методологічним прийомом стояли інтереси певних груп. Вимагаючи переоцінки, персоналісти висловлювали інтереси постачальників, кредиторів, акціонерів. Їх хвилювало не те, скільки витрачає адміністрація, а те, скільки коштує реально сьогодні майно цього підприємства. Інституціоналісти відстоювали інтереси власника. Ф. Пікслей стверджував, що баланс служить внутрішнім цілям управління підприємством, його актив представлений придбаними засобами, а адміністрація підприємства повинна знати, у що обійшлися підприємству ці кошти, і мати правильно визначений, дійсний результат своєї господарської діяльності – прибуток або збиток.

Відмінності в поглядах персоналістів і інституціоналістів поступово стиралися, і вироблялися нові ідеї. У 1978 р. Американська асоціація бухгалтерів дала визначення обліку: "Бухгалтерський облік повинен відображати господарську діяльність підприємств, допускаючи мінімальні відхилення від реального стану справ. Форма відображення повинна бути зрозуміла будь-якому користувачу"¹.

Р. Чемберс і А. Дженнінгс висунули вимогу необхідності побудови теорії бухгалтерського обліку, яка витікає з логічних постулатів і тому принципово не пов'язана з практикою і її звичаями. Це був новий підхід, який розділив світ бухгалтерів на радикалів і консерваторів.

Реакцію консервативної більшості висловив Д.О. Мей. Він писав, що сорок років практики переконали його, що всі пропозиції в частині перебудови обліку можна розділити на дрібні і великі. **Перші не вимагали серйозного розгляду, другі – вимагали його, і саме тому повинні запроваджуватися в життя поетапно і повільно, орієнтуючись на традицію.** Він

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 373.

стверджував, що великі зміни в обліку не потрібні, але радикали перемогли, і бухгалтерський облік поступово з мистецтва запису ставав наукою¹.

Введення в бухгалтерський облік поняття парадигм дозволило сформуванню в його теорії ряд конкуруючих підходів. Серед цих підходів мають місце соціальний, економічний, поведінковий, психологічний та інші.

Економічний підхід. Представниками цього напрямку були Г.Г. Міллер, Л.Л. Брукс, С. Зефф, М. Мунітц, які вважали, що мета бухгалтерського обліку полягає в контролі й оцінці економічних показників, в забезпеченні умов для досягнення максимальної ефективності виробництва. У зв'язку з цим керівництво підприємства має вибирати ті методологічні бухгалтерські прийоми, які забезпечують зростання національного добробуту.

Психологічний підхід. З початку ХХ ст. для американської школи бухгалтерського обліку було характерним підкреслення інтересів осіб, зайнятих у господарських процесах. Поглиблення такого підходу призвело до розгляду людської психіки і поведінки людей на виробництві. **Показники звітності, нормативи, бухгалтерські терміни були нічим іншим, як стимулами, що викликають певну реакцію в залежності від інтересів тієї чи іншої особи. З точки зору прихильників цього підходу зрозуміти бухгалтерію – означає зрозуміти і поставити під контроль бухгалтера. Керувати людьми – це означає вміння карати і заохочувати, тобто використовувати негативні та позитивні стимули. Звідси випливає, що організація бухгалтерського обліку повинна починатися з моделювання бухгалтером підприємства і свого місця в ньому, причому ця модель віддалена від інтересів фірми і навіть суперечить їм. Облік є інформаційною системою, яка діє як складова частина процесу прийняття рішень і розподілу відповідальності за виконання.**

Інформаційно-прецедентний підхід. Д.Г. Сортер вважав, що традиційна бухгалтерія виходить з трактування предмета як вартості або як вартісної оцінки об'єктів, що обліковуються. В основу обліку має бути покладено інформаційну подію, під якою розуміється одиниця інформації про факт господарського

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 54.

життя. Виділення, пошук таких одиниць складає сутність обліку. Подією, за якою в кінцевому рахунку реконструюється звіт, виступає факт господарського життя, але предметом обліку, подією для бухгалтера, є первинний документ, що несе певну інформацію. **Головна перевага даних – їх корисність. Бухгалтер повинен вимірювати і фіксувати в обліку цю корисність, приховану в інформаційних подіях.**

Таким чином, кожен із підходів висловлював раціональні погляди бухгалтерів Америки. Усвідомлюючи спільність мети і завдань, бухгалтери почали формувати теорію бухгалтерського обліку аналогічно іншим сегментам економічної науки.

Особливість англо-американської школи бухгалтерського обліку полягає і в тому, що вона довела до крайнощів одну з ідей – **можливість обчислення прибутку.** Заслугою американських бухгалтерів став доказ того, що прибуток не відображає економічного змісту – дійсного результату господарської діяльності. Усвідомлення цього привело великих американських вчених до розмежування понять бухгалтерського і економічного прибутку. **Бухгалтерський прибуток – результат реалізації товарів або послуг, економічний прибуток – результат функціонування капіталу.**

Дослідивши цю бухгалтерську категорію – прибуток, американські вчені прийшли до висновку, що поняття прибутку не може бути однозначним, так як існує цілий спектр понять, кожне з яких відповідає строго визначеній меті. В теорії обліку розрізняють податковий і економічний прибуток, тому можливі два варіанти: 1) бухгалтерський прибуток повинен дорівнювати сумі прибутку, яка підлягає оподаткуванню; 2) бухгалтерський прибуток – це одне, а оподатковуваний прибуток – зовсім інше, і їх суми не можуть бути рівними¹.

Істотною обставиною в організації бухгалтерського обліку США став його розподіл на фінансовий і управлінський облік. Предметом фінансового обліку є відносини підприємства з зовнішнім світом, а управлінський облік реєструє стан справ усередині підприємства².

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 56-57.

² Те ж джерело. С. 58.

Виникнення управлінського обліку пов'язане зі зростанням корпорацій, виробничим нормуванням і зміною правових і економічних відносин. Управлінський облік був створений інженерами і технологами, але отримав сучасну форму завдяки працям Р. Ентоні. Цей облік виник унаслідок недоліків традиційної бухгалтерії, так як бухгалтерська звітність хронічно застаріває, позбавлена оперативності і не може бути придатною для управління підприємством. Виділяють три функції управлінського обліку: 1) планування та координування майбутнього розвитку підприємства; 2) оперативне управління; 3) оперативний контроль і оцінка роботи підприємства. Трьом функціям відповідає три розділи обліку: 1) облік витрат; 2) оперативний аналітичний облік; 3) центри відповідальності. У першому розділі фіксуються дані про прямі, непрямі і капітальні витрати; ці показники необхідні для планування. У другому аналізуються можливі витрати і прибутки підприємства, що дозволяють оцінити ступінь господарського ризику. Мета розділу – інформаційно-орієнтована. У третьому розділі вивчається контроль осіб, у обов'язки яких входить витрачання коштів, і тут виділяються центри відповідальності. Р. Ентоні стверджував, що менеджери потребують інформації для виконання своїх обов'язків. Природа цієї інформації відрізняється від даних, які використовуються фінансовим обліком. Кожна мета, що стоїть перед управлінням, вимагає своїх методологічних підходів, а кожна оцінка показника залежить від мети, що стоїть перед людиною. Тому менеджери створюють свій облік, мало пов'язаний або зовсім не пов'язаний із бухгалтерією¹.

Система обліку витрат може набувати одного із трьох наступних варіантів: повної, диференційованої і за центрами відповідальності. У першому випадку за кожним об'єктом обчислюється повна вартість витрат; у другому порівнюються витрати за кожним із альтернативних варіантів, при цьому загальна вартість ігнорується, а відбувається зіставлення тільки відхилень між варіантами; в третьому – розробляється кошторис виробничої дільниці, складається звіт про її виконання. Тільки перший і третій підходи мають певне відношення до

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 58.

бухгалтерського обліку, другий є суто оперативним.

Сума прибутку, обчислена в управлінському обліку, може не збігатися із сумою прибутку, відображеною у звітах фінансового обліку. І це не наслідок фальсифікації, а свідомі розбіжності, викликані різними завданнями неоднакової облікової методології.

Американські вчені А.Г. Черч, Х.Л. Хант, Дж. Лі Ніколсон, Дж. Рорбах, Ч.Б. Гоїнг велику увагу приділяли проблемам обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції. Облік собівартості залежить від цілей управління, вважав Р. Ентоні, а калькуляція може проводитися: за центрами відповідальності – для контролю технологічних процесів і діяльності осіб, зайнятих в них; за виробами (повна собівартість) – для контролю використання вільних виробничих потужностей. Такий підхід призвів до виникнення і розвитку трьох основних методів обліку витрат і калькулювання готової продукції: стандарт-кост, директ-костинг і ресібл-центр¹.

Г. Емерсон обґрунтував філософію системи **стандарт-кост**, а Ч. Гаррісон втілює її в бухгалтерському обліку. Основна ідея цієї системи зводилася до того, що витрати повинні бути зафіксовані ще до того, як їх здійснили. Всі витрати нормуються попередньо, норми встановлюються не середні, а граничні, мінімально можливі для даних умов. Відхилення фактичних витрат від стандартів (норм) відразу вказують на неблагополучні обставини, що виникли в ході господарського процесу. Згідно з Ч. Гаррісоном, нормативна система обліку розкриває статичну, відхилення від неї виявляють динаміку господарського процесу, тобто статика – не буквально реальність, а теоретичний ідеал; статика – належне, динаміка – існуюче. Синтез належного та існуючого втілює мрію Г. Емерсона.

Зазвичай бухгалтерський сенс стандарт-костингу вбачається у скороченні записів і спрощенні обліку. Дійсно, якщо замість суцільного обліку всіх виникаючих фактів господарського життя ввести тільки реєстрацію відхилень, то обсяг облікових робіт скорочується. Так вважав Ч. Гаррісон, але в розумінні Г. Емерсона сенс стандарт-кост полягає у розкритті потенційної продуктивності підприємства, у виявленні невикористаних

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 58.

резервів. Звідси труднощі в практичному застосуванні цієї системи обліку витрат, так як перешкодою для її впровадження вважалося велике число відхилень¹.

Практичний досвід застосування стандарт-кост дозволяє зробити висновки про його переваги: 1) він дає можливість оптимізувати запаси матеріальних цінностей; 2) він виявляє приховані резерви; 3) він забезпечує порівнянність в аналізі тенденцій економічних циклів; 4) він стимулює роботу колективу.

Директ-костинг. Найскладнішим в обліку витрат і калькуляції собівартості вчені визнають розподіл непрямих (накладних) і комплексних витрат. Ч. Гаррісон стверджував, що спочатку, при виникненні калькуляції, в якості бази розподілу використовувалася пряма заробітна плата, потім вибиралися інші основи для розподілу, і кожен вибір приносив нові результати. Точно так само комплексні витрати, які доводиться розподіляти на готову продукцію, спотворюють кінцевий результат. Існує п'ять варіантів обчислення собівартості при комплексних витратах: 1) середня собівартість одиниці (всі види готової продукції приймаються рівноправними); 2) коефіцієнтний (вага, обсяг, калорійність); 3) зважена середня собівартість – визначається за допомогою надання різної питомої ваги кожній калькуляційній групі (варіант коефіцієнтного вибору); 4) вартісний – пропорційно цінам продажу; 5) стандартний – за встановленими раніше стандартними витратами. Поки різні результати бухгалтерів не пов'язували з різними і суперечливими інтересами тих чи інших груп людей, зайнятих у господарській діяльності, не виникало особливих труднощів у виборі потрібного варіанта. Але коли Р. Ентоні показав упередженість цих варіантів і те, що кожний розподіл зачіпає інтереси людей, ставлення до проблеми змінилося.

Р. Ентоні писав, що існує більше десяти способів розподілу витрат відділу технічного обслуговування і поточного ремонту на виробничі цехи. Кожен спосіб буде служити своєрідною вказівкою майстру на те, як йому слід розглядати свою відповідальність за експлуатаційні витрати².

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 60.

² Те ж джерело. С. 62.

Директ-костинг був відповіддю на виникаючі запити суспільства, він дозволяв краще контролювати виконавців і більш достовірно обчислювати прибуток. Новий напрямок в управлінському обліку розвивав Д.М. Кларк, і він підкреслював, що для адміністраторів кожна стаття витрат має різну цільову установку, а це – головне, і розподіл витрат для прийняття управлінських рішень значення не має.

Розвиваючи ці ідеї, К. Сімпсон провів статистичне дослідження бухгалтерських калькуляцій і прийшов до висновку, що на ціни впливають не значення середньої собівартості, а граничні витрати виробництва. Д. Харріс у 1936 р. створив вчення директ-костинг, згідно з яким у складі собівартості необхідно враховувати лише прямі витрати. Спочатку ця концепція не отримала широкого визнання, її критикували прихильники повної собівартості. Вони стверджували, що повна собівартість необхідна для акціонерів, вкладників капіталу і навіть для керуючих. І тільки з 60-х років минулого століття директ-костинг став переважним методом обліку витрат. Його сутність полягає в тому, що всі витрати діляться на дві групи: змінні (які варіюють), за нашою термінологією – прямі, і постійні (фіксовані), за нашою термінологією – непрямі. В основу обліку собівартості кладуться тільки змінні (прямі) витрати, непрямі витрати виключаються із собівартості, так як вони викликані не стільки безпосереднім процесом виробництва, скільки часом¹.

Автори вважали, що для цінової політики вирішальне значення мають саме прямі витрати. Таким чином, для директ-костингу найхарактернішим є суворе відділення в обліку прямих витрат від непрямих, і вони абсолютно різні, а у схемах кореспонденції ніколи не повинні змішуватися. При теоретичному обґрунтуванні директ-костингу, на думку дослідників, треба виходити з того, що мета цього методу – виявити ступінь залежності між прямими витратами і зайнятістю. Але в житті витрати не бувають або строго змінними, або строго постійними, і передбачається два припущення: 1) функція витрат в межах певного інтервалу приймається лінійною; 2) динаміка витрат пояснюється однією, вирішальною, змінною, а не їх комплексом, як це має місце в

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 62.

реальному житті.

Прийоми директ-костингу в даний час стали класикою обліку, їх принципи органічно увійшли в допущення, прийняті при моделюванні обліку витрат. Ч. Хорнгрен запропонував вісім умов для моделювання витрат. Великою перевагою директ-костингу вважається те, що він нібито відображає вимоги маржиналізму, тобто враховує граничні витрати, а це дозволяє з успіхом застосовувати ЕОМ.

Думки дослідників про директ-костинг розділилися: одні вважають, що це тільки метод калькулювання, обліковий прийом; інші розглядають його як універсальну систему управління підприємством. Директ-костинг дозволяє провести згрупування виробничих витрат відповідно до функцій, які їй викликають, і виміряти вплив цих функцій. Виконуючи зазначені завдання, директ-костинг стає одним із найважливіших знарядь господарської політики підприємств, яка тепер може керуватися даними, отриманими на основі їх обліку та аналізу¹.

Центри відповідальності (ресібл-центри). Ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тих чи інших адміністраторів привела до формування Д.А. Хіггенсом концепції центрів відповідальності, тобто ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи.

Центри відповідальності нагадують юридичне трактування обліку та принципи стандарт-кост, але якщо стандарт-кост прагне дати граничну оцінку досягнень підприємства, тобто виявити невикористаний потенціал, то європейська юридична школа цікавиться не потенціалом, а тільки динамікою прав і відповідальності осіб, зайнятих у господарському процесі. Якщо юридична школа вимагала від бухгалтера постановки під контроль агентів і кореспондентів, то облік за центрами відповідальності має іншу мету – створити для адміністраторів умови самоконтролю.

При визначенні центрів відповідальності насамперед беруть до уваги технологічну структуру підприємства, а далі виділяють її горизонтальний і вертикальний розрізи. Перший обмежується колом діяльності кожної особи, відповідальної за центр; другий

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 63.

визначає ієрархічну драбину правомочностей осіб, які приймають управлінські рішення. Кожен із центрів може бути центром або витрат, або доходів, або ефекту інвестицій. У першому випадку звіт складають за видатками, в другому – по прибутку, в третьому – за термінами окупності. Керівник центру повинен нести фінансову відповідальність за прийняті зобов'язання по виконанню завдань. При цьому кожен центр може виконувати найрізноманітніші функції, і це пов'язано з тим, що об'єктом центру виступає людина, агент, адміністратор, а не окремо взяті функції і засоби.

Горизонтальний і вертикальний розрізи центрів відповідальності підприємства дозволяють поєднувати централізоване керівництво з максимально можливою ініціативою керівників структурних підрозділів підприємств в інтересах досягнення спільної мети.

Таким чином, це – **нове психологічне трактування обліку**, спрямоване на організацію діяльності адміністраторів. Мета цього трактування – не стільки контроль, скільки допомога адміністраторів у організації самоконтролю, так як передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для неї цілі і критерії. У розвиток принципів відповідальності С.А.Тукер створив так званий метод ТГМ (тариф-година-машина), сутність якого зводиться до того, що за кожним центром відповідальності закріплюють машини і заздалегідь визначають витрати, пов'язані з роботою однієї машино-години. Знаючи час роботи кожної машини і вартість машино-години, легко встановити прямі витрати, до яких потім додають амортизацію. Так калькуляція остаточно зосереджується на певній ділянці технологічного процесу, а не на готовій продукції.

Принципи центрів відповідальності, використані в дусі інформаційної та психологічної шкіл, мали глибокий вплив на організацію бухгалтерського обліку, його майбутнього. Органічним розвитком стандарт-косту та інших методів став метод "SIT" – "System-in-Time" (точно вчасно). На відміну від традиційних аналітичних прийомів аналізу, пов'язаних із обчисленням коефіцієнтів використання робочого часу, обладнання, продуктивності праці, де в основу покладено відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів, перша група

відхиленя пов'язана з ідеями Д.А. Хіггенса, друга – Ч. Гаррісона¹.

В умовах обліку за центрами відповідальності в даний час організують облік якості готової продукції. США визнає, що чим нижчими є витрати на виправний і невиправний брак, тим вища якість роботи колективу. Директ-костинг і облік за центрами відповідальності різко змінили традиційні погляди на собівартість, показали її умовність і відносність.

В американській школі в оцінці трудових ресурсів намітилося два основні підходи: при одному прагнуть виміряти цінність кожного працівника шляхом визначення очікуваного доходу фірми від роботи людини; при іншому виходять з того, що трудові ресурси підприємства представляють єдиний колектив і повинні бути оцінені в цілому².

У ХХ ст. теорія обліку збагатилася ще одним новим явищем – зовнішнім, незалежним контролем бухгалтерської звітності (аудитом).

Першим **теоретиком аудиту** був англієць Л. Діксі, а вплив його ідеї в життя американець Р.Х. Монтгомері, який критикував Л. Діксі за його ідеї обмеження перевіркою точності балансу, що вимагає великої трудомісткості і призводить до неповних результатів. Р.Х. Монтгомері використовував такі джерела аудиту: звіт про прибутки і збитки, дані кореспондентів, розробляв і практикував досить складні методи аналізу господарської діяльності.

Послідовники Р.Х. Монтгомері – Р.К. Маутц і Х.А. Шараф – сформулювали наступні положення:

1. Звітність повинна бути перевірена.
2. Не слід припускати конфлікт інтересів між аудитором і адміністрацією.
3. Фінансова звітність та підтверджуючі її документи позбавлені неточностей і таємниць.
4. Об'єктивність звітних даних прямо пропорційна ефективності внутрішнього контролю.
5. Звітність повинна бути заповнена відповідно до стандартів.

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 65.

² Те ж джерело. С. 65.

6. Аудиторська перевірка не може бути останньою.
7. Думка аудитора залежить тільки від його компетенції.
8. Професійні обов'язки аудиторів повинні відповідати їх посадовому статусу.
9. Корисність звітних даних прямо пропорційна ступеню можливості їхньої перевірки.
10. Висновок аудитора не може дати більше інформації, ніж власне аудиторське дослідження.

Дані положення стали основою стандартів аудиту, в яких вони були доопрацьовані і доповнені.

Великою заслугою американських бухгалтерів слід визнати розробку положень професійної етики. Вперше цю вимогу висунув Р.Х. Монтгомері, а творцем сучасної етики бухгалтера вважають Д.Л. Керрі. Наукове трактування бухгалтерського обліку привело багатьох американських дослідників до переконання, що **облікові дані відображають інтереси осіб, зайнятих у господарських процесах**, і облікова інформація розкриває психологію агентів і кореспондентів підприємств¹.

У 1967 р. Американська асоціація бухгалтерів (American Accounting Association) розробила кодекс про моральні правила бухгалтера, що зміцнило статус бухгалтера та збільшило попит на його працю з боку роботодавців. Етичний кодекс бухгалтера має величезну моральну і професійну силу, він впливає не тільки на статус бухгалтерів у фірмі, але і на організаційну структуру бухгалтерського обліку. Зростання ролі бухгалтерського обліку в американському суспільстві пов'язано з появою спеціальної посади контролера. У його компетенцію входить розробка і перевірка фінансових і облікових директив, подання звітності, складання кошторису і контроль її виконання, складання нормативних і фактичних даних і їх оцінка. Ці функції призводять до формування на підприємстві чотирьох облікових відділів: 1) планового; 2) фінансового; 3) інвентарного; 4) виробничого. Така структура сприяла виникненню управлінського обліку.

Організаційна структура всередині корпорації може передбачати два варіанти: або головний бухгалтер філії підпорядковується головному бухгалтеру фірми, або ж він

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 426.

підпорядковується своєму шефу – керуючому філії, але в будь-якому випадку він слідує професійному етичному кодексу бухгалтера.

Таким чином, бажання перетворити облік на знаряддя управління призвело бухгалтерів англomовних країн до використання психології. Завдяки психологічному трактуванню забезпечувалася стандартизація бухгалтерської роботи, вона перетворювалася у набір заздалегідь заданих варіантів, а це полегшило використання ЕОМ. Подальший розвиток напряду призвів до виникнення управлінського обліку. І управлінський, і бухгалтерський облік мають свої самостійні інформаційні бази: перший допускає усні повідомлення і використовує методи обчислення, другий – тільки документи і їх реєстрацію. В управлінському обліку точність приноситься в жертву оперативності¹.

Висновки. За сто років після виходу в світ знаменитої книги А. Маршалла економічна теорія (і її бухгалтерська складова) пережила величезну еволюцію, перетворившись із порівняно нескладної науки про розподіл обмежених ресурсів у глибоку і широку наукову дисципліну, в якій філософія, психологія і математика починають відігравати майже таку ж роль, як і власне економічні категорії та дослідні інструменти. З іншого боку, поширення економічних методів на аналіз людської поведінки в інших областях говорять про те, що ця наука, як і раніше, володіє власним потенціалом розвитку. Можливо, синтез економіки та інших дисциплін відбуватиметься в напрямку створення інтегральної теорії людської поведінки, частиною якої стане діяльність людини у зв'язку з використанням матеріальних і нематеріальних економічних благ.

Протягом ста років значного оновлення зазнали багато основоположних категорій економічної теорії. **У коло фундаментальних понять увійшли і нові категорії, такі як інститути, трансакційні витрати.** Ймовірно, подальший розвиток "жорсткого" ядра економічної теорії відбуватиметься шляхом аналізу ще маловивченої категорії – **інформації** як фактора виробництва, оскільки її функціонування в поєднанні з

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 69.

іншими факторами може продемонструвати наразі невідомі і непередбачені характеристики¹.

У зв'язку з вищесказаним, уявляється можливим і необхідним оновлювати і збагачувати "жорстке" ядро теорії і бухгалтерської складової економічної науки.

Бухгалтерський облік давно став вагомим інститутом у соціально-економічному середовищі, проте досі в теорії так себе не позиціонував, віддаючи пальму першості в цьому іншому складовим економічної науки. Останнє і пояснює наше бажання означити новий теоретичний напрямок у розвитку бухгалтерської науки – інституціональну теорію бухгалтерського обліку. Мова про це піде далі.

Висновки

З цього розділу випливає, що бухгалтерська наука за п'ять століть напрацювала безліч теорій, що пояснюють не тільки техніку відображення господарських процесів, але і важливість нашої діяльності в економіці, управлінні підприємством і державою.

Економічна діяльність нерозривно пов'язана з бухгалтерським обліком. У своїй історії бухгалтерський облік пройшов усі стадії розвитку від ремесла, мистецтва до науки, напрацювавши безліч ефективних теорій.

Теоретичний базис бухгалтерського обліку сформульовано у XV ст., що на три століття випередило становлення економічної науки від французьких вчених, які дали світу теорію фізичної економії і позначили предмет економічної науки як пізнання природи багатства.

Перша економічна теорія була нерозривно пов'язана з обліковим забезпеченням належних доказів її ідей і відкривала для бухгалтерського обліку нішу за межами суб'єкта господарювання.

Однак розвиток теорії бухгалтерського обліку в період з XV-XX ст. базувався на вивченні фактів господарського життя підприємства з розкриттям їх природи переважно з юридичної та економічної точок зору, утворюючи два визначальні теоретичні середовища: бухгалтерського права і економічного аналізу.

З огляду на переважання в економіці цього періоду господарського суб'єкта (підприємства), бухгалтерська наука

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 167.

переживала "золотий вік" своєї затребуваності і розвитку. Її теорія пройшла всі етапи наукового становлення: від вишуканих ідей, метафізичного стану (пояснення своїх положень науковими гіпотезами), до позитивного стану (коли в основу вчення закладається базис законів природи і філософії).

Однак вивчення предмета економіки (природи багатства, а пізніше – і спонукальних мотивів людської поведінки) у обліковій теорії XV-XX ст. не було переконливим. Бухгалтерський облік, обмежений рамками підприємства, в економічній науці став асоціюватися з економікою підприємства.

У той час, коли теорія бухгалтерського обліку лише в рідкісних версіях виходила за межі "господарюючого суб'єкта", економічна теорія в XVIII-XX ст. перетерпіла величезну еволюцію, перетворившись із порівняно нескладної науки про походження багатства, про перерозподіл обмежених ресурсів, у глибоку і широку дисципліну. У цій дисципліні закони філософії, психології, біології, метастатистики та інших наук почали грати майже таку ж роль, як і власні економічні категорії і дослідні інструменти. Виходячи з цього, бухгалтерська складова втратила лідерство в економічній науці, яка і глибше, і ширше позиціонує свій предмет.

Введення в бухгалтерський облік поняття парадигм дозволило сформулювати в його теорії ряд конкуруючих підходів. Серед них наступні: соціальний, економічний, поведінковий, психологічний та інші.

У сучасному світі, на відміну від господарюючого суб'єкта попередніх століть, який здійснював вільний економічний вибір, виходячи з індивідуальних переваг, сучасний економічний суб'єкт обплутаний мережею економічних, соціальних, інформаційних та екологічних обмежень. Останнє не могло залишитися поза увагою бухгалтерської науки і практики. Лідером "радикальних" змін в теорії бухгалтерського обліку стала американська наукова бухгалтерська школа, яка виробила два функціональні напрямки: інституціональний і персоналістичний.

Подальший розвиток теорії обліку вбачається у використанні напрацювань інституціональної теорії, яка зуміла пов'язати постулати економічної теорії з соціально-економічною поведінкою людини в реальному житті.

РОЗДІЛ 2

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ТРЕНД РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

За останнє десятиліття інституціональний підхід зайняв помітне місце у вітчизняній економічній науці. Фундаментальні дослідження в цьому напрямку проводяться як у Національній академії наук України, так і в Національній академії аграрних наук України. Новий напрямок дозволяє виявити стан і перспективи розвитку інститутів, особливості появи нових організаційних структур, інституціональний вплив на національне соціально-економічне середовище і позиціонування України у світі.

Заплановані і здійснюються дослідження і з інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Однак, на відміну від розвинутих країн, де результати фундаментальних досліджень інституціонального середовища знаходять реалізацію в державній політиці, в українських реаліях наукові доводи поступаються місцем політичній мотивації. Багато в чому це і пояснює відсутність в Україні науково обґрунтованої концепції реформування бухгалтерського обліку на інституціональній основі.

У цьому розділі будуть означені основи інституціональної теорії, її значимість як для світового, так і для національного соціально-економічного розвитку. Це дасть можливість виявити і обґрунтувати інституціональний тренд розвитку бухгалтерського обліку, пояснити проблеми реформування національної системи обліку, що орієнтується на імплементацію міжнародних стандартів фінансової звітності.

2.1. Основи інституціональної теорії

У сучасній економічній науці є ряд дієвих теорій. Однак у цьому параграфі (як і в цілому в межах монографії) ми розглянемо інституціональну теорію, використовуючи дослідження А.М. Нестеренка.

У ХХ ст., коли в економічній науці закладалися основи неокласики (не кажучи вже про класичний період розвитку економічної науки в XVIII-XIX ст.), суспільно-соціальне середовище, інформація і знання, зокрема технології, ще не

відігравали тієї значної ролі в економіці і в цілому в житті сучасного суспільства, якої вони набули після науково-технологічної революції. Тому базові теорії як своєрідний "мейнстрим" у науці не виділяли в особливий об'єкт аналізу. Але тепер цей недолік набув істотного значення, оскільки залишив за рамками теоретичного дослідження найважливіший фактор сучасного розвитку.

Нарешті, неокласика не пояснює існування стійких правил і норм економічної поведінки (інститутів). Більше того, питання полягає не стільки в самому існуванні інститутів, скільки у стійкості соціально неефективних правил і норм. Якщо людина – максимізуючий економічний суб'єкт, то чому вона не змінює чинні інститути на користь більш ефективних? Чому конкурентний відбір не завжди веде до "виживання" більш ефективних інститутів? Чому протягом століть існують такі соціально-економічні системи, які з покоління в покоління відтворюють бідність і відсталість, замість того, щоб "запозичувати" більш вдалі інститути з інших країн?

Неокласика показала свою обмеженість для теоретичного обґрунтування реформ перехідного періоду в країнах колишнього СРСР і Східній Європі. Реформи протікають багато в чому по-іншому, ніж очікували представники традиційної теорії. Приватизація не призвела до зростання ефективності та конкурентоспроможності продукції, а навпаки, часто обертається розвалом підприємств. "Стиснення" грошової маси послужило однією з причин монополізму, руйнування малого і середнього бізнесу, хронічних боргів державі і своїм співробітникам. Господарська поведінка підприємців найчастіше спирається на колишні традиції і стереотипи і мало відповідає принципам конкурентного ринку, які представлені в неокласичній літературі.

До недавнього часу пріоритет, що віддається кількісному аналізу, спирався на давню і міцну теоретичну традицію. Неокласична економічна теорія, пануюча у професійному і науковому середовищі розвинених країн (так званий "мейнстрим", або "основна течія"), являє собою набір переважно кількісних взаємозв'язків, що спираються на порівняно невелике число постулатів. Саме тому "мейнстрим" добре піддається формалізації за допомогою формул і графіків.

У економіці, що реформується, справи йдуть інакше.

Змістовний, або якісний, бік економічних процесів у цьому випадку буває більш важливим, ніж кількісні показники. Але і в більш благополучних економіках ігнорування змістовного аспекту господарських процесів обертається важкими наслідками. Досить згадати, що азіатська фінансова криза 1997 р. спалахнула у той момент, коли більшість держав Далекого Сходу і Південно-Східної Азії демонстрували макроекономічну стійкість. Подібна ситуація повторилася в США і Європейському Союзі у 2008 і 2012 рр.

Ці обставини спрямовують погляди багатьох учених-теоретиків у бік розширення понятійного апарату і сфери аналізу економічної теорії. Одним із головних проявів цього підходу став розвиток інституціоналізму. Його значення для розуміння економіки полягає перш за все в тому, що він дозволяє включити суто економічні процеси у більш широкий контекст соціально-економічних, політичних і культурних змін¹.

"Мейнстрім" перестав задовольняти економістів. При аналізі кризових явищ у сучасній теорії більш правильно говорити про обмеженість або недостатність стандартної теорії. При цьому під стандартною теорією ми маємо на увазі традиційну неокласичну концепцію, що опирається на наступні принципи: обмеженість ресурсів, що максимізує поведінку індивіда, необхідність вибору, раціональність індивіда, стійкість його переваг, методологічний індивідуалізм і прагнення економічної системи до рівноваги.

Неокласика проявляє певну вузькість поглядів на природу людини. Ще Аристотель називав людину "соціальною твариною". Соціальні та культурні фактори людської поведінки не менш значущі, ніж фактори економічні.

Тому в реальності індивід найчастіше просто слідує своєму вихованню, звичкам, традиціям і стереотипам. Таким чином, його поведінка є продуктом культури, а не вибору. Звичайно, підпорядкування традицій і стереотипів також є актом вибору, який максимізує корисність індивіда. Простіше слідувати соціально-культурним розпорядженням, ніж аналізувати нову життєву ситуацію з чистого аркуша².

Таким чином, відоме критичне зауваження Т. Веблена з приводу стандартного "homo economicus", якому довелося би бути

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 286.

² Те ж джерело. С. 282-283.

"швидкодіючим лічильником задоволень і страждань", по суті, не спростовує принцип максимізації корисності.

Сучасні економічні реалії кидають і інші виклики стандартній теорії. Вона не дає чіткого пояснення того, як здійснюється споживчий вибір в умовах появи принципово нових товарів і послуг. Відомий американський підприємець Стів Джобс неодноразово говорив, що необхідно формувати смаки споживачів.

У реальному житті економічний суб'єкт змінюється слідом за зміною економічного середовища, а зміна виступає результатом його зусиль. В цьому і полягає суть відомого формулювання еволюціоністів і інституціоналістів "learning by doing", тобто "навчання в процесі і за допомогою діяльності"¹.

Стандартна теорія майже повністю нехтує таким істотним елементом економічної діяльності, як платність інформації. Наприклад, при аналізі різних типів ринкової конкуренції, поведінки споживача і діяльності фірм, питання про те, де і як економічні суб'єкти отримують необхідну для них інформацію, взагалі не ставиться. Теорією допускається, що суб'єкти знають все, що їм потрібно для прийняття правильного рішення, що веде до максимізації корисності (прибутку).

Таке уявлення різко розходиться з дійсністю. Будь-яке економічне рішення вимагає великого масиву інформації, причому в сучасному житті значення цієї обставини безперервно зростає. Отримання інформації вимагає великих зусиль, витрат сил, часу і коштів. "Платність" інформації – це причина існування особливого виду витрат – "трансакційних витрат", які є однією з центральних категорій інституціональної теорії².

Для постсоціалістичних країн новий підхід дозволяє досліджувати великий фактичний матеріал, розглянути особливості нових організаційних структур, що виникли у процесі переділу власності, і проаналізувати мотиви і поведінку різних професійних і соціальних груп на мікрорівні. Сьогодні, на думку А.М. Нестеренко, він опирається переважно на емпіричні дослідження і мало пов'язаний із власне інституціональною теорією. Тим часом інституціональна теорія (представлена

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 284.

² Те ж джерело. С. 284-285.

головним чином в її сучасній версії – неоінституціоналізмі) правомірно привертає увагу дослідників як доктрина, здатна пояснити сучасний стан і перспективи економіки з позиції взаємодії базових економічних мотивів підприємців, правового регулювання і організаційних форм бізнесу.

Складається думка про те, що інституціоналізм може претендувати на місце одного з теоретичних джерел постсоціалістичної трансформації. В. Крюков у своїй роботі наводить цікаве зізнання автора польської шоквої терапії Л. Бальцеровича про потребу в теорії, яка йшла би далі таких параметрів, як рівень накопичення і зростання продуктивності праці, і була би сформульована в інституціональних поняттях, тому що "постсоціалістичний перехід може бути зрозумілий тільки як особливий випадок інституціональної динаміки"¹.

Сучасний стан і основні проблеми інституціонально-еволюційної теорії. У числі своїх попередників інституціоналісти називають багатьох видатних економістів ХІХ та початку ХХ ст. Так, німецька історична школа (Ф. Ліст) внесла вклад у вивчення економічної ролі соціальних організацій, у першу чергу держави. Духу інституціоналізму близькі погляди К. Маркса на обумовленість господарської діяльності людини установками соціального середовища, вчення М. Вебера про протестантську ділову етику, трактування К. Менгером грошового обігу як соціального явища. Інституціоналісти розділяють навіть деякі ідеї найвизначнішого представника ортодоксальної школи – А. Маршалла, який висловлював сумніви у справедливості принципу рівноваги і закликав використовувати біологічні аналогії для економічного аналізу ("Мекка економіста знаходиться в області економічної біології").

У роботі "Суспільний поділ праці" (1893 р.) Е. Дюркгейм обґрунтував думку про те, що будь-які громадські, в тому числі економічні, контакти спираються на прихований, але потужний фундамент, що складається із соціально обумовлених та історичних обмежень законів, норм, звичок і стереотипів. Тому відносини між індивідами, особливо в розвиненому суспільстві, будуються на основі "недосконало сформульованих контрактів", фундамент яких складають неявно виражені соціальні норми.

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 105.

Пізніше американський соціолог Т. Парсонс визначив такі норми як "набір правил, які задані соціально, а не є предметом якої-небудь угоди між учасниками договору"¹.

Такий підхід був уперше представлений у працях основоположника інституціоналізму американського економіста Т. Веблена (1857-1929 рр.): "Чому економіка – не еволюційна наука?" (1898 р.), "Теорія дозвольного класу: економічне дослідження про інститути" (1899 р.), "Місце науки в сучасній організації" (1919 р.). Відкинувши уявлення про людину як про раціональне атомарне "homo economicus" і **висунувши саме поняття інститутів як "стійких звичок мислення, властивих великій спільності людей"**², дослідивши їх походження з інстинктів, звичок, традицій і соціальних норм, він уперше піддав науковому аналізу шляхи і форми розвитку інститутів. Таким чином, Т. Веблен поклав початок і власне інституціоналізму та еволюційній економічній теорії (втім, такий поділ досить умовний)³.

"Старий" інституціоналізм: від Т. Веблена до Дж. Ходжсона. Основоположники "старого" інституціоналізму – американські економісти і "social writers". Цим терміном у США позначають авторів, які пишуть книги і статті на соціальні теми. Він ширший, ніж російський термін "публіцист", оскільки передбачає більш широке – політичне і філософське – осмислення соціальних явищ.

Дж. Коммонс створив теорію трансакцій, позначаючи будь-який вид передачі правового контролю від однієї особи іншій.

Інший відомий інституціоналіст, В. Мітчелл, займався вивченням прикладних питань економічної динаміки, у тому числі господарського циклу і грошового обігу, в контексті діяльності публічних, приватних та інших соціальних організацій.

У перші повоєнні десятиліття інституціонально-еволюційний напрям втратив свою роль у економічній науці головним чином з тієї причини, що зосередився на емпіричних дослідженнях, нехтуючи вивченням фундаментальних економічних питань. Пізніше, в 60-80 роках минулого століття, ряд відомих учених

¹ Parsons, T. The Structure of Social Action. /T. Parsons. // N.Y.: McGraw-Hill. 1937. P. 312.

² Veblen, T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays. N.Y.: Huebsch, 1919. P. 239.

³ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 74.

асоціювали себе з інституціоналізмом: К. Ейрс (взаємозв'язок культури і господарської діяльності), Дж. Гелбрейт (модифікація ринкової системи під впливом великих корпорацій), Г. Мюрдаль (аналіз соціальних систем), Я. Корнаї (критика принципу рівноваги). До цього ж періоду належить поділ інституціональної доктрини на "старий" і "новий" інституціоналізм.

Традиції "старого" інституціоналізму в даний час активно розвиваються "кембриджською школою" на чолі з Дж. Ходжсоном і великою групою інших західноєвропейських і американських вчених.

"Новий" інституціоналізм, що розвивався в роботах Д. Норта, М. Олсона, Р. Познера, О. Вільямсона, Г. Демсеца, Р. Нільсона, С. Вінтера та ін., ближчий до неокласичної школи і сучасних теорій, що пов'язані з нею: трансакційних витрат, прав власності, ордолібералізму. Спочатку він виник як мікроекономічний аналіз на базі ідей Й. Шумпетера про еволюційну поведінку фірм, а пізніше поширив свої принципи на теорію соціальних систем. **Представники "нового" інституціоналізму вважають інститути не стільки культурним або психологічним феноменом, скільки набором правових норм і неформальних правил, які жорстко спрямовують економічну поведінку індивіда і організацій ("правилами гри", за визначенням Д. Норта).** Слідуючи традиції ортодоксальної теорії, "нові" інституціоналісти вбачають первинний елемент економічного аналізу в абстрактному і індивідуалістичному суб'єкті з практично незмінними перевагами, а організації, право та інші соціоекономічні феномени виводять із процесів безпосередньої взаємодії індивідів. Тим самим вони пропускають проміжний рівень – звички і стереотипи, які займають центральне місце в "старому" інституціоналізмі¹.

Генезис інституціоналізму. Інституціоналізм – дуже широке наукове поняття, яке слід було би сприймати не як окрему теорію, а як сукупність наукових доктрин. Всі вони об'єднуються тим, що **центральною категорією аналізу вважають поняття "інститут" як стійку форму людської поведінки і виводять з інститутів усе різноманіття економічного та соціального життя.**

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С.75-76.

Як зазначалося раніше, така широка сукупність наукових доктрин, що об'єднуються поняттям "інституціоналізм", поділяється на дві основні частини – "старий" або традиційний, і неоінституціоналізм. "Старий" інституціоналізм, у свою чергу, тісно пов'язаний з еволюційною теорією і, по суті, може бути об'єднаний в єдину інституціонально-еволюційну доктрину. У складі неоінституціоналізму – теорія трансакційних витрат, теорія прав власності, "нова економічна історія" та інші школи¹.

Так, Дж. Гелбрейт прославився в 60-і роки минулого століття як автор концепції "нового індустріального суспільства", в якому домінують великі корпорації; на його думку, вони змінили сутність капіталізму, створивши можливість планомірної організації економічного процесу. Не менш відомий і лауреат Нобелівської премії Г. Мюрдаль – автор знаменитої книги "Азіатська драма" (1968 р.) та інших робіт, переважно присвячених гострим соціальним проблемам країн "третього світу", а також розвинених держав. Один із принципів економічного аналізу, до якого він часто звертався – "кумулятивна причинність", або безперервний замкнутий цикл позитивного зворотного зв'язку (цей принцип був введений в економічний аналіз ще Т. Вебленом). Згідно з Г. Мюрдалем, у житті країн, що розвиваються, а також малозабезпечених верств населення західних держав, цей принцип створював замкнуте коло бідності ("бідність породжує бідність"), прирікаючи країни Азії та Африки на відсталість і залежність².

У 80-х роках минулого століття почалася третя хвиля "старого" інституціоналізму, зобов'язана своєю появою головним чином діяльності вчених "кембриджської школи" на чолі з Дж. Ходжсоном, згаданої вище. Її відрізняють три особливості:

1. Через культуру, наслідування і звички соціальні норми входять у свідомість кожної людини і визначають її вчинки не тільки в економічній діяльності, але і в повсякденному житті³.

2. У діяльності "кембриджської школи" і Дж. Ходжсона економіка розглядається як відкрита еволюційна система, яка зазнає постійного впливу зовнішнього середовища (культури,

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 288.

² Те ж джерело. С. 290.

³ Те ж джерело. С. 291.

політичної обстановки, природи і т.д.). Тому "кембриджська школа" заперечує найважливіший постулат неокласичної теорії – прагнення економіки до рівноваги, розглядаючи його як нетиповий і дуже короткочасний стан¹.

Інституціонально-еволюційна теорія пропонує аналіз ряду цікавих механізмів інституціональної динаміки. До них належать, наприклад, "інституціональна пастка" ("lock-in") і "хреодний ефект", близький до більш поширеного терміну інституціональної теорії "залежність від минулого" ("path dependence").

3. "Старий" інституціоналізм і особливо його сучасну версію відрізняє інтерес до аналогій між економічною теорією і біологією (так звана "біологічна метафора" в економіці). Пошук аналогій, а в кінцевому підсумку – спільності між різними науками, – закономірна і, безумовно, позитивна риса, яка характеризує розвиток наукового знання за останні півтора століття. Вона відображає спільність матеріального світу. Неокласика має прямі аналогії з фізикою. Але примітно, що саме один з творців неокласики А. Маршалл заявив, що "Меккою" економіста повинна стати біологія.

У біології безперервність забезпечується, як відомо, передачею спадкової інформації за допомогою генів. В економіці роль генів виконує інститут: він передає інформацію в часі і в економічному середовищі. Іншими словами, за допомогою імітації та навчання (що розуміється в широкому сенсі, тобто не тільки як формальне утворення, але як соціалізація) індивіди набувають звичку до тих форм поведінки, які визнані суспільством доцільними і втілені в тому чи іншому інституті. З цим і пов'язане те величезне значення, яке все "старі" інституціоналісти надають соціокультурному середовищу².

Методологічні підходи. Інституціоналісти підкреслюють важливість зв'язків між елементами для формування властивостей як самих елементів, так і системи в цілому. Стійкі соціопсихологічні і соціоекономічні структури стають тим, що Т. Веблен і його послідовники називають "інститутом". В якості ілюстрації "ефекту стійкості" Т. Веблен і Г. Мюрдаль пояснили відсталість і слабку здатність до змін у традиційних африканських

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 292.

² Те ж джерело. С. 292-293.

і азійських суспільствах.

Соціоекономічний інститут – центральний елемент аналізу в інституціонально-еволюційній теорії¹.

Головні поняття та наукові проблеми.

Інститути. Звички і стереотипи мислення, що розділяються більшістю членів суспільства, Т. Веблен називав інститутами. Інститути спочатку виникають на базі людських інстинктів і найпростіших потреб; сприяючи їх задоволенню, вони набувають самопідтримуючого характеру і за принципом зворотного зв'язку формують стереотипи мислення.

Якою би не була природа інститутів, у реальному сучасному житті вони приймають форму правових норм, традицій, неформальних правил, культурних стереотипів. На відміну від Т. Веблена і його послідовників, "нові" інституціоналісти розглядають інститути як переважно юридичні та неформальні норми, що утворюють рамки обмеження для діяльності людини.

Нарешті, згідно з "новим" інституціоналізмом (Й. Шумпетер), головними факторами інституціонального розвитку виступають інноваційна діяльність підприємців та інших активних членів суспільства і технологічний прогрес.

В рамках інституціоналізму розвиваються дослідження ролі соціокультурних чинників у економічному розвитку, що спираються на традиції М. Вебера. **Соціокультурні стереотипи впливають на економічну діяльність.**

Еволюція інститутів. Думка про уподібнення економічних процесів біологічним виникла не сьогодні. Аналогії між господарською сферою і живою природою ще в XVIII ст. проводили Б. Мандвіль, Д. Юм, Т. Мальтус та ін. Після створення Ч. Дарвіном еволюційної теорії на базі його ідей загального розвитку і селекції була розроблена універсальна філософська система, яка описувала рух природного і **соціального життя**, заснованого на принципах еволюції.

Як відомо, дарвінівська теорія опирається на три принципи: спадковість, мінливість і природний відбір. Будь-яка наука, яка сприймає ці принципи, повинна відповісти на запитання про те: якими є механізми успадкування і мінливості, механізми і критерії

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 78.

відбору? Різноманіття інститутів у рамках системи, що розвивається, породжує питання про те, як відбувається зміна старих інститутів новими. Еволюційна теорія пропонує кілька типів такого процесу. Переважним вона вважає тип, який іменується "**path dependence**" (залежність від траєкторії попереднього розвитку). У цьому випадку суспільство і економіка відтворюють соціокультурні інститути минулого, поступово вносячи в них зміни. **З усього комплексу інститутів, що утворюють систему, змінам найшвидше піддаються ті, які належать до зовнішнього, поверхневого шару, тоді як глибинні, сутнісні інститути виявляють найбільшу стійкість.** Ця теза добре підтверджується на прикладі азійських і африканських суспільств, які в останні десятиліття досить легко сприйняли зовнішні елементи європейської цивілізації, але зберегли старе, багатомікове "ядро" відносин, традицій і стереотипів. Саме тому американський учений М. Тул вважає "привнесення неокласичної моделі у Східну Європу" приреченим на невдачу.

Значно рідше зустрічається "**path independence**", незалежність від минулого, що виявляється в радикальному руйнуванні попередньої системи. Найчастіше спостерігається протилежний тип розвитку – "**path determinance**", або зміни, які повністю визначаються минулим¹.

Зростання фірми і технологічний розвиток. В рамках інституціонально-еволюційної теорії було розроблено ряд моделей, що пояснюють розвиток фірми як результат її інноваційної діяльності.

Якщо вдатися до аналогій з людською діяльністю, то "рутини" – це звички, стереотипи поведінки фірми. Подібно до того, як людина слідує звичкам і стереотипам, поки вважає їх суб'єктивно корисними, фірма зберігає "рутини", поки вони забезпечують рентабельність і виживання на ринку².

Соціально-економічне середовище і держава. Розширення функцій держави в сучасному суспільстві при збереженні ринкових свобод, інститутів і механізмів у вирішальній мірі обумовлене збільшеною складністю соціально-економічного

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 85.

² Те ж джерело. С. 85.

процесу. Багато фундаментальних проблем сучасного суспільства не можуть бути ефективно вирішені за допомогою лише ринкових механізмів. Це, перш за все, зміцнення соціальної сфери, яка стала одним із найважливіших джерел економічного зростання. Так, рівень освіти, кваліфікація робочої сили і **стан наукових досліджень** безпосередньо впливають на темпи і якість економічного зростання, що підтверджено економічними розрахунками. Величезний вплив на якість робочої сили, на економічний розвиток в цілому справляють охорона здоров'я, соціальне забезпечення і стан навколишнього середовища. Ринок сам по собі не може створити потужної соціальної сфери, хоча ринковим механізмам, особливо конкуренції, може бути властива сильна соціальна спрямованість¹.

Таким чином, соціально-економічне середовище (простір) стає свосереднюю основою не тільки практики, але і економічної теорії. Максимальне врахування цього фактора в дослідженнях визначає результативність роботи всіх складових економічної науки, в тому числі й бухгалтерського обліку.

Відомий з інституціональної теорії ефект "*path dependence*", тобто залежність від траєкторії попереднього розвитку, у поєднанні з недостатньою сформованістю ринкових відносин, визначають свідомо велику роль держави в перехідній економіці.

Теза про те, що держава повинна бути інструментом економічної діяльності, не суперечить іншій відомій тезі – про поділ власності і влади. Останній означає, що придбання і використання власності має здійснюватися відповідно до економічних критеріїв, а не залежати від близькості до державної влади; влада, у свою чергу, не вільна за рамками закону контролювати власників².

Неоінституціоналізм – елемент "економічного підходу" до соціального аналізу. Основоположником неоінституціоналізму прийнято вважати Р. Коуза. Час зародження цієї доктрини – 50-60 роки ХХ ст. Загалом в частині відродження інтересу до ідей невизначеності, випадковості, еволюційної теорії та інститутів наукова громадськість зобов'язана невеликій статті А. Алчіяна,

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 92-93.

² Те ж джерело. С. 101.

написаній у 1950 р. З тих пір група видатних учених, переважною мірою американців, перетворила неоінституціоналізм у авторитетний науковий напрямок¹. Відзначимо найбільш відомі імена його представників. О. Вільямсон отримав величезну популярність завдяки аналізу фірми з позицій теорії трансакційних витрат, специфічності активів і новому розумінню контрактів (Уильямсон О. Экономические институты капитализма. СПб.: Лениздат, 1996 г.). Т. Еггертссон представив, мабуть, найбільш ґрунтовний виклад неоінституціональної теорії (Eggertsson T. "Economic Behavior and Institutions"), і спільно з Х. Демсецем і С. Ченом може вважатися засновником неоінституціональної теорії прав власності. Р. Познер відомий як дослідник права з позицій неоінституціональної теорії. У сучасне розуміння держави і функціонування великих груп людей величезний внесок вніс автор теорії колективної поведінки і гучної концепції "держави як осілого бандита" М. Олсон. В 1995 році на міжнародній конференції в Москві М. Олсон роздавав роздруківки своєї лекції про "державу як осілого бандита", яка викликала шок серед неспілкуваної аудиторії. Відзначимо, що мова йде всього-навсього про метафору, що дозволяє проілюструвати походження інститутів публічної влади, і аж ніяк не свідчить про радикальні або анархічні схильності її автора, хоча він не зараховував себе до справжніх неоінституціоналістів. Нарешті, Д. Норт отримав всесвітнє визнання завдяки неоінституціональній теорії історичного процесу – "кліометриці" та аналізу динаміки соціально-економічних систем із позицій неоінституціоналізму.

На відміну від "старого" інституціоналізму, який збирає соціальні, філософські та психологічні доктрини і поширює їх висновки на економіку, неоінституціоналізм дотримується протилежного підходу – він розглядає соціальні і політичні процеси як своєрідне відображення економічної поведінки людини.

Першою роботою, написаною в дусі неоінституціоналізму, безумовно, є знаменита стаття Р. Коуза "Природа фірми" (1937 р.)².

Р. Коуз уперше визначив межі фірми залежно від

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 310-311.

² Coase, R. The Nature of the Firm. *Economica*, New Senes. 1937. V. 16 (4). P. 386-405.

трансакційних витрат управління. Іншими словами, фірма може існувати в певних рамках, поки витрати контролю над працівниками фірми не перевищують витрат захисту прав власності. За цими межами економічно вигідніше вступати в ринкові відносини з постачальниками і покупцями¹.

Не можна не згадати чудову думку К. Маркса про те, що людство ставить перед собою ті завдання, для вирішення яких дозріли матеріальні передумови. Іншими словами, люди ставлять ті завдання, які вони реально в змозі вирішити.

Не можна не відзначити роль Ф. Хайєка в розвитку неінституціоналізму. Цей філософ і економіст відстоював принципи економічної і соціальної свободи: чим більше різноманітності допускає суспільство, тим інтенсивніше і тим більш плідно протікає відбір доцільних для соціуму інститутів.

У 70-80 роках минулого століття американський вчений Г. Саймон розробив концепцію обмеженої раціональності, яка допомагає пояснити, чому людина не завжди робить так, як здавалося би, їй слід було діяти для максимізації корисності. Г. Саймон виходить із принципу "платності" інформації і стверджує, що людина не в змозі зібрати увесь масив інформації, необхідний для прийняття того рішення, яке було би для неї оптимальним і забезпечувало би одержання максимуму корисності. Більше того, індивід навіть часто не знає про всі можливості, які для нього відкриті, і тому не використовує їх. Тому людина чинить абсолютно раціонально, обмежуючись при прийнятті рішень тільки тією інформацією, яка доступна, виходячи з її можливостей². Строго кажучи, Г. Саймон пише не стільки про максимізацію корисності в неокласичному розумінні, скільки про задоволення потреб. В основі його міркувань – розрив між тим, що людина має, і тим, що вона хоче мати. За Г. Саймоном, **економічна поведінка людини – це стратегія задоволення потреб, які вона наразі не може задовольнити. Природно, це дещо відрізняється від принципу максимізації вже наявної корисності, тобто порушує "жорстке ядро" неокласичної і неінституціональної теорії. Тому послідовників концепції Г. Саймона, наприклад**

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 294-295.

² Те же джерело. С. 297-298.

О. Вільямсона, іноді відносять не до неоінституціоналістів, а до "нових інституціоналістів".

При цьому витрати на отримання інформації пропорційні важливості і вагомості того економічного рішення, яке індивід збирається прийняти.

Ще більшого значення для повернення неокласиці втраченого авторитету мали дослідження американського вченого Г. Беккера (у 1992 році він отримав за них Нобелівську премію). Дослідивши сімейні відносини, проблеми злочинності та інші форми людської поведінки, він переконливо довів, що **між механізмами людської поведінки в економіці та інших сферах життя немає принципової різниці і що ці механізми можуть бути пояснені неокласичними принципами¹, хоча до інституціоналістів цього не було зроблено.**

Принципи неоінституціоналізму. Неоінституціоналізм претендує на пояснення не тільки економічних, а й соціальних та політичних форм поведінки².

Невизначеність, платність інформації та транзакційні витрати. Неоокласична теорія обґрунтувала тезу про фундаментальну характеристику економічної системи – невизначеність. Якби не було невизначеності, то господарюючі суб'єкти не відчували би потреби в інформації. Але оскільки інформації недостатньо, тобто люди відчувають дефіцит інформації, то, подібно до будь-якого рідкісного (в неокласичному сенсі цього слова) блага, інформація стає "платним" ресурсом. Щоби прийняти рішення, яке хоча би наближається до оптимального, потрібно затратити чимало коштів для отримання необхідної інформації³.

"Економічний підхід" Г. Беккера обґрунтовує ідею про те, що і в інших областях людської діяльності індивідам доводиться зіштовхуватися з необхідністю прийняття рішення в умовах дефіциту інформації.

Отже, в рамках відносин як власників і менеджерів, так і виборців і депутатів головна проблема полягає в контролі за діяльністю агентів. Але контроль вимагає інформації, яка ніколи

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 299.

² Те ж джерело. С. 302.

³ Те ж джерело. С. 303.

не буває безкоштовною.

Не тільки вертикальні, ієрархічні відносини, але і відносини між рівноправними суб'єктами вимагають збору інформації. Таку впевненість могло би дати спостереження за діями партнера, іншими словами – збір інформації про його економічну поведінку. Якщо банк збирається видати позику клієнту, то вихідним дешевим і досить надійним джерелом інформації про нього є "кредитна історія" клієнта¹.

Таким чином, у неінституціоналізмі інститути – це формальні або неформальні правила людської поведінки в економічній, соціальній і будь-якій іншій сфері.

Неінституціоналісти порівнюють інститути з правилами колективної спортивної гри, наприклад, футболу, а гравців – з економічними суб'єктами, що діють в рамках інституціональних обмежень.

Внаслідок цієї аналогії можна сформулювати положення, що мають величезне значення при аналізі інституціональної динаміки і, зокрема, при дослідженні інституціональних проблем.

Інститути бувають формальними, тобто закріпленими в письмовому вигляді. Якщо залишатися в рамках аналогії зі спортивною грою, то формальним інститутом слід вважати правила гри, узаконені відповідним органом, наприклад, національним спортивним комітетом. У реальному житті формальними інститутами є конституція, цивільний та інші кодекси, закони, постанови, розпорядження і т.д. Звертаємо увагу, що структуровані вони строго ієрархічно: **змінити вищий рівень формальних інститутів важче, ніж попередній.** Наприклад, внесення змін до конституції будь-якої держави вимагає тривалих і напружених зусиль, часто – загальнонаціонального референдуму, а ось змінити розпорядження місцевих органів влади може просто вище керівництво².

Інша група інститутів – неформальні: традиції, звички, стереотипи поведінки і інші стійкі форми взаємодії між людьми, які визначаються головним чином культурою, психологією і ідеологією даного суспільства. В рамках спортивної гри це можуть бути больові прийоми впливу на

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 304.

² Те ж джерело. С. 309.

супротивника, за які суддя не призначає покарання, тому що формальна заборона на такі прийоми відсутня. **Взаємодія між формальними і неформальними інститутами – один із основних і найважчих для аналізу факторів інституціональної економіки¹.**

Аналогія зі спортивною грою показує, що організації виростають із інститутів: коли були придумані правила гри в футбол, виникли футбольні команди, але не навпаки. Правда, в реальному житті організації та інститути постійно взаємодіють і впливають один на одного.

Специфічність активів і контрактів. Мережа імпліцитних контрактів між власниками інтерспецифічних ресурсів – основа існування фірми. Такими ресурсами можуть бути фізичний капітал і підприємницькі здібності власника, кваліфікація менеджерів, інженерів і службовців, навички, вміння та досвід робітників, зв'язки з постачальниками, покупцями та іншими контрагентами. Власники цих та інших активів об'єднують їх для того, щоб виробляти продукт і продавати його на ринку. Об'єднуючи активи, вони зазвичай укладають певну угоду (наприклад, пишуть заяву про прийом на роботу, на якій керівник фірми ставить резолюцію про згоду, іноді вказуючи зарплату та інші умови праці, або підписують трудовий договір), але угода неминуче носить обмежений характер, тому що не може передбачити всіх обставин, що виникають протягом тривалого співробітництва між партнерами².

Опортунізм. Вихідний принцип неінституціоналізму – це "платність" інформації. Якби кожен індивід мав необмежений доступ до інформації, то він володів би повним знанням про поведінку партнера за контрактом і мав би можливість запобігти будь-яким порушенням з боку партнера³.

При цьому найбільш ефективні неформальні традиції і стереотипи поведінки, тому що, на відміну від формальних правил, дотримання яких підлягає захисту з боку держави, третейських судів або самих учасників контракту, індивіди схильні діяти в рамках неформальних інститутів без будь-яких

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 310.

² Те ж джерело. С. 322.

³ Те ж джерело. С. 323.

зовнішніх примусів. Тим самим суспільство і кожен індивід окремо досягають величезної економії трансакційних витрат щодо захисту контрактів від опортунізму. У сфері економічних відносин сукупністю таких неформальних інститутів виступає ділова етика, або, в більш широкому сенсі слова, економічна культура суспільства. Відомо, що в різних суспільствах або цивілізаціях ділова етика істотно відрізняється. **Неоінституціональна теорія допомагає зрозуміти, як саме за рахунок зниження трансакційних витрат на захист від опортунізму ті типи ділової етики, які передбачають суворе, точне і своєчасне виконання контрактів, сприяють зростанню суспільного багатства¹.**

Примус до дотримання контракту (захист контрактів). Більшість контрактів в сучасному світі не можуть обійтися без спеціальних заходів, спрямованих на примушування сторін до виконання контракту. Насправді ця проблема значно складніша.

По-перше, контроль дотримання умов контракту вимагає збору інформації. Це породжує великі трансакційні витрати з боку кожного з партнерів, але ще більші витрати – з боку державного або громадського органу, який покликаний забезпечувати дотримання контрактів. Адже навіть якщо інформація про порушення надається одним із учасників контракту до контролюючого органу, наприклад до суду, абсолютно безкоштовно, останній повинен перевірити її достовірність.

По-друге, той орган, який повинен стояти на сторожі дотримання закону, має "власну функцію корисності" – іншими словами, має власні інтереси. Вони можуть варіюватися від порівняно безневинних форм тяганини, викликані надмірною завантаженистю суддів або чиновників, до більш небезпечних форм необ'єктивного розгляду справ унаслідок корумпованості, ідеологічної упередженості або політичної ангажованості².

Два підходи до розуміння власності. При всьому різноманітті економічних і юридичних теорій власності можна виділити два основні підходи, що склалися до теперішнього часу.

Перший підхід являє собою континентальну традицію. Вона опирається на Цивільний кодекс Наполеона (1804 р.), який, у

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 324.

² Те же джерело. С. 327.

свою чергу, походить від римського права. Основна ідея континентальної традиції полягає в цілісності і неподільності категорії власності¹.

У другій половині ХХ ст. саме англо-американська традиція стала основною для неінституціонального трактування категорії власності. Це пов'язано з тим, що в умовах надзвичайного ускладнення соціальних та економічних відносин розуміння власності як набору часткових правочинів, кожен з яких регулює окрему, непересічну з іншими, площину взаємодії між людьми з приводу об'єктів власності, виявилось більш відповідним до вимог сучасного життя, ніж цілісний погляд на власність, властивий континентальній традиції².

Один із засновників неінституціональної концепції власності А. Алчіян наступним чином проілюстрував "подільність", або "розщеплення", непересічних прав власності: "... кожен із кількох індивідів може одночасно володіти деякою частиною прав на ділянку землі. Суб'єкт А може володіти правом вирощувати на ній пшеницю. Суб'єкт В може володіти правом гуляти по цій ділянці. Суб'єкт С може володіти правом струшувати попіл і палити, перебуваючи на цій ділянці. Суб'єкт D може мати право літати над ділянкою на літаку. Суб'єкт Е може мати право піддавати землю вібрації внаслідок роботи певного обладнання, встановленого поряд. І кожне з цих прав може передаватися іншій особі (may be transferable)"³.

Чому одночасно існують різні форми власності? Якщо подумки скласти градацію основних сучасних форм власності за цією ознакою (відношення трансакційних витрат до цінності блага), то ми отримуємо наступну послідовність⁴:

1) *Загальна власність.* Це сукупність інститутів, що допускають усіх охочих до тих чи інших благ. Відзначимо, що мова йде саме про економічні ("рідкісні") блага, які мають ціну на ринку. Чому ж суспільство погоджується на вільний доступ до цих благ? Причина в тому, що встановлення і захист прав власності на ці блага вимагає набагато більших витрат, ніж

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 330.

² Те ж джерело. С. 330.

³ Те ж джерело. С. 331.

⁴ Те ж джерело. С. 333.

ринкова ціна одиниці блага¹. Це положення характерне, наприклад, для запасів риби у відкритому морі (поза національними водами). Риба, безумовно, представляє цінність, і часто досить значну, але "розгородити" відкрите море, далеко від берегів, і стежити, щоб кожен ловив рибу тільки на "своїй ділянці", було би занадто дорогим задоволенням. Щоправда, коли ціна на рибу тих чи інших порід різко зростає, деякі країни в односторонньому порядку або за погодженням з іншими країнами все-таки встановлюють національні ділянки для лову й не допускають сторонні рибальські судна. Так загальна власність припиняє існування.

Близькою до спільної власності є і "власність" на гриби, горіхи і ягоди. Навіть там, де лісові ділянки формально знаходяться у власності сільськогосподарських кооперативів (колишніх колгоспів), контролювати збір грибів та ягід занадто складно і дорого, тобто витрати захисту прав власності дуже високі по відношенню до вартості грибів та ягід, і тому фактично всі охочі мають до них вільний доступ.

2) *Державна власність*. Об'єкти державної власності досить різноманітні, і в багатьох країнах (Італія, Франція) на держсектор припадає значна частка економіки. Але є один клас економічних благ, які "за замовчуванням" належать до державної власності. Це відомі із загальної теорії "суспільні блага", тобто блага, які не виробляються ринком через неможливість встановлення цін на ці блага і "проблема безбілетника".

"Проблема безбілетника" – можливість отримати вигоду від суспільного блага, не заплативши на нього. Дане поняття є одним із центральних в теорії суспільних благ.

Теоретично міркуючи, можна було би все-таки встановити міру споживання суспільних благ кожним членом суспільства і тим самим перетворити їх у звичайні ринкові товари і послуги. Але трансакційні витрати при цьому були би настільки високими, що колишні суспільні блага, перетворені в ринкові товари і послуги, стали би недоступними для основної маси населення. Таким чином, приймаючи на себе зобов'язання з виробництва суспільних благ, держава економить трансакційні витрати суспільства і заповнює один із "провалів" ринку.

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 334.

3) *Комунальна власність*. За взаємною згодою група людей може володіти власністю. Це – комунальна форма власності. До неї можуть належати артіль, кооперативи, церковні громади, організації та підприємства. Комунальна форма власності має певні переваги, що робить її життєздатною в сільському господарстві і малих виробництвах. До цих переваг належить, перш за все, взаємна солідарність членів громади і зацікавленість кожного члена суспільства в успіху¹. Але ці плюси перетворюються в мінуси, як тільки громада розростається: мотивація до праці спадає (виникає "проблема безбілетника"), а трансакційні витрати трудового вкладу кожного учасника найчастіше перевершують цей трудовий внесок. Тому комунальна власність поширена головним чином у вигляді сільськогосподарських (виробничих і торгових) кооперативів, особливо у країнах з живими традиціями спільної праці (Іспанія, Латинська Америка), де трансакційні витрати взаємного контролю і захисту від сторонніх осіб нижчі, ніж ринкова вартість одиниці продукції. Однак і в цих країнах чисельність кооперативів падає. На сьогодні найбільш вдалою і стійкою формою комунальної власності є ізраїльські кібуци, які "вижили" з 20-х років ХХ ст. не тільки завдяки високому рівню освіти поселенців, а й завдяки потребі у спільному самозахисті від ворожого оточення.

4) *Приватна власність*. Незважаючи на модифікації і зміни, інститут приватної власності виявився найбільш стійким інститутом власності в історії людства. Як і з іншими формами власності, з ним пов'язані трансакційні витрати встановлення і захисту даного інституту. Але, мабуть, ці витрати значно нижчі по відношенню до ціни одиниці продукції, що випускається, ніж у кооперативах і на державних підприємствах, оскільки приватна власність існує з періоду пізньої античності і розвивається повсюдно, часто витісняючи інші форми власності. У даний час вона прийняла форми індивідуальної (особистої) і корпоративної приватної власності, зберігаючи свою найважливішу рису: тісний зв'язок між індивідуальними ресурсними вкладеннями (праці, капіталу, інтелектуальних здібностей) і корисності, яка отримується у відповідь. Але ця риса, а отже – і ефективність

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 334.

приватної власності, – проявляється тільки в тому випадку, коли права власності надійно захищені, а власник діє в умовах конкуренції і здатний запобігати опортуністичній поведінці найманих працівників, перш за все – управлінців.

Власність як "пучок" часткових правомочностей. Фахівці в області теорії прав власності неодноразово пропонували різні комбінації часткових правомочностей, які покривали би увесь спектр відносин між людьми щодо власності на економічні блага¹.

Серед розширених списків найбільш відомий перелік, запропонований англійським економістом А. Оноре у 1961 р. Він включає наступні 11 правомочностей²:

1. *Право володіння*, яке означає виключне право власника здійснювати фізичний контроль над благом – наприклад, не допускати до нього інших осіб. Це основна правомочність, без якої інші правомочності втрачають сенс. Саме тому слова "володілець" і "власник" зазвичай вживають як синоніми.

2. *Право користування*, тобто право отримувати корисність безпосередньо з блага. Безпосереднє отримання корисності, наприклад, шляхом споживання продуктів харчування або насолоди твором мистецтва, відрізняє дане право від інших правочинів, які приносять власнику корисність у результаті опосередкованих дій, наприклад, здачі в оренду.

3. *Право управління*, яке позначає виключне право власника приймати рішення про будь-які дії відносно блага, що становить предмет власності. Воно включає і можливість передачі права управління, що дуже часто практикується власниками фірм, які наймають менеджерів для поточного управління бізнесом.

4. *Право на дохід*, тобто на корисність, отриману в результаті використання блага з метою виробництва інших благ. Ця корисність може бути отримана як самим власником, наприклад, при вирощуванні врожаю на землі, так і іншими особами, які взяли цю землю в оренду. В обох випадках власник зберігає право на урожай, хоча при здачі землі в оренду він повинен розділити це право з орендарем і віддати йому частину врожаю.

5. *Право на капітальну вартість*. Воно означає право власника на свій розсуд змінювати фізичні форми блага аж до його

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 337.

² Те ж джерело. С. 338.

знищення, а також продавати або дарувати його. Іншими словами, це різні форми добровільного відчуження власником своїх прав власності.

6. *Право на безпеку*, тобто на захист від вилучення блага приватними особами (грабіж, крадіжка) або державою (експропріація).

7. *Право на передачу блага у спадок*. За формою воно близьке до права на капітальну вартість, але, строго кажучи, не є відчуженням власником своїх прав, тому що після смерті власника поняття прав втрачає сенс.

8. *Безстроковість правочинів*. Це означає, що правомочності належать власнику без будь-яких обмежень у часі.

9. *Заборона шкідливого використання*, тобто недопущення шкідливого для інших використання блага.

10. *Відповідальність у вигляді стягнення*, або можливість відчуження блага у власника в сплату боргу.

11. *Право на відновлення правочинів*. Це означає, що після закінчення терміну уступки правомочності, наприклад, здачі в оренду, воно автоматично повертається до власника¹.

Теорія прав власності та теорія контрактів – різні грані єдиної неонституціональної теорії людських взаємин. Дотримання контрактів є дотриманням прав власності.

Специфікація і розмивання прав власності. У реальному житті захист прав власності часто неможливий без зовнішнього примусу. Інструментом цього примусу зазвичай вважають державу, яка законодавчим і адміністративним шляхом специфікує права власності (наприклад, через систему кодексів, окремих законів, розпоряджень та інших нормативних актів), і за допомогою адміністративних, правоохоронних та судових органів примушує громадян дотримуватися цих прав. Дійсно, роль держави в цьому питанні надзвичайно важлива, тим більше, що стрімкий розвиток соціально-економічних відносин вимагає постійної законотворчої роботи, яка адаптує права власності до мінливих реалій економічного життя².

Держава в перехідній економіці. Розуміння ролі держави в перехідній економіці не може опиратися виключно на традиційну

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 338-339.

² Те ж джерело. С. 346.

економічну теорію¹.

У неокласиці ця роль трактується, виходячи з принципу **"Держава повинна робити тільки те, що не може робити ринок"**. Відповідно, з цією тезою держава повинна компенсувати "фіаско ринку" і виконувати наступні шість основних функцій:

- 1) виробництво "суспільних благ";
- 2) регулювання "природних монополій";
- 3) усунення надмірної соціальної нерівності;
- 4) захист суспільства від "зовнішніх чинників";
- 5) підтримання макроекономічної стабільності;
- 6) згладжування економічного циклу².

Це мінімальний перелік того, чим має займатися держава. Але найчастіше їй доводиться набагато активніше втручатися в економіку, в тому числі в суто виробничу сферу, якщо приватний капітал не в змозі вирішити ті чи інші завдання. При цьому важливо, щоби державне втручання не перевищило критичний поріг, за яким настає ослаблення ринкового механізму і йде на спад ефективність всієї економіки.

Ці "мінімальні" функції зберігаються за державою і в перехідній економіці. Однак коло завдань, що стоять перед нею у цей період, значно ширше. Серед них – розвиток ринкового інституціонального середовища, участь в структурній перебудові економіки, трансформація самої держави тощо.

Перші два завдання є наслідком подвійної природи держави як учасника економічного життя – одночасно суб'єкта нормотворення і власне економічного об'єкта.

У перехідний період складність і значимість завдань, які має вирішувати держава в рамках інституціональної трансформації та структурних реформ, значно вища, ніж у розвинених ринкових економіках.

Не менш значиме і завдання здійснення структурних реформ, покликаних перетворити галузеву структуру таким чином, щоб ядро економіки склали наукоємні виробництва і технології³.

Трансформація держави. Як відомо, протягом більшої частини людської історії держава розвивалася і зміцнювалася як

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 397.

² Те ж джерело. С. 398.

³ Те ж джерело. С. 399.

політична і військова сила, що стоїть над суспільством. Однак у новий час із розвитком капіталізму відносини між державою і суспільством стали змінюватися: виникло громадянське суспільство, в рамках якого індивіди брали на себе вирішення соціальних та економічних питань. Громадянське суспільство – це система економічних, соціальних та інших відносин, які існують автономно від держави і спираються на місцеве самоврядування і громадянську ініціативу¹.

Таким чином, із виникненням сучасної ринкової економіки держава поступово почала перетворюватися на силу, яка є частиною суспільства. Це було закономірним процесом, що відображав зростаючу роль людської індивідуальності в новому, складному і різноманітному світі.

Держава перехідного періоду, безумовно, має специфіку і відрізняється від держави в розвинутій ринковій економіці².

Ця специфіка виражається, по-перше, в тому, що в перехідний період держава повинна не просто заповнювати звичайне "фіаско ринку", але і брати на себе деякі функції, які в розвинених економіках виконують інші економічні суб'єкти. Так, у розвинених економіках мобілізація фінансових ресурсів для подальшого інвестування у виробництво здійснюється недержавним банківським сектором і фондовим ринком. У перехідній економіці банки і фондові ринки ще не можуть належним чином виконувати ці функції. **Звідси випливає важлива роль держави в інвестиційній сфері: вона має бути "локомотивом" інвестиційного процесу, здійснюючи капіталовкладення в "точки зростання", виступаючи гарантом з приватних інвестицій і залучаючи капітал із-за кордону.**

По-друге, постсоціалістична держава повинна бути ініціатором і суб'єктом економічних реформ. Це реформи відносин власності, підприємств (реструктуризація і санація), податків, бюджету та міжбюджетних відносин, розвиток конкурентного середовища, підтримка малого бізнесу і багато інших³.

Повноцінного ринку і економічного підйому Україні не буде

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 400.

² Те ж джерело. С. 402.

³ Те ж джерело. С. 403.

до тих пір, поки держава не набуде здатності ефективно захищати контракти (або права власності). Контракти – основа ринкових відносин, і для того, щоби приватний і державний капітал відчув надійність і стабільність умов бізнесу, держава повинна прийняти найбільш дієві заходи щодо вдосконалення законодавства, розвитку судової системи і забезпечення стійкості державних органів влади. У зв'язку з цим варто зазначити, що розвинені ринкові економіки, допускаючи дуже широкі рамки індивідуальної свободи, разом з тим надзвичайно жорстко протидіють порушенню цих рамок. Дотримання закону забезпечується в західних країнах більш строго і послідовно, ніж деінде¹.

Інституціональна теорія говорить про те, що зміцнення прав власності вимагає дотримання трьох умов:

- специфікація прав власності;
- вільний обмін правомочностями, що входять в "пучок" прав власності;
- надійний захист прав власності².

Типовим негативним прикладом невідповідності цим умовам може служити втеча капіталів з України та інших країн СНД, яка досі триває, незважаючи на всі зусилля держави і заклики до свідомості підприємців.

Держава і інститути. "Правила гри" задають поведінку економічних суб'єктів, тобто інституціональна трансформація первинна стосовно інших напрямків реформ, наприклад структурних.

Інституціональна спадковість свідчить про те, що соціально-економічна система не може трансформуватися в одну мить і що зміна величезного масиву неформальних інститутів, перш за все культури, вимагає тривалого історичного періоду. Тому формування ринкової економіки займе певний історичний відрізок часу, протягом якого будуть виявлятися й успадковані попередні національні риси. До них належить у першу чергу панівне становище держави над суспільством і недостатність індивідуальної економічної та соціальної ініціативи. Це покладає на державу велику відповідальність за прогрес ринкових реформ.

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 407.

² Те ж джерело. С. 408.

Спеціальні дослідження переконливо показали залежність успіху реформ від того, наскільки сильними є інститути в тій чи іншій постсоціалістичній країні. Вчений В. Попов справедливо стверджує, що шокотерапевти і градуалісти сперечалися в основному на другорядні питання, пов'язані зі швидкістю реформ, випустивши з поля зору вирішальний фактор успішної трансформації – сильні інститути.

Під сильними інститутами розуміються правила, яких суворо дотримуються економічні суб'єкти, і організації, які здатні забезпечити дотримання цих правил¹.

На які запитання може відповісти інституціоналізм у постсоціалістичних країнах? Стандартної економічної теорії недостатньо для пояснення перехідних процесів, тим більше, що вона застосовувалася непослідовно. Перехідні процеси у пострадянських країнах взагалі не мали надійного теоретичного обґрунтування².

Інституціоналізм може допомогти знайти відповіді на такі питання:

- Яке поєднання національно-специфічних і універсальних чинників у розвитку країни? Чи існує універсальна і найкраща соціально-економічна модель? Можливо, навпаки, кожна країна здатна йти виключно своїм шляхом? Чи означає це, що ми будемо створювати ні на що не схожий український капіталізм?

- Яка мета трансформації? Або ж стратегічний розвиток соціальних інститутів взагалі погано піддається свідомому регулюванню?

- Чи може інституціональна теорія надати практичне сприяння реалізації соціально-економічної політики у нових умовах?

- Які інститути сприяють економічному зростанню? Що таке інститути зростання?

- Що таке "сильні" інститути та як вони виникають? Вони опираються на примус чи на погодження, на існуючі неформальні інститути? Які можливості держави в "інституціональному проектуванні"?

- Яка специфіка в положенні держави і завданнях, які стоять перед нею на початку ХХІ ст.?

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 405.

² Те ж джерело. С. 287.

Однак, як впливає з інституціональної теорії, "історія має значення". Питання про те, чому кожна країна зберігає самобутність, незважаючи на економічні, політичні та культурні впливи ззовні, було вперше ясно поставлене німецькою політичною школою в середині – другій половині XIX ст. Представники цієї школи – Б. Гільденбрант, К. Кніс і ін. – заперечували наявність загальних для всіх країн економічних законів і підкреслювали неповторність національного господарства кожної держави. При цьому очевидне протиріччя між тезою про неповторність і розвитком подібних форм економічної діяльності в різних країнах (особливо в тих з них, які були близькі одна до одної за рівнем розвитку, наприклад, Німеччини і Франції) вони пояснювали шляхом розділення понять "культура" і "цивілізація". При цьому під культурою вони мали на увазі стійкі соціально-психологічні риси і "споконвічні" основи національного життя (релігія, традиції, мистецтво, дух), а під цивілізацією – організаційні форми суспільного життя (устрій політичних і економічних систем) і технічні засоби впливу людини на природу. Дух нації, який нібито визначає її розвиток, неповторний, і тому кожна країна приречена на самобутність і неповторність.

Цікаво, що у XX ст., по суті, такі ж аргументи були висунуті відомим філософом С. Хантінгтоном (уривки з книги С. Хантінгтона "Зіткнення цивілізацій і перебудова світового порядку" опубліковані в журналі "Pro et Contra" (весна 1997 р., Т. 2, № 2, С. 114-154)) для обґрунтування ідеї про те, що сучасний світ являє собою співтовариство цивілізацій (західнохристиянської, східнохристиянської, мусульманської та ін.), які розвиваються автономно, не прагнуть і не здатні до синтезу або принаймні до взаємозбагачення¹. Як мінімум щодо західної цивілізації ця теза абсолютно несправедлива, адже Захід відрізняється винятковою терпимістю і відкритістю до нових культурно-цивілізаційних впливів. Це одночасно відображає і його силу, і його слабкість.

У пошуках універсальної моделі. Згадаймо гучну книгу Ф. Фукуями "Кінець історії і остання людина" (Fukuyama F. End of History and the Last Man. – N.Y.: Avon Books, 1992). Основна ідея книги – в тому, що цінності демократії, ринку і прав людини поступово оволодівають усім світом (він назвав це "Всесвітньою

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 350.

ліберальною революцією"), що і повинно означати кінець колишньої історії війн і насильства¹.

Все ж феномен стійкості національної траєкторії розвитку займає дуже значне місце у проблематиці сучасних національних реформ, а тому потребує більш ґрунтовного висвітлення. Стійкість національної траєкторії детально вивчена одним із провідних сучасних неінституціоналістів – Д. Нортом.

Свою знамениту книгу про природу інституціональних змін Д. Норт починає словами: "Історія має значення" ("History matters"). Ця книга підпорядкована своєрідному надзавданню – показати, що суспільства розвиваються за розбіжними історичними траєкторіями.

Міркування Д. Норта засновані на тому, що в будь-якій інституціональній системі формальні інститути займають лише невелику видиму частину. Головна ж частина інституціональної системи, що нагадує невидиму основу айсберга, – це неформальні інститути: культура, традиції, стереотипи поведінки.

Неформальні інститути схильні до стійкості. Вони розвиваються дуже повільно і чинять опір різких змін, особливо переносу чужих інститутів з інших товариств або культур. **В цілому ж інституціональна система розвивається шляхом "малих приростів" ("increments"). Кожен наступний приріст спирається на ті інститути, які вже існують; отже, лінія інституціонального розвитку завжди задається всією інституціональною історією суспільства.** Цей ефект, як зазначалося раніше, отримав назву "path dependence", що можна перекласти як "залежність від траєкторії попереднього розвитку" або просто "інституціональна спадковість".

Відкриття ефекту інституціональної спадковості – одне з головних досягнень інституціональної теорії. Його значення в тому, що воно дає наукове обґрунтування факту впливу на його сьогодення і майбутній стан – факту, що займає чільне місце в теоретичних побудовах багатьох шкіл і окремих вчених, але ніколи раніше не мав належного і переконливого логічного пояснення².

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 348.

² Те ж джерело. С. 351.

Інституціоналізм виходить з ідеї про те, що, якими би не були підстави для інституціональних змін (розвиток технологій, природні явища і т.д.), безпосереднім джерелом цих змін може бути тільки людська діяльність¹.

Виходячи з того, що, за винятком надзвичайних обставин, суспільства не схильні різко змінювати траєкторію свого інституціонального розвитку, неважко вирішити і "кінцеву загадку економіки"² про те, чому одні країни багатіють, а інші залишаються бідними, не бажаючи запозичувати інститути у своїх більш успішних сусідів.

Очевидно, що інститути істотно відрізняються за ступенем своєї економічної ефективності. Деякі з них сприяють продуктивній діяльності через накопичення капіталу, розширення випуску продукції, освоєння нових ринків і виробничі інновації. Це, як правило, інститути, які передбачають чітку специфікацію прав власності, конкуренцію і надійність контрактних відносин.

Такі інститути найчастіше пов'язують із приватною власністю. Зазвичай це дійсно так, але продуктивні інститути можливі і при інших режимах власності. Виняткові економічні успіхи останніх десятиліть в Китаї і Південній Кореї були досягнуті в умовах поєднання державної та приватної власності. Однак сильна державна влада забезпечила підтримку продуктивної діяльності (наприклад, експортно орієнтованих компаній у Південній Кореї та Китаї) і надійність контрактів, що розширювало часовий горизонт економічних рішень і сприяло довгостроковим інвестиціям. Ця модель отримала назву "держава розвитку", або модель східноазіатської авторитарної модернізації³.

Таким чином, інституціоналізм дивиться на питання власності ширше, ніж неокласика, яка віддає пріоритет виключно приватній власності в її традиційному розумінні.

Інші інститути сприяють не продуктивній, а перерозподільній або спекулятивній діяльності. Найчастіше

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 352.

² Eggertsson T. Economics of Institutions in Transition Economies. Institutional Change and the Public Sector in Transitional Economies. / S. Schiavo-Campo (ed.). *World Bank Discussion Papers*. The World Bank. 1994. № 241. P. 20.

³ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 354.

вони пов'язані з корупцією, свавіллям державних чиновників, політичною і соціальною нестабільністю. За панування таких інститутів економічним суб'єктам більш вигідно спрямовувати свої ресурси не на виробництво, а на перерозподіл благ, найчастіше – через державні адміністративні, правові та фінансові механізми, наприклад, домагаючись бюджетних субсидій або податкових пільг. Оскільки орієнтація економічних суб'єктів на перерозподіл підриває економіку і робить виробництво ще більш не вигідним, ніж раніше, то боротьба за доступ до державних механізмів посилюється, а це сприяє ще більшому зростанню корумпованості влади.

Інститути перерозподільного характеру існують у будь-якій соціально-економічній системі. Це – неминуче зло, що впливає з наявності адміністративно-розпорядчих функцій у держави і прагнення державних чиновників до отримання ренти. Важливо, однак, щоб такі інститути займали підлегле місце і не отримували переваги над продуктивними інститутами. У цьому випадку "результуюча" лінія індивідуальних зусиль економічних суб'єктів буде спрямована на приріст суспільного багатства.

Ефект інституціональної спадковості допомагає зрозуміти, що не тільки продуктивні, але і контрпродуктивні інститути стійкі і схильні до збереження свого існування в часі. Інституціональний вибір зазвичай здійснюють ті соціальні групи, які контролюють важелі соціально-економічних змін (наприклад, мають можливість впливати на парламент і уряд), і цей вибір аж ніяк не завжди спрямований на підтримку і розвиток продуктивних інститутів, як і не завжди відповідає довгостроковим економічним інтересам всього суспільства.

Таким чином, первісно вибрану інституціональну траєкторію важко змінити. В цьому і полягає відповідь на "кінцеву загадку економіки" про те, чому країни зі стійко низькими соціально-економічними параметрами можуть існувати протягом тривалого часу, не прагнучи при цьому виправляти становище шляхом запозичення інститутів, що приносять успіх більш динамічним спільнотам¹.

Тому близькі за змістом формальні норми (конституції, закони) діють по-різному в різних культурних середовищах, і результати

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 355.

використання цих норм також сильно розрізняються¹.

Вплив релігійних уявлень, що виникли в Європі у пізньому середньовіччі, на становлення капіталізму детально вивчено німецьким соціологом М. Вебером у знаменитій книзі "Протестантська етика і дух капіталізму". М. Вебер показав, що, опираючись на такі форми господарської поведінки, як працьовитість, ощадливість і чесність, нова релігія формувала капіталістичні стереотипи економічної діяльності і тим самим сприяла розвитку ринкових відносин².

Історичні ілюстрації інституціональної спадковості. Д. Норт вбачає надзвичайно жорстку залежність соціально-економічного розвитку будь-якої країни від її минулого. У зарубіжній літературі навіть іноді вживається термін "path determinance", що означає не просто залежність, але навіть обумовленість теперішнього минулим.

Еволюція інститутів і "біологічна метафора". Видатному американському вченому Т. Веблену, багато ідей якого послужили основою як для інституціоналізму, так і для еволюційної теорії, належить ідея про те, що інститути можуть бути уподібнені генам і що еволюція і в господарській системі, і в живій природі відбувається за аналогічними законами. Про плідність цієї ідеї свідчить, зокрема, те, що незалежно від Т. Веблена аналогії з біологічними процесами отримали розвиток у теорії права. Такий підхід отримав назву "біологічна метафора".

В рамках "біологічної метафори" ми можемо стверджувати, що інститут має властивість передачі спадковості подібно біологічному гену³.

З вищевикладеного матеріалу може скластися враження про те, що соціально-економічні системи приречені на еволюцію у первісно заданому напрямку і що свідомі зусилля людей з реформування системи приречені на невдачу. Дійсно, погляди деяких представників неінституціональної теорії близькі до цього висновку або принаймні містять його в неявній формі. Проте, виходячи з реального історичного досвіду, **необхідно провести аналіз тих механізмів, які порушують спадковість**

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 355-356.

² Те ж джерело. С. 356.

³ Те ж джерело. С. 392.

формальних та неформальних інститутів і тим самим можуть в тій чи іншій мірі (іноді досить істотно) відхилити траєкторію суспільного розвитку¹.

"Розбіжні теорії" та інституціональні запозичення. Особливістю пострадянської інституціональної системи є те, що жителі схильні очікувати турботи і заступництва від держави і менш схильні до самокерованого розв'язання особистих або суспільних проблем.

Проблеми інституціональних запозичень притягують і російських, і українських вчених, які досліджують реформи в нашій країні з позицій інституціональної теорії, бачать в ній ефективний науковий інструмент аналізу суспільного розвитку. Наприклад, російський вчений А. Олійник розробив типологію інституціональних реформ і ввів у науковий обіг поняття "телеологічних реформ" – **свідомого формування інститутів для створення бажаної інституціональної системи.**

Використовуючи типологію А. Олійника, виділимо два найбільш часто застосовні варіанти реформ, які порушують інституціональну спадковість².

Перший варіант – це ідеологізовані інституціональні реформи, які опираються на певну політичну, соціальну чи релігійну доктрину. Йдеться про розвиток неформальних інститутів, що готує підґрунтя для подальших формальних перетворень.

Другий варіант інституціональних реформ – це імпорт інститутів, або запозичення формальних норм з інших інституціональних систем і примусове перенесення їх у свою країну.

Оскільки існує імпорт інститутів, то, природно, існує і експорт. Це поширення або примусове нав'язування національних норм іншим країнам. Експорт інститутів часто служить інструментом поширення свого впливу у світі³.

Чужорідні інститути відторгаються соціально-економічною системою сильніше, ніж норми, що мають коріння в даному суспільстві. Тому імпорт інститутів найчастіше відбувається в рамках авторитарних режимів, здатних силою нав'язати

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 395.

² Те ж джерело. С. 363-364.

³ Те ж джерело. С. 366.

суспільству нові формальні норми. Такими були реформи Петра I в Росії (кінець XVII – початок XVIII ст.), а також реформи М.К. Ататюрка в Туреччині у 20-х роках і Реза-шаха Пехлеві в Ірані в 20-30-х роках XX ст. Успіх таких перетворень у значній мірі залежить від того, наскільки вдається реформаторам перетворити чужорідні формальні норми в частину національного, неформального культурно-інституціонального середовища.

Характерні для пострадянських країн риси державного патерналізму і колективістської соціальної психології витримали натиск реформ 90-х років минулого століття і зберігають силу і до сьогодні. У цьому сенсі можна говорити про те, що ідея формування певної єдиної соціально-економічної моделі, загальної для всіх розвинених країн світу, виглядає досить утопічно¹.

Однак у сучасному світі, де контракти між країнами та окремими людьми досягли надзвичайно високого ступеня інтенсивності, універсальні тенденції, які реалізуються через запозичення і обмін інститутами, значно посилюються у порівнянні з минулим. А вміле використання зарубіжних інститутів, що виправдали себе, які не руйнують полотно національної інституціональної системи, стає важливим фактором конкурентоспроможності і динамічності економіки будь-якої країни.

Стабільність і мінливість інститутів. Мінливість – настільки ж невід’ємна характеристика інститутів, як і стабільність.

Такими є, наприклад, поняття "виробничі відносини" і "надбудова" у К. Маркса. Вони означають, відповідно, відносини, в які люди вступають один із одним в процесі господарської діяльності, і сукупності політичних, юридичних, культурних та інших правил, норм і організацій, що виникають на економічному базисі того чи іншого суспільства. Звичайно, зміст цих понять істотно відрізняється від поняття "інститут", але і вони позначають певні стійкі форми взаємодії між людьми, що існують відносно автономно від економіки і мають вплив на господарську діяльність людини. Тому деякі сучасні вчені, наприклад англійський економіст Дж. Ходжсон, бачать в К. Марксі одного з

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 366-368.

попередників інституціонального напрямку в соціально-економічній теорії¹.

Основний внесок у дослідження питань стабільності і мінливості інститутів і в аналіз соціально-економічного розвитку суспільства з позицій інституціональної теорії вніс видатний сучасний американський вчений Дуглас Норт, який удостоєний в 1993 р. Нобелівської премії в галузі економіки за свою працю з вивчення інституціональної динаміки.

Стабільність інститутів забезпечується комфортністю організацій. Однак подібне змішання інститутів і організацій умовне. Нагадаємо, що під інститутами слід розуміти формальні і неформальні правила взаємодії між людьми, а під організаціями – будь-які формальні і неформальні об'єднання людей: комерційні фірми, політичні партії, релігійні групи, спортивні команди і т.д. **Організації, як правило, виникають в рамках існуючих інститутів.**

Загалом можна говорити про те, що мета будь-якої організації – максимізація корисності в рамках існуючих правил (інститутів).

З точки зору інституціональної теорії, говорити про інтереси і, відповідно, корисність організації (фірми, партії, команди) можна тільки з певною часткою умовності, оскільки мати інтереси можуть тільки люди. В рамках організації інтереси її членів можуть не збігатися².

Наголошуємо ще раз, що люди створюють організації для того, щоби максимізувати корисність завдяки тим можливостям, які відкривають для них діючі інститути, функціонуючи в рамках, які допускаються цими інститутами.

Інститути, таким чином, – це одночасно передумови для будь-якої людської діяльності соціального характеру і зовнішні обмеження для неї³.

У будь-якій розвиненій інституціональній системі інститути "пов'язані" один із одним. Вони доповнюють один одного і утворюють безперервний інституціональний простір⁴.

Стабільність системи забезпечує ще одна важлива особливість

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 369-370.

² Те ж джерело. С. 371.

³ Те ж джерело. С. 372.

⁴ Те ж джерело. С. 374.

інститутів. Це ієрархія формальних правил і норм, що передбачає ускладнення процедури зміни інститутів у міру зростання їх ієрархічного рангу. Так, контракти між підприємцями опираються на норми комерційного права, а останнє регулюється документами вищого рангу, наприклад, Цивільним кодексом, який, у свою чергу, відповідає основному закону держави – Конституції¹.

Чому і як змінюються інститути? Учені вбачали причину зміни форм суспільних відносин у розвитку техніки, культури, у впливі природного середовища і впливі інших факторів, причому зазвичай намагалися звести рушійні сили суспільних змін до прояву якої-небудь однієї причини, наприклад, розвитку техніки.

Інституціоналізм не заперечує впливу цих факторів, але в розумінні інституціональних змін виходить з того, що **безпосередньою причиною цих змін може бути тільки діяльність людей**. Отже, необхідно зрозуміти, що ж змушує людей змінювати інститути.

Як ми відзначали вище, відповідно до інституціональної теорії всі форми взаємодії між людьми опираються на контрактні відносини, тобто обмін певними благами.

Формальні інститути змінюються в результаті свідомих і цілеспрямованих зусиль людей².

Вище ми згадували про те, що інститути взаємопов'язані, утворюють цільну систему і підпорядковані ієрархічно. Ця обставина допомагає пояснити природу зміни інститутів. Для того, щоб змінити будь-який інститут, зазвичай доводиться змінювати й інші інститути, особливо ті, які займають більш високе місце в інституціональній ієрархії. Але чим вищий ієрархічний ранг інституту, тим важче його змінити. Тому діяльність, спрямована на зміну інститутів, зазвичай вимагає великих зусиль. Це може бути робота з формування сприятливої громадської думки, лобіювання законодавчих ініціатив, проведення демонстрацій та інших громадських дій і т.д. **Ці та аналогічні види діяльності є витратами, необхідними для інституціональних змін**³.

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 374-375.

² Те ж джерело. С. 372.

³ Те ж джерело. С. 379.

З цього можна зробити важливий висновок: інститути розвиваються поступово, шляхом "малих приростів". Різкі і радикальні зміни в інституціональному розвитку трапляються рідко і зазвичай відбуваються під впливом надзвичайних обставин.

Формальні інститути можуть бути змінені дуже швидко – приклади революцій і переворотів демонструють це з усією очевидністю¹.

Але неформальні зміни при цьому залишаються колишніми або зазнають лише повільних, поступових змін².

"Кінцева загадка економіки". Відомий сучасний інституціоналіст Т. Еггертссон писав, що економічна теорія інститутів займається вивченням кінцевої загадки економіки: чому деякі країни здатні організувати своє економічне життя ефективно, в той час як інші країни не можуть забезпечити економічне зростання і навіть страждають від злиднів посеред достатку. Він наводить приклад, який на перший погляд дійсно здається парадоксом: володіючи багатими запасами корисних копалин, Албанія є найбільш бідною країною в Європі. У той же час Японія і Сінгапур, не володіючи природними ресурсами, належать до числа найбільш процвітаючих держав світу³.

Варто було би очікувати, що інші країни перенесуть до себе ефективні інститути і теж швидко досягнуть успіху. Подібних прикладів можна було би знайти дуже багато.

"Кінцева загадка економіки" змушує більш глибоко дослідити одну з головних ідей неокласичної теорії – ідею про максимізацію поведінку індивіда.

Заслуга інституціональної теорії полягає в тому, що вона дозволяє подолати спрощене розуміння максимізауючої поведінки. Ця теорія показує, що, хоча прагнення до максимізації корисності дійсно характеризує зміст людської діяльності, воно проходить заломлення крізь існуючу інституціональну структуру кожного суспільства або кожної цивілізації, що і призводить до того, що країни (або групи країн) йдуть своїм шляхом⁴.

Висновки. Короткий, реферативний виклад основ

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 380.

² Те ж джерело. С. 381.

³ Те ж джерело. С. 390.

⁴ Те ж джерело. С. 391.

інституціональної теорії свідчить про її можливості науково обґрунтувати шляхи вдосконалення соціально-економічних систем.

Інституціональна теорія фундаментально забезпечує розвиток базису досліджень усіх складових економічної науки, предмет яких так чи інакше враховує вплив соціально-економічних просторів (систем). Не може бути тут винятком і бухгалтерська складова економічної науки. Бухгалтерська діяльність є своєрідною частиною, складовою соціально-економічного простору. Це і визначає вивчення інституціонального тренду її розвитку.

2.2. Тренд трансакційних витрат сучасного господарювання

У попередньому параграфі показано, що, виходячи з основних положень неокласики, неоінституціоналізм обґрунтував власні принципи і створив струнку, логічну послідовність понять, в якій кожне поняття випливає з попереднього. **Цю логічну послідовність можна представити таким чином: максимізуюча поведінка – невизначеність економічного середовища – "платність" інформації – трансакційні витрати – інститути – організації.**

Нове розуміння сутності соціально-економічного середовища не має знаходитися поза сферою інтересів бухгалтерської науки. Адже, як писав професор Я.В. Соколов, "бухгалтерський облік, чи то рахівництво, чи то рахунковедення, ведеться не на папері і не на магнітних носіях, а в головах людей, в їх пам'яті і в їхніх серцях.

Бухгалтери – вчені, педагоги, практики – живуть і працюють у певному інтелектуальному середовищі (в інституціональному середовищі – В. Ж.), в якому їхні професійні знання представляють тільки частину знань більш загальних. Опираючись на ці знання, бухгалтери переслідують свої цілі: 1) виконати якісно роботу; 2) отримати від цього задоволення; 3) підвищити свою заробітну плату. Можливі й інші цілі, бо цілі носять завжди персональний характер і характерні тільки людям. Ані абстрактні утворення типу науки, ні конкретні інститути (школи, лікарні, заводи і т.д.) цілей мати не можуть"¹.

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 16.

Головним у цій цитаті є те, що облік не може бути самодостатнім. Він функціонує у певному середовищі, що формується інститутами, як ми вже показали у параграфі 2.1. Ігнорувати останнє не може ні практика, ні тим більше бухгалтерська наука.

Виходячи з цих цілей, для бухгалтерів важливо оперувати поняттями інституціональної теорії, і особливо такими, як "платність" інформації, трансакційні витрати, усвідомлюючи, що облікова специфіка, як жодна інша економічна спеціалізація, відкрита до наукового і практичного їх пізнання.

У цьому параграфі акцентується увага на трансакційних витратах сучасного господарювання, обґрунтовується важливість їх виділення, окремого обліку та належного контролю.

Багато в чому неоінституціоналізм зобов'язаний своїм походженням ідеї про платність інформації. Зберігаючи вірність ряду фундаментальних принципів неокласики, неоінституціоналізм завдяки визнанню платності інформації починає аналізувати абсолютно новий клас витрат – трансакційні витрати. **Неоінституціоналісти стверджують, що сукупні витрати на виробництво продукції складаються не тільки з трансформаційних витрат (тобто звичайних витрат на переробку вихідної сировини в готовий продукт), а й із трансакційних витрат, в основі яких лежать витрати на збір інформації¹.**

Отже, у 60-ті роки минулого століття у статті "Проблема соціальних витрат"² Р. Коуз довів, що за відсутності трансакційних витрат сторони можуть домовитися між собою і забезпечити оптимальний з точки зору суспільства розподіл прав власності без втручання держави (за доведення цієї теореми Р. Коуз отримав у 1991 р. Нобелівську премію).

Чому ж саме у 50-60 роки минулого століття виникла теорія трансакційних витрат, тоді як більш ранні роботи Р. Коуза на цю тему були абсолютно непоміченими? Причина в тому, що різке ускладнення соціально-економічного життя в 60-ті роки ХХ ст. накопичило "критичну масу" виділення трансакційних витрат у особливий вид витрат. Звичайно, вони існували і раніше (в античні часи і в середні віки), але в умовах обмеженості обміну,

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 305.

² Coase R. The Problem of Social Costs. *Journal of Law and Economics*. 1960. V. 3 № 1 (October). P. 1-44.

коли його учасники були особисто знайомі один з одним, або коли основна частина обміну проводилася в рамках вузьких громад, трансакційні витрати не відігравали помітної ролі в економічній діяльності. Тільки з розвитком сучасного ринку, що поширився на величезні географічні простори і охопив численні економічні та соціальні відносини щодо захисту прав власності, трансакційні витрати набули сучасного значення. Але більш важливими факторами, ніж географічний, є стрімке ускладнення соціального життя, поглиблення поділу праці, поява нових об'єктів власності (наприклад, інтелектуальної) і набагато більш інтенсивне, ніж раніше, розширення прав власності на часткові повноваження.

На усвідомленні вищевикладеного базується і ідея Ф. Хайєка – теорія трансакційних витрат, яка стверджує про те, що у вільному суспільстві інформація поширюється швидше, ніж в суспільстві адміністративно-регульованому, а отже, ринок має вирішальну перевагу перед державним регулюванням з точки зору економії на трансакційних витратах. Примітно, що цю ідею Ф. Хайєк висунув ще в 30-40 роках минулого століття – в пору загального захоплення плануванням і регулюванням на Заході¹.

Значимість висновку Ф. Хайєка полягає у тому, що в ХХ ст. **проблема трансакційних витрат явно переважила проблему трансформаційних витрат. Сьогодні виграє не те суспільство, яке виробляє більше продукції з меншими витратами сировини і матеріалів, а те, що виробляє продукцію з меншою питомою вагою трансакційних витрат – такий висновок однозначно випливає з економічної філософії Ф. Хайєка².**

Що ж собою уявляють трансакційні витрати? Як і будь-яке базове поняття, його визначити досить складно, тому що, виходячи із законів логіки, його доводиться підводити під більш широке поняття. На наш погляд, коротке і вдале визначення цієї економічної категорії ми знаходимо в блискучому трактаті Т. Еггертсона: **"У загальному вигляді трансакційні витрати – це витрати, які виникають при обміні прав власності на економічні блага і захисті своїх виключних прав³".** Важливо, що слідом за цим він відзначає, що чіткого визначення витрат

¹ Hayek, F. Economics and Knowledge. *Economica* (February). 1937. P. 33–54.

² Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 296.

³ Eggertsson, T. Economic Behavior and Institutions. *Cambridge University Press*, 1990. P. 385.

виробництва в неокласичній теорії також не існує.

У сучасній економічній науці зазвичай виділяють **п'ять типів трансакційних витрат**:

1) *Витрати на пошук інформації*. Якщо мова йде про підприємців, то їм доводиться нести витрати з пошуку товару для купівлі і потенційного продавця, вивчення його ділової репутації або, навпаки, з пошуку споживачів для своїх товарів і послуг.

2) *Витрати оцінки і контролю якості*. Завдяки стандартизації методів оцінки відповідні витрати є невеликими для масових товарів повсякденного попиту, але досить відчутними для більш-менш складних технічних товарів. Роль цих витрат, точніше небажання покупців нести помітні витрати з оцінки якості уживаних автомобілів і, як наслідок, "вимивання" не нових, але досить якісних автомобілів із ринку ("Негативна селекція"), описані в класичній статті Дж. Акерлофа "Ринок "лимонів": якісна невизначеність і ринковий механізм" (1970 р.)¹.

3) *Витрати на ведення переговорів і укладення угод*.

4) *Витрати специфікації і захисту прав власності* (складання контракту або підготовка установчих документів фірми, реєстрація угоди або нової компанії у нотаріуса, захист прав власності легальними або нелегальними засобами).

5) *Витрати захисту від опортуністичної поведінки*. Під опортуністичною поведінкою розуміється будь-яке ухилення від дотримання умов контракту або неписаної угоди. Тому невиконання робітниками своїх обов'язків і непокоря законним розпорядженням адміністрації фірми – така ж форма опортуністичної поведінки, як поставка продавцем товарів неналежної якості. Ухилення інформаторів Ж. Фуше від виконання обов'язків зі стеження за ворогами імператора і замість цього мирна гра в кості в паризьких кафе – теж форма опортуністичної поведінки.

Безумовно, в сучасному світі з розвиненими формами відносин власності і складними контрактними відносинами ті трансакційні витрати, які описані в четвертому і п'ятому пунктах, займають переважну частку в цій категорії витрат. Тому не слід сприймати трансакційні витрати як щось ефемерне. Вони займають дуже

¹ Akerlof, G. The Market for «Lemons»: Qualitative Uncertainty and the Market Mechanism. *Quarterly Journal of Economics*. 1970. V. 84. P. 488-500.

істотне місце в загальних витратах сучасних підприємців¹.

Американські вчені Д. Норт і Дж. Уолліс, які входять в число засновників сучасного інституціоналізму, у 80-і роки минулого століття провели спеціальне дослідження трансакційних витрат на ринку США. Для цього вони підсумували витрати американців на банківські, фінансові послуги, страхування, оптову і роздрібну торгівлю, на оплату юристів і бухгалтерів, а також інші витрати, пов'язані з торгівлею, захистом прав власності, контролем над станом і витрачанням своїх матеріальних і фінансових активів. Д. Норт і Дж. Уолліс встановили, що понад 45% національного доходу припадає на трансакції, причому сто років тому ця частка становила приблизно 25% національного доходу². **Іншими словами, у сучасній економіці майже половина національного доходу виробляється тими, хто не створює матеріальний продукт, а займається захистом уже створеного і забезпеченням прав користувачів.**

У міру розвитку цивілізації сукупні трансакційні витрати займають все більшу частку в загальних витратах, які несе економічна система в цілому, і витісняють звичайні, трансформаційні витрати (виробничі витрати). Але на одиницю товару, послуги або угоди обсяг трансакційних витрат має тенденцію до скорочення. Природно, що все економічне життя завмерло би, якби будь-яка угода, та й будь-яка взаємодія між людьми, супроводжувалася величезними витратами на збір інформації про партнера, контрагента або просто колегу, тривалим обговоренням передбачуваної операції (або просто будь-яких спільних дій) і, нарешті, пильним і безжальним контролем за виконанням домовленостей. У західних країнах, особливо у маленьких містах і в сільській місцевості, де люди добре знають один одного, великі угоди часто відбуваються на основі усної домовленості, просто за результатами телефонного дзвінка, і при цьому ніколи не зриваються. У літературі описані випадки, коли канзаський фермер телефонує дилеру в найближче місто і замовляє на наступний день запчастини для комбайна. Той відповідає: "О'кей", – і наступного дня привозить замовлення.

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 306.

² Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. Пер. с англ. А.Н. Нестеренко. М.: Начала, 1997. С. 46.

Ніяких контрактів та інших паперів, крім тих, що вимагають податкові органи, не заповнюється. Це – чудова ілюстрація можливостей зниження трансакційних витрат у стійкому суспільстві з розвиненими традиціями взаємної довіри і ділової етики¹.

Інститути – засіб зниження трансакційних витрат. Люди прагнуть мінімізувати витрати і максимізувати корисність (прибуток). **Якщо з питанням про зниження трансформаційних витрат усе ясно – слід застосувати більш продуктивну техніку, поліпшити організацію праці і т.д., то зі зниженням трансакційних витрат усе набагато складніше, особливо якщо врахувати, що зростання цього класу витрат супроводжується поглибленням поділу праці і розвитком багатьох інших форм людських відносин, що відбувається в рамках суспільного прогресу².**

Головний шлях до зниження трансакційних витрат – це зменшення невизначеності економічного середовища за рахунок стійких правил поведінки. Цими стійкими правилами поведінки і є інститути.

Слід привести цитату з Д. Норта: "Говорячи професійною мовою економістів, інститути визначають і обмежують набір альтернатив, які є у кожної людини"³.

Отже, примус до дотримання контракту завжди супроводжується високими трансакційними витратами і тому рідко буває своєчасним і повним. У будь-якому суспільстві виконання контрактів супроводжується опортуністичною поведінкою і внаслідок цього відхиляється від початкових домовленостей між партнерами⁴.

Будь-який обмін, як відомо, супроводжується трансакційними витратами. Це тим більше стосується обміну правами власності, де витрати на захист прав є високими. Як і будь-які витрати, трансакційні витрати обміну правами власності небажані. **Проте людство охоче допускає зростання трансакційних витрат, якщо воно покривається ростом суспільного багатства.**

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 307.

² Те ж джерело. С. 307-308.

³ Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. пер. с англ. А.Н. Нестеренко. М.: Начала, 1997. С. 17-18.

⁴ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 328.

Розмір трансакційних витрат має позитивний, а також негативний вплив на можливості використання ринкових принципів управління процесами економічного відтворення.

Природно, як і будь-яке ускладнення соціальної структури, становлення сучасної держави викликало зростання трансакційних витрат. Раніше зазначалося, що спеціальні дослідження, проведені на матеріалах економічної статистики США, показують, що у 80-х роках ХХ ст. 45% національного доходу цієї країни вироблялося в трансакційному секторі економіки. Цю тенденцію відображають відомі факти, що свідчать про величезну роль юристів, фінансистів і бухгалтерів в американському житті, в тому числі – наявність великих юридичних і бухгалтерських відділів у компаніях й існування розгалуженої, складної системи фінансових установ.

Зростання трансакційних витрат у абсолютному вираженні, а також більш швидка динаміка цих витрат – це нормальна тенденція соціального прогресу, що виражає розвиток обміну. Вона показує, що кінцеві результати людської діяльності все більше залежать від поділу праці та форм взаємодії між людьми, ніж від виробництва у традиційному розумінні (перетворення речовин, даних природою, у готові вироби і послуги). Можливо, є певна природна межа зростання трансакційних витрат у порівнянні з трансформаційними, за якою починається занепад власне виробництва, але це питання ще недостатньо вивчене інституціональною теорією. Важливо також, щоби абсолютне зростання трансакційних витрат супроводжувався зниженням обсягу цих витрат, що припадають на одиницю продукції. **Іншими словами, зростання економічної ефективності має попереджати зростання трансакційних витрат¹.**

Дослідження трансакцій в бухгалтерській науці нерозривно пов'язані з теорією витрат. Великий внесок у розвиток теорії трансформаційних і трансакційних витрат зробив видатний американський економіст Рональд Коуз. Зокрема, він досліджував економічну природу фірми та проблеми ринкової економіки, що виникають у результаті трансакцій. Він був основоположником поділу витрат на виробничі витрати і витрати обігу, що знайшло своє відображення в неокласичній економічній теорії.

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 389.

Дослідження Р. Коуза продовжили такі вчені, як Р. Познер і А. Сміт. Відповідно до цього і виникли три теореми співвідношення двох видів витрат:

- теорема Р. Коуза;
- теорема Р. Познера;
- теорема А. Сміта.

Питанням трансакційних витрат свого часу приділяли велику увагу Д. Норт, О. Вільямсон, К. Ерроу, Дж. Ходжсон, А.Е. Шастітко, Р.І. Капелюшников. Такі дослідження займають важливе місце в сучасній вітчизняній економічній науці, включаючи і її бухгалтерську складову.

У деяких наукових виданнях для цілей бухгалтерського обліку та використання систематизованої інформації в управлінні трансакційні витрати класифікують на певні види, а саме:

- Витрати на виявлення альтернатив – передбачають пошук найвигіднішої ціни придбання або продажу товару (вони включають витрати на маркетингові дослідження, ціновий моніторинг і перевірку надійності контрагента);

- Витрати на здійснення розрахунків, тобто на дотримання розрахункової дисципліни і вибору форм розрахунків (передбачають розвиток спеціалізованих підрозділів усередині організації і самостійних організацій, які виконують функції посередника в розрахунках);

- Витрати на вимірювання – характеристики властивостей блага, які є корисними і можуть бути виміряні (фізичні і правові типи характеристик виникають, коли постає проблема вибору того чи іншого варіанту рішення, вони характеризують діяльність експертів-оцінювачів, спілок споживачів, торгових інспекцій і т.д.);

- Витрати на укладення контракту – всі витрати, пов'язані з обговоренням і підготовкою контракту до підписання (укладення контракту виступає засобом мінімізації невизначеності і ризиків підприємницької діяльності). Складність і невизначеність трансакцій і взаємин між контрагентами негативно впливає на витрати з укладення контракту – збільшує їх;

- Витрати специфікації і захисту прав власності – формування загального поля взаємодії як умови для досягнення зовнішнього ефекту ("*network externality*") обміну між економічними агентами;

- Витрати опортуністичної поведінки – їхньою головною метою є зменшення трансакційних витрат, пов'язаних із

розбіжністю економічних інтересів, зумовлене обмеженістю ресурсів, невизначеністю і недосконалою специфікацією умов контракту – основою опортуністичної поведінки. Розрізняють два типи опортуністичної поведінки: передконтрактна та постконтрактна.

Завданням мінімізації трансакційних витрат є попередження опортуністичної поведінки засобами аналітичного виявлення і управлінського контролю.

Висновки. Зростання трансакційних витрат є умовою розвитку процесів поділу праці, спеціалізації суспільного економічного відтворення та підвищення економічної ефективності. Однак трансакційні витрати бувають як продуктивними, так і деструктивними для економіки.

Бухгалтерська складова економічної науки, як жодна інша її частина, здатна і зобов'язана враховувати і контролювати такі витрати, вказуючи суспільству на проблемні інститути, які породжують деструктивні трансакційні витрати.

Нові завдання вимагають нового бачення у розвитку облікових систем.

2.3. Інституціональне моделювання у розвитку облікових систем

В останні роки інституціональний підхід до вирішення проблем розвитку бухгалтерського обліку зайняв помітне місце в дослідженнях Інституту обліку і фінансів Національної академії аграрних наук України. Нашим дослідженням сприяли і праці фахівців у царині інституціональної теорії А. Нестеренка, Р. Капелюшнікова, А. Олійника, В. Тамбовцева, О. Шастітко, а також зарубіжних її основоположників від Т. Веблена¹ до Д. Норта², Дж. Ходжсона³, Р. Коуза та ін.

Вибір інституціональної доктрини розвитку обліку викликаний її здатністю пояснити сучасний стан і перспективи розвитку глобальної і національної бухгалтерської системи з позиції взаємодії базових соціально-економічних мотивів користувачів

¹ Veblen, T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays. N.Y.: Huebsch, 1919. P. 239.

² Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. пер. с англ. А.Н. Нестеренко. М.: Начала, 1997. 190 с.

³ Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории. пер. с англ. М.: Дело, 2003. 464 с.

бухгалтерської інформації, власне бухгалтерів, нормативно-правових актів регулювання, організаційних форм бухгалтерської діяльності та її самоорганізації.

Для наших досліджень знання інституціоналізму використовуються у зв'язку з пошуком відповідей на такі запитання:

- Яке співвідношення національно-специфічних і універсальних чинників у розвитку бухгалтерського обліку? Чи можлива універсальна (бездоганна) модель бухгалтерського обліку? Чи можливо у глобальному світі країнам йти своїм шляхом у цьому питанні, чи всі повинні втратити свою ідентичність?

- Яка мета глобального обліку? Чи піддається його стратегічна доктрина громадському регулюванню?

- Чи може інституціональна теорія допомогти сформувати нову у практичній реалізації парадигму бухгалтерського обліку економіки сталого розвитку?

- Які інститути сприяють забезпеченню бажаного розвитку бухгалтерського обліку?

- Які можливості у держави, професійних об'єднань та інших складових інституціонального забезпечення у розвитку обліку?

Постановка таких питань, не кажучи про відповіді, вимагає іншого погляду на сутність бухгалтерського обліку, нового розуміння перспектив його розвитку. Цього неможливо досягти без використання підходів до моделювання, що і визначило зміст цього параграфа.

Перш за все змоделюємо інституціональні складові бухгалтерського обліку для нового розуміння його сутності і потенціалу, місця, місії та завдань в соціально-економічному середовищі.

На цьому етапі досліджень розглянемо наукову гіпотезу про те, що соціально-економічний простір передбачає функціонування інституту бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік є інститутом у вузькому і широкому розумінні цієї категорії.

Вказані у параграфі 2.1 масштабність і розмаїття інституціональної наукової доктрини в певній мірі пояснює складність її сприйняття і той факт, що на сьогодні в інституціональній теорії відсутнє загальноприйняте поняття категорії "інститут". Це ускладнить наші доведення.

Проте Т. Веблен обґрунтував поняття інститутів як "стійких

звичок мислення, властивих великій спільності людей"¹. Представники "нового покоління" інституціоналізму вважають основою інститутів не стільки культурний або психологічний феномен, скільки **набір правових норм і неформальних правил**, які жорстко спрямовують економічну поведінку індивіда і організацій ("правила гри", за визначенням Д. Норта). Таким чином, доповнюються "звички і стереотипи", які займають центральне місце в "старому" інституціоналізмі.

Досліджуючи концептуальні засади формування інститутів та інституціонального середовища, А.М. Нестеренко виділяє **зростаючу роль державних і наддержавних регуляторних інституцій та організацій в інституціональній теорії.**

Важливим у інституціоналізмі є поняття організаційних об'єднань. Як зазначалося у попередніх параграфах, першою роботою в цьому дусі є знаменита стаття нобелівського лауреата Р. Коуза "Природа фірми" (1937 р.). Надалі інституціоналізм значно розширив пізнання організаційних наслідків розвитку інститутів.

Виходячи з формальних обмежень даної роботи, дозволимо собі спростити розуміння проблеми інститутів, розділивши її на кілька складових: неформальна сторона – звички, стереотипи, менталітет і т.д.; формальна частина – писані "правила гри", закони і т.д.; організаційна частина (інституції, існування яких визначено функціонуванням інститутів) – фірми, професійні об'єднання і т.д.

З огляду на специфіку даних досліджень, спробуємо спрощено підійти до використання фундаментальних знань інституціоналізму в бухгалтерському обліку.

Для цілей цього параграфа найбільш прийнятним є визначення, яке розроблене Дж. Ходжсоном: "Інститути – це одночасно і об'єктивно існуючі структури, які існують "десь ззовні", і суб'єктивні пружини людської діяльності "в головах людей"².

На підставі досліджень у моделі ми виділили п'ять узагальнених складових інституціонального забезпечення функціонування бухгалтерського обліку. Такий підхід важливий для виявлення впливу кожної складової на побудову і розвиток обліку (рис. 2.1).

¹ Veblen, T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays. N.Y.: Huebsch, 1919. P. 239.

² Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории. пер. с англ. М.: Дело, 2003. С. 364.

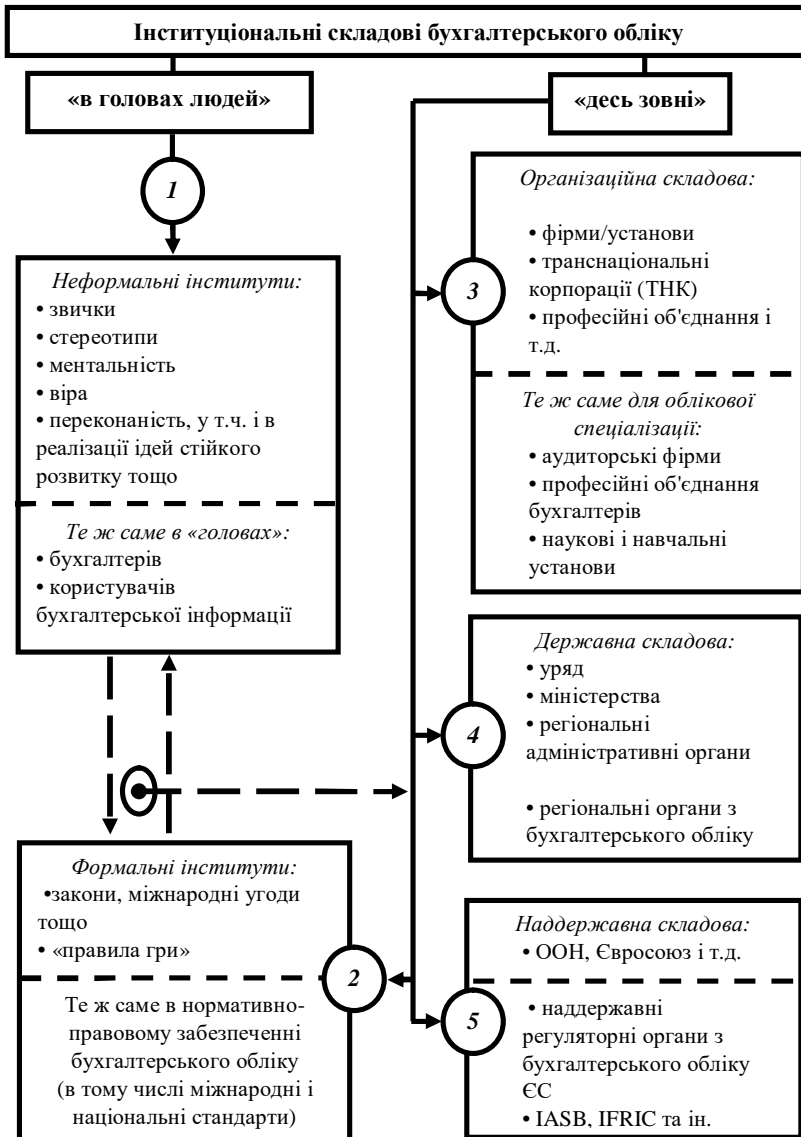


Рис. 2.1. Модель інституціональних складових функціонування бухгалтерського обліку

Виходячи з доктрини інституціональної теорії, неформальні інститути (рис. 2.1 (1) "в головах людей") є найбільш стійкими до змін. Формальні інститути (рис. 2.1. (2)) можуть відносно швидко змінюватися під впливом реформ. Через формальні інститути можливо проводити таку політику, яка прийнятна лише для частини неформального інституту. Однак для успішності останнього потрібна мобілізація організаційних структур.

Такий поділ дозволяє легше пояснювати проблеми неоперативності українських реформ, які (якщо відкинути фактор стихійності державного управління) багато в чому пояснюються відомим в інституціональній теорії ефектом "*path dependence*" (залежність від траєкторії попереднього розвитку), а також розуміти механізм запозичення більш ефективних інституціональних змін, на які звертав увагу ще К. Маркс. Аналізуючи теоретичну спадщину представника англійської економічної школи Р. Джонсона "Обставини, що визначають схильність до накопичення", К. Маркс у коментарях до пункту 1 "Відмінності в темпераменти і схильності народів", робить висновок: "Не всі народи мають однакові дані для капіталістичного виробництва. Деякі самобутні народи, як, наприклад, турки, не мають для цього ні темпераменту, ні схильності. Але це винятки. Із розвитком капіталістичного виробництва створюється середній рівень буржуазного суспільства і разом з тим середній рівень темпераментів і схильностей у кардинально різних народів. Капіталістичне виробництво, подібно християнству, за самою своєю суттю є космополітичним"¹.

Історія підтвердила геніальність К. Маркса. В Україні досі немає турецького М.К. Ататюрка, проте для формування ринкового інституціонального середовища (особливо формальних інститутів) правляча еліта проявляє неабиякі старання, що часто стає проблематичним у зв'язку з відставанням у змінах неформальних інститутів.

Під впливом інститутів формуються організації, які в теорії іноді називають інституційними утвореннями. Разом вони складають важливі елементи структури "десь ззовні" (рис. 2.1 (3,4,5)). Часто і "інституційні структури ззовні" можуть

¹ Маркс, К. Капітал. Теорії прибавочної стоимості: том 4-й, Ч. III. М.: Політиздат, 1978. С. 467.

бути провідними для неформального інституту (як реформи Петра I, М.К. Атаютюрка тощо).

Висновок. Загальні теоретичні позиції інституціональної бази притаманні і бухгалтерському обліку.

Важливою особливістю даної моделі є наявність всіх складових – інститутів і організацій – у бухгалтерській системі як у спрощеному вигляді (рис. 2.1), так і в більш складному поданні, що знаходить своє підтвердження на практиці.

Запропонована модель підтверджує наукову гіпотезу про функціонування інституту бухгалтерського обліку в соціально-економічному просторі. Разом з тим найбільш яскраво інституціональні впливи на розвиток обліку ми спостерігаємо і відчуваємо у процесі його міжнародної гармонізації і стандартизації.

Модель інституціональної мотивації розвитку обліку. Для теорії обліку і розвитку його практики важливо розуміти, як відбувається заміна старих інститутів, інституціональних структур, новими, як вони змінюються. Інституціональна теорія пропонує кілька типів такого процесу. Переважним вона вважає тип, який іменується "*path dependence*" (залежність від траєкторії попереднього розвитку, що близько до "біологічної метафори" в економіці).

У біології передача спадковості забезпечується генами. В економіці місію генів виконують інститути. Системи, в тому числі й облікові, відтворюють соціальні, культурні та економічні інститути минулого, а отже, нове приживається складно.

Значно рідше зустрічається "*path independence*", тобто **незалежність від минулого, що проявляється в радикальній перебудові колишньої системи.** Згідно з положеннями "нового" інституціоналізму, головними факторами такого інституційного розвитку виступають інноваційна діяльність підприємців, активність професійних об'єднань, державних установ і технологічний прогрес (Й. Шумпетер).¹

Для останнього важлива наявність загальноприйнятої для неформальних інститутів ідеї або нової мети інституційного розвитку. **Для наших досліджень такою сучасною ідеєю (інституційно вмотивованою) є побудова універсальної**

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 80.

системи бухгалтерського обліку у глобальному світі. Для успіху така мотивація повинна відповідати інтересам глобальних інститутів, а також і інститутів кожної окремої країни.

Інститути формують запити на бухгалтерську інформацію, створюючи "правила гри", формуючи ті чи інші організації, і тим самим визначають тренд розвитку обліку.

У сучасному світі ініціативу і сильніші можливості впливу на функціонування і розвиток обліку мають інститути міжнародного рівня.

Мотивація тренду на глобалізацію обліку прямо пов'язана з бізнесом транснаціональних корпорацій (ТНК) (рис. 2.2).

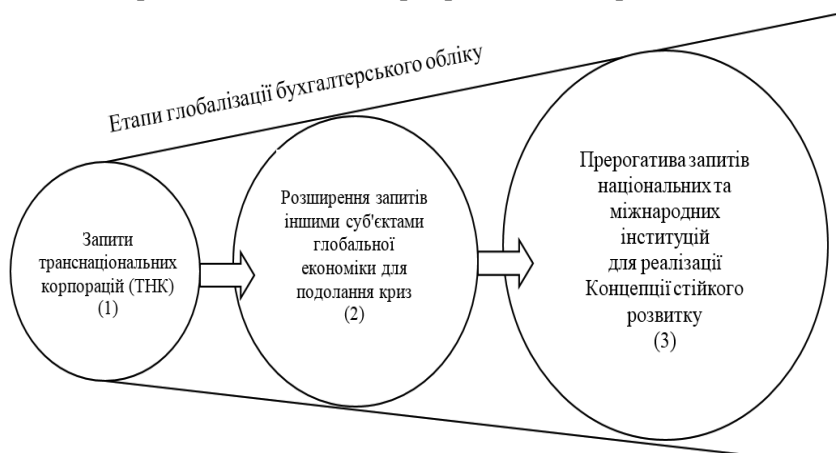


Рис. 2.2. Інституціональна модель розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку

У період з 1961 р. по 1990 р. формувалися організації міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку саме під запити ТНК (рис. 2.2 (1)).

Починаючи з 90-х років минулого століття і донині, глобальні процеси у світовій економіці і політиці збільшили кількість і якість інституцій, які зацікавлені в розвитку міжнародної системи бухгалтерського обліку. Відбулося розширення міжнародних бухгалтерських інституцій адекватно змінам у глобальному економіко-політичному просторі, а саме:

– розширено організаційну інфраструктуру підготовки Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), у т.ч. і

через участь у цьому процесі Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ);

- зросла роль МФБ, кількість її членів перевищила 200 організацій, і їх представники незадоволені відстороненням МФБ від участі у підготовці МСФЗ;

- у світі організовано "місіонерську" діяльність у справі запровадження МСФЗ (в Україні – це робота USAID, Світового банку та ін.) (Рис. 2.2 (2)).

Однак нинішня стратегічна доктрина впровадження глобальної системи обліку вимагає переосмислення. Серед причин такого висновку західні експерти відзначають нездатність МСФЗ попереджати і тим більше запобігати світовим економічним кризам; обмеженість МСФЗ у забезпеченні запитів гравців глобальної економіки і політики, відмінних від транснаціональних корпорацій; ігнорування значної частини суттєвої інформації, що породжує світові і національні проблеми асиметрії інформації та багато іншого.

Слід визнати, що керівництво Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) прикладає максимум організаційних зусиль для виправлення цих недоліків. Здійснюються спроби істотного розширення змістовності МСФЗ на запити інших, крім ТНК, суб'єктів глобального ринку. Реалізуються проекти з підготовки стандартів для малого і середнього бізнесу, а МФБ – для державного сектора економіки.

Однак тільки формального поліпшення попередньої моделі недостатньо для вирішення зазначених вище проблем МСФЗ. Формування прийнятної міжнародної системи бухгалтерського обліку вимагає іншої моделі.

Нова модель (рис. 2.2 (3)), базуючись на інституціональній теорії, повинна задіювати, а не відкидати національний спектр інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (обґрунтування далі).

Інший аспект. Нова модель розвитку обліку повинна базуватися на ідеї, що фундаментально об'єднує весь світ. Такою ідеєю може бути Концепція сталого розвитку.

Майбутня модель розвитку бухгалтерського обліку (рис. 2.2 (3)) визначається прерогативою запитів від національних і міжнародних інститутів, що ініціюють і забезпечують реалізацію Концепції сталого розвитку на новій теоретичній, методологічній

та організаційній основі побудови і широкого впровадження МСФЗ (рис. 2.2).

Концепція сталого розвитку була задекларована у 1992 р. на Конференції ООН у місті Ріо-де-Жанейро. В її основоположних документах визначено, що сталий розвиток має бути організуючим принципом усіх демократичних суспільств. Сталий розвиток – це гармонійне підвищення економічних, соціальних і екологічних параметрів господарювання; він сприяє визначенню і виконанню кожною країною її місії в глобальній економіці. Наприклад, Україна є конкурентоспроможною в сільськогосподарській і харчовій галузях, що визначає і її місію в продовольчій, екологічній та енергетичній безпеці світу.

Законодавство зі стійкого розвитку мають усі розвинуті країни. В Україні також підготовлені Стратегія і Законопроект "Основи стійкого розвитку України на 2010-2020 роки", відповідно до яких стійкий розвиток – це процес побудови світу і держав на основі узгодження і гармонізації соціальної, економічної та екологічної складових, змін у підходах до експлуатації ресурсів, спрямування капіталовкладень, технічного розвитку та інституціональних змін, з метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь"¹.

Сприйняття світових ідей стійкого розвитку національними інститутами є ефектом інституціональної спадковості – одним із головних теоретичних досягнень інституціональної теорії – і може слугувати формальною і неформальною інституціональною та організаційною основою переходу на новий етап побудови системи бухгалтерського обліку на національному та глобальному рівнях під патронатом ООН.

Отже, існуюча нині одностороння мотивація розвитку бухгалтерського обліку з боку інституцій ТНК еволюціонує до мотивації облікового забезпечення з боку інституцій, які реалізують Концепцію стійкого розвитку (КСР).

Ця концепція, заснована на нових принципах, визначає і побудову національних інституціональних основ розвитку бухгалтерського обліку, і розробку його нової науково-теоретичної платформи в глобальних умовах. В основі такої наукової платформи вбачається інституціональна парадигма

¹ Стратегія сталого розвитку України (Проект): [Електрон. ресурс]. URL: <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253/>.

бухгалтерського обліку та інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Інституціональне забезпечення синергетичної моделі розвитку обліку. Модель інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку на застосовних для всіх ідей (наприклад, концепції стійкого розвитку – рис. 2.3) базується також і на синергетичній теорії. Основоположник цієї теорії Г. Хакен довів не лише можливість самоорганізації підсистем для певних цілей в точних і природничих науках, але інтерпретував це явище і для економіки¹.



Рис. 2.3. Інституціональне забезпечення синергетичної моделі розвитку бухгалтерського обліку

Синергетичний ефект проявляється через перехід систем від хаосу до порядку. Зазвичай такий перехід вимагає певних умов і стимулів. У нашій моделі визначальною є тенденція до облікового забезпечення зростання економічних, соціальних і екологічних

¹ Хакен, Г. Синергетика. Иерархии неустойчивостей в самоорганизующихся системах и устройствах. пер. с англ. М.: Мир, 1985. С. 38.

аспектів господарювання. Концептуальними умовами реалізації цієї тенденції є наявність ідеї такого розвитку (як стимулу) і відповідне інституціональне забезпечення її реалізації (умови). Перше (стимул), передбачає створення нової теоретичної бази і практики впровадження МСФЗ за рахунок гармонійного і взаємодоповнюючого поєднання процесів конвергенції та адаптації. Останнє (умови) організовується шляхом: ініціювання та здійснення перебудови міжнародного регулювання бухгалтерського обліку під егідою ООН; створення адекватних умов для інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в кожній країні, формування нового наукового забезпечення цих процесів.

Модель розвитку бухгалтерського обліку пояснює взаємозв'язок і об'єднує процеси конвергенції та адаптації МСФЗ.

В основу процесів конвергенції в міжнародній стандартизації бухгалтерського обліку покладено принцип інституціонального сприйняття всесвітньої ідеї сталого розвитку та облікового забезпечення її реалізації кожною країною, а в основу процесів адаптації МСФЗ під національні особливості – принцип залежності інститутів від траєкторії їх попереднього розвитку і національної спеціалізації в глобальному поділі праці.

Таким чином, запропонована модель розвитку бухгалтерського обліку покликана і здатна вирішувати проблеми його стандартизації через збільшення можливостей конвергенції та адаптації МСФЗ, що збільшує рівень залучення в цих процесах національних бухгалтерських інституцій.

Ми виходимо з того, що кожна країна, яка буде спиратися на потужне національне інституціональне забезпечення своєї бухгалтерської системи і усвідомлювати свою місію і місце в глобальній економічній системі, зможе конвергувати свої знання і напрацювання в МСФЗ.

На відміну від нині діючої концепції імплементації МСФЗ (особливо в країнах, що розвиваються), інституціональна теорія обґрунтовує концепцію адаптації МСФЗ до національних інститутів. Одним із ключових питань нового підходу є відпрацювання критеріїв такої адаптації.

Для України дилема між імплементацією та адаптацією МСФЗ є особливо гострою. Іншими словами, ця дилема є рубіконом для вітчизняної науки: бути чи не бути їй другосортною у процесах

розвитку обліку.

Інституціональна теорія посилює обґрунтування стратегії участі України не тільки у впровадженні, а й у формуванні МСФЗ. Концепція конвергенції (участь через привнесення в МСФЗ національних ідей і напрацювань) і адаптації МСФЗ в Україні може бути представлена трьома рівнями.

Залежно від стану розвитку національних інститутів процес адаптації МСФЗ може досягти рівня методичних рекомендацій і роз'яснень щодо їх застосування.

Розвинуте інституціональне забезпечення бухгалтерського обліку, зростання значення економіки України в глобальному світі сприятимуть її більшій участі у процесах конвергенції МСФЗ. Відносно цих процесів найбільші потенційні можливості України полягають у розробці МСФЗ галузевої спрямованості.

Синергетична модель передбачає наявність у національних інститутах бухгалтерського обліку визнаних у світі наукових шкіл, здатних теоретично обґрунтовувати конвергенційні дії.

Важливим є і визначення ролі бухгалтерської інфраструктури при ООН і національних регуляторних органах. Особливе місце в наукових дослідженнях слід приділяти і питанням розвитку професії бухгалтера.

На підставі викладеного вище можна зробити ряд висновків. Завданням економічної науки є не тільки вирішення проблем практики, але і прогнозування розвитку її предмета, об'єктів, і, отже, концепцій і стратегій її майбутнього застосування. У бухгалтерській справі цього неможливо досягти без оцінки місця і ролі інститутів та організацій у обліковій системі.

Модель інституту бухгалтерського обліку є першим кроком на шляху усвідомлення і реалізації його місії в соціально-економічному просторі. Облік розвивається шляхом зміни інститутів.

Потужною ідеєю інституціональної мотивації розвитку обліку у світі є концепція сталого розвитку. Вона формує модель розвитку бухгалтерського обліку від ідеології бізнесу транснаціональних корпорацій до ідеології інститутів сталого розвитку. Останні (під посиленням економічного, соціального впливу Китаю, Росії, Індії, інших країн – лідерів виробництва певної продукції) мотивують конвергенційні процеси у бухгалтерській сфері. Отже, інститут бухгалтерського обліку отримує якісно іншу мотивацію розвитку.

Фундаментальною платформою задіяння інституціонального різноманіття в моделюванні розвитку бухгалтерського обліку є синергетична теорія.

2.4. Інституціональна корекція розвитку обліку в період глобалізації

Сучасний світ неможливо розглядати поза глобалізацією. У дослідженні цих процесів задіяні всі складові економічної науки. І якщо для економістів інституціональною теорією науково визначені орієнтири розвитку (розширення рамок і змін інститутів, організацій, як показано в параграфі 2.1), то для бухгалтерів розвиток і уніфікація обліку позбавлені переконливого теоретичного базису. Найкраще, що здійснюється для наукового обґрунтування доцільності глобалізації обліку – це посилення на неокласичні економічні теорії, які сповідують розширення простору "вільного капіталістичного вибору". Однак, як показано вище, це вже вчорашній день.

У цьому параграфі, не відкидаючи доцільності міжнародної стандартизації фінансової звітності, розглянемо шляхи гармонізації та уніфікації обліку, виходячи з інституціональної теорії.

Застосування інституціональної теорії у вирішенні проблем глобалізації бухгалтерського обліку. Активна позиція Ради з міжнародних стандартів обліку (IASB) та Ради зі стандартів фінансового обліку США (FASB) із впровадження МСФЗ, безумовно, є позитивним явищем у розвитку бухгалтерського обліку. Однак у нинішніх умовах вимагає професійного осмислення і перегляду її стратегічна наукова і методологічна доктрина. Серед причин, що призвели до такого висновку, виділимо наступні: пасивна (якщо не сказати негативна) участь МСФЗ і GAAP US у запобіганні останнім світовим економічним кризам; невдала адаптація МСФЗ до потреб економік як розвинених, так і країн, що розвиваються; ігнорування при розробці МСФЗ потреб економік більшості країн світу (крім великої сімки); ігнорування розробниками МСФЗ наукових платформ сучасних економічних теорій і потреб облікового забезпечення реалізації сучасних ідей сталого розвитку.

Необхідність гармонізації обліку не викликає сумнівів.

Найближчим часом зусилля вчених і фахівців повинні бути спрямовані на пошук найбільш доцільних шляхів вирішення цієї проблеми. На перший погляд, її рішення не представляє особливих труднощів: досить компетентним експертам вибрати все найкраще, що накопичено в теорії і практиці бухгалтерського обліку кожної країни, сконструювати "кращий зразок" і поширити його. Однак таке, здавалося би, очевидне рішення насправді не може бути втілене в життя, і причини цього наступні: 1) особливості економічного розвитку різних країн; 2) відмінність у традиціях організації і ведення обліку (у багатьох країнах ці традиції склалися протягом кількох століть); 3) неоднаковість розуміння предмета бухгалтерського обліку та його методології; 4) суттєві особливості діючих нормативних документів; 5) неадекватність системи підготовки та комплектування облікових кадрів; 6) неоднаковий рівень оснащення і використання обчислювальної техніки. До особливостей слід також віднести націоналістичні і політичні амбіції керівників багатьох країн. Мають місце і інші відмінності, які ускладнюють вирішення проблеми механічним шляхом, хоча сама необхідність її вирішення не викликає сумнівів¹.

Дійсно, глобалізація економіки, формування в цьому контексті міжнародної системи бухгалтерського обліку, не дає підстав для сумнівів у необхідності введення нової стратегії розвитку бухгалтерського обліку і в Україні. Клайв Бут, директор зі зв'язків із громадськістю та засобами масової інформації Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), відзначає, що рішення Європейського Союзу перейти на МСФЗ стало поворотним пунктом на шляху до створення глобальної системи обліку і єдиних стандартів. "Вкрай важливо, – зауважує автор, – щоби ми не повернулися назад до регіональних норм, які важко узгоджувати"².

Однак більш ніж десятирічна практика впровадження в Україні МСФЗ в якості національних стандартів викликає сумнів, що саме такий підхід забезпечить інституту бухгалтерського обліку статус

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С.172.

² Нынешний финансовый кризис угрожает развалом международного бухгалтерского языка и правил. [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.epravda.com.ua/press/49959e16c2494/>.

ключової функції управління і важливого сегмента національної безпеки країни.

У зв'язку з цим професійні кола повинні вивести на якісно новий рівень наукову дискусію, в ході якої має бути досягнуто консенсусу і повинні бути відпрацьовані напрями подальшої стратегії і тактики розвитку бухгалтерського обліку в Україні на міжнародних принципах.

Аналіз попередніх досліджень показує, що вивченню впливу явищ глобалізації на процеси стандартизації обліку присвячені роботи С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюга, В.Ф. Палія, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, В.М. Пархоменко та ін. За кордоном вивченню цих питань присвячені роботи Д. Уїтні, Е. Дженкінса, Е. Річарда, Д. Баррі, Б. Льова, С.А. Діпіази і Р.Д. Екклза.

У наукових дослідженнях спостерігається занепокоєність тим, що в області стандартизації бухгалтерського обліку тенденція універсалізації облікових процесів у світових масштабах проходить без урахування історичних, національних напрацювань, особливостей інститутів і специфіки діяльності окремих галузей економіки.

Так, Г.Г. Кірейцев зазначає, що концепція обліку і фінансової звітності, розроблена Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, орієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв. У ній рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних і правових відносин до уваги не береться¹. Такої ж думки дотримується і Н.М. Малюга².

На інших позиціях ґрунтуються висновки С.Ф. Голова: "... мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними в даний момент є однією з найважливіших"³.

¹ Кірейцев, Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета. Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «*Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития*», Житомир, 18-19 октября 2007 г. Житомир: ЖГТУ, 2007. С.17.

² Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: наукова доповідь до дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир, 2006. С. 25.

³ Голова, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Міжнародний інститут менеджменту. К.: Центр учбової літератури, 2007. С. 12.

Однак при цьому С.Ф. Голов, як і всі вчені, які досліджували ці питання до нього (О.М. Петрук, Н.М. Малюга, В. Пархоменко, І. Чалий¹ та ін.) стурбований серйозними проблемами, які виникають у процесі впровадження МСФЗ².

Проблеми МСФЗ, на які вказують учені, є наслідком запровадження міжнародної стандартизації обліку виключно для потреб інститутів транснаціонального капіталу. Глибинною причиною цих проблем є ігнорування теоретичного обґрунтування, закону єдності і боротьби протилежностей, інших законів філософії у розвитку методології і практики обліку.

Реформування національної системи бухгалтерського обліку на основі МСФЗ принесло Україні, у доповнення до власних проблем, проблеми недосконалості міжнародних стандартів обліку. Останнє має спонукати вітчизняних вчених не тільки до припинення ідеалізації і фетишизації МСФЗ, але і до розробки пропозицій щодо їх удосконалення та адаптації.

Проблема вибору моделі запровадження МСФЗ. Дослідження вказують на відсутність єдиного наукового бачення процесів міжнародної стандартизації і іноді взагалі неправильне його тлумачення щодо практики застосування.

Дана наукова проблема має дві полярні позиції: беззастережне сприйняття міжнародної стандартизації обліку як панацеї і невідворотного явища та критику бездумного впровадження міжнародних норм у національне середовище.

Виділяються чотири існуючі наукові позиції, що характеризують міжнародну стандартизацію обліку і процеси, пов'язані з нею:

- міжнародна стандартизація обліку як процес повного переходу на міжнародні стандарти обліку;
- міжнародна стандартизація як процес забезпечення порівнянності бухгалтерського обліку та звітності різних країн;
- міжнародна стандартизація як процес уніфікації і гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні;

¹ Чалий І. Как доят священных коров бухучета? *Бухгалтер*. 2004. № 5. С. 45.

² Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Міжнародний інститут менеджменту. К.: Центр учбової літератури, 2007. С. 383.

- міжнародна стандартизація як процес приведення національних норм обліку до міжнародних зі збереженням істотних національних особливостей.

Наявність великої кількості відносно суперечливих думок з приводу стандартизації, гармонізації та уніфікації обліку у світі свідчить про відсутність єдиного теоретичного тлумачення цих процесів, бачення подальшого його розвитку і впливу на побудову міжнародних бухгалтерських стандартів та системи національних стандартів і в Україні. Проведений аналіз переконує, що без фундаментальних обґрунтувань абсолютно неприпустиме будь-яке одностороннє сприйняття цієї проблеми, надання переваг тим чи іншим підходам. Однак від наукової позиції і дискусії вчених з даних питань буде залежати якість підготовки тих основоположних нормативних і організаційних документів, які визначатимуть засади підготовки міжнародних стандартів і їх впровадження у вітчизняну практику.

На нашу думку, узагальнюючим концептуальним підходом у цьому процесі повинна бути стандартизація, розглянута на двох рівнях – національному та міжнародному. Засобами реалізації (досягнення, забезпечення) стандартизації є уніфікація і гармонізація. Об'єднуючим поняттям при цьому виступає процес конвергенції як зближення національних, регіональних і глобальних правил обліку (рис. 2.4).

При цьому дефініції, що характеризують вплив глобалізації на розвиток бухгалтерського обліку, узагальнені нами наступним чином:

- стандартизація – встановлення єдиних правил (вимог, стандартів) у сфері бухгалтерського обліку;
- уніфікація – усунення розбіжностей між національними стандартами обліку різних країн;
- гармонізація – приведення національних стандартів у відповідність до існуючих міжнародних вимог;
- конвергенція – узгоджене зближення національних, регіональних і глобальних стандартів і систем обліку.

Узагальнення існуючих і запропонованих підходів до процесів міжнародної стандартизації обліку (рис. 2.5) дозволяє зробити висновок, що стандартизація є процесом встановлення єдиних правил ведення обліку на національному і міжнародному рівні. Це забезпечується шляхом уніфікації обліку, тобто забезпечення його

співставності, або ж шляхом гармонізації, що виступає в першу чергу мотивацією приведення правил бухгалтерського обліку до єдиних міжнародних вимог (міжнародних стандартів фінансової звітності).

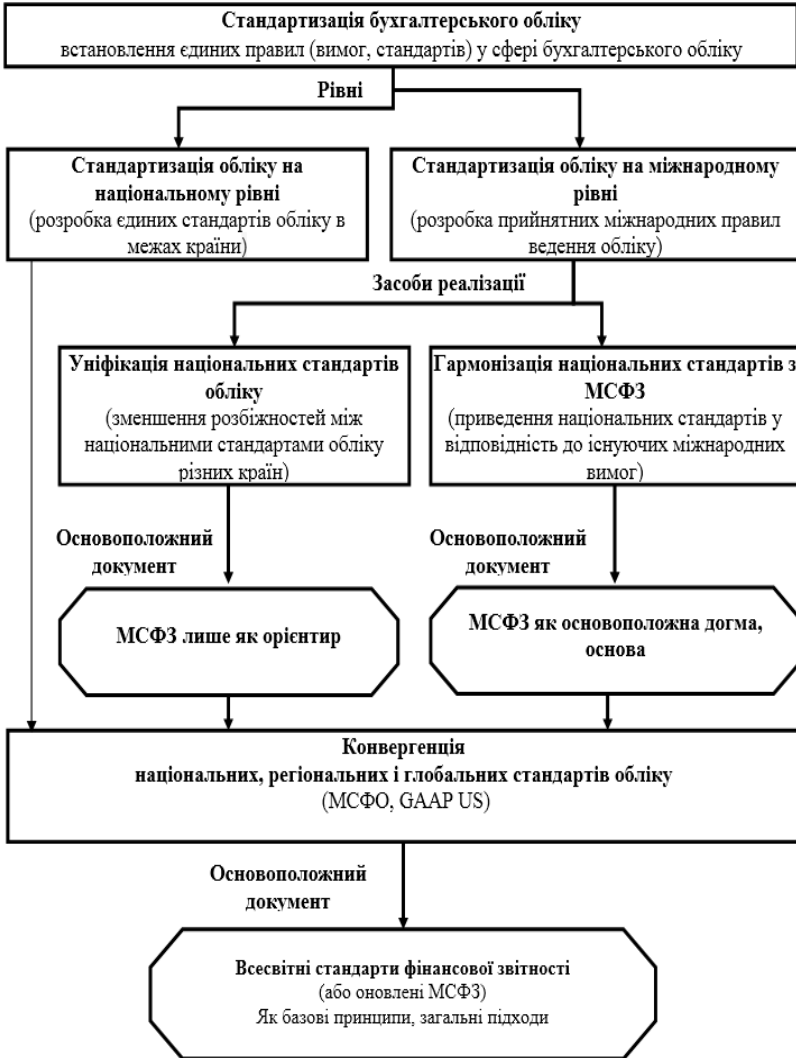


Рис. 2.4. Концептуальний підхід взаємозв'язку складових процесу глобалізації обліку



Рис. 2.5. Концептуальні підходи до процесів міжнародної стандартизації обліку та місце в них міжнародних і національних положень

Інституції впливу на розробку і впровадження МСФЗ. На сьогодні політику в даному питанні визначають два центри:

- 1) IFRS (International Financial Reporting Standards) – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – Лондонський офіс;
- 2) GAAP US (Generally Accepted Accounting Principles) – загально визнані облікові принципи США.

Ідея розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку заснована в 60-і роки минулого століття під егідою Центру ООН із

питань транснаціональних корпорацій. Виступаючи на генеральній асамблеї ООН, американський президент **Дж. Кеннеді** звернув увагу на розвиток глобальних економічних відносин, що виникають на основі функціонування транснаціональних корпорацій (ТНК). **Для нормального функціонування нових відносин необхідна універсальна мова спілкування бізнесу. Такою мовою він назвав бухгалтерський облік та фінансову звітність, доступні і зрозумілі всім зацікавленим особам.** Однак реалізувати цю ідею при ООН із різних причин не вдалося.

Натомість у відповідь на зростаючу потребу в розробці та погодженні стандартів у 1973 р. в Європі (Лондонський офіс) був створений Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Комітет був заснований на базі угоди між професійними організаціями бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції, Японії.

У 2000 році Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Committee – IASC) був реорганізований у Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board (IASB)). У 2001 р. створено Фонд комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (ФК МСФЗ), членами якого є 22 довірені особи. У повноваження Комітету входить призначення членів Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, затвердження бюджету, перегляд ефективності її діяльності та ін. Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності, як головний робочий орган ФК МСФЗ, включає 15 членів.

На рис. 2.6. представлена структура органів міжнародної стандартизації обліку.

Її аналіз показує, що хоча у порівнянні з 1973-1999 рр. в цій структурі і відбулися певні організаційні зміни, однак і досі тут переважний вплив мають представники транснаціонального глобального бізнесу.

До складу Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку входять у переважній більшості представники великих ТНК, а також нинішні і колишні партнери великої четвірки аудиторських компаній. Так, на даний момент до складу Ради входять три представники аудиторських фірм і сім представників ТНК і банків.

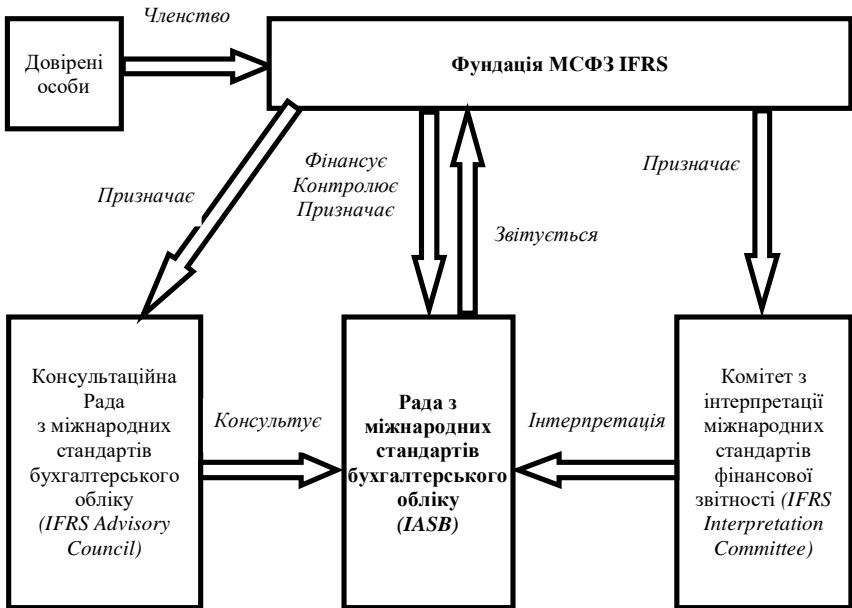


Рис. 2.6. Узагальнена структура і взаємозв'язок органів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Згідно з фундаментальними положеннями діяльності Ради, вона має співпрацювати з національними органами, що встановлюють стандарти бухгалтерського обліку, щоб досягти узгодженості таких стандартів у світовому масштабі. Разом з тим аналіз якісного складу її членів свідчить, що в дійсності рішення приймає вузьке коло осіб в інтересах транснаціональних корпорацій.

З цього можна зробити висновок, що встановлення і поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності найбільш вигідне великому транснаціональному бізнесу. За даними IASB, їхні розробки ідеальні лише для 5% компаній, решта 95% належать до середнього і малого бізнесу, що вимагає оновлення МСФЗ¹.

¹ Mason, A.K. The Development of International Financial Reporting Standards. International Center for Research in Accounting, University of Lancaster, 1978. 366 P.

Вся сукупність напрацьованих документів (сьогодні прийнято 29 МСБО і 13 МСФЗ), за визнанням самої IASB, призначена для забезпечення діяльності ТНК, тоді як для інших підприємств у 2009 р. був розроблений лише один стандарт – "Стандарт фінансової звітності для СМП" (IFRS for SMEs)¹. За такою логікою, застосування міжнародних стандартів країнами, де немає національних ТНК, втрачає мотивацію.

Мотивація застосування МСФЗ має місце для об'єднань сильних країн. Орієнтація на міжнародні стандарти фінансової звітності особливо важлива для ЄС у протистоянні із США і Японією.

Альтернативою МСФЗ є система стандартів фінансового обліку в США (GAAP US) (рис. 2.7), розробкою яких займається Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB – Financial Accounting Standards Board).

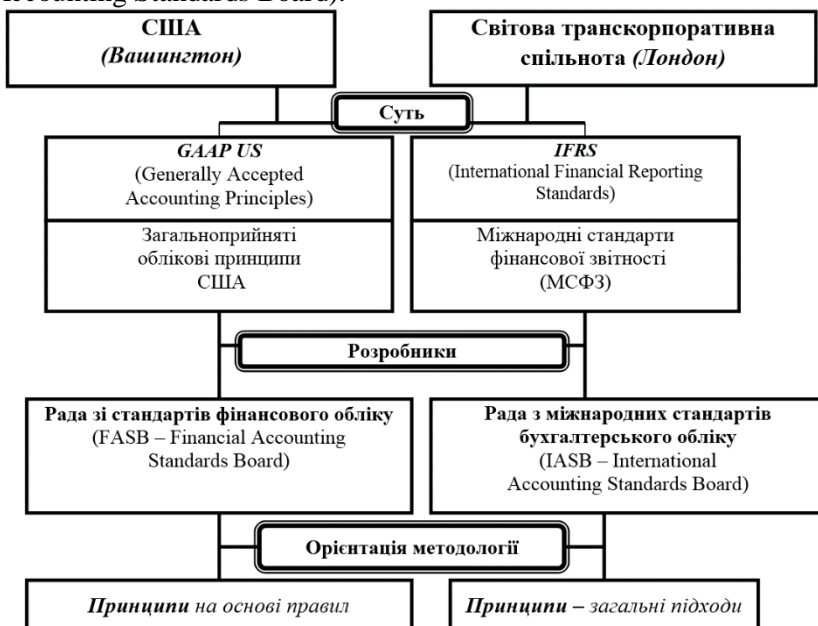


Рис. 2.7. Визначники системи міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку

¹ Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров: [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.ifac.org>.

У США систему національних загально визнаних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, які добровільно застосовувалися великими компаніями, представленими на фондових біржах, почали розробляти ще на початку 30-х років минулого століття. Саме на цій основі згодом виникла система GAAP US, що дійшла до наших днів. Вона набула поширення в Канаді, Мексиці, Японії та деяких інших країнах.

GAAP US являє собою зведення великої кількості детальних стандартів, що регламентують порядок обліку і складання звітності (формулюються Радою зі стандартів фінансового обліку).

До складу GAAP US входять Стандарти, що публікуються у вигляді Положень про стандарти бухгалтерського обліку (Statements of Financial Accounting Standards), які разом із бюлетенями з дослідженнями в області бухгалтерського обліку і "Точками зору" (Opinions) утворюють Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США (GAAP US). Принципи, що становлять основу GAAP US, викладені в розроблених Радою зі стандартів фінансового обліку Положеннях про концепцію фінансового обліку.

У США також існує система вузькоспеціалізованих правил для багатьох галузей економіки. Наприклад, про необхідність галузевої специфіки обліку в сільському господарстві при застосуванні загальноприйнятих там принципів бухгалтерського обліку (GAAP US) та аудиту (GAAS) свідчить існування окремого "Керівництва з аудиту і бухгалтерського обліку: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи"¹, яке підготовлене Спеціальним Комітетом Агробізнесу Американського інституту Сертифікованих Публічних Бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) як однієї з найчисленніших і найвпливовіших професійних бухгалтерських організацій у світі.

Рекомендації, що містяться у Керівництві, є інтерпретацією існуючих затверджених стандартів обліку та аудиту в США у специфічних обставинах, за яких підприємства належать до певної галузі. А отже, вони відповідають основним положенням відповідних стандартів².

¹ Audit & Accounting Guide: Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives. With conforming changes as of May 1, 2008. American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, 2008. 224 p.

² Те ж джерело. С. 224.

Протистояння між GAAP US та МСФЗ: наслідки для України. На сьогодні спостерігається постійне організаційне та методологічне протистояння двох глобальних систем бухгалтерського обліку, ведеться дискусія з приводу розподілу їх методологічного впливу і відповідальності за стан і розвиток бухгалтерського обліку у світовому масштабі.

Сьогодні в цьому відзначаються реальні успіхи Лондона, завдяки зусиллям Комітету (пізніше Ради) з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB). Ця Рада як правонаступник Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (який працював протягом 30 років – аж до 2001 р.), має на меті створення стандартів, які будуть застосовуватися компаніями в будь-якій країні світу. В організаційному плані виконанню цього завдання на національному рівні сприяє і розширення представництва членів Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), і покладання на останніх певних "місіонерських" функцій у своїх країнах.

Роль МФБ у процесах міжнародної стандартизації обліку зростає, особливо з прийняттям нею 32 міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектора (IPSAS).

Однак в цій справі є свої складнощі. Наприклад, США, декларуючи ще у 2002 р. адаптацію GAAP US до МСФЗ, зараз ініціюють реформування МСФЗ під норми GAAP US, під власне інституційне середовище. З позиції США, це пояснюється як певний перегляд "бухгалтерської доктрини": від інструменту корпоративної безпеки до складової національної безпеки. Перевага американського домінування очевидна: економічна значимість американських транснаціональних корпорацій (ТНК); високі методологічні характеристики GAAP US; якість американських бухгалтерських публікацій; сила американського наукового і професійного бухгалтерського співтовариства¹.

Отже, очевидно, що у глобальному бухгалтерському середовищі "правила гри" встановлюють представники найпотужніших компаній найсильніших економік, які і фінансують роботу розробників стандартів.

¹ Mason, A.K. The Development of International Financial Reporting Standards. International Center for Research in Accounting, University of Lancaster, 1978. 366 P.

У статті "Чи можлива гармонізація та стандартизація системи бухгалтерського обліку?" В. Чепоров, посилаючись на Сліпковскі, наводить думку фінансового директора корпорації "Вольво": "Я вважаю, що гармонізація великою мірою залежить від англо-саксонських країн. Якби ці країни могли би узгодити свої принципи і стандарти ..., то вони були би поступово прийняті в інших країнах"¹.

Існує думка, що якщо США (близько 52% світової ринкової капіталізації) і Японія (9%) приймуть МСФЗ², то ці стандарти в усіх відношеннях стануть глобальними. Решта країн, які побажали би включитися у світову економіку, будуть просто змушені перейти на МСФЗ (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Частка вирішальних світових систем стандартизації фінансової звітності, які використовуються у бухгалтерському забезпеченні глобальних ринків капіталу

№	Світові бухгалтерські системи	Частка бухгалтерського забезпечення глобальних ринків капіталу, %
1	2	3
1.	GAAP US	52
2.	МСФЗ	25
3.	GAAP Японія	9
4.	Інші	14

Разом з тим представники кожної з цих двох бухгалтерських систем переслідують власні цілі і зацікавлені у зближенні на основі власних інтересів. У процесі прийняття заходів зі зближення GAAP US із МСФЗ, останні піддаються більшому редагуванню на основі GAAP US. Американці "м'яко" пояснюють це певною недовірою до задекларованої високої якості МСФЗ, оскільки зміни в них вносяться занадто часто.

Такий стан речей дає підстави вважати, що найближчим часом ми будемо спостерігати посилення конвергенції між стандартами Лондона і Вашингтона, а отже, Україна і світ знову будуть змушені реагувати на нові версії оновлених міжнародних стандартів.

¹ Чепоров, В.В. Возможна ли гармонизация и стандартизация системы бухгалтерского учета? *Вісник ЖІТІ*. 2000. № 19. С. 305-309.

² Диппаза С.А. (младший), Эклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. С. 74.

Таким чином, проведені дослідження наукових поглядів і практики формування глобальних облікових систем свідчать про те, що основою розвитку бухгалтерського обліку у світі буде конвергенція міжнародних правил, що встановлені в МСФЗ і GAAP US, у єдині всесвітні стандарти фінансової звітності (або оновленні МСФЗ).

Теоретичною основою такої конвергенції може стати модель забезпечення прозорості компанії Р. Дж. Екклза і С.А. Діпіази, яка передбачає необхідність розробки Всесвітніх стандартів фінансової звітності та, поряд із ними, формування нижніх базових рівнів – галузевих і корпоративних стандартів, які і повинні вирішити більшість проблем МСФЗ¹.

Оцінка протистояння і зближення МСФЗ і GAAP US свідчить про те, що концептуальний підхід до побудови глобального бухгалтерського обліку на основі ідей конвергенції вже має певну практичну реалізацію. Наразі ця практична реалізація обмежується взаємодією двох розвинених інституціональних груп, впливом і підтримкою транснаціонального бізнесу розвинених країн.

Однак обмеженість інституціональних впливів не сприяє вирішенню проблем розвитку бухгалтерського обліку в інтересах інститутів інших країн.

Усвідомити, а тим більше перешкоджати такому явищу без теоретичної платформи складно. **Потрібну для національних інтересів більшості країн корекцію розвитку бухгалтерського обліку обґрунтовує саме інституціональна теорія** (рис. 2.8).

Важливим є і те, що ця теорія дає відповідь на питання: чому існують країни зі слабким потенціалом бухгалтерської конвергенції і що ж необхідно зробити Україні для того, щоби досягти високих показників у науці і практиці обліку?

Висновки. Інституціональна теорія особливу увагу звертає на розвиток інститутів. Відоме висловлювання на цю тему Р. Коуза: "Колишнім комуністичним країнам радять перейти до ринкової економіки, ... але жодна хоча би мінімально осмислена ринкова економіка неможлива без відповідних інститутів"².

¹ Дипіаза С.А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. С. 211.

² Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории. пер. с англ. М.: Дело, 2003. С. 10.

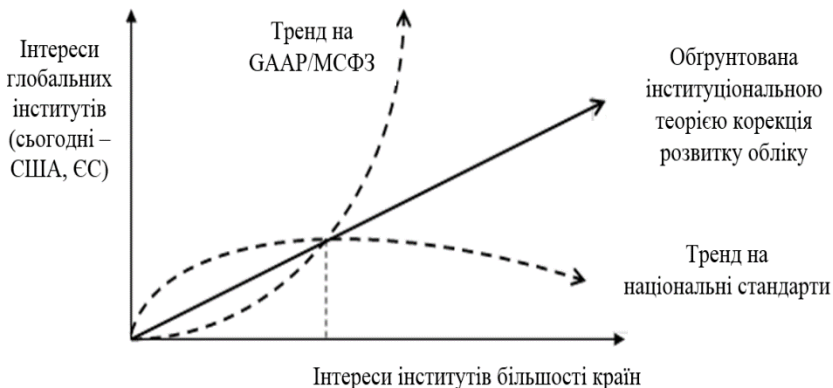


Рис. 2.8. Інституціональна корекція розвитку обліку в період глобалізації

Відповідно, дієвість вітчизняної бухгалтерської системи з подолання відставання національних інтересів у глобальному світі безпосередньо залежить від ступеня розвитку інституційного змісту цієї системи. Розвитку ефективних національних облікових систем сприяє інституціональна теорія бухгалтерського обліку, основи і особливості якої будуть розглянуті далі.

Грунтуючись на доктринах інституціональної теорії, ми стверджуємо, що основою впровадження МСФЗ повинна бути концепція їх адаптації під національне інституційне середовище з обов'язковим посиленням конвергенційних можливостей.

З огляду на прогнозовану зміну організаційно-теоретичної доктрини розвитку МСФЗ, державним органам України, її науково-професійній спільноті потрібно більш активно залучатися до цього процесу, посилюючи своє представництво і позиції в бухгалтерських інститутах міжнародного рівня.

Висновки

Інституціональна теорія в різних її проявах є вершиною сучасної економічної думки. Знання цієї теорії в тій чи іншій мірі використовуються для прогнозування і координації розвитку більшості складових економічної науки. Не може бути винятком і наука з бухгалтерського обліку.

Різноманітність інститутів у рамках систем, які реформуються, а в сучасному світі це в рівній мірі можна віднести як до

національних, так і до глобальних систем, породжує питання і проблеми заміни старих інститутів новими. У глобальній системі інституціональна теорія спрямована на реалізацію універсальної моделі розвитку економіки, впровадження соціальних і екологічних стандартів для всього людства.

Національний підхід в інституціональній теорії базується на необхідності адаптації запозичених ззовні соціально-економічних нововведень. Саме ігноруванням останнього вчені пояснюють неефективність і навіть приреченість неадаптованого запозичення західних моделей у країнах СНД, Азії, Африці, Латинській Америці.

Сьогодні всі самодостатні країни і їхні уряди здійснюють реформи з урахуванням інституціональної теорії. Наприклад, у Росії вона є основою програм і стратегій розвитку як на федеральному, так і на регіональних рівнях.

У бухгалтерському обліку цьому питанню приділяється менше уваги. Вплив інституціональної теорії на розвиток і реформування бухгалтерського обліку залишається маловивченим. У той же час процеси міжнародної стандартизації обліку все більше загострюють протиріччя інтересів інститутів розвинених і відсталих країн. У бухгалтерському обліку відсутня парадигма і теорія, які могли б сприяти усуненню цих протиріч і тим більше визначати гармонійний шлях нового розвитку.

Інституціональна теорія здатна дати відповіді на проблемні питання практики і науки обліку, що і визначає інституційний тренд розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Поповнення теорії і практики бухгалтерського обліку поняттями, категоріями і явищами з інституціональної теорії є важливим моментом якісного переходу сприйняття бухгалтерського обліку від однієї з функцій управління до важливого соціально-економічного інституту.

Першочергово важливими є інституціональні положення у моделюванні облікової системи, визначенні векторів її розвитку в сучасному світі.

Необхідність коригування існуючих векторів розвитку обліку в світі і в кожній країні окремо базується на розвитку інститутів, що і визначає затребуваність інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВИ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОЇ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Народна мудрість говорить: "Як корабель назвеш, так він і попливе". У Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" дано таке визначення: "бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень".

Визначення бухгалтерського обліку у радянській і сучасній вітчизняній науково-освітній літературі, по суті, мало чим відрізняється від вищенаведеного. Разом з тим кожен, хто хоча би протягом року професійно виконував обов'язки бухгалтера, знає, що наша робота найменше характеризується "технікою вимірювання, реєстрації, узагальнення і т.д.". У ній набагато важливішими складовими є знання і вміння дотримуватися встановлених "правил гри" (від нормативно-правових до професійно-ментальних), вміння співпрацювати з різними зовнішніми організаціями, керівництвом і менеджментом підприємств. Тобто вміння не стільки "реєструвати", скільки інтерпретувати інформацію на різні запити і не тільки.

Сучасний бухгалтерський облік – більш вагоме явище, яке функціонує і за "рамками" підприємства, здійснюючи важливу місію забезпечення порозуміння і керованості. Його складовими є нормативно-правове регулювання (формальні інститути), організації – регуляторні та професійні і, навіть, формування психології й успішності бухгалтерів (неформальний інститут). Ці нові явища – "інститути" і "організації" бухгалтерського обліку, на додаток до його консервативної теорії – восьми елементів методу, розширюють і вдосконалюють теоретичний базис науки і практики обліку.

Бухгалтерський облік стає невід'ємним атрибутом не тільки підприємства, але і соціально-економічного простору держави, глобальної економіки, забезпечуючи довіру і розуміння інформаційних комунікацій.

Для багатьох авторів підручників з теорії таке широке

сприйняття бухгалтерського обліку буде незвичним, а докази будуть здаватися спірними. Візьмемо на себе сміливість пояснити цей консерватизм баченням проблеми тільки в рамках радянської загальної теорії бухгалтерського обліку. Однак, як ми говорили раніше, навколо все змінюється, існують інші уявлення, що формують нові теорії бухгалтерського обліку, засновані на сучасних відносинах і економічних теоріях.

У цьому розділі будуть визначені основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку, перш за все через призму поглиблення його сутності як важливого соціально-економічного інституту; через розгляд у філософському взаємозв'язку класифікації та ієрархії складових інституціонального забезпечення його функціонування і розвитку; через виявлення інституціональних трендів у розвитку теорій і оновленні парадигм.

Формування основ інституціональної теорії бухгалтерського обліку вмотивоване необхідністю подолання його проблем в управлінні і економічній науці, а також і метою його розвитку і вдосконалення для виконання більш вагомій місії в соціально-економічному просторі.

3.1. Інститут бухгалтерського обліку

Як зазначалося вище, економічна наука у ХХ ст. найбільше приростала інституціональною теорією у всіх її проявах і доктринах. Незважаючи на відсутність загальноприйнятого визначення сутності поняття "інститут", ми, як і більшість дослідників, віддаємо перевагу визначенню Джеффри Ходжсона: "Інститути – це одночасно і об'єктивно існуючі структури, які є "десь ззовні", і суб'єктивні пружини людської діяльності "в головах людей"¹. Саме інститути, як стійкі параметри людської поведінки, і служать базисом усього розмаїття економічного та соціального життя.

Завдяки інституціональній теорії ми, поділяючи або не розділяючи її доктрини, як належне сприймаємо поняття "інститут освіти", "інститут права", "інформаційні інститути" і т.д. За аналогічним сприйняттям формулюються і словосполучення

¹ Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории. пер. с англ. М.: Дело, 2003. С. 12.

"бухгалтерський інститут" або "інститут бухгалтерського обліку". Однак у професійній і науковій літературі з бухгалтерського обліку останнє зустрічається вкрай рідко, причому без належних пояснень.

Метою параграфа є теоретичне обґрунтування поглибленого сприйняття сутності бухгалтерського обліку як багатогранного соціально-економічного інституту та визначення нової дефініції бухгалтерського обліку.

Найбільш близькими до мети нашого дослідження працями, що формують базис для роздумів про інституціональну природу бухгалтерського обліку, є роботи дослідників, які сповідують ідеї соціального спрямування у цій сфері – Я.В. Соколова і Г.Г. Кірейцева.

Однак спроб поєднати вчення про соціальні інститути, постулати інституціональної теорії зі сприйняттям обліку як соціального явища (інституту бухгалтерського обліку) згадані вчені не здійснювали, що і визначає актуальність цього дослідження.

Отже, провідні вітчизняні дослідники не розглядали бухгалтерський облік як "інститут". Можливо, це пов'язано з тим, що базові теорії бухгалтерського обліку формувалися раніше, ніж інституціональні доктрини, а можливо, з тим, що у вітчизняному соціально-економічному середовищі сформувалося стійке уявлення про бухгалтерський облік як про прикладну, обмежену рамками підприємства діяльність. Навіть в СРСР із гаслом В.І. Леніна "Соціалізм – це облік" роль і функції бухгалтерського обліку не були визначальними, а отже, і не розглядалися в якості важливого інституціонального сегмента радянської економіки.

Те, що інституціонального сприйняття бухгалтерського обліку на практиці немає і в сучасній Україні, пояснюється відсутністю достатньої кількості публікацій, які висвітлюють дану проблематику. Недостатньо вивчаються і зарубіжні напрацювання з цих питань. Для зміни уявлень про бухгалтерський облік необхідно, по-перше, досягти "критичної маси" таких публікацій, по-друге, сформулювати "інститут" професійних бухгалтерів як основу усвідомлення і зарахування себе до Інституту бухгалтерського обліку.

Наполягаючи на вдосконаленні тлумачення суті бухгалтерського обліку, його розгляді в якості значущого соціально-економічного інституту, ми виходимо з наступного: яким чином буде сформульовано науково-прикладне поняття про нього – за таким "трендом" і будуть розвиватися інформаційні

комунікації вітчизняної економіки, таке буде і ставлення до обліку як до практики і науки. На підтвердження вищевикладеного приведемо деякі визначення бухгалтерського обліку.

В історії вітчизняних визначень бухгалтерський облік завжди сприймався вузько: згідно з В.І. Далем, бухгалтерія (синонімом значення слова "бухгалтерія" є поняття "бухгалтерський облік") визначається як особливе вміння вести облікові книги в порядку¹.

Відповідно до сучасного економічного словника бухгалтерський облік – система обліку ресурсів і результатів господарської діяльності підприємств, фірм, яка проводиться за прийнятими правилами з використанням установлених форм документів. Одним із основних завдань обліку є створення бухгалтерських звітів².

Визначення вітчизняних вчених, по суті, не відрізняються від тлумачних. Однак це не означає, що при класичному розумінні суті обліку об'єктивних основ, які формують іншу сутність бухгалтерського обліку, не існує. Проблема в тому, що розглядається і приймається до уваги тільки його техніка. Складається враження, що інститути та інституції, які формують цілісний інститут бухгалтерського обліку, існують десь зовні, поза рамками предмета нашої науки і практики. Така обмеженість сприйняття бухгалтерського обліку в його сучасному розумінні схематично представлена на рис. 3.1.

За історичною інерцією до "техніки" додається вплив формалізації бухгалтерських правил, втілених у нормативних приписах, на всі сфери "облікового життя" – на практику його діяльності, на діяльність регулюючих і контролюючих організацій. Нарешті – і на ту складову, яка повинна забезпечувати якісну підготовку професійних бухгалтерів і змінювати уявлення про облік "у головах" бухгалтерів і користувачів бухгалтерської інформації, а саме – на науково-освітні інституції. Більше того, спостерігається зайва односторонність і пріоритетність впливу формальних інститутів на свідомість "homo economicus". Такий вплив практично не дає бухгалтерам

¹ Толковый словарь живого великорусского языка В.И. Даля: [Электрон. ресурс]. URL: <http://vidahl.agava.ru/>.

² Современный экономический словарь: 5-е изд., перераб. и доп. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. М.: ИНФРА–М, 2007. 495 с.

свободи дій у реалізації свого права на професійне судження і права на розвиток професійної діяльності у мінливому соціально-економічному просторі. Науково-освітні інституції, а за ними – і професійні інституції, зосереджуючись на методичних складових, досить слабкі у вирішенні методологічних та ідеологічних проблем для зміни уявлення і посилення ролі бухгалтерського обліку у вітчизняній економіці.



Рис. 3.1. Обмежене уявлення про сутність бухгалтерського обліку у вітчизняному соціально-економічному середовищі

Разом з тим, як впливає з досліджень професора Я.В. Соколова, у західному світі сприйняття сутності бухгалтерського обліку завжди було ширшим і глибшим.

Слід звернути увагу на те, що іспанський фахівець Б. Солозано ще в 1603 році писав: "Бухгалтерський облік стоїть вище всіх наук і мистецтв, так як всі потребують його, а він не має потреби ні в кому; без бухгалтерського обліку світ був би некерованим, і люди не змогли би розуміти один одного"¹.

Безумовно, бухгалтерський облік – основна інформаційна система підприємства, призначена для формування фінансової звітності і для ведення управлінського обліку. У 1970 р. Американський інститут присяжних бухгалтерів заявив, що функція обліку – "забезпечити кількісну інформацію, головним чином фінансового характеру, про господарюючих суб'єктів для

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 81.

цілей використання цієї інформації у прийнятті управлінських рішень". Американський інститут присяжних бухгалтерів (АІСРА) охарактеризував бухгалтерський облік як "... мистецтво запису, класифікації та узагальнення рахунків шляхом реєстрації у грошових одиницях угод і подій, які, принаймні у певній частині, мають фінансовий характер, а також інтерпретації отриманих результатів"¹.

Шарль Пангло стверджує, що облік є лише надбудовою для права. Облік завершує право, але не тотожний йому. Право дає змістовну інтерпретацію для бухгалтерії, але остання має самостійне життя, і це життя пов'язує її не з правом, а з політичною економією. "Бухгалтерський облік – дуже чутливий інструмент, призначений для постійного вимірювання (спостереження) складових капіталу підприємства, а також для виявлення причин (сил), що впливають на зміни у капіталі". Для Шарля Пангло важливо наступне: "Бухгалтерський облік вислизає з рук бухгалтерів і займає місце в руках економістів, статистиків, інженерів, аналітиків. Цю біду можна подолати. Бухгалтерський облік повинен прийти до нового бачення своїх проблем, до нових звершень"².

Для нашого дослідження особливо цікавими є характеристики, представлені Б. Солозано і Американським інститутом присяжних бухгалтерів. Вони містять два істотні аспекти, які вказують на зазначені орієнтири інституціонального розуміння бухгалтерського обліку. **Перший аспект** (і найбільш вдало описаний, на наш погляд) випливає зі слів Б. Солозано – бухгалтерський облік забезпечує взаєморозуміння людей (у соціально-економічних відносинах) і забезпечує "за правилами гри" керованість господарського світу, тобто виступає свого роду уніфікатором і регулятором суспільно-економічної діяльності. Це характеризує переважно формальну складову інституту бухгалтерського обліку.

Другий аспект, підкреслений АІСРА – це здатність обліку до інтерпретації інформації, яка, на нашу думку, реалізується за допомогою неформальних оцінок, а вони і формують систему неформальних інститутів "у головах людей" – "професійне судження" бухгалтерів.

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 373.

² Те ж джерело. С. 333-334.

Ці компоненти в своєму органічному поєднанні і формують основи інституту бухгалтерського обліку. Однак, перефразовуючи Ш. Пангло, до такого сприйняття бухгалтерського обліку наукове співтовариство ще необхідно підвести.

З огляду на вищесказане, спробуємо сформулювати наукову гіпотезу і апіорі дати визначення бухгалтерського обліку як інституту, що далі вимагатиме доказів з позицій соціальних наук і доктрин інституціональної теорії.

Бухгалтерський облік – Інститут, який забезпечує довіру, розуміння і керованість у соціально-економічному середовищі за допомогою обробки та інтерпретації для користувачів інформації про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств). Трансформація фактів і явищ життєдіяльності підприємств здійснюється за допомогою специфічних правових норм, методів, принципів і професійних суджень бухгалтерів.

У вузькому сенсі бухгалтерський облік – інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя підприємства на мову цифр і стандартів, для взаєморозуміння і керованості в соціально-економічному просторі.

У широкому сенсі і образно Інститут бухгалтерського обліку є мовою бізнесу національних і світових соціально-економічних просторів.

Слід зазначити, що в англо-американській моделі бухгалтерського обліку подібне сприйняття його суті зводиться до поняття "accounting profession" – як системи відносин, що реалізуються в рамках бухгалтерської спільноти. У цих країнах навіть без формальних визначень спостерігається повне сприйняття бухгалтерського обліку як інституту.

Разом з тим сформульоване нами визначення, як і будь-яка наукова гіпотеза, вимагає свого доведення.

По-перше, слід чітко визначити, що ж являють собою інститути з точки зору наук, з яких це поняття виникло і дістало свій розвиток, і чи відповідає бухгалтерський облік зі своїм нинішнім розвитком цьому поняттю. Дану частину досліджень будуватимемо на науковій філософії позитивізму О. Конта – "об'єднання зусиль різних наук".

По-друге, все ж зробивши наукове припущення, що бухгалтерський облік є інститутом, слід описати характерні ознаки, які відрізняють його в інституційній іпостасі.

Поняття "інститут" виникло в соціології і стосується соціальних конструкцій. Далі вчення про інститути проникає в усі області, які стосуються соціальної сфери, у тому числі в економіку, формуючи потужні інституціональні теорії.

У цьому параграфі ми не випадково згадуємо соціологію у своїх дослідженнях сутності обліку, оскільки вищезгадані вітчизняні вчені (чиї судження приводити наразі не будемо), на основі використання досвіду зарубіжних колег і власних напрацювань вказували, що **бухгалтерський облік має повне право називатися соціальною наукою**. І для нас цей факт не потребує подальших доказів.

Однак, повторимося, вимагає доказів теза про те, що бухгалтерський облік, впливаючи на економічний соціум, є інститутом, який самостійно функціонує в рамках загальної системи економічних відносин.

З точки зору соціології, **інститут** – це нормативна і відносно стабільна складна соціальна практика, яка підлягає широкому соціальному контролю за допомогою системи позитивних і негативних санкцій; складна система дій і відносин, яка виконує певні соціальні функції.

Якщо характеризувати облік навіть з точки зору примітивної, технічної його складової, то годі й шукати, мабуть, більш складної системи дій, яка передбачає комплекс операцій від оцінки елементів господарського життя до наскрізного документального підтвердження господарських операцій із формуванням відповідних звітних показників. Однак не слід забувати і про те, що з позиції позитивних теорій (які в загальній економічній теорії є основою інституціоналізму), сам бухгалтерський облік є системою відносин між бухгалтерами та користувачами інформації та системою, яка забезпечує успішне виконання угод (трансакцій). А в умовах підвищення економічної обізнаності представників соціуму, розвитку корпоративного бізнесу, знову-таки, найбільшому контролю як з боку держави, так і з боку зацікавлених незалежних користувачів, підлягає саме діяльність бухгалтерів.

Важливим є те, що будь-яке явище, яке має соціальне значення,

тобто так чи інакше пов'язане зі спільною діяльністю, з намірами та очікуваннями людей, що беруть у ній участь, не можна описати і причинно пояснити, оминаючи інститути¹.

Отже, якщо розглядати бухгалтерський облік як соціальне явище і соціальну науку, то навіть виключно з позицій соціології він має право називатися інститутом. Адже ні бухгалтерського обліку як цілісного інституту, ні інституційних складових, які його формують, у разі виникнення "намірів і очікувань", пов'язаних із отриманням і обробкою економічної інформації, не уникнути.

В інституціональній теорії, як неодноразово зазначалося раніше, термін "інститут" пов'язують із поняттям "зовнішня норма", оскільки останнє поняття фактично застосовується в практиці спільної діяльності. Є два види норм: правові та умовні правила. Інститут – це і є фактично діюча рефлексивна норма і ніщо інше².

Автори наукового видання "Імпортовані інститути у країнах з перехідною економікою: ефективність і витрати"³ визначають, що інститути – визнані людиною обмеження, які формують людські взаємини. Вони додатково підкреслюють, що **інститути не можуть функціонувати самостійно. І навіть те, що ми ідентифікуємо як конкретний соціальний інститут, включає в себе "пакет інститутів – сукупність норм, які історично склалися як єдині комплекси і які, як правило, мають єдину ідеологічну базу"**⁴.

Інститути, як цитує Т. Веблена А. Нестеренко, з точки зору "старого" інституціоналізму розглядаються як соціально-психологічні феномени, тобто "усталені звички мислення, які присутні у переважної більшості людей"⁵, і їх походження – з інстинктів, звичок, традицій і соціальних норм.

Неоінституціоналісти ж вважають інститути не стільки культурним і психологічним феноменом, скільки набором правових норм і неформальних правил, що жорстко направляють поведінку індивіда і організацій ("правила гри", за

¹ Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. В.Г. Городяненка. – К.: Видавничий центр «Академія», 1999. С. 81.

² Введение в институциональную экономику: учебное пособие. / Под ред. Д.С. Львова. М.: «Издательство «Экономика», 2005. С. 79.

³ В. Мау, К. Яновский, С. Жаворонков. Импортированные институты в странах с переходной экономикой: эффективность и издержки. М.: ИЭПП, 2003. С. 10.

⁴ Те ж джерело. С. 12.

⁵ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 74.

Д. Нортон)¹. Але якою би не була природа інститутів, у реальному сучасному житті вони приймають форму правових норм, традицій, неформальних правил, культурних стереотипів². Тим більше, що багато дослідників справедливо відзначають, що і "старі" інституціоналісти, і неоінституціоналісти говорять про одні і ті ж самі функції інститутів, тільки з різних позицій. І про таку єдність влучно говорить Дж. Ходжсон: "в цілому інститути, надаючи форму і логічну послідовність людській діяльності, створюють можливості для організації мислення, очікувань і дій. Інститути одночасно і накладають обмеження на поведінку, і розширюють її можливості. Сам факт існування правил обумовлює наявність обмежень. Але завдяки обмеженню можуть відкриватися нові можливості, а саме – можуть з'явитися варіанти вибору дій, які при відсутності певного обмеження не існували би"³. Така подвійність характерна і для бухгалтерського обліку, про що ми говорили вище – при розгляді характеристик, даних бухгалтерському обліку Б. Солозано і АІСПА.

Будучи загальноприйнятими і соціально цілісними нормами, інститути стабільні. Але ця стабільність час від часу порушується, змінюючись періодом розпаду одних і появи інших інститутів⁴. Одна з причин таких змін – конфлікт між інститутами, особливо тими, які склалися в різні періоди і в різних історичних і культурних просторах.

З точки зору інституціональної теорії у змінах, що впливають на систему бухгалтерського обліку, "винні", по-перше, власне трансформації в розвитку соціально-економічних процесів, по-друге, перегляд поглядів вчених економістів щодо місця бухгалтерського обліку в економічній практиці і науці.

Щоби зрозуміти причини стабільності інститутів, необхідно згадати про різницю між інститутами і організаціями. Це важливо у зв'язку з тим, що навіть у науковій літературі зустрічаються різні трактування цих понять. Плутанина в зв'язку з цим шкідлива для сприйняття інституціональної теорії. Організації, як правило,

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 75.

² Те ж джерело. С. 79.

³ Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории. пер. с англ. М.: Дело, 2003. С. 11.

⁴ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 79.

виникають у рамках існуючих інститутів¹. Разом вони входять у сферу дії інституту, в якому функціонують.

Люди створюють організації, щоби максимізувати корисність завдяки тим можливостям, які відкривають для них існуючі інститути, і діючи в рамках, що допускаються цими інститутами. **Інститути, таким чином – це одночасно передумови для будь-якої людської діяльності соціального характеру і зовнішні обмежувачі для неї².** Організація і інститут (у реальному житті – зазвичай їх комплекс – інституціональне середовище) утворюють стійку єдність, адже члени організацій зацікавлені у збереженні інститутів.

Бухгалтерський облік, на нашу думку, призначений для цілей максимізації корисності існування економічних інститутів, інакше він не існував би, якби у суспільства не було потреби в ньому як в одному з найефективніших засобів згаданої вище максимізації.

Дуглас Норт, один з основоположників неоінституціоналізму, стверджує, що в цілому інститути зменшують невизначеність, структуруючи повсякденне життя³. Грунтуючись на такій характеристиці інститутів, можна сказати, що **бухгалтерський облік – чи не найголовніший інститут, який знижує невизначеність економічного середовища за допомогою формування певного інформаційного поля.**

Підводячи підсумок вивчення природи інститутів в інституціональній теорії, можна зробити висновок, що це поняття дещо більш концентроване, ніж у соціології, адже "соціальну практику" як поняття економіка обмежує характеристикою "формальних та неформальних інститутів".

Отже, як бачимо, характеристики, якими наділяють інститути і соціологія, і економіка, ні в чому не суперечать сутності бухгалтерського обліку і безпосередньо характерні для нього.

Щоби ще більше переконатися, чи має бухгалтерський облік відношення до системи інститутів, які регулюють і забезпечують суспільні відносини, і якщо має, то яку нішу займає, слід

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 370.

² Те ж джерело. С. 79.

³ Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. пер. с англ. А.Н. Нестеренко. М.: Начала, 1997. С. 18.

розглянути системи класифікацій громадських інститутів.

У системі суспільних інститутів одні дослідники соціальних наук виділяють політичні, релігійні, інститути культури і соціалізації, тотальні і економічні інститути¹.

Інші вчені у класифікації інститутів виділяють економічні, які служать для виробництва і розподілу товарів і послуг; політичні, що регулюють здійснення влади і доступ до неї; стратифікації, що визначають розміщення позицій та ресурсів; спорідненості, пов'язані зі шлюбом, сім'єю і соціалізацією; культури, пов'язані з релігійною, науковою, художньою діяльністю².

Соціальні інститути класифікуються і на підставі змісту, функцій, виконуваних ними, на економічні, політичні, виховні, культурні, релігійні, а також соціальні інститути у вузькому сенсі цього слова. До економічних соціальних інститутів відносяться ті, які займаються виробництвом і розподілом благ, послуг, регулюванням грошового обігу, організацією праці та ін³.

Наведених вище класифікацій більш ніж достатньо для того, щоби побачити, що присутність економічних інститутів у соціальній системі незаперечна. **Бухгалтерський облік не тільки відображає і пояснює, а й впливає на економічні явища, а це підтверджує, що він належить до економічних інститутів.**

Отже, оскільки бухгалтерський облік має ознаки соціального явища, бере участь у формуванні відносин між людьми в рамках "економічного соціуму", то і поняття "інститут" до нього може бути застосовним.

Бухгалтерський облік – Інститут. Слід упевнено говорити про інститут бухгалтерського обліку в системі економічних відносин і виділяти складові цього інституту, які в сукупності його формують. Іншими словами, важливою є інституціоналізація уявлень не стільки в цілому про самий інститут обліку, але і про складові компоненти інституціонального забезпечення його функціонування і розвитку: формальні ("правила гри"), неформальні (те, що "в головах" бухгалтерів) інститути і створені

¹ Соціальні інститути, їх види і функції: [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.info-library.com.ua/books-text-8306.html>.

² Соціологія: терміни, поняття, персоналії: Навчальний словник-довідник. Укладачі: В.М. Піча, Ю.В. Піча, Н.М. Фома [та ін.]; За заг. ред. В.М. Пічі. К.: «Каравела», Львів: «Новий світ – 2000», 2002. С. 145.

³ Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. В.Г. Городяненка. К.: Видавничий центр «Академія», 1999. С. 81.

ними організації. Детальна характеристика цих складових буде представлена в наступному параграфі.

Інституціоналізація – це процес, у ході якого соціальні практики стають досить регулярними і довготривалими, так що їх можна представити як соціально-економічні інститути.

Бухгалтерська діяльність, спрямована на інформаційне забезпечення економічних відносин між різними соціальними групами, відповідно до принципів бухгалтерського обліку, носить стійкий і безперервний характер, тобто **власне інституціоналізація обліку як поняття "у головах людей" пройшла вже давно, тільки на це ніхто не звернув уваги.**

З іншого боку, важливо, щоби не складалося враження, ніби соціальні інститути являють собою задані і незмінні реальності, адже зміни в соціальній практиці можуть призвести до модифікації як діючих соціальних інститутів, так і до виникнення нових інституціональних форм¹.

Нерозуміння природи інституціональних змін, зі змінами в "соціальній практиці економічних відносин" (наприклад, зі зміною інтересів і запитів користувачів економічної інформації (див. п.2.3)), гальмує або надмірно викликає зміни у формальних інститутах бухгалтерського обліку, неадекватно змінює і головну складову інституту бухгалтерського обліку – неформальну.

Відповідність вимогам. Успішне функціонування соціального інституту залежить від того, чи відповідає він певним загальним вимогам. В першу чергу мова йде про необхідність чіткого визначення цілей, кола завдань, дій, які він буде забезпечувати. Якщо функція інституту визначена нечітко, він не може без конфліктів включитися у глобальну систему інститутів конкретного суспільства і буде наштовхуватися на різні протидії². Важливо, щоби він раціонально організовував діяльність. Соціальний інститут повинен бути деперсоналізованим, тобто незалежним від інтересів людей, які виконують інституціональні функції. Інакше він не буде мати громадського характеру, загального престижу.

¹ Соціологія: терміни, поняття, персоналії: Навчальний словник-довідник. Укладачі: В.М. Піча, Ю.В. Піча, Н.М. Фома [та ін.]; За заг. ред. В.М. Пічі. К.: «Каравела», Львів: «Новий світ – 2000», 2002. С.147.

² Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. В.Г. Городяненка. К.: Видавничий центр «Академія», 1999. С. 83.

Інтерпретуючи вищевикладені вимоги до бухгалтерського обліку, ми розуміємо причину слабкості сприйняття його в якості інституту. Ця причина полягає все в тій же "технічній сервісній функції", яку економічна наука виділила для нашої діяльності як головну її мету в економічній системі. Звідси представники науки, держави і звузили коло бухгалтерських завдань. Але навіть незважаючи на це непорозуміння, цей конфлікт, навіть з такою обмеженою сферою дії облік можна ідентифікувати як інститут, хоча і не настільки повноцінний і дієвий, як того бажало би професійне співтовариство. **Адже за такої науково обґрунтованої "бідності" його впливу на соціально-економічну сферу важливість і необхідність обліку в економічному середовищі ні у кого сумнівів не викликає.**

До того ж в цілому інститути створюються 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. Вона надається користувачам через професійне пояснення як самими укладачами такої інформації, так і незалежними професіоналами, які працюють у сфері бухгалтерського обліку, і служить дієвою системою зниження невизначеності та ризиків прийняття рішень.

Без системи відомостей, які надають і пояснюють професійні бухгалтери, неможливі дієві комунікації між учасниками господарських відносин на мікро- і макрорівні, неможливе зростання економіки у системі соціальних відносин. **І якщо бухгалтерського обліку як окремого інституту вітчизняна економічна наука наразі не визнає, то це у першу чергу проблема теорії бухгалтерського обліку. Потреби в інформації задовольняються автоматично у стихійному функціонуванні ринку, а саме – організованими зусиллями учасників економічних відносин, і у переважній мірі – бухгалтерами, за допомогою системи інститутів та інституцій, які формують інститут бухгалтерського обліку.**

Сприйняття обліку в якості Інституту посилюється при розгляді того, які ж елементи притаманні інститутам і як вони реалізуються в тій системі, яку ми називаємо інститутом бухгалтерського обліку.

Будь-який інститут має схожі з іншими інститутами риси: ролі, утилітарні риси, кодекс усний і письмовий, ідеологію, культурні символи, установки і зразки поведінки. При детальному аналізі наявності і змісту цих ознак у інших соціальних (в тому числі і економічних) інститутах, **приходимо до висновку, що і бухгалтерський облік можна охарактеризувати за тими ж параметрами як один із головних серед інститутів, що забезпечують реалізацію економічних відносин.**

Бухгалтерська наука і практика має свій перелік ролей, які на рівні підприємства реалізуються через поняття "головний бухгалтер", "бухгалтер з оплати праці" та ін., а на вищому рівні – через поняття "професійний бухгалтер", "аудитор". Такий розподіл повноважень і компетенції щодо вирішення тих чи інших облікових завдань і формує перелік "ролей" кожної особи у загальній ієрархії інституту бухгалтерського обліку.

Утилітарними особливостями інституту бухгалтерського обліку, які відрізняють його в системі інших соціально-економічних інститутів, є елементи методу бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність.

Культурними символами інституту бухгалтерського обліку як професійної діяльності є День бухгалтера, специфічні сертифікати та свідоцтва, які підтверджують кваліфікацію професійних бухгалтерів та інше.

Письмовими кодексами (писаними "правилами гри"), які визначають рамки бухгалтерського інституту, є законодавство у сфері бухгалтерського обліку, стандарти бухгалтерського обліку, різні інструкції і методичні рекомендації як міжнародного, так і національного, галузевого спрямування.

Щодо усних кодексів, то ними є саме неформальні інститути – неписані правила в поведінці, "в головах" бухгалтерів і користувачів інформації. Адже не дарма в народі "бухгалтер" – слово "знакове".

Установки і зразки поведінки бухгалтерів визначаються через один із елементів письмових регламентів, що входять до попередньої ознаки – через Кодекси етики професійних бухгалтерів і аудиторів. Ці установки полягають у вимозі незалежності професійного судження, чесності, компетентності, об'єктивності, обачності, неупередженості, конфіденційності тощо.

Інститут бухгалтерського обліку формує і власні організаційні форми у вигляді національних професійних бухгалтерських організацій. Функціонує Міжнародна Федерація Бухгалтерів, організації з підготовки міжнародних стандартів фінансової звітності та інші інституції.

Таким чином, бухгалтерський облік має схожі з іншими соціальними інститутами риси, що вкотре підтверджує обґрунтованість віднесення його до соціально-економічних інститутів.

Ідеологія бухгалтерського обліку – найбільш слабе зараз місце в його сприйнятті як інституту. Відсутність єдиних думок щодо місця бухгалтерського обліку в системі наук, його ролі у забезпеченні та регулюванні суспільних відносин, пасивна позиція представників бухгалтерської спільноти в частині просування ідей значущості обліку, свідоме обмеження його функцій сервісної роллю в управлінні – все це, і не тільки, не дає розвиватися його теоретичним надбудовам.

Розуміючи ідеологію як організовану сукупність теорії, масового єдиного мислення, ідей, установок, гасел, програмних документів, різних концепцій і т.д., бачимо, що ця складова бухгалтерського інституту, безумовно, має місце, однак вимагає більшого від наукової спільноти. Сумний факт, але в Україні до сьогодні відсутні прийняті на державному рівні концептуальні документи щодо розвитку бухгалтерського обліку. Єдиним таким документом, який містить основи розвитку бухгалтерського обліку як інституту, хоча і в галузевому аспекті, є Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України¹ (прийнята Міністерством аграрної політики та продовольства України 3 лютого 2009 року).

Таким чином, бухгалтерський облік, забезпечуючи і регулюючи економічні відносини, описується характеристиками, які ідентифікують громадські інститути. Це означає, що він може розглядатися як самостійний і важливий для розвитку суспільства Інститут.

Назріла необхідність переорієнтації поглядів громадськості та власне самих бухгалтерів на місію бухгалтерського обліку – від

¹ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: [Електрон. ресурс]. URL: <http://minagro.gov.ua/page/?7632>.

"технічного процесу" (як було показано на рис. 3.1) до усвідомлення, що "технічне забезпечення" є лише функціональним елементом чогось більшого – Інституту (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Модель інституціонального поглиблення змісту і значущості бухгалтерського обліку в соціально-економічному просторі

При сприйнятті бухгалтерського обліку в якості Інституту, як показано на рис. 3.2, сегменти його наповнення утворюють цілісність взаємних впливів, що підсилює мотивацію розвитку кожної складової та системи в цілому. Зростають значимість, масштабність, а отже, і можливості інституту бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі.

Отже, інститут бухгалтерського обліку – важлива і певною мірою визначальна складова економіки, яка формується як неформальними інститутами "в головах" бухгалтерів і користувачів облікової інформації, так і формальною їх ознакою – "писаними правилами гри", які реалізуються у специфічних організаційних формах на мікро-, макро- і мезорівнях, з метою забезпечення довіри, порозуміння і керованості у соціально-економічному середовищі.

Запропоноване розуміння сутності бухгалтерського обліку, а також його розвитку, посилює роль і місію нашої професії і потребує вдосконалення, навіть перегляду його науково-теоретичного базису.

Висновки. Проведене дослідження підтверджує висунуту наукову гіпотезу про більшу роль бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі у порівнянні з трактуванням його місії у вітчизняних науково-теоретичних і нормативно-правових джерелах.

Бухгалтерський облік не обмежується інформаційно-сервісною функцією управління, а представляє собою повноцінний соціально-економічний інститут. Інститут бухгалтерського обліку існує незалежно від його сприйняття чи несприйняття професійним або науковим співтовариством. Це об'єктивна реальність. Разом з тим розвиток потенціалу інституту бухгалтерського обліку, зростання його значущості стримується консервативною теоретичною основою.

Посилення теорії бухгалтерського обліку базується на позитивістській філософії розвитку і вирішення проблем у єдності з сучасними економічними теоріями. У цьому дослідженні – з інституціональною теорією.

Перегляд суті, а звідси і уточнення місії і завдань бухгалтерського обліку, формує базис нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

3.2. Філософія функціонування інституту обліку

Викладені в попередніх розділах і у параграфі 3.1 цього розділу положення дають підстави вести мову про інституціональну основу функціонування і розвитку бухгалтерського обліку.

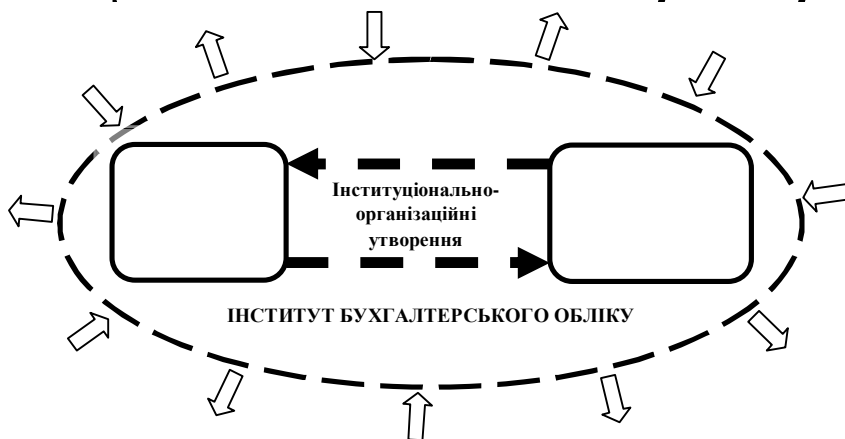
Система бухгалтерського обліку в цілому нічим не відрізняється від інших соціальних інститутів. Звідси, в теоретичному і практичному аспектах, важливо розуміти, якими є зовнішні і внутрішні складові системи і як вони впливають на інститут бухгалтерського обліку в соціально-економічному просторі.

У цьому параграфі, з філософських позицій, розглянемо класифікацію та ієрархію інституціонального забезпечення функціонування та розвитку бухгалтерського обліку.

Почнемо з аналізу складових та їх впливу. Ряд учених вбачають причини змін бухгалтерського обліку у впливі розвитку техніки, технологій¹, глобальної економіки² і т.д. Ми не заперечуємо впливу цих факторів, але виходячи з інституційних доктрин, головною причиною змін у бухгалтерському обліку в першу чергу можуть бути тільки інститути, те, що знаходиться "в головах" у бухгалтерів і користувачів облікової інформації, і те, що вони в результаті створюють "десь зовні" – як формальні інститути і організації.

Інституціональна теорія, ґрунтуючись на діалектиці, показує, що саме змінює (розвиває) інститути, який склад (класифікація) інституцій бухгалтерського обліку. Інститут бухгалтерського обліку як цілісна система функціонує і розвивається у соціально-економічному просторі, від якого він, звичайно ж, залежить і на яке, у свою чергу, також впливає (рис. 3.3).

Соціально-економічний простір



Зовнішні інститути

Рис. 3.3. Бухгалтерський облік в інституціональній моделі соціально-економічного простору

¹ Малого, Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

² Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Міжнародний інститут менеджменту. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

Проте більш важливим для розвитку теорії і практики обліку все ж є вивчення внутрішніх складових бухгалтерського інституту, модель якого представлена на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Модель інституту бухгалтерського обліку

Виходячи з інституціональної теорії, внутрішніми складовими бухгалтерського обліку є:

По-перше, формальні інститути – "правила гри", які, у свою чергу, складаються з:

- "правил", створених міжнародними інституціонально-організаційними утвореннями (міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), Кодексу етики бухгалтерів і інших);
- Міжнародних директив і рекомендацій (наприклад, директив Європейського Союзу);
- Національних законів і урядових розпоряджень;
- Національних стандартів обліку та рекомендацій щодо їх застосування та ін.

По-друге, неформальні інститути – "те, що у головах" бухгалтерів і користувачів облікової інформації, що мають вплив на облікові процеси.

Неформальний інститут характеризує і визначає внутрішні можливості бухгалтерської системи. Це "ядро", стрижень, тобто головна складова соціально-економічного інституту.

Формальні і неформальні інститути формують середовище для створення і розвитку інших складових бухгалтерського обліку – його інституційно-організаційних форм, що класифікуються в такий спосіб:

- організації (підприємства, установи), де власне і відбувається організація відображення процесів і явищ життєдіяльності суб'єктів господарювання у цифровому форматі згідно з написаними (формальними) і неписаними (неформальними) правилами;

- професійні об'єднання бухгалтерів як найбільш яскраво виражена організаційна форма інституту бухгалтерського обліку, його зрілості і відповідальності;

- регуляторні інституційні утворення, які є, як правило, суб'єктами методологічного впливу (Міністерство фінансів, методологічні ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів, інших міністерствах і відомствах, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) та ін.);

- контролюючі інституційні утворення для спостереження за дотриманням методології обліку та інших "правил гри" (інститут аудиту, державні податкові і контрольно-ревізійні служби та ін.);

- виховні інституційні утворення для формування і розвитку неформального інституту (наукові організації, навчальні установи, професійні бухгалтерські видання і ін.).

Змодельована картина суті бухгалтерського обліку відповідає доктринам інституціоналізму. Запропонована класифікація складових інституту бухгалтерського обліку дозволяє глибше розглядати його зміст, окреслювати перспективи розвитку.

Згідно з інституціональною теорією, соціально-економічні інституційні утворення мають як найбільш, так і найменш схильні до змін складові. Це, відповідно, формальні і неформальні інститути.

Неформальні інститути, те, що "в головах" бухгалтерів, змінювати найважче. Що стосується "прошарку" – організаційних утворень, то вони також різні за потенційними можливостями змін.

Великі зусилля потрібні для змін в організації бухгалтерського обліку, розширення і посилення його функцій на підприємствах і в установах.

Складно досягти підвищення статусу бухгалтерів за допомогою їх суспільно-професійної самоорганізації.

Простіше змінити державні складові інституту бухгалтерського обліку (регулюючі, контролюючі та ін.).

Класифікація складових інституту бухгалтерського обліку та їх ранжування за сприйнятливістю змін (рис. 3.4 та 3.6) є важливим аспектом для розуміння їх ієрархії, а звідси – ефективності проведення облікової політики та реформування облікових систем.

Гнучкими до змін в інституціональній ієрархії є формальні інститути – "правила гри". У наших дослідженнях ними є законодавство, директиви з бухгалтерського обліку, МСФЗ, національні стандарти обліку і навіть методичні рекомендації. Слідуючи інституціональній теорії (про що свідчить і практика), формальні інститути бухгалтерського обліку змінюються швидко. Наприклад, в Україні ці інститути зазнали докорінних змін за останнє десятиліття. Як правило, при активній участі "західних донорів".

Наступні сходинки ієрархії складових інституціонального забезпечення більш стійкі до змін за наростаючою.

В Україні проходить становлення регуляторних інституційних утворень (організацій). Визначається їх склад, структура, цілі та функції в інституціональному забезпеченні розвитку бухгалтерського обліку. На сьогодні формально ця складова обмежується роботою інституційних утворень при Міністерстві фінансів. Однак неформально регуляторний вплив мають галузеві міністерства, податкове відомство та інші державні структури.

На стадії формування знаходяться і організаційні структури з контролю виконання бухгалтерських "правил гри".

Існують складнощі у відповідності вимогам "зрілого" інституту бухгалтерського обліку та у виховній його складовій (установах освіти, науки, засобів масової спеціалізованої інформації).

Формальні інститути, регуляторні, контролюючі і виховні організаційні утворення змінюються в результаті цілеспрямованих

зусиль не стільки від внутрішнього, скільки від зовнішнього впливу, що особливо яскраво спостерігається в Україні. Однак найбільшу стійкість ці зміни матимуть, коли відбудуться зміни і в інших складових, особливо в неформальних інститутах – "головах" бухгалтерів і користувачів інформації. Однак неформальні інститути змінюються лише поступово, шляхом "малих приростів", різкі і радикальні зміни "зовнішніх" в ієрархії інститутів можуть викликати небажаний або навіть негативний ефект для розвитку неформальних інститутів і обліку на підприємствах.

У сучасному світі складові інститутів взаємопов'язані і в комплексі впливають на функціонування і розвиток систем. Не є винятком і Інститут бухгалтерського обліку. Складові інституту бухгалтерського обліку можна класифікувати і за особливостями витрат на його функціонування і розвиток (рис. 3.5).

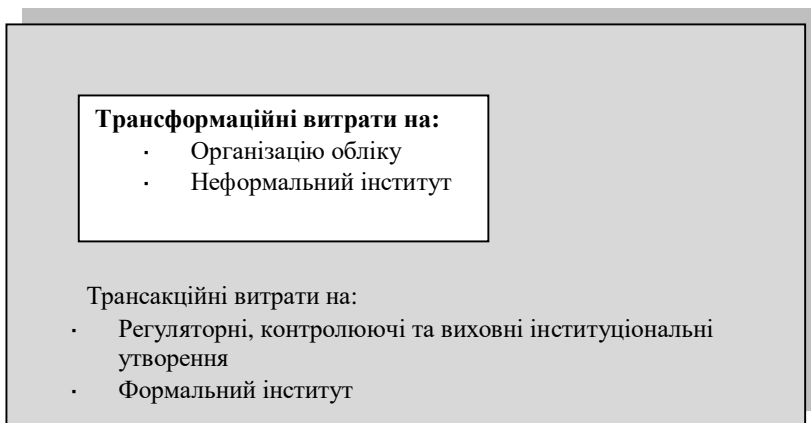


Рис. 3.5. Класифікація витрат на функціонування інституту бухгалтерського обліку

У попередньому розділі було підкреслено, що в інституціональній теорії виділено спеціальний вид витрат в сучасному господарюванні – трансакційні витрати. Акцентуємо увагу на тому, що для розвитку інституту бухгалтерського обліку витрачаються не тільки кошти на поліпшення його організації, техніко-технологічне переозброєння, підвищення матеріального добробуту бухгалтерів (що вписується в систему трансформаційних витрат), але і продукуються трансакційні витрати. Найбільш явними прикладами останніх є витрати на:

аудит, штрафи під час перевірок з боку державних органів, підвищення кваліфікації, розробку або придбання методик та ін. **Однак особливо важливими серед них є витрати на створення формальних інститутів через законодавчі ініціативи, розвиток професійних рухів і інше.**

З вищевикладеного можна зробити висновок, що розвиток бухгалтерського обліку визначається взаємодією всіх складових інституціонального забезпечення. Ці складові знаходяться у певній ієрархії взаємодії. Для досягнення поставленої мети важливо поступово і цілеспрямовано змінювати всі без винятку складові інституціонального забезпечення. При цьому виняткову увагу слід приділяти внутрішнім складовим ("ядру"), особливо неформальним інститутам.

Далі проаналізуємо ступінь розвитку складових інституціонального забезпечення обліку і відповідності вітчизняних бухгалтерських реформ інституціональній теорії.

Система формальних інститутів – важлива складова інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Аналізуючи її стан, ми бачимо, що:

- ця складова націлена на реалізацію ідеї імплементації в Україні МСФЗ;
- імплементовані "правила гри" не сприймаються в роботі державних контролюючих органів, які заради виконання своїх функцій розробляють власні вимоги до бухгалтерів (податковий облік, звітність для Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, звітність з метою сплати держдивідендів і т.д.) ;
- рівні бухгалтерських "правил гри" (Закони – положення – методичні рекомендації) недостатньо узгоджені і взаємопов'язані між собою. Рівень розробки методичних рекомендацій сьогодні є неорганізованим.

Регуляторна складова розвитку бухгалтерського обліку характеризує наступне:

- ця складова вітчизняного інституту обліку не має системної побудови;
- у діяльності державних регуляторних органів (зокрема Міністерства фінансів України) бухгалтерські проблеми є другорядними.

Все це зумовлює необхідність створення в Україні нового і окремого регуляторного органу з бухгалтерського обліку, з максимальним залученням суб'єктів методологічного впливу. До

нього слід обов'язково включати державні органи, що відповідають за управління стратегічно важливими галузями економіки, представників науки, освіти, об'єднань бухгалтерської професії.

Необхідно створити систему регуляторного забезпечення і законодавчо наділити її достатніми повноваженнями для прийняття оперативних і ефективних заходів з дотримання "правил" бухгалтерського обліку.

Аналіз контролюючої складової інституціонального забезпечення свідчить:

- роль державних структур цієї складової слабо визначена чинним законодавством;

- ця складова не забезпечує контроль за дотриманням суб'єктами господарювання певної методології та інших "правил" бухгалтерського обліку з огляду на початкову націленість на виконання функцій за прямим призначенням діяльності (податки, фінансові послуги, використання бюджетних коштів і т.д.);

- через відомчі інтереси блокується виключне визнання бухгалтерських даних у звітах, з якими ці інституції працюють, впроваджується податковий облік і т.д. Це занижує значення бухгалтерської інформації на всіх рівнях управління, додає роботи бухгалтерським службам, не сприяє розвитку вищих за ієрархією складових бухгалтерського інституту.

Оцінка стану виховної та професійної складової інституціонального забезпечення побудови бухгалтерського обліку дозволила зробити такі висновки:

- вітчизняні професійні об'єднання бухгалтерів і аудиторів є нечисленними і слабкими для істотного впливу на розвиток бухгалтерського обліку;

- національні профоб'єднання бухгалтерів більше покладаються на міжнародні інституційні утворення, ніж на українську державу, яка досі не бачить в них серйозного партнера у побудові національної облікової системи;

- у вітчизняному науково-освітньому середовищі сформоване розуміння того, що "професійний" щабель в ієрархії складових інституціонального забезпечення має більше значення у розвитку бухгалтерського обліку, ніж попередні сегменти, а тому викладачі та науковці є активними членами професійних об'єднань бухгалтерів та ініціюють різного роду підтримку цього інституту з боку держави.

Стан закладів освіти, науки і професійної інформатизації показує, що:

- професійне навчання бухгалтерів, які, зокрема, працюють головними бухгалтерами, є вирішальним для ефективного застосування П(С)БО і МСФЗ. В Україні професійну освіту організовано на комерційній основі профоб'єднаннями бухгалтерів, а також використовується практика підвищення кваліфікації бухгалтерів за бюджетні кошти при державних закладах;

- незважаючи на певне розмаїття професійних бухгалтерських програм в Україні (САР, СІРА, АССА, САРА і CAPS), більшість із них не мають визнання на рівні Міністерства фінансів України та Міністерства освіти і науки України. Ці програми не використовуються існуючою при вищих навчальних закладах України системою підвищення кваліфікації бухгалтерів і охоплюють наразі невеликий відсоток бухгалтерів, підприємства яких так чи інакше виходять на міжнародний рівень співпраці. Меморандум АССА з вищими навчальними закладами України щодо зарахування цією кваліфікацією частини освітніх дисциплін студентами мав би хороші перспективи за державницького, але комерційного підходу.

- інститути професійної інформатизації (періодичні видання, бази даних і т.д.) досить конкурентно представлені на ринку і в останні роки розширюють сфери своїх послуг через проведення семінарів і навіть виконання функцій професійних об'єднань бухгалтерів (як, наприклад, організовані видавництвами всеукраїнські бухгалтерські конгреси і клуби).

Незважаючи на те, що ця Складова у своєму розвитку могла би мати міцну організаційну та кадрову основу, сам цей інституціональний сегмент в Україні є розпорошеним професійною та вузівською конкуренцією і не усвідомлює своєї високої місії та місця в ієрархії інституціональних складових розвитку бухгалтерського обліку;

Успішність сучасного розвитку цієї складової інституціонального забезпечення пов'язана з державною підтримкою та залученням іноземних донорів. Серед основних програмних завдань такої підтримки є наступні: розробка і сприйняття на державному рівні україномовної програми підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів; підтримка розвитку науки; широке залучення цієї ланки до вирішення

проблем інших інституціональних складових.

Про стан складової неформального інституту бухгалтерського обліку можна зробити наступні висновки:

Бухгалтери. Кількість бухгалтерів України точно підрахувати складно. За оцінками Світового банку, в Україні їх близько 500 тисяч¹. Багато з них працюють "головними бухгалтерами" на підприємствах, де вони часто є єдиними фахівцями з бухгалтерського обліку та відповідають як за внутрішню, так і за зовнішню звітність. Ще важче проаналізувати рівень розвитку неформального інституту вітчизняних бухгалтерів – того, що знаходиться у них "в головах".

Почнемо з їх почуття інституціональної єдності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Стан рівня інституціонального об'єднання бухгалтерів України (станом на 01.01.2010 р.)

№	Сутність	Показник
1	2	3
1.	Кількість бухгалтерів в Україні. тис. чол. (за даними Всесвітнього банку)	500,0
2.	Кількість бухгалтерів, об'єднаних у три вітчизняні професійні бухгалтерські організації, тис. чол.	6,8
3.	Відсоток бухгалтерів (позиція 2), які підтримують своє професійне об'єднання (як мінімум сплачують членські внески) (за даними профоб'єднань)	40 – 47

Одночасно триває зниження статусу бухгалтерів на самих підприємствах. Менше 10% з опитаних є членами правлінь (дирекції), менше чверті з них мають вплив на договірні відносини.

Разом з тим відзначається зростання відсотка бухгалтерів, які готові поліпшувати свій статус за рахунок активної позиції у професійному русі. Останнє додає оптимізму, говорить про позитивні зміни "в головах" і є потенційною базою розвитку професії бухгалтера в Україні.

Отже, незважаючи на величезний консерватизм вітчизняного інституту бухгалтерів, у них в "головах"

¹ Отчет о состоянии соблюдения стандартов и кодексов (ДССК). Бухгалтерский учет и аудит: [Електрон. ресурс]. URL: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf.

формується розуміння необхідності займати активну позицію для розвитку професії та посилення свого статусу. Останнє і є тими самими змінами неформального інституту, від яких залежить дієвість усієї ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Важливо як на державному, так і на професійному рівні ці зміни підтримувати і спрямовувати в потрібне русло.

Аудитори. З березня 1993 р. в Україні сертифіковано близько семи тисяч аудиторів. Сьогодні діючий сертифікат аудитора в Україні мають близько 3,5 тисяч осіб. Тобто тільки кожен другий сертифікований аудитор України професійно займається аудиторською діяльністю. Переважно аудитори мають базову бухгалтерську освіту і практичний досвід роботи бухгалтером. **Інститут аудиторів є найбільш сформованим і організованим бухгалтерським інститутом України.** Певною мірою цей інститут є авангардом організаційної та неформальної інституціональної складової розвитку професії бухгалтера в Україні.

Власники та менеджери. Об'єднання нами представників таких груп у неформальному інституті в одну складову інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку пов'язане з тим, що на українських підприємствах власники, як правило, і здійснюють менеджмент, або "в ручному режимі" контролюють бізнес. Це відрізняє вітчизняний бізнес від західних реалій, де власники контролюють менеджмент за даними бухгалтерської звітності.

Проведені дослідження показують, що вплив цього інституту на розвиток бухгалтерського обліку в Україні є недостатнім через суперечності в зацікавленості власника-керівника у формуванні достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку. Останнє потрібно пов'язувати з проблемами тіньової економіки, корумпованості і клановості. Більшості керівників бухгалтер потрібен для вирішення проблеми подання податкової звітності, а також закриття тривіальних питань щодо ведення обліку, необхідних для виконання вимог законодавства.

Однак останнім часом відбуваються зміни у сприйнятті цією складовою значення бухгалтерського обліку та його даних для

управління. Аналіз запитів про бухгалтерські вакансії на рейтингових сайтах пошуку роботи свідчить про зростання вимог до наявності кваліфікаційних свідоцтв (сертифікатів) та інших професійних якостей.

Користувачі інформації. Різноманіття представників цієї категорії (від державних чиновників, учених і до інвесторів) ми умовно об'єднуємо у неформальному інституті для спрощення і відводимо цій складовій визначальне місце в ієрархії інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Важливо відзначити: представники цієї складової розуміють, що стан вітчизняного бухгалтерського обліку має незадовільний рівень і фактично інформаційно блокує проведення ефективних заходів для виходу України з кризи. Цей інститут розуміє і те, що силами самих бухгалтерів змінити ситуацію важко, адже ліквідація кризи в одній із ключових функцій управління повинна бути також справою і управлінців, і політиків всіх рівнів. Звернення з цього приводу В. Литвина, інших народних депутатів України, як і активну участь високопоставлених чиновників Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Міністерства аграрної політики та продовольства України та інших державних установ на підтримку розвитку вітчизняних професійних бухгалтерських організацій, слід розглядати як фактор позитивних зрушень в вирішенні вищевикладених проблем¹.

Отже, стан неформальних бухгалтерських інститутів України характеризується досить незначним приростом змін у порівнянні з зовнішніми (формальними) складовими інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Ця невідповідність є серйозною загрозою і має послужити пересторогою від радикального прискорення реформ без належної їх підготовки.

Відповідність вітчизняних програмних документів з розвитку бухгалтерського обліку теоретичним доктринам інституціоналізму. В Україні за період незалежності на

¹ Белоусова, І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 5. С.3-6.

урядовому рівні прийнято два програмні документи з розвитку бухгалтерського обліку.

Жоден з цих документів не базується на необхідності комплексного розвитку, і окремо не в повною мірою розкриває розвиток кожної складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Використання теорії і доктрин інституціонального забезпечення у програмних документах із розвитку бухгалтерського обліку в Україні

№ п/п	Складові інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку	Постанова КМУ № 1706 (1998р.)	Розпорядження КМУ № 911-р (2007р.)
1	2	3	4
1.	<p><i>Формальні інститути (законодавство та ін.):</i></p> <p>1.1. Запровадження міжнародних підходів і адаптація під директиви ЄС</p> <p>1.2. Адаптація під особливості національних інститутів</p> <p>1.3. Контроль дотримання методології</p> <p>1.4. Формування всіх видів звітності за даними бухгалтерського обліку</p> <p><i>Стандарти:</i></p> <p>1.5. Створення системи П(С)БО на основі концепції гармонізації стандартів на міжнародному рівні</p> <p>1.6. Впровадження МСФЗ в якості національних стандартів</p>	<p>–</p> <p>+</p> <p>–</p> <p>–</p> <p>–</p> <p>+</p> <p>–</p> <p>–</p>	<p>+</p> <p>–</p> <p>–</p> <p>+</p> <p>–</p> <p>+</p> <p>–</p>
2.	<p><i>Регуляторна інституціональна складова:</i></p> <p>2.1. Розвиток державного регуляторного забезпечення</p> <p>2.2. Розвиток методологічного впливу і контролю</p>	<p>–</p> <p>–</p>	<p>–</p> <p>–</p>
3.	<p><i>Контролююча інституціональна складова</i></p>	<p>–</p>	<p>–</p>
4.	<p><i>Виховні інституціональні складові:</i></p> <p>4.1. Загальні декларації значущості професійних об'єднань</p> <p>4.2. Підтримка становлення професійних об'єднань бухгалтерів</p>	<p>+</p> <p>–</p>	<p>+</p> <p>–</p>
5.	<p><i>Складова освіти, науки і професійної інформатизації, у т.ч.:</i></p> <p>5.1. Загальні декларації значущості</p> <p>5.2. Програмні заходи з розвитку і підтримки науки і освіти</p>	<p>+</p> <p>–</p>	<p>+</p> <p>–</p>

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
6.	<i>Неформальні інститути, у т.ч.:</i> 6.1. Формування бажаних змін в інституті професійних бухгалтерів 6.2. Заходи з посилення іміджу і статусу бухгалтера 6.3. Відповідальність і місія власника, менеджера у розвитку бухгалтерського обліку 6.4. Відповідальність і місія користувачів інформації за розвиток бухгалтерського обліку	– – – –	– – – –

Аналіз урядових програмних документів свідчить, що виписані в них орієнтири розвитку формальної інституціональної складової бухгалтерського обліку в Україні мають істотне протиріччя.

У документах не йдеться про такі важливі складові інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, як неформальні інститути, що регулюють і контролюють інституційні утворення.

Лише декларативно виписана важливість розвитку професійних об'єднань бухгалтерів, вищої та професійної освіти, значущість наукового забезпечення реформ.

У зв'язку з цим можна говорити про відсутність в Україні комплексних програмних документів з розвитку національного бухгалтерського обліку, що відповідають сучасній економічній теорії. Викликана таким підходом певна дезорієнтація і хаотичність дій призвели до того, що пореформений стан вітчизняного бухгалтерського обліку має незадовільний рівень, що демонструє його нездатність вирішувати проблеми економіки.

Звідси висновок: програмні документи такого роду повинні ґрунтуватися на сучасних науково-теоретичних платформах.

Використання при підготовці програмних документів наукових підходів (моделей) класифікації та ієрархії складових інституціонального забезпечення бухгалтерського обліку усуває вищезазначені недоліки і дозволяє отримати базовий – рамковий орієнтир для реформування та розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку за найкращими світовими стандартами і в національних інтересах.

Рекомендована для цих цілей **класифікація та ієрархія складових інституціонального забезпечення визначає**

параметри, послідовність і зміст державного і професійного регулювання в сфері бухгалтерського обліку (рис. 3.6). Більше того, вона визначає і модель функціонування і розвитку обліку, де внутрішні складові і система в цілому існують і розвиваються за законами філософії.

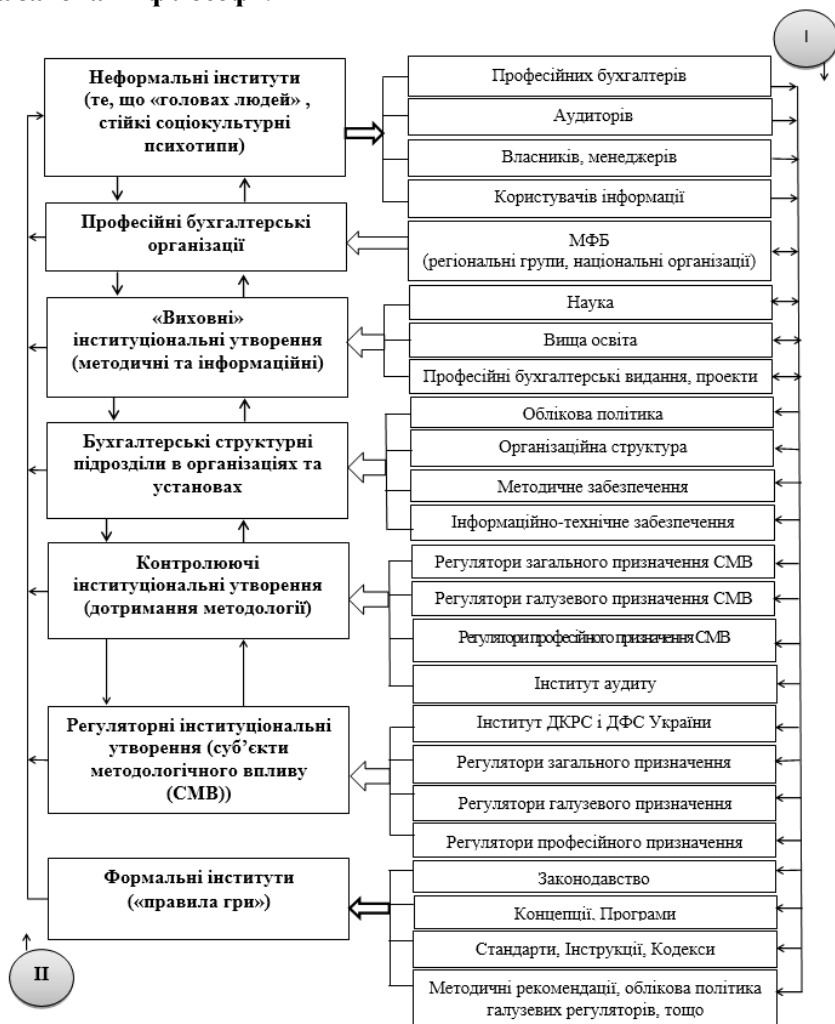


Рис. 3.6. Філософія (модель) функціонування інституту бухгалтерського обліку (класифікація, ієрархія і взаємодія складових інституціонального забезпечення)

Виходячи з теоретичного базису природи змін, ця ієрархія визначає філософію інституціонального забезпечення функціонування і розвитку інституту бухгалтерського обліку.

Інститут бухгалтерського обліку існує "у єдності і боротьбі" його складових. Незважаючи на "першість" (рис. 3.6, I) неформальних інститутів в ієрархії, їх визначальний вплив на всі інші складові, формальні інститути і інституційні утворення (організації) не менш впливові і важливі для системи.

У період реформ особливу увагу слід звертати на необхідність змін у регуляторних інституційних утвореннях (рис. 3.6, II), стимулюючи їх ефективну самоорганізацію і розширення суб'єктів методологічного впливу (особливо регуляторів галузевого та професійного секторів).

Важлива організація роботи і контролюючої складової, яку в Україні ще потрібно переорієнтувати на інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. У цій складовій вбачається участь і об'єднання зусиль і регуляторів загального, галузевого та професійного призначення, поряд з інститутом аудиту та організаціями державного контролю.

До галузевих регуляторів належать галузеві міністерства і відомства, які мають визначальний вплив на розвиток вітчизняної економіки. Наприклад, безперечним є зарахування до цієї складової Міністерства аграрної політики та продовольства України, адже з цією галуззю Україна позиціонує себе у глобальному світі, а її частка у вітчизняному ВВП перевищує 16%, а в структурі експортного потенціалу – майже третину.

Об'єднання в одну "виховну" складову інститутів науки, освіти і професійного інформаційного забезпечення мотивуються їхнім тісним взаємозв'язком і взаємною доповнюваністю.

Важливими в ієрархії є професійні бухгалтерські організації. Останні відповідають за встановлення і виконання їх членами етичних і професійних вимог і є важливим індикатором зрілості інституту бухгалтерського обліку (про що більш детально піде мова у п'ятому розділі).

Бухгалтерська служба (структурні підрозділи) на підприємствах, організаціях та в установах – важливий сегмент інституту бухгалтерського обліку. Його розташування на вершині ієрархії пояснюється більшою, ніж інших складових, залежністю

від неформального інституту.

Таким чином, інститут бухгалтерського обліку розділений на складові, які одночасно самостійні і взаємозалежні у системі. У єдності і боротьбі ці складові забезпечують не тільки функціонування, але, що більш важливо, і розвиток бухгалтерського обліку.

Пропонована філософія інституціонального кругообігу і взаємодії формує новий погляд на бухгалтерську систему, її розвиток, забезпечує наукову основу визнання і функціонування інституту бухгалтерського обліку у сучасних соціально-економічних просторах.

Визначальною передумовою затребуваності та значущості вітчизняного бухгалтерського обліку у національному і глобальному просторі є наявність його дієвого інституціонального забезпечення. Вирішенню цієї проблеми має сприяти прийняття урядових програм і концепцій, що складно без базових теоретичних розробок інституціонального забезпечення бухгалтерських реформ.

Важливо при підготовці програмних документів і змін до законодавчих актів враховувати розвиток усіх складових системи. Особливо – неформальних інститутів, їх зобов'язань та місії, розуміючи, що останні менш схильні до реформування, але при цьому є визначальними у системі.

Щоби змінити або реформувати Інститут, необхідно реформувати усі його складові, особливо ті, які займають вище місце в інституціональній ієрархії. Ось чому реформи зі створення дієвого інституціонального забезпечення бухгалтерського обліку зазвичай вимагають не одиничних, а комплексних зусиль, що в Україні не простежується. Образно оцінюючи реформу підходами моряків, для яких "швидкість ескадри визначається швидкістю найбільш тихохідного корабля", у нашому випадку особлива увага має бути приділена неформальному інституту.

Виявлені особливості та закономірності функціонування і розвитку інституту бухгалтерського обліку можуть мати й іншу інтерпретацію у програмних документах. Так, у Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України складові інституціонального забезпечення розвитку обліку згруповані нами у чотири

напрямки:

- заходи з реалізації законодавчо-регуляторних завдань (формальні інститути ("правила гри");
- методологічні заходи (завдання регуляторних інституцій);
- методичні заходи (завдання інституцій науки, освіти і пропаганди);
- заходи щодо формування професії (інституції професійного забезпечення та неформальні інститути "в головах людей")¹.

При цьому важливим є дотримання філософії взаємодії і ієрархії значущості усіх складових впливу на розвиток бухгалтерського обліку, що і є визначальним для такого роду державних документів.

Висновки. Розвиток бухгалтерського обліку базується на складній системі інституціонального забезпечення. Усі її елементи філософськи взаємозалежні і взаємопов'язані. Згідно з положеннями інституціональної теорії, не можна реформувати одну складову без урахування стану розвитку інших, особливо тих, які за ієрархією займають вищий щабель. Успішність системи багато в чому залежить від стану її "ядра".

Вітчизняні реформи у бухгалтерській сфері ігнорують філософію інституціонального забезпечення їх успішності. Прийняті в Україні Програма і Стратегія розвитку обліку концентруються на змінах в нижчих щаблях (формальних інститутах – "правилах гри") і регуляторних інституціях (Мінфіні України). При цьому ступені системи, які визначають її успішність (професійні організації і неформальні інститути), залишаються поза увагою, що до певної міри і пояснює консервативність професії, а отже, і низьку ефективність реформування національної системи обліку.

Філософія інституціонального сприйняття бухгалтерського обліку є основою його інституціональної парадигми і теорії.

В результаті попередніх досліджень ми отримали знання і переконаність, які обґрунтовують інституціональну наповненість розвитку теорії бухгалтерського обліку.

¹ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: [Електрон. ресурс]. URL: <http://minagro.gov.ua/page/?7632>.

3.3. Теорія в діалектиці бухгалтерської діяльності

Будь-яка діяльність базується і розвивається на знаннях, які не тільки дозволяють вирішувати професійні завдання, але і стимулюють ґрунтовне вдосконалення її теорії завдяки науковим дослідженням.

У цьому параграфі уточнюється роль теорії в діалектиці бухгалтерської діяльності та обґрунтовується інституціональний тренд на збагачення її функцій, предмета і об'єктів.

При вирішенні певних завдань для науки важливою є наявність фундаменту сформованих стійких, логічно побудованих міркувань і доказів, що дають пояснення досліджуваних явищ. Такий базис знань і є теорією досліджуваного питання.

Філософський енциклопедичний словник визначає теорію як комплекс поглядів, уявлень, ідей, спрямованих на використання і пояснення будь-якого явища¹. На думку Т. Парсонса, "Теорія є організованою сукупністю логічно взаємопов'язаних узагальнених понять емпіричного походження"².

"Теорія" у перекладі з грецької мови означає "творче дослідження". Теорія – вища форма наукового пізнання, яка дає цілісне і системне відображення закономірних і істотних зв'язків у певній сфері діяльності.

Наука не може існувати без теорії, так само як і теорія є науково обґрунтованим міркуванням або доказом.

Теорія науки у філософській інтерпретації має на увазі три аспекти – онтологічний (пов'язаний із сутністю досліджуваного об'єкта), гносеологічний (пов'язаний із процесами пізнання об'єкта через виділення предмета вивчення) і методологічний (пов'язаний із обґрунтуванням підходів, принципів, шляхів наукового процесу)³.

Звідси висновок: людські знання, практика постійно збагачуються науковою діяльністю за допомогою розвитку теорій. Не є винятком із цього правила знання, практика, теорія і наука з бухгалтерського обліку.

З огляду на тісний взаємозв'язок практики, теорії і науки як

¹ Философский энциклопедический словарь. / Гл. редакция: Л.Ф. Ильичёв, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалёв, В.Г. Панов. М.: Сов. Энциклопедия, 1983. С.676.

² Parsons, T. The present Position and Prospects of Systematic Theory in Sociology. Essays in Sociological Theory. The Free Press, 1954. 212 p.

³ Причепій, О.М. Черній, А.М. Гвоздецький, В.Д. Філософія: посібник для вузів. К.: Академія, 2001. 575 с.

складових тієї чи іншої професії, їх ієрархічний взаємозв'язок при вирішенні проблем розвитку будь-якої людської діяльності можна уявити пірамідално (рис. 3.7).

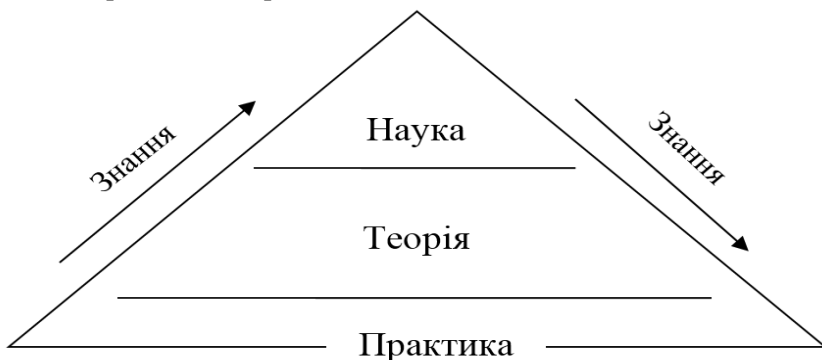


Рис. 3.7. Взаємозалежність практики, теорії і науки

Практичні знання є базою, фундаментом тієї чи іншої людської діяльності. У міру розвитку знання знаходять стійкі ознаки, орієнтири у вигляді теорії. В подальшому з'являється можливість вирішення більш складних завдань і проблем, що реалізується за допомогою наукової складової людської діяльності. На окремому рівні розвитку спрацьовує зворотний зв'язок, що поглиблює теорію, розширює знання і можливості практики.

Таким чином, теорія є складовою, сполучною ланкою між практикою і необхідністю людства вирішувати більш складні завдання – наукою. При вирішенні завдань практики і прогнозування наука має функціональні орієнтири у вигляді теорії. У зворотному порядку наука за допомогою теорії надає знанням фундаментальності та стійкості.

У сучасному світі практична діяльність для досягнення більшої ефективності вимагає додаткових теоретичних знань, методологічного мислення. Останнє найбільш важливо в економічній діяльності. **У бухгалтерській професії володіння теорією відіграє вирішальну роль, особливо в сучасному інформаційному укладі.**

Відсутність досліджень впливу змін інституціонального середовища на розвиток теорії бухгалтерського обліку, формування його нових парадигм і концепцій, свідчить про зацикленість бухгалтерської науки на своїх внутрішніх проблемах. Останнє

заважає їй адекватно реагувати на виклики і проблеми сучасності. Так, Я.В. Соколов вказує, що ефективне наукове забезпечення розвитку бухгалтерського обліку має визначатися не стільки дослідженнями теоретичної схоластики типу "предмет, метод, форми", скільки потребою наукового забезпечення вирішення проблем, що належать до практичної економічної або соціальної діяльності людства, держави або підприємства¹.

Для практикуючих працівників бухгалтерської сфери теоретичні знання, вміння користуватися методологічними прийомами важливі для формування облікової політики з метою досягнення більшої ефективності у роботі підприємств. Для бухгалтерів, покликаних розробляти нормативні документи, ініціювати прийняття законів, реформувати і розвивати професію, теоретичний базис є стрижневою підставою посилення ролі обліку у вирішенні проблем соціально-економічного середовища, відставання національних інтересів і не тільки.

Таким чином, для бухгалтерського обліку теорія є фундаментом його практичної і наукової діяльності – сукупністю базових положень професії. Вона формує певний "каркас", який має стійкий "стрижень – ядро" ("непорушні" постулати і доктрини) та можливості розвитку (нові ідеї і моделі), що дозволяють їй адекватно реагувати на постійні зміни практики і наукових ідей (рис.3.8).

Наука, пояснюючи новації практики обліку, з певного моменту починає формувати нові положення (доповнення, зміни) в теорії. Так само як і навпаки – наукові ідеї для втілення в практику також вимагають теоретичного обґрунтування.

Теорія потрібна для вдосконалення практики. Вона не стільки потрібна тим, хто просто виконує "техніку" обліку, скільки тим бухгалтерам, які налаштовані на професійні судження, прийняття рішень для досягнення більшої ефективності в роботі суб'єктів господарювання.

Теорія потрібна для наукового обґрунтування прогнозів розвитку обліку, для підвищення ефективності законодавчо-нормативних актів, методологічних прийомів та ін.

Розвиток взаємозв'язків "практики – теорії – науки" і є діалектикою бухгалтерського обліку як одного з видів діяльності. Теорія є сполучною ланкою між практикою і наукою. За

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 5.

допомогою практики і науки теорія формується і розвивається, змінюючи і "стійкий каркас".

Можна припустити, що залежно від "успішності" науки тієї чи іншої професії її теорія має або "сильну версію", або "слабку версію".

З часом "змінна складова каркасу" теорії може формувати новий стрижень для вирішення завдань науки і практики, що свідчить не про слабку, а про сильну версію теорії тієї або іншої професії.

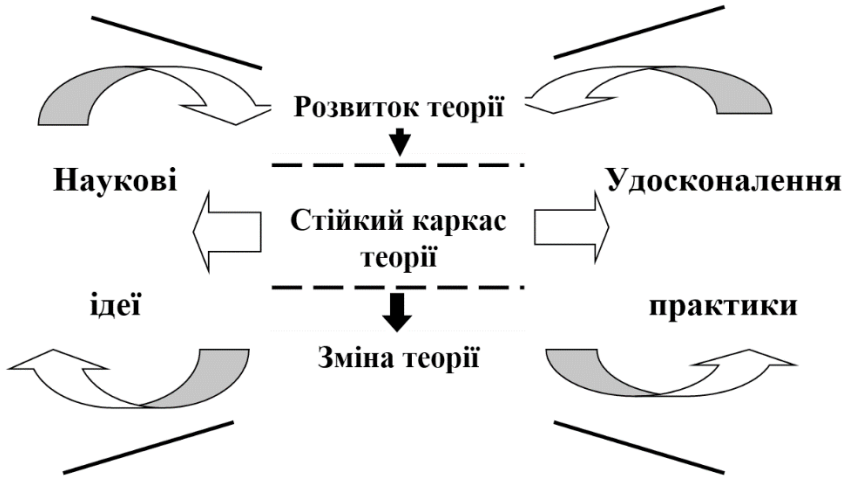


Рис. 3.8. Діалектика бухгалтерського обліку як науки та професійної діяльності

"Слабка версія" теорії не свідчить про малозначність певної практики і науки, вона вказує лише на теоретичні проблеми у цьому професійному напрямку. Науки зі "слабкою версією" теорії, як правило, ізолюють "свій теоретичний каркас" від впливу практики і впливу ідей інших наук. Для цієї версії характерним є пізнання явищ, процесів, зв'язків усередині "системи". Взаємодії "системи" із "зовнішнім середовищем" слабка теорія зводить, як правило, до концепцій. **На жаль, це характерно для вітчизняної бухгалтерської науки.**

Для наук "сильної версії" теорія є цілісним і універсальним явищем, що дозволяє використовувати її базис у різних сферах діяльності. Яскравим прикладом науки з "сильною версією" теорії є математика, теорія якої базується на дедуктивній основі.

У попередньому розділі була показана робота вчених-

економістів щодо посилення версії теорії економічної науки на прикладі явищ "економічного імперіалізму", використання "біологічної метафори" та ін. Однак бухгалтерська складова економічної науки, за оцінками зарубіжних вчених, має слабку теоретичну версію.

За дослідженнями Е.С. Хендріксена, М.Ф. Ван Бреди, "...Сильна теорія бухгалтерського обліку наразі тільки бажана, бухгалтерський облік як наука перебуває на низькому рівні розвитку. Найкраще з того, що бажане і досягається на цьому етапі – це набір теорій, підтеорій, моделей, які доповнюють одна одну і конкурують між собою. Однак і це вже є для нашої науки цінним"¹, і (додамо від себе – В. Ж.) активна участь вчених у цьому процесі має бути обов'язковою. Останнє найбільш актуально для нашої країни, де ментально (інституціонально) вирішення проблеми обліку очікується ззовні, "в багнети" сприймаються національні наукові новації і не тільки.

Особливо згубні існуючі донині наукові орієнтири вторинної, сервісної функції бухгалтерського обліку в управлінні, а також обмеженості предмета і об'єкта обліку лише діяльністю суб'єкта господарювання. Наш "професійний цех" не готовий працювати з новими явищами і процесами, які могли би розширити предмет бухгалтерського обліку, його завдання та функції.

Треба враховувати і те, що розвиток бухгалтерського обліку багато в чому був пов'язаний із його рухом у "фарватері" розвитку інших спеціалізацій економічної науки.

Для досягнення "сильної версії" своєї теорії бухгалтерська професія повинна подолати стереотип консервативності, бути більш активною у вирішенні наукових і практичних завдань не тільки на рівні підприємств, а й на макрорівні, стати провідною складовою економічної науки.

При вирішенні складних завдань формування "сильної" версії теорії бухгалтерського обліку важливим є не тільки розуміння, але і дотримання, творче використання діалектики ієрархічної тріади: практики – теорії – науки. Взаємодоповнююча діалектика усіх складових тріади слугує запорукою вирішення проблем не в замкнутості, а в

¹ Хендріксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета: учебник. пер. с англ. И.А. Смирнова; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 574 с.

відкритості системи, її бажанні мати "сильну версію" і теорії, і практики.

Виникає запитання: чому в бухгалтерському обліку України відбуваються зміни без проходження ієрархічної тріади – без теоретичного і наукового обґрунтування? Відповідей може бути дві. З одного боку, люди, відповідальні за прийняття рішень, ігнорують, з різних причин, необхідність розгляду проектів реформ з боку всіх складових цієї діяльності. З іншого боку, все-таки має місце слабкість теоретичної та наукової складової вітчизняного бухгалтерського обліку.

Друга відповідь не може влаштувати наукову еліту країни, тим більше з огляду на наявність гарної теоретичної спадщини у вигляді праць великих вітчизняних вчених-бухгалтерів О.М. Галагана, О.П. Рудановського, Я.В. Соколова. Ці вчені сформували теоретичний базис вітчизняної бухгалтерської науки. Багато в чому на ньому в сучасній Україні, практично при всіх провідних вузах, установах академії наук, сформовані наукові бухгалтерські школи.

Однією з таких є наукова бухгалтерська школа Інституту обліку і фінансів НААН, яка розвиває теорію бухгалтерського обліку на інституціональних доктринах.

В інституціональній теорії бухгалтерського обліку ми розглядаємо нашу діяльність як один із соціально-економічних інститутів, складовими якого є і наукові співтовариства (школи). Самоствердженням інститутів, наукових шкіл, як вважає Т. Кун, має стати кількість і якість вирішених ними проблем, що характеризує як науковий прогрес, так і доцільність функціонування наукових шкіл¹.

Більшість учених вважають, що головним призначенням теорій є забезпечення практики обліку.

У доповнення до цього відомий теоретик бухгалтерського обліку Я.В. Соколов звертає увагу і на значення теорії для розробки нормативного забезпечення практики обліку: "Теорія необхідна не стільки тим, хто просто працює, скільки тим, хто думає і працює, хто створює нормативні документи (закони, положення, інструкції) і вибирає ті чи інші методологічні

¹ Kuhn, T.S. The Function of Dogma in Scientific Research. A.C. Crombie (ed.); Scientific Change (Symposium on the History of Science, University of Oxford, 9–15 July 1961). New York and London: Basic Books and Heineman, 1963. pp. 347–369.

прийоми"¹.

У сучасній Україні значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку вносять академічні інститути і наукові школи при провідних економічних університетах. У цілому, виходячи з критерію інтересів, вони виділяють: 1) позитивні облікові теорії і 2) нормативні облікові теорії:

- позитивні облікові теорії захищають індивідуальні інтереси, припускаючи, що люди завжди діють виключно егоїстично і прагнуть максимізувати власну вигоду;

- нормативні облікові теорії покликані захищати суспільні інтереси, передбачаючи максимізацію суспільної корисності від господарської діяльності².

Професор Н.М. Малюга вважає, що "основним призначенням облікової теорії є створення концептуальних основ для розвитку нових ідей і надання допомоги в процесі облікового вибору"³. Погоджуючись із цим, слід додати ще один фактор "корисності" облікових теорій (на що вказує і Т. Кун) – забезпечення якісного та ефективного рішення не стільки внутрішньо-професійних проблем, скільки проблем сталого розвитку соціально-економічних систем. **Настав час говорити і про роль обліку у подоланні економічних, соціальних і екологічних проблем, про роль обліку в освоєнні інноваційних моделей розвитку тощо.**

З вищевикладеного слідує кілька висновків:

- бухгалтерські теорії забезпечують ефективність практики обліку, його нормативно-правового регулювання. Однак в сучасних умовах теорія необхідна бухгалтерському інституту і для досягнення більшої ефективності у вирішенні зовнішніх проблем, які постають перед ним у зв'язку із розвитком соціально-економічної сфери;

- бухгалтерський облік має і буде формувати різні теорії, які на тій чи іншій стадії соціально-економічного розвитку повинні адекватно відповідати запитам і вирішувати назрілі проблеми.

Інститут бухгалтерського обліку, його наукові школи (як

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 4.

² Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: наукова доповідь до дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир. 2006. С. 36.

³ Те ж джерело. С. 37.

своєрідні інституції), нерозривно пов'язані і залежать від інституціонального середовища, в якому вони сформовані і розвиваються.

Це означає, що бухгалтерський інститут не діє сам по собі, він підлягає більшому, ніж нам здається, зовнішньому впливу, і його головним завданням є не стільки реєстрація фактів господарського життя з метою забезпечення інформацією зацікавлених користувачів, скільки вирішення задач, що виникають у процесі управління підприємством, галуззю, державою і навіть світовою економікою.

Звідси слідує ще один висновок: кожній країні або спільноті країн потрібна бухгалтерська наука, яка буде відповідати проблемам або запитам їх інститутів. Україні потрібно формувати теорію бухгалтерського обліку, приймаючи до уваги розвиток його інституціонального середовища. З іншого боку, Україна зацікавлена досягти інституціонального рівня розвинених країн, а тому потребує адаптації і використання для цього й наукових досягнень західної бухгалтерської школи.

З вищевикладеного впливає висновок: науковим забезпеченням стратегії і тактики розвитку національних систем бухгалтерського обліку повинні бути не стільки "універсальні" теоретичні розробки, скільки напрацювання національних шкіл (включаючи адаптацію західних підходів), завданням яких є вирішення проблем конкретного інституціонального середовища.

У зв'язку з вищевикладеним **виникає запитання:** як можуть запити інституціонального середовища впливати на наукову і практичну складові бухгалтерської діяльності?

На нашу думку, справедливим буде твердження, що **бухгалтерські теорії народжуються з інституціональних запитів, що існують у той чи інший час. Саме так пояснюється історичне різноманіття бухгалтерських теорій і шкіл, доречність зміни (оновлення) парадигм бухгалтерського обліку.**

При цьому інституціональне середовище, як зазначалося вище, має різні ознаки: наднаціональні, національні і т.д. Отже, вплив кожної з них на розвиток теорії бухгалтерського обліку буде різним. У зв'язку з цим цікавими є роздуми Я.В. Соколова, який вказує на діалектичну взаємозалежність космополітичного і національного відтінків облікових теорій. Він стверджує, що

різниця між національними теоріями (школами) бухгалтерського обліку є менш суттєвою (визначальною), ніж при практичній реалізації наукових досягнень. Однак там же він і зазначає, що при практичній реалізації наукових принципів часто у новому середовищі вони досить непередбачувано трансформуються¹.

З позицій "класичних" теорій бухгалтерського обліку такі трансформації пояснити важко, адже якими би різними не були національні системи обліку, в основі їх усіх, згідно з Я.В. Соколовим, лежить "диграфічний варіант патримоніального рахівництва". Вчений із цього приводу наводить вислів А.П. Чехова: "Не може бути національної таблиці множення".

З огляду на безперечний для нас авторитет Я.В. Соколова як вченого-теоретика, слід визнати, що наукова складова бухгалтерського обліку носить більше космополітичний, ніж національний підтекст. Разом з тим наше зауваження "носить більш" не означає "повністю". **На розвиток теорії обліку, його науки впливає інституціональний характер середовища, де вони формуються.**

Практичний облік у різних країнах, маючи подібну теоретичну базу, функціонував і функціонує по-різному, викликаючи зворотне збагачення теорій бухгалтерського обліку. Тому очевидно, що "Бухгалтерський облік, як констатують іноземні дослідники Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Мііке, визначається середовищем, у якому він функціонує. Кожній країні притаманні своя історія, свої цінності, політична система. Те ж саме можна сказати і про бухгалтерський облік"².

Таким чином, аналіз існуючих наукових підходів до проблем розвитку бухгалтерського обліку як у науковій, так і у практичній площині, свідчить не тільки про їх певне протиріччя, але і про теоретичну заангажованість.

Класичні (на базі восьми елементів методу) облікові теорії не націлюють бухгалтерський облік на вирішення інституціональних проблем. У сучасному світі для інститутів, яким себе і позиціонує бухгалтерський облік, важливою є участь у подоланні економічних, соціальних і екологічних криз, проблем запровадження МСФЗ та ін. Важливо розглядати проблеми

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 30.

² Те ж джерело. С. 30.

сучасного суб'єкта господарювання не тільки всередині, але і з зовнішнього боку у складному інституціональному середовищі (невизначеності – зростання трансакційних витрат і тому подібного).

У зв'язку з цим виникає необхідність пошуку нової наукової платформи вдосконалення теорії бухгалтерського обліку. **Нову теорію обліку посилив би зв'язок з теоріями суміжних спеціалізацій економічної науки.** Така платформа може сформуванати тренд "облікового імперіалізму" (подібно до "економічного імперіалізму", про що йшла мова раніше).

Формуванню платформи вдосконалення теорії обліку сьогодні найбільше відповідає теорія інституціоналізму та ідея сталого розвитку. У першу чергу вони вказують і визначають соціально-інституціональний тренд розвитку теорії бухгалтерського обліку.

При цьому не відкидається важливість ідей і моделей, які виходять із практики власне бухгалтерського обліку. Їх чимало, але для цього дослідження ми розглянемо тільки тривірневу модель забезпечення прозорості бізнесу з розширенням можливостей фінансової звітності "XBRL"¹.

На відміну від "homo economicus" XVIII-XX ст., які здійснювали вільний економічний вибір, виходячи з індивідуальних переваг, сучасний економічний суб'єкт – такий, яким він представляється інституціональній теорії, – виявляється обплутаним мережею економічних, соціальних, політичних, екологічних обмежень та інформаційних запитів до нього. Все це вимагає нової якості цифрового подання інформації про суб'єкт господарювання "мовою бізнесу" – бухгалтерським обліком.

Інституціоналізм є сьогодні єдиною економічною теорією, яка пов'язує фундаментальні поняття економічної теорії з соціально-економічною поведінкою людини у реальному житті і претендує на пояснення не тільки економічних, а й соціальних, і політичних форм поведінки. Ще у 1935 р. Л. Роббінс визначив економічну науку як науку, що вивчає людську поведінку. Тому різноманітні явища соціального життя і будь-які форми людської поведінки

¹ Дипиаза С.А. (младший), Эклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.

давно є в інституціоналізмі об'єктом економічного аналізу¹.

Бухгалтерський облік як універсальна мова бізнесу не може не відповідати змінам інституціонального середовища. Він покликаний забезпечувати взаєморозуміння і керованість у ньому і розвиватися, щоби відповідати новим критеріям цивілізації (розвитку інститутів).

Важливим питанням інституціональної теорії бухгалтерського обліку є наукове обґрунтування адаптації облікових успіхів розвинених цивілізацій під національні інституціональні особливості країн, менш успішних у питаннях соціально-економічного розвитку. Слід визнати, що теорія інституціональних запозичень не враховується вченими, які обґрунтовують в Україні бухгалтерські реформи.

А. Олійник розробив типологію інституційних реформ і ввів у науковий обіг поняття "телеологічних реформ" – свідомого формування інститутів для створення бажаної інституціональної системи². Використовуючи типологію А. Олійника, ще раз повторимо дві складові таких реформ, які можуть теоретично порушувати ефект інституціонального правонаступництва.

Перша – це ідеологізовані інституціональні реформи, які несуть певну ментальну, соціальну або політичну доктрину. Йдеться про розвиток неформальних інститутів, які "готують підґрунтя" для подальших формальних перетворень.

Друга – це імпорт інститутів, або запозичення формальних норм із інших інституціональних систем і примусове перенесення їх у свою країну. На відміну від першого, у другому Україна досягла більшого успіху.

Однак інституціоналізм виходить з ідеї про те, що якими би не були підстави для формальних інституціональних змін, безпосереднім джерелом цих змін може бути тільки людська свідомість – неформальні інститути.

Роздуми Д. Норта ґрунтуються на тому, що в будь-якій інституціональній системі формальні інститути займають лише невелику "видиму" частину. Головна ж частина інституціональної системи, що нагадує невидиму основу айсберга – це неформальні

¹ Lionel Robbins. An essay on the nature and significance of economic science: second edition, revised and extended. Ldn: Macmillan and Co, Ltd. 1945. P. 16.

² Олійник, А. Изменения институтов во времени: эволюция и революция. Вопросы экономики. 1999. № 7. С. 129.

інститути: культура, традиції, стереотипи поведінки.

Неформальні інститути більш стійкі. Вони розвиваються дуже повільно і протистоять різким змінам, особливо переносу чужих інститутів з інших спільнот або культур. В цілому ж інституціональна система розвивається шляхом "малих приростів" ("increments"). Кожний наступний приріст опирається на ті інститути, які вже існують, а отже, лінія інституціонального розвитку завжди задана всією попередньою інституціональною історією суспільства. Цей ефект отримав назву "path dependence", що можна перекласти як "залежність від траєкторії попереднього розвитку" або просто "інституціональна спадковість".

Виходячи з того, що, за винятком надзвичайних подій, суспільства не схильні різко змінювати траєкторію свого інституціонального розвитку, неважко розгадати і "кінцеву таємницю економіки": чому одні країни багатіють, а інші залишаються бідними, мовби не бажаючи запозичувати інститути у своїх більш успішних сусідів.

Звідси висновок: Одне з головних завдань інституціональної теорії бухгалтерського обліку полягає в оцінці впливу інституціональних явищ і процесів на облікову діяльність. Важливим є послідовне орієнтування тактики і стратегії розвитку інституту бухгалтерського обліку на забезпечення довіри, стабільності, взаєморозуміння і керованості соціально-економічних просторів, реалізацію концепції сталого розвитку.

З кінця 50-х років минулого століття стала очевидною необхідність радикальної зміни парадигми розвитку земної цивілізації, а звідси і формування нового інституціонального середовища, нових вимог і запитів до суб'єктів господарювання.

Серед ініціаторів формування нової парадигми були представники розвинених країн, такі як француз Рене Дюмон, а з ним – і економісти країн, що розвиваються: Аміртія Сіна, Мохамед Юнус і багато інших.

Конференція ООН із навколишнього середовища і розвитку, що відбулася у 1992 р. у місті Ріо-де-Жанейро, одногослосно прийняла так звану "Декларацію Ріо", яка визнала концепцію сталого розвитку домінантною ідеологією функціонування земної цивілізації у XXI ст.

Згідно з Концепцією, сталий розвиток – це в першу чергу

економічне зростання, за якого ефективно вирішуються найважливіші проблеми життєзабезпечення суспільства без виснаження, деградації і забруднення навколишнього середовища.

При цьому більшість дослідників вважають, що сталий розвиток можливий тільки для всієї земної цивілізації в цілому. Останнє не заперечує, а навпаки, стимулює прийняття аналогічних стратегій, концепцій, законів кожною країною.

На рис. 3.9 зображена основна ідея сталого розвитку та інституціональний механізм її реалізації. Як зазначалося вище, реалізація цього механізму вимагає відповідного інформаційного забезпечення, а отже, і пошуку нових ідей у теоретичному забезпеченні бухгалтерського обліку. Ці ознаки ґрунтуються на інституціональному глобальному та національному сприйнятті нових ідей, нових інституціональних запитів на облікову інформацію. Вони доповнюють предмет, об'єкти, функції та інші теоретичні постулати, окреслюючи основи нової теорії бухгалтерського обліку. **Теорії, де бухгалтерський облік є інститутом, який забезпечує реалізацію сталого розвитку цивілізації.**

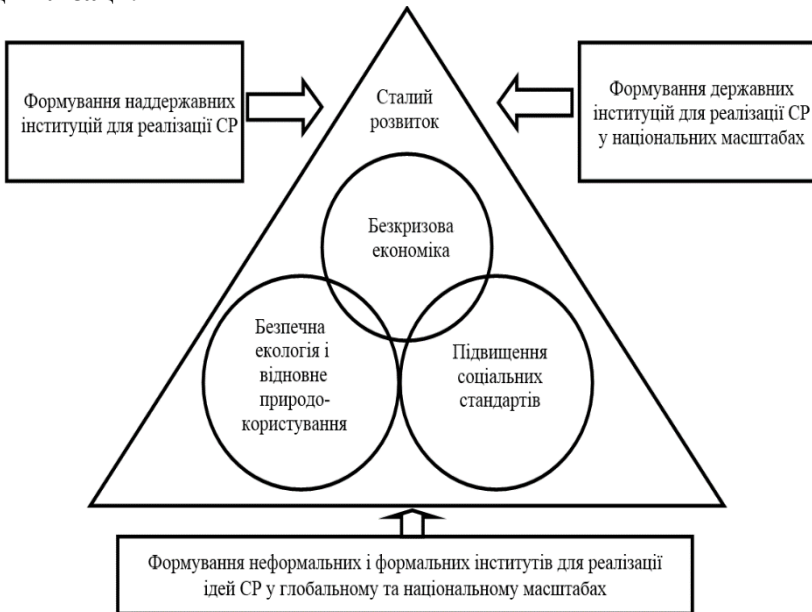


Рис. 3.9. Інституціональне забезпечення реалізації ідей сталого розвитку (СР)

Глобальне та національне сприйняття ідеї сталого розвитку є як неформальною, так і формальною інституціональною основою майбутнього розвитку бухгалтерського обліку.

Формування інститутів на ідеях сталого розвитку в національних середовищах є ефектом інституціональної спадковості – одним із головних теоретичних постулатів інституціональної теорії.

Теоретичним обґрунтуванням цього ефекту є дослідження, викладені в книзі відомого інституціоналіста Ф. Фукуями "Кінець історії і остання людина". Основна ідея книги полягає у тому, що цінності демократії, ринку і прав людини поступово завойовують увесь світ. У розвиток нашого дослідження, така ідея формує в теорії певний тренд розвитку бухгалтерського обліку.

Ми виходимо з того, що відсутність теоретичної основи МСФЗ (яка відповідає інституціональним інтересам транснаціональних корпорацій) має бути заповнена новою теоретичною доктриною міжнародної стандартизації обліку.

Метою такої доктрини є усунення суперечностей між інформаційними інтересами глобальних корпорацій розвинених країн і інтересами національних інституцій більшості країн, інтересами інформаційного забезпечення соціальних і екологічних стандартів. Останнє потребує розробки якісно нових стандартів фінансової звітності, які ряд західних вчених умовно називають всесвітніми стандартами бухгалтерського обліку (ВСБО)¹.

Забезпечення інформаційних потреб реалізації Концепції сталого розвитку через впровадження ВСБО передбачає розширення і поглиблення бухгалтерських стандартів галузевими і корпоративними рівнями.

Нові підходи базуються і на необхідності розширення повноважень суб'єктів методологічного впливу на підготовку і прийняття ВСБО як інституціями, що асоціюються з реалізацією соціальних та екологічних проблем, галузевою економікою, так і науковими школами країн, які до цього не залучалися до розробки МСФЗ.

¹ Дипиаза С.А. (младший), Эклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблшер, 2003. 211 с.

Важливим аспектом удосконалення теорії бухгалтерського обліку є уніфікація на базі бухгалтерського обліку й інших видів обліку. Останнє забезпечить більш глибоке розкриття у нових моделях фінансової (корпоративної) звітності сучасних інституціональних запитів, у тому числі і з питань сталого розвитку.

Потенційні можливості виконання бухгалтерським обліком важливої ролі соціально-економічного інституту сьогодні багато в чому зростають на основі використання комп'ютерних технологій, інтернету, інших технологій, які підтримують і розширюють можливості специфічних методів обліку. Цим багато в чому забезпечується місія виконання обліком функцій важливого соціально-економічного інституту. Наприклад, застосування XBRL дозволяє максимально забезпечити порозуміння і керованість у соціально-економічному середовищі і вглиб (розкриття специфічної, галузевої і навіть корпоративної інформації), і вшир (розширення суб'єктів публічності у бухгалтерській звітності). Звідси більшість учених-бухгалтерів вважають, що головною ознакою доцільності появи нової теорії є потреба вирішення нею назрілих проблем практики. З цим треба рахуватися. Сучасні технології в обліку дійсно вирішують багато проблем практики, **але тільки нова теорія націлює науку на розширення функцій, предмета і об'єктів.**

Інституціональна теорія науково обґрунтовує нову роль бухгалтерського обліку як важливого соціально-економічного інституту, що на практиці збагачує її функції, предмет, об'єкти, змінює статус професії і бухгалтерів. Це багато чого вартує. Змінюється і статус бухгалтерської спеціалізації в економічній науці, що теж важливо.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку націлює професію на участь у вирішенні проблем "максимізуючої поведінки – невизначеності економічного середовища – "платності інформації" – трансакційних витрат" і, відповідно, на формування і розвиток своїх інститутів і організацій.

Ця теорія бухгалтерського обліку націлена на реалізацію моделі, яка прагне до повноти і точності інформаційного забезпечення, тобто на те, що всі зацікавлені сторони повинні мати ідентичну загальнодоступну інформацію. Американські економісти Джордж Акерлоф, Майкл Спенс і Джордж Стігліц

показали, що навіть маленькі відмінності або неточності в інформації можуть чинити істотний вплив на поведінку економіки. За аналіз ринків із асиметричною інформацією у 2001 р. цим вченим була вручена Нобелівська премія у сфері економіки.

На основі різних відомостей, недосконалої інформації учасники ринку приймають рішення, які мають для них негативні наслідки.

Інституціоналізм, завдяки визнанню платності і асиметрії інформації, ввів у аналіз новий клас витрат – трансакційні витрати.

Дослідження ключової категорії інституціоналізму – трансакційних витрат – є одним із головних завдань нової облікової теорії. Інституціональне визначення і концепція таких витрат базується на абсолютному їх зростанні у зв'язку з ускладненням економічної координації та необхідністю забезпечення відносного зменшення цих витрат на одиницю продукції. У цьому сенсі роль і значення обліку є першочерговими.

Інституціоналізм вбачає головний шлях до зниження трансакційних витрат у зменшенні невизначеності економічного середовища – формуванні стійких правил поведінки, якими є інститути. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку не тільки націлює на забезпечення інформаційних запитів інститутів, а й відводить обліку певну роль у розвитку цих інститутів у потрібному напрямку.

Висновки. Інституціональна теорія не зменшує значення розвитку в теорії специфічних методів бухгалтерського обліку на нових технологічних платформах. Розширення в сучасному інформаційному світі технологічних **можливостей** восьми класичних елементів методу, **використання нових методів**, безумовно, дозволяє **внутрішньо наповнити** якісний рівень та методологію бухгалтерського обліку (досягнення мети незабаром буде можливим за рахунок використання альтернативних методів (наприклад, документування – паперове або (і) електронне і т.д.). **Однак ці та інші технологічні можливості сповна реалізуються лише за умов зростання ролі бухгалтерського обліку як важливого інституту сучасного соціально-економічного простору. І ключ до цього зростання – у**

розвитку інститутів і організацій бухгалтерського обліку в переході на нову інституціональну парадигму його розвитку.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку відрізняється від класичних теорій бухгалтерського обліку прерогативою внутрішнього наповнення потенціалу бухгалтерського обліку інституціональними факторами і його зовнішнім позиціонуванням як важливого соціально-економічного інституту. В цьому і полягає сутність інституціональної моделі розвитку теорії бухгалтерського обліку (рис. 3.10).



Рис. 3.10. Модель розвитку інституціональної теорії бухгалтерського обліку (сутність нової теорії)

При постійно зростаючих змінах соціально-економічного простору майбутнє бухгалтерського обліку як окремої і важливої спеціалізації економічної науки і практики неможливе без зовнішнього сприйняття і внутрішнього наповнення його інституціональної успішності.

Для розширення і поглиблення ролі і впливу інституту бухгалтерського обліку у вирішенні проблем сучасних соціально-економічних просторів важливим є теоретичне обґрунтування запозичень наукових і практичних положень з інших видів діяльності. Нова теорія обґрунтовує важливість "облікового

імперіалізму", що означає як розумне запозичення напрацювань інших наук, так і повернення привласнених економістами можливостей широкої участі нашої професії у всіх рівнях управління.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку обґрунтовує можливості і показує шляхи для того, щоби облік зайняв визначальне місце в економічній практиці і науці. У такій діалектиці роль теорії є визначальною (рис. 3.11).



Рис. 3.11. Інституціональна теорія в діалектиці бухгалтерської діяльності

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку обґрунтовує необхідність відповідності усіх складових нашої діяльності (практики – теорії – науки) рівню розвитку інститутів та інституціонального середовища, включаючи наукові ідеї і передову практику.

Нові економічні теорії, Концепція сталого розвитку та інші наукові ідеї відкривають перед бухгалтерським обліком нові простори. Сучасні технології значно розширюють можливості методів бухгалтерського обліку на практиці. Звідси нові можливості, нова сутність "явища інституту бухгалтерського обліку" не повинні обмежуватися рамками "класичного" теоретичного уявлення, а розвиватися на новій теоретичній базі і оновленій парадигмі.

3.4. Інституціональна парадигма бухгалтерського обліку

Питанню періодизації розвитку бухгалтерського обліку і виділенню його парадигм приділяли увагу багато дослідників.

Більшість таких досліджень спрямовані на обґрунтування структури і елементів парадигм, виходячи з тенденцій у розвитку безпосередньо бухгалтерської науки. Однак у них звужено аналіз зовнішніх причин і передумов зміни парадигм бухгалтерського обліку, відсутній і аналіз впливу на ці зміни розвитку економічної теорії.

Цей параграф має на меті теоретично обґрунтувати інституціональне наповнення парадигми бухгалтерського обліку, нове позиціонування її методологічних передумов у мінливому соціально-економічному просторі.

Будуть досліджені: наукові позиції щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку і передумов зміни його парадигм; теоретичний базис інституціонального розуміння парадигми бухгалтерського обліку на основі формування інституціональної теорії бухгалтерського обліку, поглиблення його сутності та значущості в соціально-економічному просторі.

Розвиток бухгалтерського обліку характеризується зміною основних критеріїв та умов його існування залежно від конкретних соціально-економічних передумов. Дослідники по-різному уявляють періодизацію розвитку обліку як науки і професії і виділяють пріоритети його сучасного стану. Критерієм періодизації розвитку бухгалтерського обліку є формування наукових парадигм, які визначаються зміною теоретичних і методологічних передумов.

Термін "**парадигма**" у філософію науки вперше ввів позитивіст Г. Бергман, однак пріоритет у його використанні і поширенні належить Т. Куну. Трактують цього поняття викладені в його книзі "Структура наукових революцій", виданої у 1962 році, згідно з чим парадигма – це "**визнані всіма науковими досягненнями, які протягом певного часу дають науковій спільноті модель постановки проблем і їх вирішення**"¹.

Т. Кун зазначає можливості виділення двох основних аспектів парадигми: епістемічного і соціального. **В епістемічному плані парадигма – це сукупність фундаментальних знань, цінностей,**

¹ Кун, Т. Структура научных революций. М.: Прогресс, 1975. С.11.

переконань і технічних прийомів, які виступають як зразок наукової діяльності. А в соціальному плані парадигма характеризується через конкретне наукове співтовариство, цілісність і кордони якого вона визначає¹.

Зміна парадигми, на думку Т.Куна, здійснюється за допомогою наукових революцій, що пов'язано зі свосвідним перемиканням наукового співтовариства на нову систему світогляду і цінностей.

Трактування Куном поняття парадигми викликало дискусію, в ході якої рядом учених відзначалася її неоднозначність (К. Поппер, І. Лакатос, М. Мастерман і ін.). Неоднозначність поняття парадигми, яку Кун визначає як теорію, визнану науковим співтовариством, як правила і стандарти наукової практики, як стандартну систему методів і т.д., вимагала перегляду і конкретизації, що і було реалізовано при розробці "Дисциплінарної матриці" і її компонентів (символічного узагальнення, метафізичної частини парадигми, цінності і власне зразків вирішення дослідницьких завдань).

Разом з тим поняття парадигми використовується в теорії і історії науки для характеристики формування наукової дисципліни, опису різних етапів наукового знання (допарадигмального, тобто періоду, коли не існує теорії, визнаної науковим співтовариством, і парадигмального).

Подібно науковим висновкам Т. Куна, але у скороченому варіанті, дві основи у науковій парадигмі – онтологічну і методологічну – виділяє О. Ананьїн: **"Онтологічна складова наукової парадигми відображає реальне в даному науковому товаристві уявлення про об'єкт пізнання; друга її складова – методологічна – дає образ самої науки, або уявлення про те, які методи і результати пізнавальної діяльності дійсно претендують на статус наукових"**².

У перекладі з грецької "paradeigma" означає: "para" – біля, проти, майже, а "deigma" – зразок, приклад, іншими словами, те, що існує біля зразка, але нібито всупереч йому, причому майже те ж, що і зразок, але все ж самодостатнє. Найближчими синонімами

¹ Кун, Т. Структура научных революций. М.: Прогресс, 1975. С.11.

² Ананьин, О. Экономическая теория: кризис парадигмы и судьба научного сообщества. *Вопросы экономики*. 1992. № 10. С. 83.

такого значення є поняття "абсолютні передумови" і "ідеали природного порядку". До початкового значення цього поняття Ю. Ганошенко додає **розуміння парадигми як моделі постановки проблеми та її подальшого вирішення**¹.

Історично початкову основу цього поняття заклав ще Платон, вбачаючи в ідеях реально існуючі прообрази речей, їх ідеальні зразки, що знаходять справжнє втілення. Ця лінія у трактуванні ідеї як парадигми, зразка, знайшла своє продовження в неоплатонізмі. У середньовічній філософії вона виражалася у вченні про створення світу. У німецькому класичному ідеалізмі вчення про парадигму розвивається у плані аналізу принципів зовнішньої та внутрішньої єдності різних формувань, у вченні про прототип, або прообраз, про системну організацію.

У марксистській літературі поняття парадигми використовується при аналізі процесів наукової творчості (канонів, стилів думки в науці і т.д.). К. Маркс і Ф. Енгельс звернули увагу на те, що різні науки приймалися як зразки і висувалися на перший план у концепціях науки² (*так званий процес запозичень* – В. Ж.).

Енциклопедичне розуміння поняття "парадигма" включає різні аспекти визначень: філософський, соціологічний, загальнонауковий. Так, у "Філософському енциклопедичному словнику" парадигма визначається як: "1) поняття, яке використовується в античній та середньовічній філософії для характеристики взаємин духовного і реального світу, 2) теорія (або модель постановки проблем), прийнята за зразок вирішення дослідницьких завдань"³. Великий тлумачний словник української мови містить визначення парадигми як сукупності філософських, загальнотеоретичних і метатеоретичних основ науки; **системи уявлень, характерної для визначення етапу розвитку науки, культури, суспільного життя; той чи інший приклад або показовий випадок концепції чи теоретичного підходу**⁴.

¹ Ганошенко, Ю. Полісемія в літературознавчій термінології: [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.zsu.zp.ua/99/l-article.php?item=29>.

² Маркс, К. Сочинения: том 2. К. Маркс, Ф. Энгельс. 648 с.

³ Философский словарь. Энциклопедия философских терминов он-лайн: [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.onlinedics.ru/slovar/fil/p/paradigma.html>.

⁴ Великий тлумачний словник сучасної української мови. / Голов. ред. В.Т. Бусел, редактори-лексикографи: В.Т. Бусел, М.Д. Василюк-Дерibas, О.В. Дмитрієв, Г.В. Латник, Г.В. Степенко. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728с.

В "Енциклопедичному соціологічному словнику" парадигма визначається як **"сукупність філософських, загальнотеоретичних і методологічних основ науки"**¹.

У сучасних виданнях про філософію науки парадигма – це система теоретичних, методологічних і аксіологічних установок, прийнятих за зразок вирішення наукових завдань, які розділяють усі члени наукового співтовариства².

Пояснюючи філософську природу парадигми, С. Гроф відзначає, що в загальному сенсі парадигма може бути визначена як набір переконань, цінностей і техніки, які поділяються членами даного наукового співтовариства. Деякі з парадигм, – зазначає автор, – мають філософську природу, вони загальні і всеосяжні, інші парадигми керують науковим мисленням у досить специфічних, обмежених областях досліджень. Окрема парадигма може стати обов'язковою для всіх природничих наук, інша – тільки для астрономії, фізики, біології чи молекулярної біології, ще одна – для таких високоспеціалізованих галузей, як генна інженерія. **Парадигма так само істотна для науки, як спостереження і експеримент, а прихильність до специфічних парадигм є необхідною передумовою будь-якої серйозної наукової справи**³.

"Великі наукові відкриття, – доповнюють цю думку В.І. Добреньков і А.І. Кравченко, – завжди пов'язані зі зміною парадигм, кардинальною зміною уявлень про об'єкт і предмет науки, створенням нових теорій, обґрунтуванням нових понять і їх систем, дослідницьких методів і процедур"⁴.

Український економіст С.В. Мочерний визначає парадигму як науковий метод дослідження і певну цілісну теорію, яку сповідують члени наукового співтовариства. До елементів економічної парадигми він відносить об'єкт дослідження,

¹ Энциклопедический социологический словарь. / ред. Г.В. Осин; Институт социально-политических исследований. М.: РАН; Институт социально-политических исследований. 1995. С. 522.

² Парадигма: материал из Википедии – свободной энциклопедии: [Электрон. ресурс]. URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Парадигма>.

³ Гроф, С. За пределами мозга: [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.metodolog.ru/00759/01-12.html>.

⁴ Добреньков, В.И., Кравченко, А.И. Основные парадигмы и перспективы в социологии. Парадигма в социологии: методология вопроса: [Электрон. ресурс]. URL: http://society.polbu.ru/dobrenkov_hist sociology/ch15_i.html.

методологію пізнання цього об'єкта, а також світоглядні цінності, яких дотримуються економісти окремого напрямку¹.

В історико-економічному плані виділяють декілька парадигм економічної теорії, підпорядковуючи їх певним історичним етапам суспільного розвитку. Аграрний етап розвитку суспільства, в рамках якого сформувалися теорії трудової вартості і чинників виробництва, дослідники пов'язують із "витратною парадигмою"; індустріальну стадію – з неокласичною, яка з'явилася в кінці XIX ст. і в основі якої знаходиться постулат маржиналізму.

На сучасній стадії економічного розвитку, яку дослідники називають постіндустріальною, формується нова інституціональна парадигма, яка включає вивчення впливу на економіку політики, права, науки, релігії, освіти².

Як вважає В. Медведєв, до ознак необхідності зміни парадигми можна віднести: колосальну за глибиною і масштабами технічну революцію; докорінну зміну взаємодії між суспільством і природою; інтенсивний розвиток інтеграційних процесів у економіці; тенденцію до демократизації суспільного життя; розпад штучних багатонаціональних конгломератів; усвідомлення необхідності ядерного роззброєння; створення системи міжнародних організацій і структур³.

Парадигми при дослідженнях періодизації розвитку бухгалтерського обліку виділяють у своїх дослідженнях Н.М. Мальяга, М.С. Пушкар, Г.В. Уманців та інші вітчизняні вчені.

Серед основних особливостей, що характеризують парадигму розвитку обліку в сучасній економіці, Г.В. Уманців виділяє наступні: пріоритет балансу, оцінка за ринковою вартістю, заміна концепції власності концепцією контролю, перехід від обліку майна до обліку ресурсів; регулювання звітності, а не обліку⁴.

С.Ф. Голов сучасну парадигму бухгалтерського обліку в Україні характеризує як симбіоз трьох складових:

¹ Мочерний, С.В. Методологія економічного дослідження. Львів.: Світ. 2001. С.368.

² Клишова, Е.В. Становление современной экономической теории. Донецк: УкрНТЭК, 2001. С. 7-8.

³ Медведєв, В. Некоторые размышления о новой парадигме экономической теории. Вопросы экономики. 1993. № 1. С. 23–24.

⁴ Уманців, Г.В. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності як передумова їх бухгалтерського відображення. [Електрон. ресурс]. URL: http://tm-logos.com.ua/statija_1.html.

адміністративних і ринкових концепцій; національних і міжнародних стандартів; юридичної і економічної моделі¹. Автор обґрунтовує формування **нової облікової парадигми – парадигми глобального обліку**, яка повинна ґрунтуватися на паритетності потреб глобальних користувачів, об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної, диграфічної парадигм і врахування здобутків суміжних галузей знань².

Процеси глобалізації як фактор появи нової парадигми бухгалтерського обліку описує також Г.Г. Кірейцев. Вчений стверджує, що глобалізація економіки призвела до необхідності застосування єдиних принципів, уніфікованих правил і процедур облікового відображення підприємницької діяльності та використання єдиних для всіх національних облікових систем стандартизованих форм фінансової звітності³.

Говорячи про зміну парадигми обліку в економіці знань, М.С. Пушкар зазначає, що і "досі залишається не до кінця з'ясованим генезис обліку, коли під ним розуміють тільки техніку збору та обробки даних, що відриває сутність складного явища від теорії пізнання і підміняє проблему теорії науки другорядними питаннями практичної діяльності"⁴. **Нову парадигму обліку автор вбачає у його інтелектуалізації**, відзначаючи, що "... інтелектуальна модель обліку – це реалізація ідеї, яка народилася в результаті пошуку засобів змусити організацію працювати і створювати додаткову вартість через знання"⁵.

Н.М. Мальюга, виділивши **п'ять парадигм бухгалтерського обліку (проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія)**, запропонувала **шосту парадигму бухгалтерського обліку – подвійну інформаційну динаміку**. Її суть автор бачить у обліку нових

¹ Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.probusiness.in.ua/publications/22/>.

² Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Міжнародний інститут менеджменту. К.: Центр учбової літератури, 2007. С. 453.

³ Кірейцев, Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир.: ЖДТУ, 2007. 236 с.

⁴ Пушкар, М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. С. 46.

⁵ Те ж джерело. С.49.

технологій і нових об'єктів, властивих сучасному етапу розвитку суспільства, заснованого на новій техніці обліку, що передбачає застосування інформаційних технологій. Парадигма бухгалтерського обліку професора Н.М. Малюги ґрунтується на віртуальній економіці, на переважанні нематеріальних активів у балансі, його оцінці виключно за ринковою вартістю. Головною метою обліку є забезпечення інформацією зацікавлених користувачів, а метою балансу – визначення реальної ринкової вартості підприємства. Разом з тим автор критерієм зміни парадигми вибирає зміну способів і технологій у господарських процесах¹.

Вперше у бухгалтерський облік поняття парадигми ввів М.К. Уеллс. Він показав, що облік розвивався шляхом революцій, у полум'ї яких одна парадигма змінювала іншу. Автор виділяв в теорії обліку **сім парадигм**: 1) антропологічна – традиційний підхід до обліку, коли практика діяльності облікових працівників визначає теорію обліку; 2) кон'юнктурна – теорія обліку формується, виходячи з потреб економіки ринку; 3) заснована на подіях – вбачає мету не в реєстрації фактів господарського життя, які вже відбулися, а у розвитку прогностичної функції обліку; 4) процесуальна – зосереджена на вивченні процесів господарської діяльності та прийнятті управлінських рішень; 5) ідеалізована – зводить теорію обліку до вимірювання результатів господарської діяльності; 6) інформаційна – зайнята оцінкою інформації про факти господарського життя; 7) біхевіористична – вивчає поведінку осіб, які приймають управлінські рішення.

Кожна парадигма прагнула подолати недоліки інших парадигм, і не всі з них отримали розвиток, визнання і поширення.

На противагу вченню М.К. Уеллса, було сформульовано кілька конкуруючих підходів: 1) соціологічний; 2) економічний; 3) поведінковий; 4) психологічний; 5) заснований на подіях (заснований на подіях та інформації).

Для наших досліджень більш близькими є:

Соціологічний підхід: розвивали А. Раппопорт, Г.Є. Фертіх, А.Ч. Літлтон, В.К. Циммерман та ін. Вони вважали, що кожне

¹ Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: наукова доповідь до дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир. 2006. С.19.

теоретичне положення обліку впливало на суспільство, і кожне положення має прийматися або відхилятися залежно від його соціального ефекту. Метою соціальної бухгалтерії було розкриття суперечливих інтересів різних суспільних груп. На думку вчених, **бухгалтерська методологія є одним із каталізаторів суспільного розвитку, що приносить максимальний соціальний ефект.** Цей напрямок виражав ліберальні тенденції американського суспільства, підкреслював соціальну відповідальність корпорацій.

Біхевіористичний підхід: К.Т. Девіне звернув увагу на те, що обліковий процес – це процес поведінки бухгалтерів у різних службових ситуаціях, тому мета обліку – **це вироблення способів впливу, дії на поведінку спочатку бухгалтерів, а через них – і на всіх осіб, зайнятих у господарській діяльності.** Бухгалтер описує і передбачає поведінку цих людей. Методи бухгалтерського обліку повинні вибиратися в залежності від цілей поведінки людей. Представники біхевіористичного підходу залучали складний математичний апарат для побудови бухгалтерських концепцій¹.

Для парадигми, як правило, характерним є створення нових теорій, концепцій.

На сьогодні популярні дві концепції. Перша представлена Е.С. Хендріксоном, який визначав теорію обліку як набір широко трактованих принципів, які склали загальну систему еталонів, що дозволяють оцінити різні господарські ситуації, і створювали нові практичні методики і процедури.

Д.Л. Макдональд, виразник другої концепції, вважав, що будь-яка теорія повинна мати три елементи: 1) символічне уявлення феноменів реального світу шляхом координування; 2) обробка і комбінація цих символів згідно з виробленими правилами; 3) зворотний переклад символічних конструкцій у феномени реального світу. Кожен із цих компонентів присутній у обліку.

Таким чином, вищевикладений, далеко не повний огляд уявлень вчених про парадигми бухгалтерського обліку, свідчить як про етапи розвитку нашої науки, так і про об'єктивну основу появи її нових трактувань, у тому числі за

¹ Родина, Л.Н., Пархоменко, Л.В. Етапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С.69.

результатами усвідомлення того, що облік – це не тільки техніка збору і обробки даних.

Попри всю важливість попередніх обґрунтувань оновлення парадигм (які базуються або на змінах у облікових технологіях (аж до "інтелектуалізації бухгалтерського обліку"), або на появі нових об'єктів, або на явищі глобальної стандартизації та ін.), автори випускали з поля зору важливий науковий підхід – необхідність "бути над проблемою", пояснювати стан і перспективи розвитку системи на законах філософії.

Інституціональна теорія, пояснюючи стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, в основу всього ставить неформальні інститути. У науці такими є стереотипи, переконання, узагальнені методологічні підходи і т.п.

Підтвердженням цьому є і дослідження Т. Куна, який розглядав науку як один із соціальних інститутів у вигляді наукових співтовариств (шкіл). Самоствердженням цих інститутів є кількість і якість вирішених ними проблем для людства, що і характеризує науковий прогрес.

Основою функціонування наукового інституту є його "парадигма" як сукупність узагальнених ідей, гіпотез, методологічних підходів, які поділяються конкретним науковим співтовариством, є прийнятними для інших інститутів і оформлені у вигляді наукових теорій.

У випадку, коли в рамках існуючих теоретичних постулатів науковий інститут не може ефективно вирішувати поставлені перед ним питання, необхідна зміна його парадигми.

За Бронфенбреннером і Меттом, найбільших успіхів економічна наука досягає, коли попередні парадигми повністю не відкидаються, коли парадигми не змінюють одна одну миттєво, а взаємозбагачуються¹.

Вищенаведені вимоги ми відносимо і до науки про бухгалтерський облік. Еволюція парадигми бухгалтерського обліку (рис. 3.12) визначається його здатністю вирішувати назрілі завдання і проблеми.

Зовнішньою причиною необхідності оновлення парадигми слугує зміна запитів від соціально-економічного середовища, яке

¹ Кохановський, В.П. Філософія і методологія науки: учеб. пособие для вузов. М.: АСТ, 1999. 575 с.

постійно розвивається. Глобалізація економіки призвела до появи нових інститутів, не кажучи вже про інституціональні утворення. Прикладом формальних інститутів є МСФЗ, Директиви ЄС та ін. Ці зміни носять не революційний, а еволюційний характер, що пов'язано з інституціональними змінами у глобальній економіці, новими соціальними, екологічними вимогами і стандартами.



Рис. 3.12. Еволюція парадигм бухгалтерського обліку

Поява глобальних антиентропійних і соціальних підходів у побудові економіки змінює мислення і способи управління, що і визначає формальний інституціональний базис оновлення "правил" бухгалтерського обліку.

З іншого (внутрішнього) боку, зростаючі професійні навички бухгалтерів, науково-технічний прогрес у технологічному забезпеченні методів обліку дозволяють бухгалтерській професії розширити кількість і якість інформаційних пропозицій. Останнє сприяє зростанню ефективності господарювання, проте ледь встигає (швидше не встигає) сповна задовольняти запити, так як зміни складного соціально-економічного середовища вимагають від обліку вже більшого, а "рамки" теорії і практики такої можливості не дають. **Необхідним є оновлення облікової парадигми, де:**

1) Розширюється інформаційне забезпечення різних соціальних груп за межі суб'єктів господарювання. Така практика існує і стає досить регулярною і довготривалою, що забезпечує перегляд

поглядів учених-економістів і інших користувачів інформації щодо місця бухгалтерського обліку як в економіці, так і в соціально-економічному просторі.

2) Бухгалтерський облік усе більше позиціонує себе як чи не найголовніший інститут, який знижує ризики невизначеності у соціально-економічному середовищі за допомогою формування специфічного (найбільш достовірного) інформаційного поля.

Таким чином, з точки зору соціальних наук, інституціональної теорії, бухгалтерський облік завжди мав, але останнім часом значно додав інституціональної важливості. Формально він постійно обростає інституціональними утвореннями міжнародного, державного, професійного рівня і багатьма іншими елементами. Ми вели мову про це у параграфах 3.1, 3.2 цього розділу.

Бухгалтерський облік відповідає основоположним вимогам до інституту (за Д. Нортон) – зменшувати невизначеність, підвищувати взаєморозуміння і керованість. Це очевидно, і це – фундамент його нової парадигми.

Однак у середовищі вчених бухгалтерів інституціоналізації обліку не приділено достатньо уваги. Ігнорування наукою давно існуючого і розвивається на практиці явища далі тривати не може, що і мотивує формування як інституціональної теорії, так і інституціональної парадигми бухгалтерського обліку.

Нова модель парадигми та її реалізація. Успішне функціонування соціального інституту залежить від того, чи відповідає він певним загальним вимогам. Перш за все мова йде про необхідність чіткого визначення цілей, кола завдань, дій, які він буде забезпечувати. Якщо функція інституту визначена нечітко, він не може без конфліктів включитися в глобальну систему інститутів даного суспільства і буде наштовхуватися на різні протидії. Важливо, щоб він раціонально організовував діяльність. Соціальний інститут повинен бути деперсоналізованим, тобто незалежним від інтересів людей, які виконують інституційні функції. Інакше він не буде мати громадського характеру, загального престижу.

Необхідність "інституціонального" поповнення парадигми бухгалтерського обліку обґрунтовується теоретичною і практичною цінністю вже від власне зміни уявлення про облік

як у професійному середовищі, так і в науковому співтоваристві.

Інституціональна парадигма розглядає бухгалтерський облік глибше і ширше, ніж традиційні уявлення – як важливий соціально-економічний інститут. Нове уявлення є "філософською субстанцією", яка заповнює і визначає весь простір, всю сутність бухгалтерської діяльності (рис. 3.13).

При цьому модель характеризують три базові підходи:

1) основні положення інституціональної парадигми бухгалтерського обліку не суперечать, а базуються на фундаментальних знаннях попередніх парадигм (рис. 3.13 (1)). Параметри і цілі даної книги не дозволяють повною мірою розглядати базові та нові (інформаційні, інтелектуальні) положення попередніх парадигм. Вони очевидні і будуть ще більш стрімко розвиватися на нових технологічних платформах бухгалтерського обліку.

2) нові об'єкти дослідження. В інституціональній парадигмі ми йдемо далі, доводячи, що бухгалтерський облік уже давно і, що найголовніше, безперервно виконує функції важливого соціально-економічного інституту, забезпечуючи у складному середовищі довіру, розуміння і керованість.

Однак, не позиціонуючи себе у попередніх теоріях і парадигмах Інститутом, не стверджуючи про свою важливість у соціально-економічному просторі, бухгалтерський облік перейшов на другопланові ролі в управлінні та економічній науці.

Зростання статусу та ролі бухгалтерського інституту нова парадигма пов'язує з розвитком його інституціональних складових. Серед них головними є його неформальні і формальні інститути, а також інституціональні утворення, які формуються і розвиваються під їх впливом. До останніх входять і організації, що забезпечують науку і практику професії (в т.ч. і ті, що забезпечують використання методів, облікової політики, підтримуючих технологічних платформ та ін.) (рис. 3.13. (2)).

Нова парадигма обґрунтовує важливість єдності та боротьби в ієрархії інституціональних складових бухгалтерського обліку. Вона відкриває новий ракурс пізнання, розглядаючи моделі інституціональних складових функціонування і розвитку бухгалтерського обліку (див. описи рис. 2.1, 3.2, 3.3, 3.4 цієї монографії).

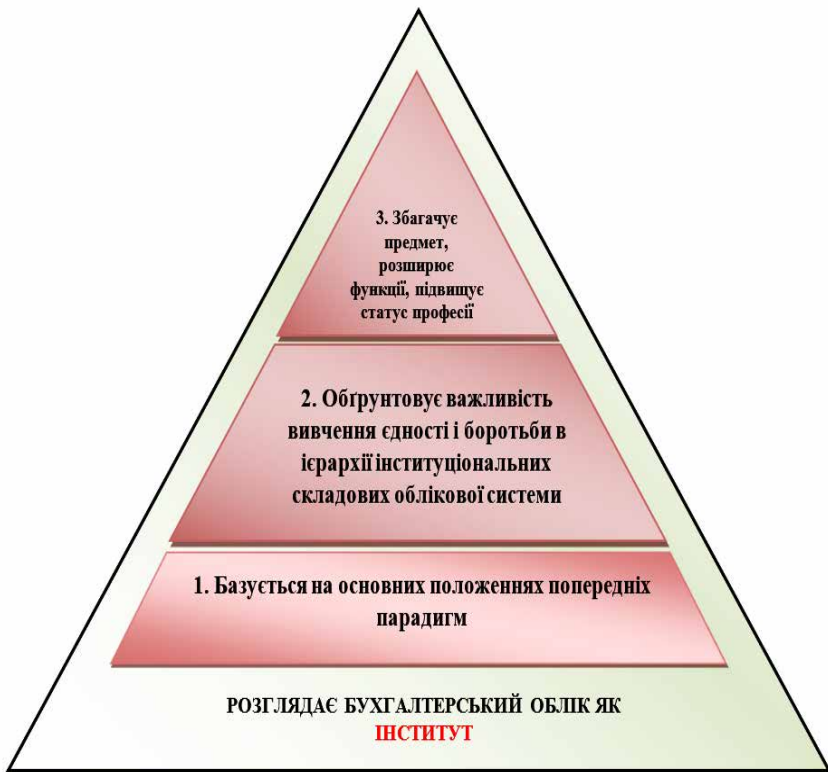


Рис. 3.13. Основні положення інституціональної парадигми бухгалтерського обліку

Результатом нового етапу наукового пізнання є класифікація, ієрархія і взаємодія інституціональних складових бухгалтерського обліку (див. пояснення до рис. 3.6).

3) нова ідеологія: важливе місце займає реалізація ідеї зростання місії, завдань і функцій бухгалтерського обліку як провідного інституту. Інституціональна теорія прогнозує підвищення статусу бухгалтерського обліку і бухгалтерів на всіх рівнях соціально-економічного простору (мікро-, макро- і мезо) (рис. 3.13 (3)).

Для досягнення таких цілей бухгалтерський облік не замикається на своїй "специфічній техніці", а збагачується знаннями від інших, більш успішних, наук, теорія і практика яких

беруться за зразок (приклад: інституціональна теорія в економічній науці). Парадигма відкриває нові можливості розвитку Інституту на основі синтезу фундаментальних і прикладних знань теорії бухгалтерського обліку з економічною теорією і теоріями інших наук.

Нова парадигма розширює і поглиблює предмет і об'єкти бухгалтерського обліку, підвищує його статус в суспільстві. Відкривається можливість розширення предмета бухгалтерського обліку питаннями оцінки інституціональних впливів на ефективність функціонування суб'єктів господарювання, а звідси галузей, країни, світової економіки.

У Інституту бухгалтерського обліку з'являється обґрунтування претензії на реалізацію нової місії та ролі у подоланні сучасних економічних криз.

Стає можливою і реалізація амбіцій з приводу визнання бухгалтерського обліку дієвим засобом впливу на інші інститути з метою їх розвитку у потрібному напрямку. Більш докладно мова про це піде у наступних розділах цієї монографії. Однак для пояснення останньої тези наведемо деякі приклади:

а) часто економісти не бачать "бухгалтерського" шляху вирішення проблем формування "потрібних" інститутів. Наприклад, авторитетно заявляється, що в Україні сформовані інститути інноваційного розвитку¹. Однак у фінансовій звітності бізнес цього не підтверджує. На балансах вітчизняних підприємств практично відсутня інноваційна продукція. Очевидно, що формування лише формального інституту (законодавства) недостатньо для вирішення проблеми. Завдання набагато складніше, і роль інституту обліку (мала або велика – це неважливо) тут очевидна;

б) економістам зрозуміла важливість усіх складових задіяного у виробництві капіталу (наприклад, трудового або земельного). В різних інституціональних умовах оцінка капіталу, задіяного в економічному обороті, різна. Звідси різна і ефективність господарювання у країнах з різними інститутами. Однак тільки бухгалтерський облік як універсальна мова бізнесу може об'єктивно визначити стан проблеми.

Як правило, у країнах зі слабкими ринковими інститутами у

¹ Кохановский, В.П. Философия и методология науки: учеб. пособие для вузов. М.: АСТ, 1999. 687 с.

бухгалтерській звітності капітал буде недооцінений або зовсім неврахований. Нова парадигма націонале бухгалтерській інститут на самостійну ініціативу вирішення цієї проблеми. У статусі соціально-економічного інституту бухгалтерській облік ініціює вирішення проблеми (наприклад, "постановку на баланс", переоцінку) і таким чином впливає на розвиток необхідних суспільству інститутів. Розширення ролі, завдань і функцій обліку підвищує статус професії, залучає її науку і практику до вирішення складніших завдань. **Таким чином, реалізація інституціональної парадигми відкриває бухгалтерам нові можливості в економічній науці і практиці управління.**

Ці та інші приклади свідчать на користь нової парадигми, спрямованої на розширення і поглиблення ролі і впливу інституту бухгалтерського обліку в суспільстві.

Новий світогляд інституціональної парадигми відкриває нові бачення і можливості у стратегії розвитку бухгалтерського обліку з вектором на поглиблення його сутності та зростання значимості. Останнє базується на тренді його зростання від "функції управління" до вагомого соціально-економічного інституту. **Вектор зростання соціально-економічної значимості** бухгалтерського обліку у стратегії спрямований на комплексний розвиток усіх його складових, де визначальними є верхні щаблі його ієрархії (рис. 3.14).

Така стратегія розвитку бухгалтерського обліку, забезпечена круговою взаємодією і взаємодоповненням його інституціональних сегментів, посилює роль і місію нашої професії у соціально-економічному середовищі і змінює уявлення про неї в першу чергу "у головах" бухгалтерів, а також, що надважливо, "у головах" користувачів. В цьому і полягає поглиблення сутності нашої діяльності, яке дає нова парадигма.

Розуміння в межах нової парадигми багатоманітності та цілісності Інституту, його більш значущої сутності, дозволяє удосконалювати та змінювати підходи, механізми, правила, стандарти в науці і практиці бухгалтерського обліку.

Нова парадигма покликана змінити переконання, стиль міркувань і думок у професії. Як приклад приведемо проблему впровадження та освоєння глобальної системи бухгалтерських стандартів. Вона дозволяє вирішити цю проблему в національних інтересах, в інтересах сталого розвитку (див. пояснення рис. 2.2, 2.3, 2.8).



Рис. 3.14. Новий світогляд інституціональної парадигми (Стратегія зростання соціально-економічної значимості та поглиблення сутності бухгалтерського обліку)

Запропонована парадигма, яка розглядається, обґрунтовує прийняття саме інституціональної доктрини у науковому забезпеченні підготовки програмних документів із розвитку бухгалтерського обліку (див. пояснення до табл. 3.2).

Вона визначає інституціональний тренд у розвитку теорії бухгалтерського обліку (див. пояснення до рис. 3.10).

Висновки. Інституціональна парадигма визначає цінність, і тим більше місію бухгалтерського обліку не в рамках однієї з функцій управління, а у можливості досягнути більшого у статусі важливого соціально-економічного інституту.

Така модель бухгалтерського обліку не вписується в існуючі на сьогодні ідеї, парадигми та теорії, які не забезпечують виконання обліком нової місії, що і обґрунтовує необхідність оновлення парадигми.

Нова парадигма не "зводить" проблему теорії науки до питань практичної діяльності. При всій її важливості, вона націлює на новий етап наукового пізнання – вивчення інституціональної сутності

бухгалтерського обліку, його внутрішніх та зовнішніх можливостей.

Нова система цінностей дозволяє моделювати і науково обґрунтовувати зміни правил і стандартів бухгалтерської практики, розширювати її предмет, реалізувати більш ефективне реформування, підвищувати статус бухгалтерів і не тільки.

Інституціональна парадигма бухгалтерського обліку базується на новому уявленні про сутність і місію бухгалтерського обліку як важливого соціально-економічного інституту, що обґрунтовує збагачення його теорії і практики.

У новій парадигмі інститут бухгалтерського обліку розглядається як важливий каталізатор соціально-економічного розвитку. Обґрунтовується вагомість нашої професії в управлінні та в науці.

Сутністю інституціональної парадигми бухгалтерського обліку є її націленість на зростання місії обліку від функції управління до важливого соціально-економічного інституту через задіяння нових об'єктів – складових цього інституту, задіяння у методології обліку "бухгалтерського інжинірингу" та "бухгалтерського імперіалізму", що зумовлює створення нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

Інституціональна парадигма, як нова філософія, потребує збагачення функцій, предмета, об'єктів, методології і методик бухгалтерського обліку. Мова про це піде далі.

Висновки

У вітчизняній економічній науці бухгалтерський облік сприймається як функція управління, теорія якого зводиться до вдосконалення восьми специфічних елементів методу бухгалтерського обліку. Не вирішує цю проблему і дослідження видів обліку, його предмета, завдань, функцій, де теорія у кращому випадку збагачується внутрішньою професійною схоластиком цих понять. У гіршому випадку проблема теорії облікової науки підміняється другорядними питаннями реформування, регулювання або практичних дій.

Проведені дослідження підтверджують недооцінену значимість бухгалтерського обліку в економічній науці і практиці. Однак реалізація потенціалу бухгалтерської діяльності вимагає перегляду теоретичних основ, зміни системи цінностей і

переконань у його парадигмі.

Бухгалтерський облік не обмежується інформаційно-сервісною функцією управління, а являє собою важливий соціально-економічний інститут. Інститут бухгалтерського обліку – об'єктивна реальність, яка існує незалежно від сприйняття чи несприйняття цього явища науковим і професійним співтовариством. Перегляд суті бухгалтерського обліку, посилення ролі цього Інституту в соціально-економічному просторі, зростання його значущості формує основи нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку не зменшує значення розвитку його специфічних методів, тим більше – на нових технологічних платформах. Нова теорія концентрується на прерогативах наповнення потенціалу бухгалтерського обліку інституціональними факторами (інститутами і інституційними утвореннями) і на його зовнішньому позиціонуванні в якості важливого соціально-економічного інституту.

Дослідженнями доведено, що майбутнє бухгалтерського обліку як окремої і важливої спеціалізації економічної науки і практики неможливе без зовнішнього сприйняття і внутрішнього наповнення його інституціональної сутності.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку відкриває новий етап наукового пізнання, змінює світогляд і цінності вчених і практикуючих бухгалтерів. Перед бухгалтерським обліком відкриваються нові можливості у вирішенні проблем сучасного світу, а перед бухгалтерами – амбітні плани щодо підвищення статусу професії в науці та управлінні.

Пошук нових, адекватних теперішньому часу теорій бухгалтерського обліку є пріоритетним завданням наукових шкіл і вчених. Наше наукове визначення інституціональної парадигми і теорії бухгалтерського обліку не претендує на повну завершеність або необхідність абсолютного сприйняття. Ця ідея, як і будь-яка наукова гіпотеза, має певне пояснення виникнення і вирішення явних проблем (верифікацію). З іншого боку, ми розуміємо певну умовність наших аргументів (фальсифікацію) і необхідність подальших наукових досліджень. Важливим на цьому шляху є розкриття можливостей інституціональної парадигми і теорії бухгалтерського обліку, що і буде предметом наступних розділів цієї монографії.

РОЗДІЛ 4

ОСОБЛИВОСТІ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОЇ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку відкриває перед обліковою діяльністю нові можливості і орієнтири розвитку.

Кризові явища сучасної економіки, наукові пошуки їх вирішення актуалізують соціально-економічну відповідальність усіх спеціалізацій економічної діяльності. У сфері бухгалтерського обліку перед науковим співтовариством усе більш гостро постають питання про відповідальність професії і її місце в економічній політиці. Це вимагає переосмислення основних понять, які складають фундамент "заявки на визнання" бухгалтерського обліку ключовим сегментом економічної науки, а не тільки сферою прикладних знань або сервісною функцією управління (що багато в чому і визначає наявність проблеми визнання бухгалтерського обліку наукою).

У цьому розділі будуть обґрунтовані інституціональні можливості розширення і збагачення функцій, предмета і об'єктів бухгалтерського обліку, буде розкрито важливість інституціонального впливу на моделювання для досягнення бажаного рівня розвитку обліку.

4.1. Збагачення функцій, предмета і об'єктів обліку

В основі нового якісного зростання бухгалтерського обліку лежить перш за все зміна уявлень про його функції, предмет і об'єкти діяльності, без розширення граней яких досить складно ідентифікувати вагомість бухгалтерського обліку в системі економічних і соціальних наук.

У цьому параграфі переосмислюються базові поняття теорії бухгалтерського обліку, обґрунтовується збагачення його предмета, об'єктів і функцій, виходячи з потреб і запитів мінливого соціально-економічного середовища, а також рівня розвитку сучасних теорій та економічної науки.

4.1.1. Інституціональна систематизація та збагачення функцій бухгалтерського обліку

У філософському розумінні функція – це вищий прояв якісних властивостей "об'єкта" у певній системі суспільних відносин. У теорії соціології під функціями розуміють ролі, які відіграють соціальні інститути у розвитку суспільства. Практично у кожній науці зміст функцій зводиться до визначення призначення, зобов'язань, сфери використання об'єкта або зобов'язань, виконання яких беруть на себе професіонали у певній галузі знань.

Пізнання місії (яка розділена на функції) є основою побудови концепцій тієї чи іншої науки (практичної діяльності), формування нових парадигм і теорій (у попередньому розділі ми приділили цьому достатньо уваги при обґрунтуванні інституціональної парадигми і теорії бухгалтерського обліку).

Функціям бухгалтерського обліку присвячені роботи багатьох вітчизняних учених. Разом з тим не досліджувалась їх класифікація за інституціональною ознакою. Це дало нам можливість **висунути наукову гіпотезу не тільки про управлінську, а й інституціональну функціональну потребуваність бухгалтерського обліку.** Таким чином, ми не тільки глибше розкриємо особливості інституціональної парадигми і теорії бухгалтерського обліку, а й обґрунтуємо фундаментальну платформу розвитку його функцій в сучасних умовах.

Моїм учителем у студентські роки був професор Григорій Герасимович Кірейцев, який вніс, мабуть, найбільший внесок саме у вивчення функцій нашої професії. Професор Г.Г. Кірейцев доносить до нас наступне: "... Пізнання функцій бухгалтерського обліку слід розглядати як передумову до розуміння головного в обліку – його призначення. Під функціями бухгалтерського обліку слід розуміти прояв головних його властивостей. Функції бухгалтерського обліку поділяються на внутрішні і зовнішні. Перші складаються у виконанні його прийомів. Якісне їх виконання – суттєвий, але технічний елемент професійної діяльності бухгалтера. Зовнішні функції пов'язані з об'єктами обліку через механізм управління, в основу якого покладені економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, які

постійно розвиваються. Бухгалтерський облік виконує такі зовнішні функції: науково-пізнавальну, контрольну, інформаційну, мотиваційну, регулюючу, правового захисту суб'єктів господарювання, прогностичну ... "¹.

Відзначимо від себе, що це далеко не повний перелік функцій, які можуть мати місце у бухгалтерському обліку. Все визначається **затребуваністю функцій** при виконанні місії і завдань обліку в соціально-економічному просторі.

У теорії вітчизняної бухгалтерської науки найбільш розробленою була управлінська функціональна затребуваність обліку. Бухгалтерський облік розглядався як важлива функція управління, що нами не заперечується.

Однак учені не виділяли, як ми, поняття "**управлінської функціональної затребуваності**", а прямо говорили про додаткову до класичних (інформаційної, контрольної, аналітичної) управлінську функцію бухгалтерського обліку. Разом з тим для розширення класичних функцій не було теоретичного обґрунтування. Наприклад, професор М.С. Пушкар стверджує, що система управління є провідною для бухгалтерського обліку. Завданням обліку є професійне впорядкування інформації². Для такого підходу класичних трьох функцій (інформаційної, контрольної та аналітичної), можливо, і достатньо.

Разом з тим розвиток управління, так само як і розвиток методологічних, методичних і технологічних можливостей обліку, може, з одного боку, максимально задовольнити управлінську функціональну затребуваність обліку, а з іншого – активізувати розвиток його інших функціональних можливостей. Природа появи нових функцій на практиці зрозуміла – попит породжує пропозицію.

Введення нами поняття **функціональних можливостей обліку** і його **функціональної затребуваності** є важливим саме для теоретичного обґрунтування системності і функціональності появи (пропозиції) нових функцій бухгалтерського обліку.

У теоретичному плані більш доцільно говорити про

¹ Кірейцев, Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир.: ЖДТУ, 2007. С. 40-45.

² Пушкар, М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль.: Економічна думка, 1999. 424 с.

управлінську функціональну затребуваність бухгалтерського обліку, що і визначає у першу чергу його класичні функції (функціональні можливості): інформаційні, контрольні та аналітичні.

Останнім часом, багато в чому під впливом західної науки, активізувалася ідентифікація функцій обліку для задоволення парадигм нового соціально-економічного розвитку. **Парадигмальна мотивація появи нових функцій бухгалтерського обліку визнається науковим співтовариством. У міру виникнення облікових парадигм кожна з них доводила привнесення у бухгалтерський облік нових функцій.**

На жаль, вітчизняні дослідження класифікують і пропонують нові функції бухгалтерського обліку без теоретичних обґрунтувань. Багато пишуть про наступні функції: соціальну, екологічну, координуючу, регулюючу, розподільчу, мотиваційну, біхевіористичну тощо. Проте теоретичного обґрунтування причинно-наслідкового розвитку функцій обліку в доступних нам першоджерелах не виявлено.

У зв'язку з цим пропонується наукова гіпотеза пріоритетності визначення фундаментальних передумов для розвитку функцій бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на діалектичній взаємодії функціональних затребуваностей (зовнішніх проявів) і функціональних можливостей (внутрішніх проявів). Модель цієї гіпотези представлена на рис. 4.1.

Згідно Моделі, доповнюючі до "класичних" (інформаційної, контрольної та аналітичної) нові функції обліку (їх перелік достатньо відомий) все ж більше підходять для інституціональної сутності і затребуваності бухгалтерського обліку і розкривають її. Для управлінської функціональної затребуваності більшість пропонованих нових функцій, м'яко кажучи, економічно недоцільні. Разом з тим запропоновані функції обліку потрібні для виконання ним нової і більш високої місії в соціально-економічному просторі. Затребуваність у нових функціях доцільна, коли ми говоримо про інститут бухгалтерського обліку і його роль не тільки в управлінні, а в набагато більшому розумінні – про його роль у соціально-економічному просторі, яка визначається інституціональними факторами.

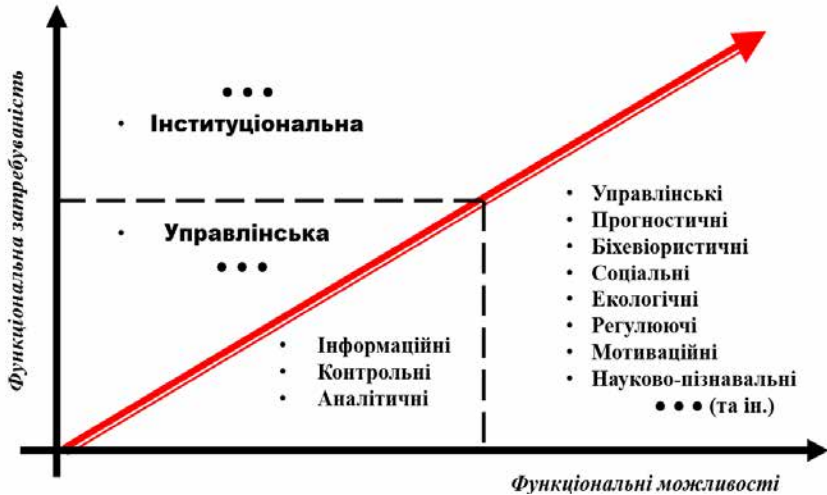


Рис. 4.1. Модель розвитку функцій в інституціональній парадигмі і теорії бухгалтерського обліку (діалектика функціональних можливостей і функціональної затребуваності бухгалтерського обліку)

Інституціональна парадигма і теорія бухгалтерського обліку обґрунтовує появу інституціональної функціональної затребуваності бухгалтерського обліку. Остання, вбираючи в себе і ґрунтуючись на управлінській функціональній затребуваності, визначає подальший розвиток функцій бухгалтерського обліку (рис. 4.1).

В інституціональній функціональній затребуваності ми вже можемо вести мову про управлінську функцію обліку, так як бухгалтерський облік у новій парадигмі і теорії ми розглядаємо як явище більше, ніж просто функція управління. Інституціональна функціональна затребуваність відкриває і формує теоретичну та практичну платформу для розширення класичних функцій бухгалтерського обліку новими.

З огляду на вищезазначені застереження, у перспективі можна вести мову і про інституціональну функцію бухгалтерського обліку.

Висновки: Розвиток функцій бухгалтерського обліку доцільно пов'язувати з формуванням його парадигм і теорій. У

теоретичному плані для досліджень функцій обліку важливі поняття "функціональних затребуваностей" і "функціональних можливостей".

Функціональна затребуваність характеризує важливість "об'єкта" (бухгалтерського обліку) в "цілісній системі" (в системі управління, а сьогодні – і у соціально-економічному просторі). У сучасному світі бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом, що і надає йому нову інституційну функціональну затребуваність. Остання і вбирає виділену раніше управлінську функціональну затребуваність.

Функціональні можливості характеризують ступінь задоволення "об'єктом" (бухгалтерським обліком) зовнішньої затребуваності.

Інституціональна парадигма і теорія бухгалтерського обліку узагальнюють і впорядковують на діалектичній причинно-наслідковій платформі наявну у науковій літературі "різношерстість" у визначенні функцій. Таким чином, розвиток функцій бухгалтерського обліку покладено на фундаментальну теоретичну платформу, що науково обґрунтовує і збагачення сутності предмета, об'єктів, методології та моделювання нашої професійної діяльності.

4.1.2. Визначення меж предмета бухгалтерського обліку

Вивчаючи теорії бухгалтерського обліку, Я.В. Соколов показав, що **кожна з них формує власне уявлення про предмет**. Зокрема, персоналістичні теорії бухгалтерського обліку визначають, що предметом бухгалтерського обліку є особи, зайняті у господарських процесах, їх права, відповідальність, погляди, інтереси і т.д. Нормативні теорії виходять з того, що предметом бухгалтерського обліку є цінності, ресурси, засоби та їх джерела.

Нормативний підхід полягає у спробі знайти кращий спосіб обліку господарської операції. Позитивний розкриває істотність і значення мотивації прийняття тих чи інших рішень.

В Україні переважають нормативні підходи. Предмет бухгалтерського обліку за нормативного підходу звужений лише реєстрацією фактів господарського життя. Факти господарського життя, як пише професор Я.В. Соколов, – це те, що враховує бухгалтер, те, що виступає як предмет і рахівництва, і

рахунковедення¹.

На Заході домінує позитивістська соціально-економічна складова розвитку як науки, так і практики бухгалтерського обліку. При цьому важливим є професійне судження про факти господарського життя і вибір методів їх реєстрації для задоволення інтересів зацікавлених груп. Однак навіть у розвинених країнах трактування предмета бухгалтерського обліку не універсальні, тобто не об'єднують погляди різних теорій.

Таким чином, жоден підхід не відображає потенціалу розвитку наукового осмислення соціально-інституціональних впливів і перетворень, які стосуються предмета бухгалтерського обліку і які він із високою ймовірністю здатний пояснити. Глибина розгляду проблеми залежить від функцій, змісту і масштабності бухгалтерської діяльності у різних державах, у різних типах економік, у різні періоди соціально-економічного розвитку.

Історія робіт видатних учених із приводу ідентифікації предметної складової нашої науки настільки багата, що, здавалося би, можливості подальших досліджень себе вичерпали. Однак світ розвивається, а з ним змінюються і вимоги до бухгалтерського обліку. Попередні дослідження були "затиснені рамками" встановлених раніше уявлень про предмет обліку.

У нових умовах виникає необхідність у зміні теоретичних уявлень про бухгалтерський облік. Акцентується увага не стільки на його сервісній функції (що забезпечує прийняття управлінських рішень на різних рівнях), а в більшій мірі на можливостях націлити систему бухгалтерського обліку на вивчення впливу інститутів на формування інформаційних потоків, на поведінку бухгалтера і зацікавлених в інформації осіб, на "поведінку" капіталу і організацій (прогнозування) і не тільки.

Чи не найбільшою проблемою, яка виникає на шляху дослідників предмета бухгалтерського обліку, є внутрішня динамічність тих базисів, які нині лежать у основі вітчизняного розуміння цієї категорії. З цього приводу процитуємо влучні слова К.Я. Аджана: "Предмет бухгалтерського обліку змінюється в залежності від суспільно-економічних формацій, способів

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 85.

виробництва і форм власності"¹. Дійсно, яким би не виступав предмет бухгалтерського обліку у його нинішніх інтерпретаціях, він залежить від рівня розвитку економіки.

З такими твердженнями (знову ж таки, розглядаючи їх з позицій існуючих визначень предмета обліку) погоджується більшість дослідників теорії бухгалтерського обліку. І, як не дивно, проблеми в такому стані речей дослідники не вбачають, хоча вона очевидна.

Предмет будь-якої науки визначається ємнісно. Якщо об'єктно змінюється реальність, предмет у цілому повинен залишатися постійним, адже він лаконічно відображає суть науки. В іншому випадку "безпредметну" систему знань наукою назвати складно.

Намагаючись пояснити протиріччя між "стійкістю" і "розвитком", Д. Спасов, по-своєму розуміючи різницю між предметом і об'єктом бухгалтерського обліку, висунув думку, що до складу об'єкта бухгалтерського обліку входить уся сукупність тілесних і безтілесних речей, а до предмета – лише та їх частина, яка безпосередньо відображається у бухгалтерському обліку².

Дійсно, різноманітність фактів і явищ господарського життя, які вимагають відображення постійно розширюється під впливом розвитку інституціональних чинників. Але це не означає, що предмет бухгалтерського обліку повинен від цього постійно переглядатися. **Навпаки, звідси і висуваємо гіпотезу: предмет бухгалтерського обліку має трактуватися настільки універсально, щоби факт появи нових об'єктів предметом не обмежувався, а збагачувався.** Наприклад: трансакційні витрати, гудвіл, справедлива вартість, людський капітал, емфітевзис, публічне фахове пояснення фінансової звітності і т.д. – яскраві ілюстрації поглиблення і розширення об'єктів бухгалтерського обліку у сучасному світі.

Фундаментально збагачення предмета бухгалтерського обліку обґрунтовують нові теорії і парадигми. Сьогодні у пошуку напрямків і глибини збагачень найбільш прийнятною видається теорія інституціоналізму – теорія, яка пояснює розвиток будь-якої людської діяльності через вивчення

¹ Анджан, К.Я. Основы бухгалтерского учета: пособие. М.: Статистика, 1977. С. 14.

² Малога, Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир: ЖДТУ, 2005. С. 56.

інституціонального середовища та інституціональних впливів (про це ми говорили у попередніх розділах).

Попередні теорії обліку не у повній мірі ставили собі питання впливу розвитку соціально-економічного середовища на нашу діяльність. Саме тому методологія пізнання та наукові обґрунтування "нового" лягали "на плечі" економічної науки. Бухгалтерський облік у своїй методологічній і методичній складовій не ставив завдання із самостійної ідентифікації та інформаційної інтерпретації "нового". Хоча у практиці обліку явища і факти, пов'язані з "новими" об'єктами, все ж відстежуються. Щоправда, до формулювання нормативного визначення (стандартизації) "нових" об'єктів таке відображення, як правило, носить безсистемний характер (наприклад, відображення трансакційних витрат).

Збагачуючи свій предмет ідентифікацією та інтерпретацією "нових" об'єктів сучасного господарювання, бухгалтерська наука виходить на новий якісний рівень. До тих пір, поки це не відбудеться, правомірно говорити про штучне звуження рамок предмета обліку, які сформував для нього попередній науковий базис.

Наше переконання у тому, що предмет бухгалтерського обліку завузький для все зростаючої його ролі у суспільстві, подібне позиції Я.В. Соколова: "... предмет обліку не даний йому у вигляді кругообігу господарських благ або у вигляді процесу відтворення, або у вигляді власне благ і джерел їх утворення, а заданий йому інтересами осіб, що беруть участь у господарських процесах, і цілями, які ставляться перед бухгалтерським обліком і пов'язані з прийняттям управлінських рішень"¹.

Щоби наші заяви про те, що вчені бухгалтери самі звужують сферу "юрисдикції професії", не були голосливими, розглянемо ті дефініції його предмета, які ці обмеження відображають. При цьому серед масиву існуючих визначень виділимо дефініції предмета обліку як технічного процесу, як мистецтва, а також і орієнтири визнання обліку як соціальної науки, що сформувалися на Заході.

Перший комплекс наукових уявлень пов'язаний із переконанням, що бухгалтер фіксує господарську діяльність підприємства, яка і є предметом бухгалтерського обліку. З цього

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 15.

приводу Я.В. Соколов зазначав, що, згідно з І. Кантом, однією з ознак класифікації наук є предметна ідентифікація. **Предметом бухгалтерського обліку є факти господарського життя**¹. Огляд історії розвитку бухгалтерської думки, проведений професором Я.В. Соколовим, свідчить про те, що подібні погляди розділяли:

- Д.Л. Кріппа – мета обліку полягає в дослідженні результатів господарської діяльності, пов'язаної з постійними змінами обсягу і складу майна. Ці зміни і є предметом обліку;

- І.Ф. Шер, на думку якого предметом бухгалтерії можуть бути тільки зовнішні і внутрішні господарські та правові факти, які вже відбулися;

- К. Арнольд – на його переконання, предметом бухгалтерського обліку є речі, які здатні до примноження або зменшення, оскільки вони містять в собі певну цінність;

- Е. Мудров – предметом обліку визначав будь-який промисел, будь-яку роботу, яка має на меті прибуток;

- Р. Делапорт – предметом бухгалтерського обліку визначав рух цінностей у часі і просторі².

І.В. Малишев зазначав, що предметом бухгалтерського обліку є економічні процеси, що супроводжуються змінами у складі господарських засобів і їх джерел в умовах госпрозрахункових відносин між підприємствами і всередині них³.

Л.І. Вороніна визначає предмет бухгалтерського обліку діловою активністю суб'єктів підприємництва, вираженою в особливій формі – економічних показниках⁴.

Узагальнюючи вищесказане, зазначимо, що предмет бухгалтерського обліку пов'язується з фактами і явищами господарювання, з рухом матеріальних і вартісних об'єктів обліку. На таке сприйняття предмета бухгалтерського обліку "звужуюче" впливають переважно "правила гри" (нормативно-методичне забезпечення, встановлена практика), які проявляються у вимогах до складання та подання бухгалтерських документів.

Інші дослідники вважають, що бухгалтер обліковує не власне

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 6-7.

² Те ж джерело. С. 115-348.

³ Малышев, И.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для вузов. М.: Финансы и статистика, 1981. С.18.

⁴ Воронина, Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Эксмо, 2007. С. 32.

господарські процеси і тим більше не майно підприємства, а лише інформацію, яка породжує права і відповідальність осіб, що беруть участь в цих процесах. Похідним від цих досліджень є розвиток уявлення про предмет бухгалтерського обліку як про мистецтво вибору оптимального співвідношення елементів його методу, яке враховує потреби користувачів в обліковій інформації. Облік з таким підходом не є набором емпіричних і догматично регламентованих правил, а засобом дослідження господарської діяльності на власній методології. Найбільш яскраво ці позиції озвучили:

- Е. Хендріксен і М. Бреда: "Соціальні та економічні наслідки різних способів формулювання облікової політики та їх сутність і є предметом сучасних наукових досліджень"¹;

- С. Спіненді – предметом обліку є багатство підприємства, яке вивчається не тільки з точки зору управління підприємством, а й із точки зору причин його виникнення, трансформації, зростання.

Згідно з іншим підходом, методологія бухгалтерського обліку представляє собою систематизований набір компромісних рішень між соціальними групами. Наявність можливості зробити узаконений вибір облікових процедур, що дозволяють отримати узгоджені показники фінансового результату, є інституціональною складовою взаємодії суспільних груп, через яку здійснюється вплив на методологію обліку. **Предметом обліку за такого підходу є визначення того, як застосовуються елементи методу бухгалтерського обліку в їх можливих альтернативах та варіативності на практиці.** Плеяда мислителів, що визначають предмет обліку в окреслених вище рамках, доповнюється такими вченими:

• Д. дель Кастілло – предметом обліку вважав договори, якими він називав кожен факт господарського життя. У рахунках вбачав агентів – адміністрацію і контрагентів. Мета обліку полягала у відображенні юридичних прав і вимог учасників господарського процесу;

• Згідно з Д. Чербоні, предметом бухгалтерського обліку є права і обов'язки фізичних і юридичних осіб². Відносини, що

¹ Хендріксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета: учебник. пер. с англ. И.А. Смирнова; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 139.

² Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 120.

виступають як юридичні, слугують предметом обліку, який невіддільний від цілей управління;

• І. Ахматов – предмет науки полягає у тому, щоби придумувати рахунки для різних справ, щоб через це завжди знати стан останніх. Предметом бухгалтерського обліку є не саме господарство, а його відображення на рахунках.

Особливої уваги заслуговує підхід з точки зору визначення предмета бухгалтерського обліку через один із елементів його методу.

Зокрема, за Ж.Б. Дюмарше, предметом бухгалтерського обліку є оцінка, і вона не є метою, а є предметом бухгалтерського обліку і задана йому ззовні, а отже, вона не є плодом творчості бухгалтера, а лише дозволяє йому об'єднати різні об'єкти, що потрапляють у сферу впливу бухгалтерського обліку. Без оцінки немає обліку¹.

Г. Сортер предметом бухгалтерського обліку вважав вартість. В основу предмета обліку має бути закладено інформаційну подію, під якою він розумів елементарну інформаційну одиницю про факт господарського життя, тобто бухгалтерське повідомлення – документ².

Певною мірою вищевикладені підходи можна асоціювати з поглядом на бухгалтерський облік як на мистецтво, яке потребує творчого використання діючої методології для вибору методів і методик. При цьому превалує відображення господарських процесів на розсуд бухгалтера.

Ряд учених (у країнах СНД першим серед них знову був Я.В. Соколов) виділяють предмет бухгалтерського обліку як для практики, так і для науки. Такі визначення сприяють пошуку поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку за рахунок намагання розробити "сильну версію" його теорії.

Наприклад, С.Ф. Голов вважає, що у сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні і перспективні параметри господарської діяльності підприємства і його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, і власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою). Предметом

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 335.

² Те ж джерело. С. 380.

бухгалтерського обліку як науки є історичні, сучасні та майбутні методологічні, організаційні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з відповідними елементами середовища, в якій він здійснюється¹.

Однак окреслені погляди як на "нормативні рамки рутинної бухгалтерії", так і "творчий бухгалтерський облік" (мистецтво) недостатні для перегляду сприйняття і збагачення сутності предмета бухгалтерського обліку в його інституціональній іпостасі. Теоретичним обмеженням таких підходів до пізнання предмета обліку все ж залишається його бачення як однієї з функцій управління.

Витоки нового уявлення про предмет певною мірою базуються на поглядах таких вчених, як А. Белкаой, Ф.А. Бімс, П.Є. Ферт, А.Ч. Літлтон, В.К. Циммерман, Н.М. Белфорд. Згідно з їх уявленнями, предмет бухгалтерського обліку – певний соціум, і бухгалтер повинен обчислювати не тільки і не стільки прибутки фірми, скільки визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації суб'єкта господарювання².

Не менш важливим є психологічний аспект. Е. Мішо визначає, що предметом бухгалтерського обліку є психологія особистостей, які зайняті у господарстві, права і обов'язки співробітників, а також мотиви їх дій³.

Згідно з Ф. Карпентьє, предмет бухгалтерського обліку як науки – дослідження законів, які складають базу, основу для його правил і які, звільняючи розум від непередбачуваного і незрозумілого, дають можливість передбачити на практиці багато явищ⁴.

У останніх дефініціях простежується інституціональний базис збагачення предмета обліку – вивчення впливу неформальних інститутів ("психологія" Е. Мішо), формальних інститутів ("законів" Ф. Карпентьє) і соціально-економічних наслідків відображення фактів у обліку. Це підсилює обґрунтування наших позицій і пропозицій.

Таким чином, попередньо науково означивши

¹ Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Міжнародний інститут менеджменту. К.: Центр учбової літератури, 2007. С. 453.

² Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 375.

³ Те ж джерело. С. 198.

⁴ Те ж джерело. С. 375.

інституціональну парадигму і теорію бухгалтерського обліку, інституціональну модель розвитку його функцій, ми послідовно підійшли до необхідності збагачення і сутності його предмета. Розуміючи, що на цьому етапі досліджень нам буде нелегко домогтися якісного викладу наукової гіпотези, все ж визначаємо, що **предметом обліку є вивчення природи (процесів і явищ) професійного забезпечення бухгалтерами довіри, порозуміння і керованості у соціально-економічних просторах.**

Пояснення почнемо з цитати проф. Я. В. Соколова. "Зрозуміло, в теорії розглядається багатшаровість бухгалтерського обліку з тим, щоби на практиці будь-який факт господарського життя міг бути при бажанні вивчений з різних точок зору. Складність теорії робить практику простішою. Коли бухгалтер вирішує, як зареєструвати той чи інший факт, він повинен пам'ятати про те, що застосовуваний ним методологічний інструментарій може мати різний вплив на економічне і правове становище фірми; запис єдиний, але він багатогранний"¹.

Це положення пояснюється і як ніде реалізується в інституціональному сприйнятті, коли **предмет бухгалтерського обліку, крім реєстрації "фактів" і творчого вибору методів обліку, збагачується потребою забезпечення як професійного судження про сутність і наслідки впливу "фактів" (або процесів і явищ), так і оцінки впливу самого інституціонального середовища на вибір бухгалтерських підходів і процедур.**

Інституціональне середовище від "правил гри" (формальні інститути: закони, стандарти, процедури і т.д.) поширюється до вищого в ієрархії інституціонального щабля – неформального інституту. Вся їх сукупність визначає рівень "професійного судження" бухгалтера, але для інституціональної теорії важливим є вплив ментальності, традицій, наявності інших неформальних правил і обмежень інститутів, які накладаються на розвиток (збагачення) предмета обліку.

Розуміння інституціональної природи розвитку соціально-економічного простору націлює предмет нашої науки на оцінку та інтерпретацію за допомогою "мови бізнесу" впливу тих чи інших

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 97.

інститутів на ефективність господарювання.

Отже, вище були критично оцінені уявлення про предмет бухгалтерського обліку "в головах учених". Розвиток цих уявлень послугував базисом формування інституціональної теорії, з точки зору якої предмет бухгалтерського обліку залежить від його місця і ролі в інституціональному середовищі. Якщо розкласти предмет бухгалтерського обліку на практику, мистецтво і науку (саме в такій наростаючій ієрархії), ми отримаємо дедуктивну модель оцінки масштабів збагачення предмета бухгалтерського обліку на основі розвитку його інституціонального статусу (рис. 4.2).

Перший рівень розуміння предмета бухгалтерського обліку як практики досить обмежений через його існуюче сприйняття як формальними, так і неформальними інститутами. Саме цим пояснюються переважаючі у вітчизняній науці трактування предмета бухгалтерського обліку. Він затиснений (як видно з Моделі), з одного боку, впливом "правил гри" і діяльністю контролюючих і регуляторних інституцій, що утворюють ці правила і слідкують за їх дотриманням. З іншого боку, він обмежується дією неформальних інститутів "у головах" перш за все користувачів бухгалтерської інформації. **У такому вузькому сприйнятті предмета бухгалтерського обліку яскраво спостерігається "консервація" його сутності лише відображенням фактів і явищ господарського життя. У такому інституціональному просторі бухгалтерський облік сприймається як одна із функцій управління.**

На другому рівні розвитку, при врахуванні професійних інституцій (громадських об'єднань бухгалтерів) і розвитку неформального інституту, формуються можливості для розширення сутності предмета бухгалтерського обліку. Збагачується сутність бухгалтерського обліку як творчого процесу. У розвинених країнах такий процес асоціюється з "професійним судженням", яке представляє собою обґрунтовану, підтверджену професійною кваліфікацією, думку бухгалтера.

На цьому рівні відбувається розширення предмета бухгалтерського обліку пізнанням складових інституту

бухгалтерського обліку, у першу чергу через посилення неформального інституту (усвідомлення бухгалтерами своєї місії в суспільстві, освіченості, професійної організованості, зростання їх статусу тощо).

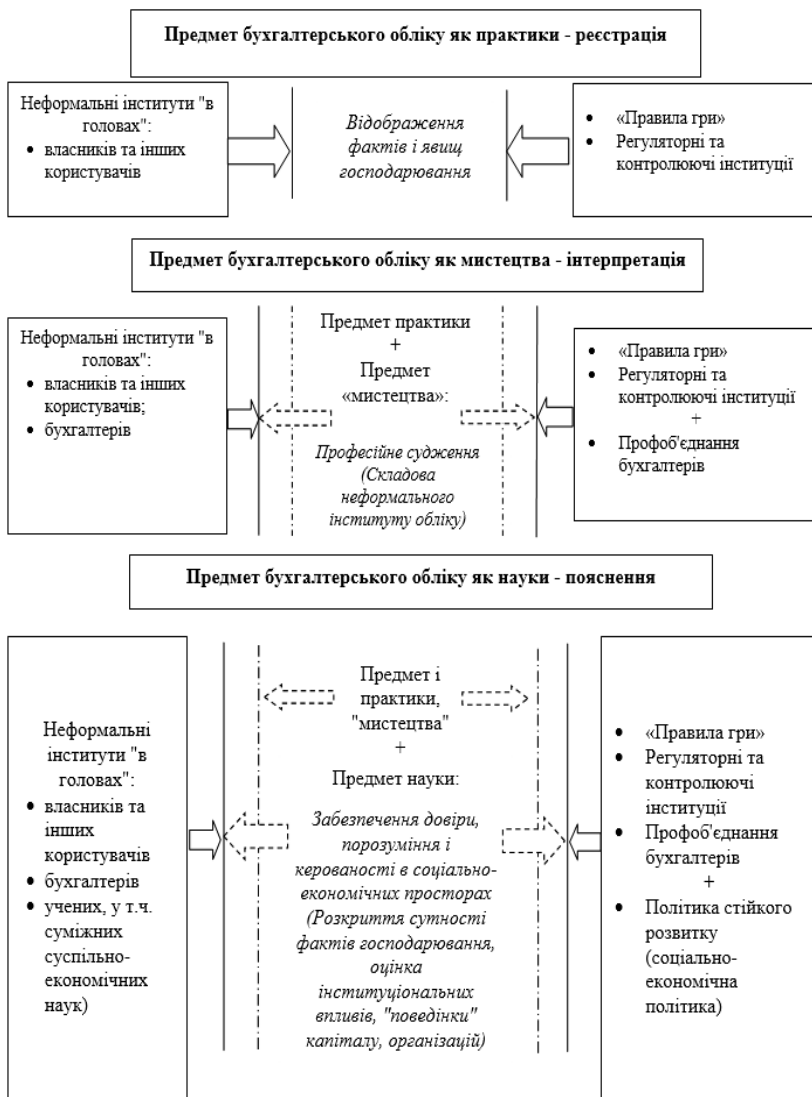


Рис. 4.2. Дедуктивна модель розвитку (збагачення) предмета бухгалтерського обліку

На цьому рівні змінюється і ставлення до бухгалтерського обліку "в головах" власників та інших користувачів інформації, які більше покладаються на бухгалтера і його професіоналізм при прийнятті рішень. Розвиток неформального інституту породжує зміни і "правил гри", і поведінки регуляторних та контролюючих інституцій на користь бухгалтерського інституту.

Бухгалтери більше впливають на "правила гри". Останні займають усе більш вагоме місце в його предметі. **Відбувається розширення предмета бухгалтерської діяльності і на "поле" суміжних економічних наук – аналізу, аудиту, планування і т.д.** Адже, будучи базисом для аналізу, планування і "годівницею" для аудиту, бухгалтерський облік до цього часу не наважується **через збагачення предмета взяти на себе функції пояснення, оцінки та інтерпретації фактів господарської діяльності, хоча і має для цього колосальне підґрунтя.**

Третя, наукова складова трактування предмета бухгалтерського обліку вбирає в себе не тільки попередні рівні (практику, мистецтво), але ставить перед бухгалтерським обліком завдання із вивчення його інституціональної сутності та оцінки впливів інституціонального середовища на процеси як усередині системи обліку, так і на господарювання, прогнозування зміни "поведінки" підприємства, його капіталу. **Бухгалтерський облік як важливий соціально-економічний інститут розширює свою місію, завдання, функції, предмет до місії забезпечення довіри, порозуміння і керованості соціально-економічних просторів.**

Готовність бухгалтерського обліку до такого розширення меж предмета залежить, звичайно ж, від рівня його сприйняття як сучасного соціально-економічного інституту (про це ми вели мову у п. 3.1).

"Масштабність" і "глибина" наукового рівня змінює ставлення "в головах" вчених суміжних соціально-економічних наук до бухгалтерського обліку як до діяльності, здатної пояснити взаємодію і вплив інститутів, що прямо або дотично відбивається в бухгалтерському обліку. Це, у свою чергу, призводить до зміни ставлення до бухгалтерської діяльності, сприйняття її на всіх рівнях управління, законодавчої

діяльності. Уже зараз кращі представники нашої професії беруть участь у розробці законопроектів та інших документів. Зростає вплив Міжнародної федерації бухгалтерів, Ради з розробки МСФЗ на світову економічну політику. Усе це підтверджує необхідність розширення сутності предмета бухгалтерського обліку, який може більше, ніж "професійно реєструвати факти і явища господарювання".

Проведений нами поділ пізнання сутності предмета бухгалтерського обліку через практичну, творчу і наукову складові побудовано на дедуктивній основі. Модель демонструє різне інституціональне сприйняття однієї і тієї ж категорії – предмета бухгалтерського обліку. Вибране теоретичне осмислення є для нас базовим у поясненні сутності предмета бухгалтерського обліку.

Разом з тим важливим є і вирішення проблеми єдиного визначення предмета бухгалтерської діяльності в цілому, а не окремо практики, мистецтва і науки. Це необхідно для посилення значення і вагомості бухгалтерського обліку. Більшість визнаних наук, як правило, не поділяють свій предмет на складові і визначають його єдиним для теорії і практики. Останнє характеризує зрілість і "сильну версію теорії" науки. Навіть Я.В. Соколов, яким вперше було запропоновано поділ нашої науки на практику – рахівництво, і теорію – рахунковедення, – визнавав, що "... предмет як рахівництва, так і рахунковедення є єдиним"¹.

З огляду на зазначені вище інституціональні орієнтири поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку, візьмемо на себе сміливість сформулювати його цілісне визначення: **предметом бухгалтерського обліку є вивчення природи інформаційного забезпечення довіри, порозуміння і керованості соціально-економічних просторів.** Предмет бухгалтерського обліку зосереджується на вивченні його інституціональної сутності і задоволенні зовнішніх інституціональних запитів на інформацію за допомогою професійної економічної інтерпретації фактів і явищ життєдіяльності суб'єктів господарювання (рис. 4.3).

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 85.



Рис. 4.3. Інституціональне збагачення предмета бухгалтерського обліку

В інституціональній теорії і парадигмі бухгалтерського обліку "професійна інтерпретація" розглядається з позиції поширення сфери дії предмета на оцінку інституціональних впливів на процеси відображення "фактів". Збагачення предмета писаними і неписаними бухгалтерськими "правилами гри" де-факто давно має місце на практиці. Спеціалізовані, і не тільки, кодекси, закони, стандарти, сформовані ментально практичні облікові підходи не можуть не потрапляти в поле зору предмета, націлювати професію на більш активну позицію.

Інституціональне збагачення розглядається і як поширення предмета бухгалтерського обліку на прогнозування та інтерпретацію наслідків інституціональних впливів на професійну роботу бухгалтерів, на поведінку менеджменту підприємств (організацій) та ін. Предметом бухгалтерського обліку стає вивчення інституціональних впливів на життєдіяльність суб'єктів господарювання.

Сутність слів "життєдіяльність суб'єктів господарювання"

розуміється як поглиблення предмета, який розглядає ретроспективні і перспективні параметри не тільки господарської, а й соціальної, екологічної та іншої життєдіяльності всіх тих, хто зобов'язаний вести бухгалтерський облік.

Іншими словами, збагачення предмета бухгалтерського обліку приростає його статусом важливого соціально-економічного інституту (див. п. 3.1). У широкому розумінні його предметом стає вивчення природи інформаційного забезпечення довіри, порозуміння і керованості не стільки суб'єктів господарювання, скільки соціально-економічних просторів.

Висновки. Спроби пояснити предмет, завдання і функції обліку, поведінку бухгалтерів і їх діяльність через парадигми, юридичну, балансову, економічну, позитивну теорії, а для нас – і інституціональну теорію, важливі не тільки для наукових досліджень, а і для розвитку професії.

Історично, особливо на території колишнього СРСР, сформувалася звужена інтерпретація предмета бухгалтерського обліку – в рамках сервісної функції управління. Тому ані бухгалтерський облік, ані бухгалтери (формуючи і як ніхто розуміючи сутність обліково-економічної інформації) не мають належного місця в економічній науці, на високих рівнях господарського і державного управління.

На противагу цьому, західні науково-бухгалтерські школи глибше і ширше трактують предмет бухгалтерського обліку і відносять нашу науку до числа соціально-економічних наук. Статус бухгалтера в економіці західних країн досить високий.

Сучасний світ, глобальні кризи вимагають від економічної науки і практики більшого. У вирішенні цього завдання резервом є активізація потенціалу науки і практики бухгалтерського обліку. Важливо, щоби розвиток бухгалтерського обліку базувався не тільки на власних, а й на суміжних сучасних економічних теоріях, що доповнювало і поглиблювало би пошук нових орієнтирів розвитку. Сьогодні такою є інституціональна теорія.

Для інституціональної теорії зміна погляду на предмет бухгалтерського обліку, поглиблення і розширення його сутності є першим кроком до нового стану розвитку бухгалтерського обліку як провідної економічної науки і професійної діяльності.

4.1.3. Інституціональна модель збагачення об'єктів бухгалтерського обліку

Визначення предмета і об'єкта бухгалтерського обліку є фундаментом теорії. У сучасній Україні дослідженню цих категорій присвячені роботи практично всіх провідних учених з бухгалтерського обліку.

Зокрема, В.Г. Швець зазначає: "... предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називаються об'єктами. Під об'єктами обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його походження і його рух у процесі відтворення"¹.

Цікавою є позиція М.В. Кужельного і В.Г. Лінника, на думку яких термін "предмет" і термін "об'єкт", як правило, означають аналогічне².

Н.М. Малюга прийшла до висновку, що об'єкти бухгалтерського обліку – це явища і процеси, пов'язані з діяльністю підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це кошти підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси і їхні результати³.

Згідно з тлумачним словником, предмет – це будь-яке конкретне матеріальне явище, яке сприймається органами почуттів; справа; те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність, об'єкт; логічне поняття, що становить зміст думки, пізнання. Об'єкт же трактується як матеріальний предмет пізнання і практичного впливу з боку людини (суб'єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього відображення⁴.

Я.В. Соколов визначає: "Предмет бухгалтерського обліку не "даний", а "заданий" йому інтересами осіб, що беруть участь у господарських процесах"⁵. У своєму визначенні Я.В. Соколов мудро не обмежує сенс слова "заданий" для категорій "предмет

¹ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. С. 31-32.

² Кужельний, М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київський нац. екон. ун-тет. К.: КНЕУ, 2001. С. 32.

³ Малюга, Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир: ЖДТУ, 2005. С. 64.

⁴ Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах: Т.2. – Т.4. К.: Діамант, 2000. 942 с.

⁵ Соколов, Я.В. Основи теорії бухгалтерського учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 15.

бухгалтерського обліку" і об'єкти бухгалтерського обліку", залишаючи простір для розвитку бухгалтерської науки. На наш погляд, глибина визначення Я.В. Соколова криється у можливості розвитку.

Розвиток інститутів може поглиблювати або значно звужувати теоретичне і практичне застосування понять "предмет" і "об'єкти" бухгалтерського обліку. Більше того, індивідуальне нав'язування окремими інституціями змісту цих категорій і їх перенесення у нормативно-правові документи (формальні інститути) може звужувати місію, завдання, предмет і об'єкти бухгалтерського обліку, що має місце і в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність".

Формальні "обмеження" не сприяють розвитку бухгалтерського обліку, адже вводять його в залежність від стану "зрілості" інститутів.

Звідси можна зробити висновок, що предмет і об'єкти бухгалтерського обліку не "дані" тільки ззовні (регулятором) або зсередини (власником), а "здаються" інтересами всіх інститутів та інституцій, потреби яких є змінними і впливають зі специфіки середовищ, де здійснюються господарські процеси.

Іншими словами (додаючи до раніше викладеного), предметом бухгалтерського обліку є вивчення та забезпечення інституціональних запитів на інформацію. Відзначимо, запитів не тільки тих інституцій, які його регулюють і організують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших важливих рішень.

Насмілимося запропонувати нове трактування сутності об'єктів обліку, що базується на інституціональній парадигмі і теорії бухгалтерського обліку.

Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, що знаходять окреме відображення в системі бухгалтерського обліку і представляють інформаційну цінність в цілому для всіх користувачів або вибірково для їх груп та індивідуумів.

Об'єкти обліку змінюються відповідно до інституціональних запитів. Змінюються інститути – змінюються і запити на облікову інформацію. Залежно від зміни запитів змінюються і об'єкти

бухгалтерського обліку.

Розвиток формальних інститутів призводить до зміни об'єктів обліку. Прикладом цього є підвищення вимог до звітності, відповідно до яких деталізується об'єктна складова. У стандартах серед таких об'єктів останнім часом виділяються інвестиційна нерухомість, інноваційний капітал, екологічні зобов'язання, біологічні активи і т.д.

Задоволення інституціональних запитів вимагає альтернативності і професійних суджень, що відкриває перспективу розвитку об'єктів бухгалтерського обліку не тільки "ззовні", а й "зсередини". Більше того, у міру розвитку неформального інституту ("професійного судження") за допомогою розробки і реалізації облікової політики бухгалтер формує "свої" об'єкти бухгалтерського обліку. Іншими словами, професійне судження, не будучи об'єктом бухгалтерського обліку, створює величезний вплив на вибір номенклатури таких об'єктів.

Таким чином, інституціональна теорія в історичній ретроспективі і в перспективі пояснює, чому змінюються об'єкти бухгалтерського обліку. Причина цього – реагування та абсорбування бухгалтерським обліком інституціональних впливів і запитів.

У зв'язку з цим виникає запитання: чи слід обмежувати розвиток об'єктів бухгалтерського обліку рамками його системного сприйняття ("проходження" через вісім елементів його методу)?

Вищевикладене збагачення предмета бухгалтерського обліку відкриває нові можливості для розширення його об'єктів. Наприклад, використання оцінки за справедливою вартістю розширює об'єкти бухгалтерського обліку у його системному сприйнятті, але, крім того, і вносить у "поле зору бухгалтера" нові сегменти, які потребують вивчення – ціни активних ринків і (або) інші альтернативні джерела отримання інформації про справедливую вартість. Ці нові об'єкти (нехай і не у класичному їх розумінні) знаходяться "поза системою обліку", але об'єктивно необхідні для цієї системи і для її цілей. Ще один приклад – інформація про контрагентів, яка не відображається на рахунках, але потрапляє у систему облікового діловодства.

У системі управлінського обліку такими "позасистемними"

об'єктами виступають планування і прогнозування як об'єкти "у полі зору бухгалтера", що передбачають вибір стратегічних альтернатив. Аналіз – такий самий об'єкт "поза системою", але залежний від системи обліку.

Мотиваційно такі "позасистемні" об'єкти відповідають курсу на поглиблення аналітики бухгалтерської звітності, який декларується багатьма сучасними вченими в Україні і за кордоном.

Таким чином, аналіз, планування, значна частина оціночних процедур та інші "позасистемні" об'єкти, які досліджує бухгалтер і які, навіть існуючи поза системою бухгалтерського обліку, взаємопов'язані з нею і необхідні для забезпечення її завдань, доцільно розглядати як невід'ємні об'єкти бухгалтерського обліку.

Об'єкти, як ніщо інше, характеризують систему, в т.ч. і систему бухгалтерського обліку.

У вітчизняній науці бухгалтерський облік як систему вперше досліджував А.М. Галаган у своїй монографії "Основы общего счетоведения", в якій знайшли подальший розвиток зміст, категорії, рівні системи бухгалтерського обліку, розробленої італійським вченим Ф. Бестою¹.

Значний науковий внесок у розкриття теоретичної сутності системи бухгалтерського обліку зроблений В.Ф. Палієм та Я.В. Соколовим. Згідно з їхньою думкою, бухгалтерський облік є складною трирівневою системою. Перший рівень – методичний, другий – рівень форми обліку (технічний), третій – організаційний. Причому кожен рівень теж може розглядатися як диференційована багаторівнева система, що має певні елементи з вертикальними і горизонтальними зв'язками². Вважається, що об'єкти обліку ідентифікуються тільки всередині такої системи.

В інституціональній парадигмі і теорії бухгалтерського обліку "класичне" (внутрішньосистемне) сприйняття його об'єктів збагачується появою нових об'єктів як мінімум на двох зовнішніх рівнях (рис. 4.4).

¹ Галаган, А.М. Основы общего счетоведения. М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928. 436 с.

² Те ж джерело. 279 с.

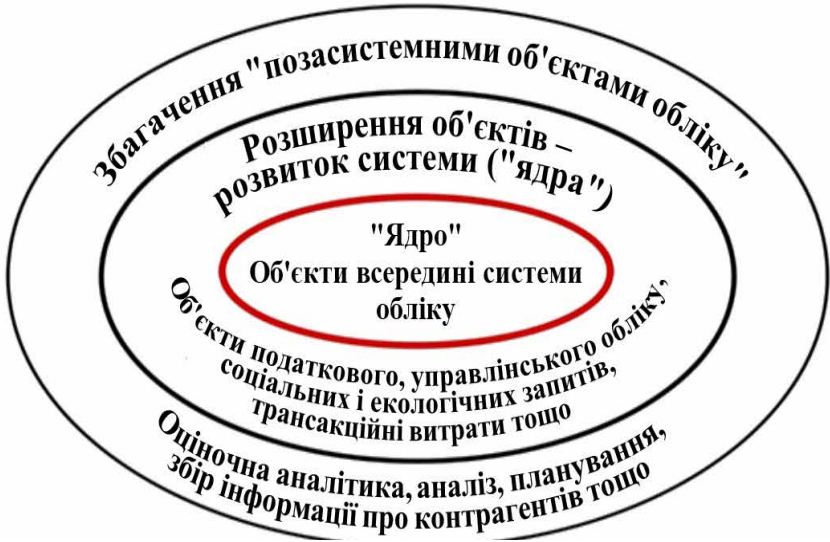


Рис. 4.4. Інституціональна модель розвитку об'єктів бухгалтерського обліку

"Жорстке" ядро теорії під впливом інституціональних змін допускає розширення об'єктів обліку на нові управлінські, податкові, соціальні, екологічні та інші запити. У наступному параграфі ми узагальнимо важливість і трансакційних витрат серед об'єктів обліку.

Виникнення нових об'єктів обліку в рамках його класичної системи часто потребує підтримки і визначає появу позасистемних об'єктів. Яскравим прикладом цього є інформаційні об'єкти для оціночних процедур, "діловодство" про контрагентів, людський, інтелектуальний капітал і багато ін.

Висновки. Об'єкти бухгалтерського обліку нерозривно пов'язані зі сприйняттям його предмета. Ідентифікація об'єктів у інституціональній теорії бухгалтерського обліку діалектично залежна від їх інформаційної цінності.

З одного боку, об'єкти бухгалтерського обліку нерозривні з його предметом. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку розширює і збагачує параметри його предмета і відповідно моделює появу нових об'єктів, у тому числі й існуючих за

межами "класичного" розуміння системи бухгалтерського обліку.

З іншого боку, інституціональний каталізатор розвитку об'єктів обліку розширює його предмет до меж, які забезпечують інституту бухгалтерського обліку виконання його нової місії щодо забезпечення довіри, порозуміння і керованості в соціально-економічному просторі.

4.2. Інституціональний тренд розвитку моделювання

Моделювання – пріоритетний у науці підхід до вивчення її предмета і об'єктів. Бухгалтерський облік вивчає і відображає свій предмет і об'єкти не прямо і безпосередньо, а через специфічну, професійно-економічну їх інтерпретацію, через спеціально створені символи і форми, тобто за допомогою моделювання.

Прийнято вважати, що моделювання бухгалтерської процедури є одним із засобів концептуальної реконструкції предмета обліку. **Отже, збагачення предмета бухгалтерського обліку в його інституціональній теорії і парадигмі підсилює як глибину, так і масштабність моделювання.**

У новій теорії моделюванню відводиться ключова роль у обґрунтуванні позиціонування і розвитку бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. **Виходячи з інституціональної парадигми, моделювання є важливим інструментом вироблення, впровадження і освоення бажаних "правил гри", бажаних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку.**

Наукове обґрунтування інституціональної платформи розвитку бухгалтерського обліку вище розглянуто в ряді моделей: моделювання впливу інститутів на розвиток облікових систем (рис. 2.2, 2.3, 2.8, 3.11); моделювання бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту (рис. 2.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.6); моделювання розвитку теорії бухгалтерського обліку (рис. 3.7, 3.8, 3.10, 3.11), його парадигми (рис. 3.13, 3.14), функцій (рис. 4.1), предмета (рис. 4.2, 4.3), об'єктів (рис. 4.4). Виходячи з нового бачення місії та функцій бухгалтерського обліку в сучасному соціально-економічному просторі, нового бачення його предмета, ми моделювали не стільки відображення "фактів господарського життя", скільки відображення інституціональних явищ.

У цьому параграфі, виходячи з інституціонального збагачення функцій, предмета і об'єктів обліку, інституціональних обґрунтувань кількісного і якісного зростання суб'єктів методологічних впливів, обґрунтовується теоретична платформа пріоритетності моделювання для "бажаного" розвитку бухгалтерського обліку.

Існує необхідність перелому негативної тенденції зменшення ролі моделювання у науковій і регуляторній складових вітчизняного бухгалтерського обліку, що зумовлено нібито "теоретичним" обґрунтуванням перенесення його використання безпосередньо на практику.

В деякій мірі таке перенесення можна пояснити нав'язаною ззовні "обліковою політикою" від МСФЗ, нормами вітчизняного законодавства, які покладають відповідальність за організацію і ведення бухгалтерського обліку на власника підприємства. Останній нібито повинен сам змоделювати процес облікового забезпечення завдань, які розв'язуються ним. Однак насправді у такого підходу відсутнє теоретичне обґрунтування.

Моделювання – один із найпоширеніших у науці підходів до вивчення її предмета і об'єктів. Підходи у нашому випадку асоціюються з методами. Під методом науки розуміють те, як і за допомогою яких прийомів ця наука вивчає свій предмет. **В інституціональній парадигмі і теорії бухгалтерського обліку за допомогою моделювання досліджуються, осмислюються, аналізуються і пізнаються процеси інформаційного забезпечення довіри, порозуміння і керованості у соціально-економічних просторах. Це складно побачити безпосередньо, але це можна уявити за допомогою бухгалтерських моделей (фінансової звітності, документів, "правил гри" та ін.).**

Професор Я.В. Соколов визначає моделювання як "метод бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і безпосередньо, а через спеціально створені ним образи і описи – символи", і далі зазначає: "Метод будь-якої науки залежить від предмета і завдань, які вона вирішує ... предмет і метод науки створюють нерозривну цілісність"¹.

Методи, що застосовуються в науці, розвиваються і можуть

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С.127, 161.

удосконалюватися. Більше того, наука насамперед вивчає методи, але відбір їх здійснюється на основі того, як ці методи дозволяють вирішувати поставлені перед наукою завдання і наскільки ефективно з їх допомогою можна описати і організувати предмет науки, її об'єкти з метою їх вивчення та управління. Таким чином, предмет і метод науки утворюють нерозривну єдність.

Облік, як стверджує професор Я.В. Соколов, являє собою моделювання другого порядку, воно має справу з моделями моделей, причому якщо спочатку це були моделі, пов'язані з навчанням, то в подальшому такими стали моделі найзагальніших ситуацій, які після інтерпретації могли призводити, призводять і призводитимуть до важливих практичних висновків.

На думку Я.В. Соколова, моделювання дозволяє провести концептуальну реконструкцію не тільки фактів господарського життя, але і **всього процесу**, помістити факт у систему бухгалтерських рахунків. Структура узагальнює господарські процеси залежно від мети, що стоїть перед адміністратором. Саме завдяки структурі ми пізнаємо факти господарського життя і контролюємо роботу організації. Якщо, як вважають, баланс розкриває тільки рівновагу господарського механізму, тобто описує статику, то структура показує його динаміку. Можна вважати, що структура задана рахунками. Коли факт трансформують у операцію, йому присвоюють найменування або коди кореспондуючих рахунків. З цього моменту об'єктивно існуючий факт виступає як пізнаний факт, факт "у собі" стає фактом "для нас". Таким чином, моделювання структури рахунків дозволяє розбити господарський процес на ряд господарських операцій. Оскільки господарські процеси лежать у основі господарської діяльності, вони можуть бути піддані декомпозиції і композиції як по горизонталі, так і по вертикалі.

Горизонтальний розріз полягає у кваліфікації факту і "приписуванні" його до дебету і кредиту кореспондуючих рахунків.

Вертикальний розріз показує, до якого рівня управління належить операція. По суті, виникаючи на найнижчому "поверсі" предмета бухгалтерського обліку, факт агрегується і може агрегуватися до самого верхнього "поверху" – балансу.

"Еволюція рахівництва спрямована від найпростіших моделей, про спрямовані на "дзеркальне" відображення дійсності, до складних побудов, які передбачають виділення найбільш істотних значущих ознак"¹.

"Метод бухгалтерського обліку, – зазначає Я.В. Соколов, – багато авторів намагалися і ще намагаються тлумачити як набір певних інструментів, кожен із яких розглядається як ізольований елемент (документи, інвентаризація, калькуляція, баланс, рахунки, подвійний запис, оцінка, звітність – так звана "восьмихвістка"), і далі: "слід зазначити, що деякі фахівці у сфері обліку трактують моделювання як специфічно новий додатковий елемент бухгалтерського методу. Перелік цих елементів вони просто доповнюють моделюванням. Однак таке трактування помилкове. Моделювання – не додатковий елемент, а новий, більш важливий аспект, що дозволяє глибше і докладніше розглянути проблеми бухгалтерського обліку"².

Подібним чином трактує визначення методу бухгалтерського обліку Ю. Кузьмінський, а саме – як послідовне застосування пар методів: документації та інвентаризації, оцінки та калькуляції, рахунків та подвійного запису, балансу і звітності, для моделювання предмета і відображення інформації про нього³.

Ф.Ф. Бутинець метод визнає елементом методології. "Якщо методологія є генеральним шляхом пізнання, – пояснює вчений, – то методи вивчають, як саме йти цим шляхом. Методи характеризують складні пізнавальні процеси, що включають набір різних прийомів дослідження". Він зазначає, що метод науки – це не те, що встановлено, а процес, що відбувається постійно, відвернений від суспільних явищ. А тому науковий метод, подібно самій науці, не піддається визначенню⁴.

Слід зазначити, що роботи Я.В. Соколова і його беззаперечний авторитет у науці стали домінуючими у вітчизняних дослідженнях з питань моделювання обліку. З останніх робіт – дисертація М. Шигун "Розвиток теорії та методології

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

² Те ж джерело. С. 170.

³ Кузьмінський, Ю.А. Що таке система бухгалтерського обліку? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 6. С. 8–11.

⁴ Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». 3-є вид., доп. і перероб. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир: ЖІТІ, 2003. С. 384.

модельовання системи бухгалтерського обліку". Однак сам Ярослав Вячеславович скромно застерігав учених, що він "розглядав тільки найзагальніші підходи до модельовання"¹, і закликав до подальшого розвитку таких досліджень.

Таким чином, дослідження вчених призводять до висновку, що модельовання є творчим процесом цільового використання знань. У ньому методи, як набір специфічних прийомів, з одного боку, є елементами методології бухгалтерського обліку, а з іншого – через модельовання забезпечується реалізація поставлених перед обліком завдань.

Для нас важливими є підходи щодо застосування модельовання (методів) у забезпеченні запитів, які ставляться перед бухгалтерським обліком практикою і економічною наукою. Адже для дослідників важливо розуміти, що модельовання є надбанням насамперед науки (крім неї – і інших суб'єктів методологічного впливу), але результати, отримані у процесі модельовання, знаходять практичну апробацію і впливають на розвиток професії.

Прерогативу досліджень цього параграфу ми віддаємо модельованню другого рівня, що має справу з моделями моделей, пов'язаними не тільки з теорією, але які після певної інтерпретації могли би вирішувати важливі практичні проблеми, розвивати облік і професію у потрібному для країни напрямі.

Для нас безперечним є висновок Нобелівського лауреата з менеджменту Пітера Друкера про те, що у сучасній інформаційній епосі розвитку економіки найрадикальніше буде змінюватися найбільш традиційна з усіх інформаційних систем – бухгалтерський облік². Останнє і є домінуючим фактором розвитку обліку у розвинених країнах, де на бухгалтерський облік дивляться з позицій його широкої участі у соціально-економічному житті.

Класична трирівнева модель облікової системи замкнута у суто бухгалтерському середовищі (методи – форми – техніка), що обмежує її теоретичні можливості у забезпеченні сучасних

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 135.

² Друкер, П.Ф. Энциклопедия менеджмента: весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет. пер. с англ. О.Л. Пелявский. М.: СПб.: К.: Вильямс, 2004. С. 421.

запитів. На останнє побічно вказує і Я.В. Соколов: "Для того, щоби дані бухгалтерського обліку могли слугувати джерелом інформації для прийняття управлінських рішень, вони повинні відповідати трьом вимогам: бути достатньо репрезентативними, мати необхідну значимість і давати можливість обчислювати ризики, пов'язані з наслідками прийнятих рішень. Жодну з цих проблем традиційна бухгалтерія вирішити не може", і далі: "... для управління господарськими процесами традиційна бухгалтерія дає занадто мало, або майже нічого"¹.

Таким чином, уявляється, що обмеження змісту моделювання "суто бухгалтерськими рівнями" (методи – форми – техніка) породжує слабке наукове забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Інституціональна парадигма і теорія розширюють традиційні рамки моделювання бухгалтерського обліку, обґрунтовуючи це, з одного боку, збагаченням функцій предмета і об'єктів обліку, а з іншого – зростанням кількості та якості суб'єктів методологічного впливу (рис. 4.5).

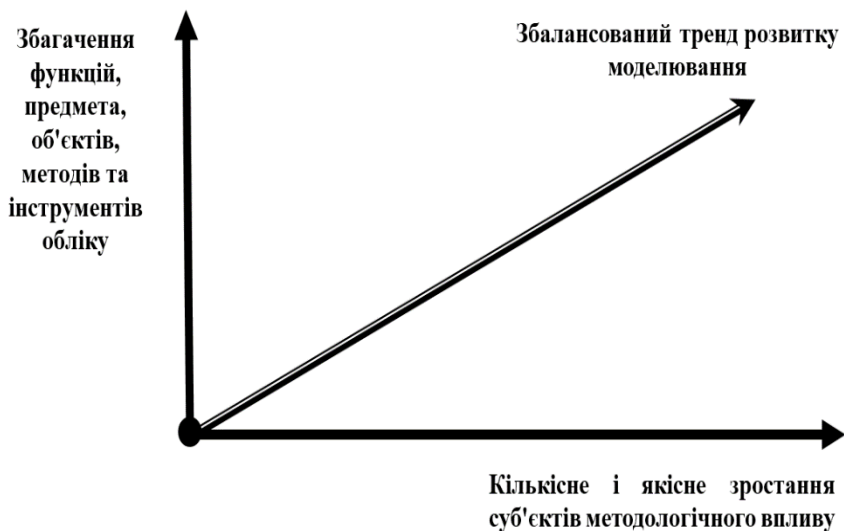


Рис. 4.5. Збалансування тренду розвитку моделювання в інституціональній теорії обліку

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 486.

Обґрунтування впливу на розвиток моделювання процесів розширення функцій, предмета і об'єктів обліку розглядалися в попередньому параграфі цієї книги.

Збагачення за допомогою інжинірингових підходів, методів та інструментів обліку докладніше буде розкрито в параграфі 5.3 цієї монографії.

У цьому параграфі спробуємо розкрити віху (вісь) **кількісного і якісного впливу на розвиток моделювання суб'єктів методологічного впливу**. Тут ми розглядаємо суб'єктів методичного впливу **як організаційно-ідеологічні форми вираження інституціональних інтересів** (включаючи і "бухгалтерський імперіалізм", про що детальніше викладено у п.5.3).

У такому підході ми не самотні (хоча і вперше говоримо про це з позиції інституціональної теорії).

Певним підтвердженням нового підходу є і модель Р.Дж. Екклза і С.А. Діпіази, яка передбачає необхідність впровадження трирівневої системи фінансової звітності з розширенням її бази галузевими і корпоративними стандартами. Модель спрямована на вирішення більшості проблем МСФЗ. Цю ідею автори виклали у фундаментальній праці "Майбутнє корпоративної звітності", відзначаючи, що на хвилі банкрутства і скандалів виникла недовіра до змісту звітності та традиційних способів її підготовки¹ (рис. 4.6).

Запропонована Модель передбачає збагачення бухгалтерської звітності методологічним змістом її нових рівнів. Методологія другого рівня збагачується розробками третього, а першого – розробками другого. Крім того, завжди існує можливість оперативного введення додаткових елементів на третій рівень, тоді як другий і особливо перший рівні через процедуру професійної регламентації менш схильні до новацій.

Незважаючи на те, що створення чітких зовнішніх стандартів для звітності третього рівня нереальне, цілком можуть бути розроблені загальні "писані і неписані правила гри", які регламентують її зміст, і стандартний формат представлення.

¹ Діпіаза С.А. (младший), Екклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.

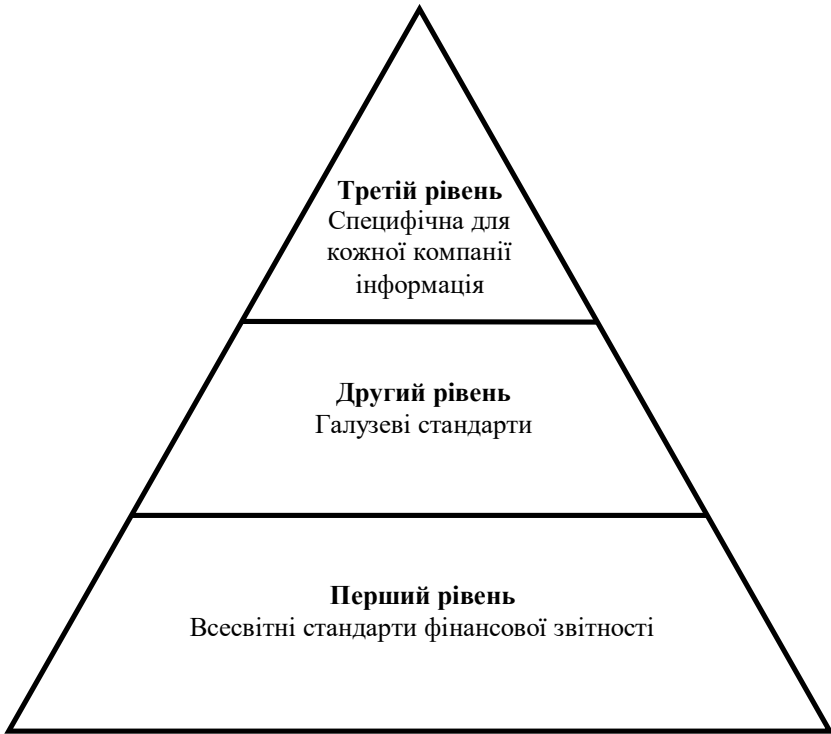


Рис. 4.6. Трирівнева модель забезпечення прозорості компанії за Р.Дж. Екклзом і С.А. Діпіазою

Робота у цьому напрямку вже ведеться. Так, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) Великобританії внесла на обговорення рекомендовані зміни у формах оперативної і фінансової звітності компаній. Ця Рада підкреслює важливість розробки і розкриття як фінансових, так і нефінансових критеріїв діяльності, які є загальними для компаній у рамках однієї галузі економіки. Якщо ринок визнає таку інформацію корисною, але важко порівнюваною у розрізі галузі, інвестори можуть зажадати її галузевої стандартизації. Після цього інформація про даний фактор вартості перейде на другий рівень¹.

Одним із ключових завдань при вдосконаленні галузевих

¹ Официальный сайт Совета по международным стандартам бухгалтерского учета: [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.iasb.org/home.htm>.

підсистем бухгалтерського обліку та галузевих стандартів є врахування технологічних, економічних та інституціональних особливостей конкретних галузей господарювання (другий рівень, рис. 4.4). Очевидним проявом глобалізації є те, що підприємства, які працюють у рамках окремої галузі економіки, все частіше мають справу з конкурентами з інших країн. Потрібно порівнювати показники підприємств із зарубіжними аналогами для оцінки конкурентного середовища. Ефективності від цього буде мало, якщо набір цифр у одному звіті неможливо зіставити з набором цифр в іншому. Однак, як справедливо відзначають Р.Дж. Екклз і С.А. Діпіаза, одного стандартного набору принципів бухгалтерського обліку для цього недостатньо. Потрібна інформація – як фінансова, так і нефінансова. Що стосується додаткової фінансової інформації, то її прикладом можуть слугувати такі показники, як прогнозований прибуток і вільні потоки готівки, які недостатньо розкриваються у системі бухгалтерського обліку. Додаткова фінансова інформація може включати такі критерії, як інтелектуальний капітал і екологічна чистота виробництва. Методологія оцінки одного і того ж критерію може істотно відрізнитися в окремих галузях. Так, для фармацевтичних компаній інтелектуальний капітал є більш цінним активом, ніж у телекомунікаційній галузі, де переважає ціннісна сутність таких активів, як маркетингові стратегії, бренди. Такі списки показників для кожної з галузей значно відрізняються один від одного, що свідчить на користь стандартів другого рівня¹.

Таким чином, розглянута модель обґрунтовує і збагачення об'єктів, предмета і функцій бухгалтерського обліку, про що ми вели мову у попередньому параграфі.

Окрім моделі трирівневої корпоративної звітності, моделювання галузевої облікової підсистеми ми можемо спостерігати і в структурі, і у змісті деяких МСФЗ. Сьогодні в системі міжнародних стандартів фінансової звітності діють кілька вузькоспеціалізованих стандартів, які в окремих фахових виданнях озвучені як галузеві². Зокрема, такими стандартами визнаються:

¹ Діпіаза С.А. (младший), Эклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. С. 86.

² Онуфриев, Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности: краткий перекрестный конспект–комментарий: [Электрон. ресурс]. URL: http://www.onoufrieв.narod.ru/msfo/ias_index.htm.

- МСФЗ 4 "Страхові контракти" (IFRS 4 "Insurance Contracts");
- МСФЗ 11 "Договори будівельного підряду" (IAS 11 "Construction Contracts");
- МСФЗ 30 "Розкриття інформації банками та фінансовими установами" (IAS 30 "Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions");
- МСФЗ 41 "Сільське господарство" (IAS 41 "Agriculture").

Подібні тенденції наростають, хоча наразі у згаданих документах йдеться про специфічний облік окремих об'єктів, тоді як галузеві стандарти повинні встановлювати методологічні основи організації бухгалтерського обліку на підприємствах окремих галузей.

Практика впровадження галузевих стандартів обліку в межах загальнонаціональних стандартів уже має місце у США і інших країнах. Рекомендації, що містяться в інструкціях з бухгалтерського обліку для окремих галузей, є інтерпретацією існуючих затверджених стандартів обліку та аудиту GAAP в США. Ці керівництва діють у специфічних обставинах, до яких належить приналежність підприємств до певної галузі, і одночасно вони є такими, що відповідають основним положенням національних стандартів¹.

"Очікується, що розробниками стандартів другого і третього рівнів можуть бути глобальні галузеві групи – професійні асоціації, у співпраці з іншими учасниками ланцюжка корпоративної звітності – аудиторськими фірмами, аналітиками та інвесторами". Р.Дж. Екклз і С.А. Діпіаза відзначають, що у світі такі галузеві групи вже створені².

Проведені дослідження показали, що розвиток соціально-економічних просторів обґрунтовує необхідність розробки нових моделей побудови систем обліку і звітності. Розширюються і суб'єкти методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку, які не тільки пропонують, а й готові реалізувати нові моделі. Нові моделі розвитку бухгалтерського обліку вже

¹ Audit & Accounting Guide: Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives. With conforming changes as of May 1, 2008. American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, 2008. 224 p.

² Діпіаза С.А. (младший), Екклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. С. 81-82.

знаходять практичну реалізацію, і, реагуючи на це, розвивається інституціональний базис сучасних соціально-економічних перетворень. Бухгалтерський облік як традиційно консервативна інформаційна система вступає у стадію змін.

Ми спостерігаємо збільшення суб'єктів методологічного впливу на побудову і розвиток бухгалтерського обліку (наука, державні регулюючі органи, міжнародні глобальні і галузеві групи і не тільки).

Останнє підтверджує теоретичне обґрунтування необхідності розширення у сучасному світі суб'єктів методологічного впливу, запровадження галузевих стандартів обліку та звітності. Необхідність використання галузевих стандартів у національній практиці обліку особливо важлива для інвестиційно-привабливих і експортно-орієнтованих підприємств та галузей економіки.

Дієвість трирівневої моделі розвитку обліку і звітності науково обґрунтована для економік із розвиненими інститутами. Для розвитку бухгалтерського обліку в Україні з її нерозвиненими інститутами цього недостатньо. З поля зору вітчизняної теорії важливим є особливий сегмент моделювання – методики і методичні рекомендації.

Слабкість і незавершеність становлення ієрархії інститутів у країнах із перехідною економікою обумовлює необхідність використання додаткових складових моделювання – методичних рекомендацій і практичних посібників як проміжного рівня між загальнонаціональними, галузевими стандартами та обліковою політикою підприємств.

В інституціональній теорії і парадигмі обліку методики і методичні рекомендації є інструментом реалізації бажаних тенденцій у розвитку практики бухгалтерського обліку. В основному вони є моделями моделей ("правил гри", документів, рахунків, звітних форм і т.д.), які об'єднуються на концептуальному підході вирішення тих чи інших проблем. На цій стадії моделювання проходить логічне осмислення реалізації завдань і функцій бухгалтерського обліку.

Сьогодні помилково вважається, що методики та методичні рекомендації є другорядними як у наукових дослідженнях, так і у практиці обліку. Таку думку пов'язано не тільки з поверхневим сприйняттям нав'язаної нам "політики" МСФЗ. Є проблеми і у запитах на таку продукцію з боку практики. Разом з тим відсутність

практичного досвіду роботи багатьох науковців призводить до низького рівня подібних пропозицій. Дійшло до того, що навіть Вищою атестаційною комісією України моделі не розглядаються серед істотних результатів досліджень на здобуття наукових ступенів (на відміну від навіть "дрібних" тез доповідей на науково-практичних конференціях).

Однак за такого стану справ у вітчизняній науці значення і важливість моделювання для практики обліку не зменшується.

Виникає запитання: хто сьогодні повинен моделювати вирішення тих чи інших завдань для практики обліку? На це питання є дві відповіді. Перша – самі практикуючі бухгалтери, якщо вони є достатньо професійними. Друга – практикуючим бухгалтерам зобов'язані допомагати в цій справі наука, професійні об'єднання бухгалтерів, регуляторні органи тощо.

На сьогодні для переважної більшості бухгалтерів світу прийнятним є другий варіант. Що стосується бухгалтерів України, то слід враховувати і їх попередню інституціональну залежність від використання інструкцій, методичних рекомендацій у радянські часи. Інституціонально обґрунтованим є продовження цієї практики і у сучасний період. Останнє мотивується і складністю розуміння МСФЗ, і частими змінами до П(С)БО, податкового законодавства, нормативних документів та іншими факторами.

Отже, розробка методик і методичних рекомендацій у моделюванні є важливою складовою забезпечення розвитку як теорії, так і практики бухгалтерського обліку. Глибина і специфіка опрацювання цих питань залежить від інституціонального середовища, в якому здійснюється бухгалтерська діяльність.

У нормативно-правовому полі методіку визначають як нормативний документ про застосування методів, способів проведення вимірювань та розрахунків; методичні вказівки – як нормативний документ про встановлення порядку (змісту і послідовності) виконання робіт і операцій; регламентування проведення заходів, складання документів¹.

У спеціалізованій літературі методичні рекомендації

¹ Про затвердження та надання чинності нормативному документу Мінпаливенерго України «Правила розроблення нормативних документів»: Наказ Міністерства палива і енергетики України від 01 березня 2006 р. № 56: [Електрон. ресурс]. URL: Ліга: Закон Еліт. Copyright: ІАЦ «Ліга», 2000-2017.

(методичні вказівки) – навчальне або виробничо-практичне видання роз'яснень щодо певної теми, розділу або питання навчальної дисципліни, роду практичної діяльності, що містить методику виконання окремих завдань, певного виду робіт, а також відповідних заходів¹.

Розглядаючи систему моделювання в бухгалтерському обліку з точки зору її практичної реалізації, ми виділяємо дві складові:

1) методику – як упорядковану систему використання існуючих методів бухгалтерського обліку для відображення життєдіяльності суб'єктів господарювання;

2) методичні рекомендації – деталізовану сукупність дій, що визначають послідовність реалізації методики обліку в конкретних специфічних умовах господарювання.

Такий підхід дозволяє моделювати алгоритм розробки та впровадження методик і методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку взагалі та для галузей економіки зокрема (рис. 4.7).

У цій моделі на міжнародному рівні суб'єктом реалізації завдань із моделювання виступає Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Дослідженнями встановлено, що у структурі органів, що займаються розробкою МСФЗ, на сьогодні формується сегмент, який відповідає за розробку методичних підходів, рекомендацій щодо застосування МСФЗ. Уже сьогодні у структурі Фонду Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку важливе місце відведено Комітету з інтерпретації міжнародної фінансової звітності.

Формально це орган, що покликаний роз'яснювати міжнародні стандарти фінансової звітності. Мета його діяльності полягає у тому, щоби своєчасно розглядати і вирішувати поширені бухгалтерські проблеми, що виникають при застосуванні існуючих МСФЗ. Робота Комітету спрямована на досягнення консенсусу з проблем бухгалтерських підходів і надання авторитетного методичного керівництва у вирішенні різнорідних питань.

¹ Положення про підготовку навчальних видань та електронних засобів навчального призначення. / уклад.: В.Т. Горбенко, Г.І. Лоза, І.О. Мікульонюк; Київський політехнічний інститут. К.: НТУУ «КПІ», 2008. 48 с.

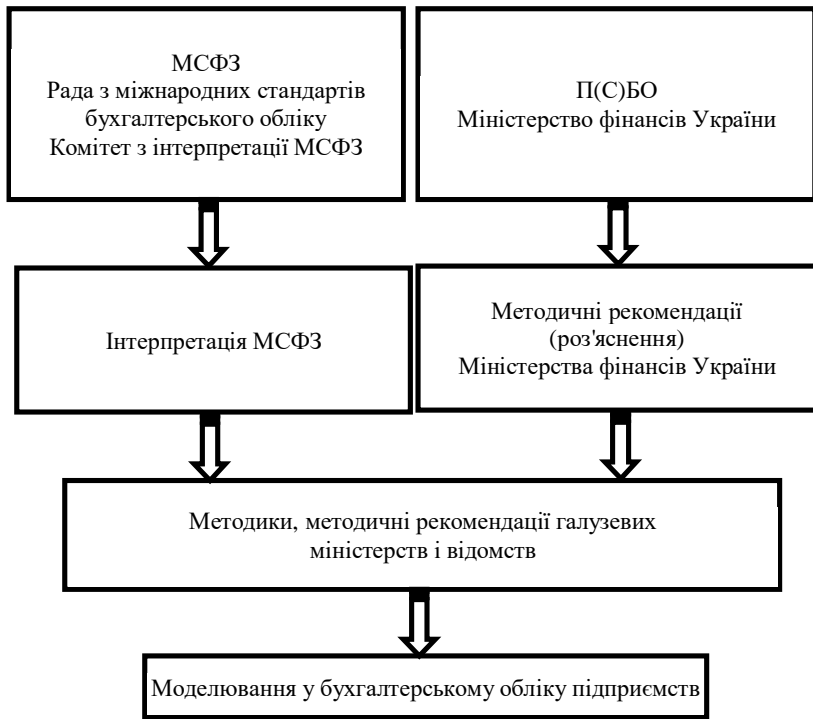


Рис. 4.7. Моделювання алгоритму вирішення завдань бухгалтерського обліку

Реально ж аналіз роботи цього Комітету дозволяє зробити припущення, що його інтерпретації МСФЗ все більше схиляються до підходів і схем, які нагадують методики або методичні рекомендації.

На національному рівні у запропонованому нами алгоритмі суб'єктами підготовки методик і методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку виступають:

- Міністерство фінансів України (включаючи Методологічну раду з бухгалтерського обліку) – як розробник П(С)БО та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- Галузеві міністерства і відомства України (включаючи працюючі при них методичні ради з питань бухгалтерського

обліку) – як розробник рекомендованих методик, методичних рекомендацій і роз'яснень П(С)БО, відповідно до галузевих особливостей.

Однак чинна редакція Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" не передбачає зобов'язання Мінфіну України (його Методологічної ради з бухгалтерського обліку) методологічно забезпечувати шляхи вирішення завдань, які виникають перед бухгалтерським обліком. У результаті за весь час незалежності Міністерством фінансів України затверджено лише 11 методичних рекомендацій та інструкцій (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Стан методичного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні за часи незалежності

№	Замовник-розробник	Кількість методичних розробок
1	2	3
1.	Міністерство фінансів України	11
2.	Міністерство аграрної політики України	32
3.	в т.ч. розроблено аграрною наукою*	29

* Методичні рекомендації, що опубліковані на порталі "Облік і фінанси АПК"

Дослідженнями встановлено, що з причин недосконалості чинного законодавства з бухгалтерського обліку питання методичного забезпечення обліку і звітності не завжди є пріоритетними і у роботі галузевих органів управління.

Разом з тим проведений аналіз сучасного стану організації та ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах України свідчить про зростання потреби саме у методичному забезпеченні роботи бухгалтерських служб. Адже про можливість власників, керівників, фахівців формулювати і реалізовувати певні моделі облікового забезпечення сучасного господарювання говорити передчасно.

До подібних висновків дійшла у своїх дослідженнях і М. Шигун. Зокрема, автор зазначає: "Відсутність комплексних розробок із методологічного забезпечення процесів моделювання у бухгалтерському обліку знижує його інформаційну наповненість, і як наслідок – перешкоджає ефективному

управлінню суб'єктами господарювання"¹.

Для вирішення вищевказаних проблем академічною наукою вже зроблені певні кроки у моделюванні облікового забезпечення галузевого управління та розробці основ прийнятної облікової політики. Нами розроблені методичні рекомендації щодо розкриття основних, специфічних для галузі господарських процесів у обліку – від їх документального оформлення до звітності (табл. 4.1).

Аналізуючи посилення процесів моделювання на основі інституціональних змін доцільно говорити про два його основні напрямки: політику щодо фінансового обліку і моделі щодо управлінського обліку.

Незважаючи на потужну теоретичну школу, практична реалізація цих напрямків моделювання виявляється досить проблемною для України. Системний бухгалтерський облік, який існував до реформ, тримав у полі зору всі факти господарської діяльності. На це його націлювали запити планової економіки. Моделювання мало у ті часи єдину теоретико-нормативну платформу. Сьогодні для бухгалтерського обліку переважно регламентовані запити на фінансовий облік. Інша частина (управлінський облік) ведеться на запити власника, менеджера і не є регламентованою.

Надія на те, що сам менеджер або власник стане рушійною силою (інституцією) розвитку управлінського сегмента бухгалтерського обліку, як це задекларовано Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", уже майже протягом десятиліття не спрацьовує. Ця проблема мало вивчається вітчизняною наукою.

Дослідженнями встановлено, що традиційна інформаційна система управління, якою є бухгалтерський облік, звужує сферу своєї відповідальності у головному – у виробничому обліку. Більше того, у наукових колах поширена думка, що у розвинених країнах "при аналізі сутності і принципів ведення обліку видно, що управлінський облік – це не бухгалтерський облік, а система управління підприємством"².

¹ Шигун, М.М. Розвиток теорії і методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. К., 2010. 36 с.

² Бородкін, О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 2. С. 50.

У Радянському Союзі методичне підґрунтя управлінського обліку моделювалося на основі систем директ-кост, стандарт-кост, нормативно-чекової форми розрахунків. При цьому організаційні аспекти виробничого обліку були регламентовані у інструкціях і методичних рекомендаціях.

Сьогодні практики з методичного забезпечення управлінського обліку пропонуються тільки перекладені закордонні навчальні посібники, з яких одиниці авторів-перекладачів намагаються адаптувати іноземні розробки під вітчизняні інституціональні реалії.

Усе це породжує проблеми не тільки на рівні підприємств. "Обмежена" бухгалтерська звітність не дозволяє уряду "бачити" реальну картину економіки, наприклад, аспекти собівартості продукції з метою вмілої та ефективної підтримки вітчизняних виробників. Структура витрат вітчизняних виробників є таємницею не тільки у зв'язку з бездумним нормативним закріпленням в національній системі обліку концепції "конфіденційності звітності", а й від того, що такий облік просто не ведеться з причини "незрілості" інститутів.

Звідси висновок: для розвитку бухгалтерського обліку у "слабкому" інституціональному середовищі важливим є природне і якісне зростання суб'єктів методологічного впливу та їх націленість на розробку насамперед методик і методичних рекомендацій.

В інституціональній парадигмі і теорії саме суб'єкти методологічного впливу (як представники інституційних утворень) формують нові моделі побудови і розвитку бухгалтерського обліку. **Кількісний і якісний стан суб'єктів методологічного впливу – важливий показник рівня розвитку як теорії, так і практики обліку. Науково обґрунтованим має бути прагнення до поліпшення цього показника.**

Наприклад, у сучасній Україні реально працює лише один суб'єкт методологічного впливу – Мінфін. Формально до існуючої при Мінфіні Методологічної ради з бухгалтерського обліку входять представники науки, освіти, інших центральних органів виконавчої влади, професійних об'єднань бухгалтерів. Однак реально ці представники не можуть виконувати функції суб'єктів методологічного впливу. Формально, а частіше і реально, вони не представляють інституціональні інтереси. Більше того, за чинним законодавством України Мінфін не

координує, а одноосібно формує методологію бухгалтерського обліку. З точки зору інституціональної теорії це неправильно.

Такий стан призводить до "застою" у розвитку насамперед моделювання, а отже, і у розвитку бухгалтерського обліку. При такому положенні складно націлювати потенційних суб'єктів методологічного впливу навіть на розробку методик і методичних рекомендацій.

Нова теорія і парадигма науково обґрунтовують доцільність використання і розвитку моделювання як основного інструмента розвитку інституту бухгалтерського обліку. Для цього важливі не тільки наукові або облікові моделі, методичні рекомендації тощо, а важливим є і моделювання нових підходів і у відповідних стратегіях і концепціях.

Саме такий підхід закладено нами у Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, яка прийнята до виконання рішенням Колегії Міністерства аграрної політики України від 03.02.2009 р¹.

Зокрема, ключовим завданням Концепції визначено вирішення проблеми облікового забезпечення економічної роботи на підприємствах, що включає розробку та затвердження у нормативному порядку методологічних принципів і типових методик управлінського обліку. Реалізація цих заходів передбачає розробку галузевих стандартів і моделей побудови обліку. У першу чергу розробляються методики з організації обліку земель сільськогосподарського призначення, з визначення собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату від господарської діяльності, проведення економічного аналізу.

Серед важливих складових моделювання розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки Концепція виділяє розробку методичних рекомендацій щодо організації обліку у малих формах господарювання на селі, формування єдиної (приблизної) галузевої облікової політики, впровадження централізованої (загальної або по регіонах) методики визначення "справедливої вартості" біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

¹ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: [Електрон. ресурс]. URL: <http://minagro.gov.ua/page/?7632>.

Висновки. У національній системі обліку процесам моделювання не приділяється належної уваги. Помилково вважається (і це до певної міри закріплено законодавством), що моделювання може здійснюватися у практичному сегменті обліку власниками і менеджерами підприємств. При цьому ігнорується факт інституціональної неготовності останніх до моделювання сучасного відображення господарських процесів і явищ, не кажучи вже про необхідність облікових реакцій на виклики глобальної економіки.

Моделювання у бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів і наукових підходів не тільки для відображення господарських процесів і явищ (через специфічно створені символи і описи), а і для стимулювання бажаного розвитку бухгалтерського обліку, його сприйняття як важливого соціально-економічного інституту.

Інституціональна парадигма і теорія виділяють головні спрямовуючі вектори майбутнього тренду розвитку моделювання в бухгалтерському обліку:

- **збагачення функцій, предмета, об'єктів, методів та інструментів обліку** (що розширить його затребуваність на практиці і доведе необхідність "бухгалтерського імперіалізму" в науці);
- **кількісне і якісне зростання суб'єктів методологічного впливу** (що збагатить пропозицію і змістовність моделей).

Інституціональний тренд майбутнього розвитку моделювання знаходиться у рамках координат цих напрямних осей.

Моделювання як всеосяжний метод науки, який стосується бухгалтерського обліку, є важливою складовою розвитку його теорії і практики та передбачає, крім іншого, і розробку методик і методичних рекомендацій (описів).

Розробка методик (як впорядкованої системи застосування методів обліку для відображення певного процесу або явища) і **методичних рекомендацій** (як сукупності алгоритмів, що визначають послідовність реалізації методик) є **важливою і невід'ємною складовою інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. В ієрархії складових такого забезпечення моделювання займає один із ключових шаблів.**

При цьому не ігнорується необхідність розвитку моделювання системи бухгалтерського обліку на аналітичному і синтетичному рівнях, що обумовлюється появою нових об'єктів, зокрема, трансакційних витрат.

4.3. Організація обліку трансакцій

В інституціональній парадигмі і теорії бухгалтерського обліку необхідність організації обліку трансакційних витрат є принциповою. У параграфі 2.2 цієї монографії викладено сутність даного явища, його важливість і акцентовано увагу на тренді зростання трансакційних витрат у сучасному господарюванні.

Виходячи з доктрин інституціональної теорії, трансакційні витрати пов'язані і залежать від інституціонального середовища, у якому здійснюється та чи інша діяльність. Моделюючи проблему, припускаємо, що якби діяльність суб'єкта господарювання здійснювалася без залежності від інституціонального середовища ("зовнішньої залежності") – він не зазнав би трансакційних витрат. Однак інституціональне середовище впливало, впливає і впливатиме. Більше того, у міру розвитку соціально-економічних інститутів їх вплив на будь-яку діяльність збільшується. Таким чином, зростає важливість саме організації обліку трансакційних витрат як нових об'єктів обліку.

Параметри витрат на "зовнішню залежність" визначаються інституціональною теорією і поширюються від неформальних інститутів (наприклад, вплив національної ментальності) до формальних (законів і т.д.). Зрозуміло, що інституціональне середовище у США, Великобританії відрізняється від ситуації в Україні. Трансакційні витрати є скрізь, але скрізь вони різні і за складом, і з точки зору їх вагомості. Крім того, **облік, контроль і аналіз трансакційних витрат є важливим чинником національної безпеки і конкурентоспроможності, так як такі витрати можуть бути як продуктивними, так і деструктивними.**

Ринок, глобалізація загострюють проблему конкурентоспроможності підприємств. Тому зростає роль економічної науки, кожної з її складових, які забезпечують управління і соціоекономічні основи конкурентоспроможності. Сьогодні бухгалтерський облік у цьому має незаперечні успіхи, що яскраво демонструє розвиток такої його складової, як управлінський облік. Однак при всій значущості облікових досягнень у виробничій сфері, поза увагою бухгалтерів, а потім і всіх рівнів управління, залишаються трансакційні витрати. Витрати, які, займаючи значну питому вагу в бізнесі, не виділені

у облікових стандартах. Останнє можна пояснити залежністю трансакційних витрат від інституціонального середовища, в якому функціонує бізнес, а також відсутністю методології та методик такого виділення. Однак у проблемі конкурентоспроможності трансакційні витрати мають велике значення і вимагають посилення контролю на всіх рівнях управління, що і визначає необхідність відповідного реагування облікової спеціалізації економічної науки.

Нагадаємо, що трактування трансакцій як феномена інституціональної економіки знайшло своє відображення у працях багатьох зарубіжних і вітчизняних учених-економістів, а концепція трансакційних витрат узагалі стала стрижнем досліджень вчених-неоінституціоналістів (серед них – Р. Коуз, Д. Норт, Т. Еггертссон, А. Нестеренко та ін., яких ми уже згадували). Однак аналіз публікацій, пов'язаних з ідентифікацією таких витрат, свідчить про відсутність як практичних, так і теоретичних напрацювань у економічній науці і в бухгалтерському обліку, що і актуалізує мету дослідження.

Метою параграфа є обґрунтування дієвості інституціональної теорії бухгалтерського обліку, використання її положень і доктрин в економіці через виділення у площині обліку і контролю трансакційних витрат як найважливішого чинника забезпечення конкурентоспроможності в нових умовах господарювання.

Нагадаємо, що поняття трансакційних витрат пов'язане з інституціональною теорією, більше з її неоінституціональною віхою. Однак прийнятної та зрозумілої дефініції цих витрат в неоінституціональній теорії не вироблено по теперішній час. **З постулатів неоінституціоналізму слідус, що сукупні витрати на виробництво продукції складаються не тільки з трансформаційних (звичайних витрат на переробку сировини у кінцевий продукт), а й із трансакційних витрат, в основі яких лежать витрати на збір інформації та забезпечення функціонування бізнесу.**

Всі неоінституціоналісти у своїх працях, акцентованих на досліджуваній проблемі, стверджують, що виникнення поняття "трансакційні витрати" прямо пов'язане з роботою Рональда

Коуза "Природа фірми"¹ і розвинене ним у роботі "Проблема соціальних витрат"². І хоча у згаданих роботах немає чіткої дефініції цих витрат, Коуз дає першу характеристику свого власного розуміння їх суті і складу (яка, до речі, корелює далеко не з усіма подальшими роботами у цьому напрямку). Суть його розуміння нововиділеної складової зводиться до того, що **трансакційними є витрати на забезпечення і організацію "угод" із розподілу факторів виробництва та готового продукту, які мають місце як на ринку, так і всередині підприємства.** І якщо на ринку трансакції розуміються у класичному "обмінному" сенсі (основою їх є платність інформації), то всередині підприємства трансакціями Р. Коуз називає забезпечення "контрактів" між факторами виробництва (праця, капітал, земля і т.д.), тобто, по суті, описує витрати на організацію цього виробництва (так звані "внутрішні трансакції").

Р. Коуз уперше визначив межі фірми залежно від трансакційних витрат управління. Іншими словами, фірма може існувати в тих межах, поки витрати контролю над працівниками не перевищують витрат захисту прав власності. За цими межами економічно більш вигідно вступати у ринкові відносини з постачальниками і покупцями.

Розвиваючи охарактеризований Р. Коузом аспект платності обміну в ринковому середовищі, Д. Норт стверджує, що трансакційні витрати – це витрати, які складаються з витрат оцінки корисних властивостей обміну і витрат для забезпечення прав і примусу до їх дотримання. Ці витрати оцінки і примусу слугують джерелом соціальних, політичних і економічних інститутів. Оскільки трансакційні витрати, на переконання Д. Норта, є частиною витрат виробництва, він здійснив спробу пояснити, як вони співвідносяться одне з одним. Загальні витрати виробництва складаються з ресурсних вкладень землі, праці і капіталу, причому капітал використовується як для трансформації, зміни фізичних властивостей продукції, так і для здійснення трансакцій (право користування, право на отримання

¹ Коуз, Р.Г. Фирма, рынок и право: сб. ст. науч. ред. Р.И. Капелюшников; пер. с англ. Б. Пинскер; Фонд «Либер. Миссия». М.: Новое издательство, 2007. С. 36-58.

² Те ж джерело. С. 92-150.

доходу від користування, право виключення використання іншими особами та право проводити обмін)¹.

Далі у своїй роботі Д. Норт глобалізує це поняття, визначаючи трансакційні витрати найбільш очевидною властивістю інституціональної системи, що виступає основою обмежень для обміну. Вони складаються як з витрат, які піддаються вимірюванню, так і з витрат, які важко виміряти (час на придбання інформації, хабарі і т.д.), а також витрат від недостатнього нагляду і контролю. Наявність цих невимірних складових ускладнює точну оцінку загальної величини трансакційних витрат, які породжуються конкретними інститутами. Проте наскільки ми здатні дати таку оцінку, так ми і просуваємося у вимірі ефективності інститутів².

Р. Метьюз розкриває власне ставлення до сутності трансакційних витрат через характеристику їх типології, стверджуючи, що вони складаються з витрат на формування і укладення контракту, а також витрат нагляду за його дотриманням і виконанням, на протизагу трансформаційним витратам, які є витратами власне виконання контракту³.

Т. Еггертссон, ґрунтуючись на тих самих визначеннях Р. Коуза і посилаючись на них, розглядає трансакційні витрати як витрати, що виникають, коли індивіди здійснюють обмін правами власності на економічні активи і забезпечують свої виключні права. Він стверджує, що в інституціональній теорії "чіткої дефініції трансакційних витрат не існує", і виправдовує це тим, що в неокласичній моделі також "немає коректного визначення витрат виробництва"⁴.

Отже, проведені дослідження свідчать про наявність процесів формування в економічній теорії нового підходу до розуміння витрат у сучасному світі. Не може стояти остеронь від цих процесів пізнання і бухгалтерська наука. Властива обліку чіткість і впорядкованість у ідентифікації та відображенні складових витрат може і повинна стати

¹ Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. пер. с англ. А.Н. Нестеренко. М.: Начала, 1997. С. 45-46.

² Те ж джерело. С. 93-94.

³ Matthews, R.C.O. The Economics of institutions and the Sources of growth. The Economic Journal. 1986. Vol. 96 (December). P. 906.

⁴ Эггертссон, Т. Экономическое поведение и институты. пер. с англ. М.: Дело, 2001. 407 с.

важливим фактором поглиблення економічної теорії і практики економіки.

Як і будь-який об'єкт, що досліджується у науковій площині, трансакційні витрати з метою забезпечення чіткого розуміння їх місця і ролі в економічній теорії та практиці потребують не тільки наявності зрозумілої дефініції, але і розчленування їх на класи і групи, що визначає орієнтири на здійснення спроб їх типологізації і класифікації.

Першим трансакційні витрати класифікував Д. Норт. І хоча у своєму дослідженні інститутів він не ставив за мету розробку такої класифікації, проте з визначень, даних ним і процитованих нами вище, слідує, що він поділяв трансакційні витрати за типом (витрати на оцінку властивостей об'єктів обміну і витрати примусу) і за керованістю (вимірні і незмірні).

Розвиваючи характеристики прикладів трансакцій, приведених Р. Коузом, автори російського навчально-наукового посібника "Неоинституциональная экономическая теория" виділяють три типи трансакцій і пов'язаних із ними витрат: трансакційні витрати добровільного обміну (трансакції-угоди), трансакційні витрати управління (трансакція-керівництво), трансакційні витрати нормування (трансакції розподілу ресурсів)¹.

Т. Еггертссон виділяє таку класифікацію трансакційних витрат:

- витрати на пошук інформації про розподіл цін і якість товарів та трудових ресурсів, а також пошук потенційних покупців і продавців і актуальної інформації про їхню поведінку і матеріальне становище;
- торги, необхідні для виявлення справжніх позицій покупців і продавців при ендогенних цінах;
- укладення контрактів;
- спостереження за партнерами за контрактом з метою перевірки дотримання ними умов контракту;
- забезпечення виконання контракту і стягнення збитків у ситуації, коли партнери не виконують контрактних зобов'язань;
- захист прав власності від посягань третьої сторони, наприклад захист від піратів або навіть від держави – у разі

¹ Неоинституциональная экономическая теория: учебное пособие. / Под ред. В.В. Разумова. М.: Финансовая академия при правительстве РФ, 2005. 338 с.

незаконної торгівлі¹.

А.М. Нестеренко стверджує, що зазвичай виділяють 5 типів трансакційних витрат:

- Витрати на пошук інформації (з пошуку товарів і продавців, з вивчення репутації, з пошуку покупців);
- Витрати оцінки і контролю якості;
- Витрати на ведення та укладання договорів;
- Витрати специфікації і захисту прав власності;
- Витрати захисту від опортуністичної поведінки².

Отже, трансакційні витрати, їх класифікація у Р. Коуза і у більш пізніх неінституціоналістів, мають певну контрастність поглядів. Учені визначають поле трансакцій широко, дозволяючи інтерпретувати в якості трансакційних витрат значно ширший спектр витрат, ніж "витрати ринково-контрактних трансакцій", як описували ці витрати Д. Норт, Т. Еггертссон і інші дослідники.

Однак для нашого дослідження у такому широкому спектрі дефініцій і класифікацій необхідно визначитися з базовими ознаками для ідентифікації трансакційних витрат в обліку.

Неінституціоналісти пов'язують свою теорію з функціонуванням інститутів. Існування і дієвість інститутів передбачає наявність трансакційних витрат. Отже, поняття цих витрат має бути невіддільне від розуміння об'єктивності існування інститутів. З огляду на сказане, формулювання дефініції та класифікацію трансакційних витрат для цілей бухгалтерського обліку ми свідомо звужимо.

В інституціональній парадигмі і теорії бухгалтерського обліку, які націлюють практику обліку в тому числі і на забезпечення конкурентоспроможності, **розуміння трансакційних витрат обмежимо і визначимо як витрати на супровід бізнес-діяльності, які у значній мірі залежать від інституційного середовища.**

Цілі класифікації будь-яких об'єктів для потреб бухгалтерського обліку відрізняються від орієнтуру на "поглиблення розуміння сутності і природи категорій", що ставиться іншими спеціалізаціями економічної науки. Досить вдало необхідність класифікації витрат для потреб бухгалтерського обліку висвітлюють пункти 99 і 101

¹ Еггертссон, Т. Экономическое поведение и институты. пер. с англ. М.: Дело, 2001. С. 29.

² Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 305-306.

Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 1 "Подання фінансової звітності". Стандартом визначено, що "підприємство зобов'язане подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку або збитку, із застосуванням класифікації, заснованої на характері витрат або на їх функції у підприємстві, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану і більш доречно інформацію. Витрати поділяються на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть відрізнитися за періодичністю, потенціалом отримання прибутку або збитку та передбачуваністю"¹.

Незважаючи на те, що прямої вимоги щодо відображення трансакційних витрат у системі МСБО та МСФЗ немає, виділяти та класифікувати такі витрати необхідно, враховуючи як загальні вимоги МСБО 1, так і, що більш важливо, їх значний вплив на результати діяльності підприємств і ефективність функціонування економіки.

В інституціональній теорії бухгалтерського обліку метою класифікації трансакційних витрат є повний аналіз і дієвий контроль детермінантів цих витрат для їх оптимізації (на мікрорівні) і виявлення неефективних інститутів, з функціонуванням яких пов'язані необґрунтовано великі трансакційні витрати (на макрорівні).

Пам'ятаючи про зв'язок трансакційних витрат із необхідністю забезпечення життєздатності фірми в інституціональному середовищі і про об'єктивність існування інститутів і організацій, з якими пов'язані ці витрати, **виділяємо таку їх класифікацію:**

- Витрати на функціонування бізнесу (не виробничого, а організаційно-правового забезпечення);
- Витрати на пошук і збір інформації, необхідної для ведення бізнесу (а не тільки для укладення та реалізації контрактів);
- Витрати на укладання договорів і контроль за виконанням їх умов (у тому числі витрати на попередження опортуністичної поведінки контрагентів і конкурентів і втрати від негативного впливу такої поведінки);
- Витрати на лобіювання своїх інтересів через професійні об'єднання і організації;

¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»: [Електрон. ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

- Витрати на "кадрову відповідність" (пошук, навчання і перенавчання персоналу);
- Витрати на встановлення і підтримку контактів із впливовими особами (які мають вплив на функціонування інститутів або найбільш захищені ними і які мають потенційні або реальні інституціональні інтереси у бізнесі);
- Витрати, зумовлені інститутами довіри (витрати на незалежну оцінку бізнесу, витрати на обов'язковий аудит і т.д.);
- Витрати на виконання соціально-екологічних вимог.

Повторимо, що, **подаючи саме таку класифікацію для обліку трансакційних витрат, ми свідомо і деталізуємо, і звужуємо сферу дії трансакцій, визначену Р. Коузом.** Встановлений "інституціональний базис" трансакційних витрат охоплює важливу для нашого дослідження групу витрат, які слід виділяти і контролювати, у порівнянні з описаними вище класифікаціями А. Нестеренка, Д. Норта, Т. Егертссона. **Наша класифікація характерна саме для вітчизняного інституціонального середовища і мотивована вирішенням проблем конкурентоспроможності.**

Отже, на перший погляд може здатися, що відсутність ідентифікації трансакційних витрат у МСБО та МСФЗ свідчить про їх меншовартість, а отже – і про надуманість проблеми. Однак її важливість підтверджена дослідженнями авторитетних учених-економістів.

Переконливу характеристику пріоритетності проблеми витрат на функціонування фірми в інституціональному середовищі над проблемою витрат трансформацій дав Д. Норт, який у 1986 р., вимірюючи трансакційні витрати, що виникають при просуванні товарів на ринку США, встановив, що понад 45% національного доходу країни припадає на трансакції. Більше того, він виявив, що ця питома вага за останнє сторіччя виросла на 25%¹, а це вказує, що трансакції споживають величезну і все зростаючу частину ресурсів національних економік.

Дослідження Ф. Хайєка стверджують, що у ХХ ст. проблема трансакційних витрат явно перевищила проблему трансформаційних витрат. Виграє не те суспільство, яке виробляє більше продукції з меншими витратами сировини і матеріалів, а

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. С. 307.

те, яке виробляє продукцію з меншим питомим вираженням трансакційних витрат – такий висновок однозначно впливає з економічної філософії Ф. Хайека¹.

Інституціональною теорією доведено, що прогрес людства супроводжується абсолютним зростанням сукупних трансакційних витрат унаслідок ускладнення економічної координації та відносним зменшенням цих витрат на одиницю готової продукції і послуг².

З огляду на вищевикладене, "ігнорування" трансакційних витрат у МСФЗ та МСБО вимагає поглибленого пояснення. Мова про це піде далі.

Теорія управлінського обліку теж не бере на себе сміливість ідентифікувати трансакційні витрати як окремий об'єкт. Однак існування цих витрат не заперечується. К. Друрі пише, що "... останнім часом більшість організацій зіткнулися зі зміною структури витрат, за якої спостерігається зростання витрат, які прямо не пов'язані зі змінами у обсязі продукції, яка виробляється, тому точно відстежити такі витрати у конкретних продуктах і послугах важко. Ці зміни у структурі витрат привели до необхідності перегляду існуючих у організаціях управлінських систем обліку і аналізу можливостей запровадження нових систем, які з'явилися в кінці 80-х і на початку 90-х років". Він зазначає, що у сучасному світі компанії змагаються за такими параметрами, як якість товарів і послуг, своєчасність доставки, надійність, обсяг післяпродажного обслуговування і ступінь задоволеності споживачів. До недавнього часу управлінські системи обліку не надавали інформацію у розрізі зазначених змінних, незважаючи на те, що з точки зору забезпечення конкурентоспроможності вони є ключовими³.

В цілому вчені ухиляються від теми трансакційних витрат, зводячи завдання управлінського обліку до обліку згаданих вище нефінансових показників. Неявні трансакційні витрати не відображаються в обліку взагалі, а явні не ідентифікуються.

Звичайно, у класифікації видатків для цілей управлінського обліку виділяються витрати періоду (Period Costs), тобто витрати,

¹ Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002.. – С. 296.

² Те ж джерело. – С. 159.

³ Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник. пер. с англ. В.Н. Егоров. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2003. С. 37.

які не входять до "фінансової" собівартості виробленого продукту, що включають витрати на управління, маркетинг, дослідження, розробки і т.д. І в системі рахунків фінансового обліку теж "є місце" для трансакційних витрат, оскільки ширина їх трактування дозволяє розуміти під ними і частину адміністративних витрат, і частину витрат на збут, і частину інших витрат, список яких можна продовжити відповідно до номенклатури рахунків бухгалтерського обліку. Але поняття "витрат періоду" і "інших витрат" не є тотожними поняттям трансакційних витрат, а це зумовлює висновок про те, що **ані в системі фінансового обліку, ані в управлінському аспекті трансакційні витрати не виділяються.**

Наразі ми пояснимо феномен "ігнорування" в обліку трансакційних витрат відносно благополучним співвідношенням трансакційних витрат у загальних витратах на одиницю продукції у розвиненому світі. Графічно це можна представити у вигляді зміни тренду розвитку трансакційних витрат.

У країнах з розвиненим інституціональним середовищем сукупне зростання трансакційних витрат у ВВП компенсується зменшенням таких витрат на одиницю продукції (собівартість) (рис. 4.8).

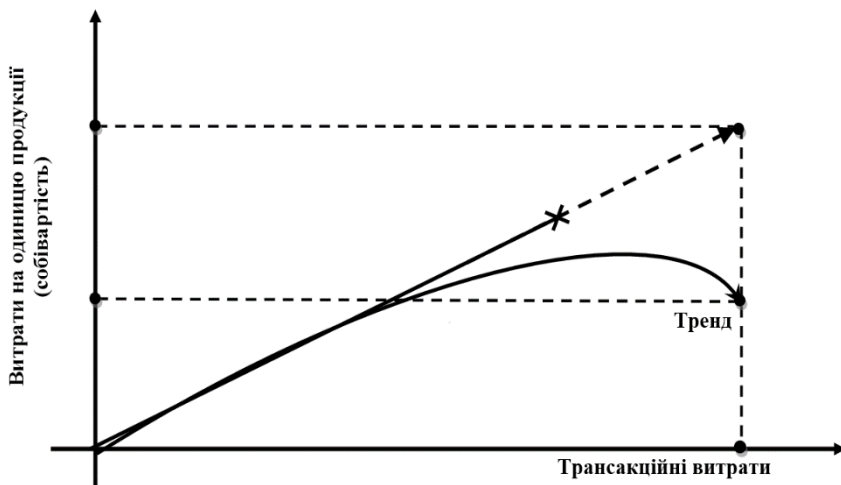


Рис. 4.8. Тренд трансакційних витрат в розвиненому, цивілізованому інституціональному середовищі (фактор підвищення конкурентоспроможності)

При такому співвідношенні трансакційні витрати є продуктивними, оскільки, здійснюючи ці витрати, підприємства збільшують продуктивність, зменшують собівартість продукції (послуг).

Подібне демонструє і запропонована нами модель витрат в економіці розвинених країн (рис. 4.9). При сукупному зростанні ВВП, зростання як трансакційних, так і всіх інших складових витрат, у собівартості одиниці продукції домінує складова витрат на оплату праці і обмежується (інституційними факторами) складова трансакційних витрат. Така модель функціонує поза тіньовою економікою.

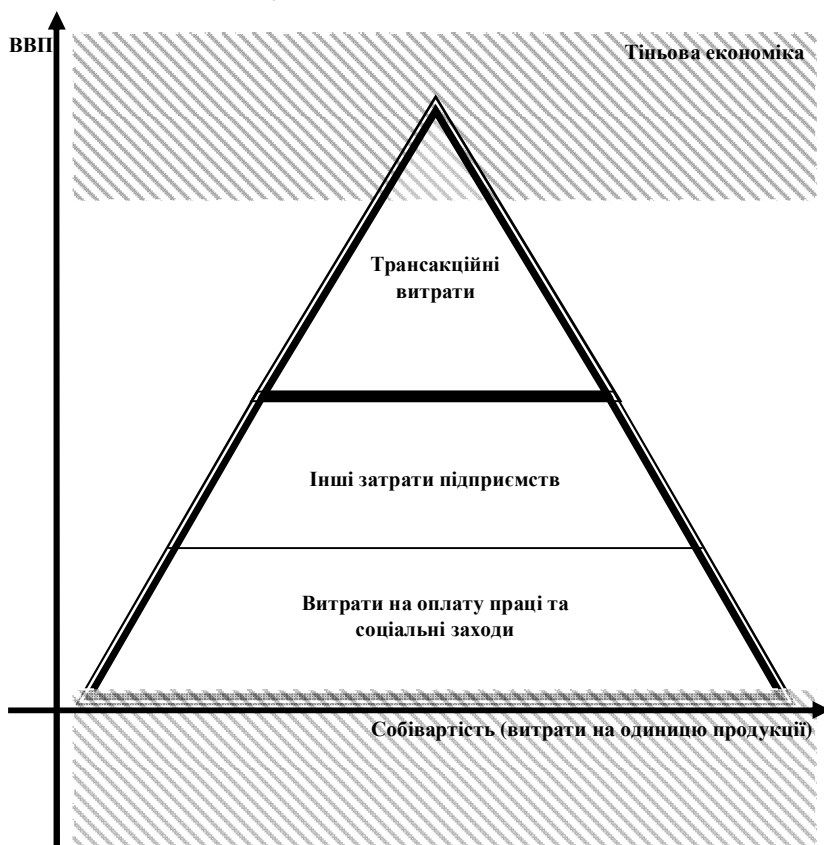


Рис. 4.9. Модель витрат в економіці з розвинутими інститутами та інституціональним середовищем

Вищевикладене дає підстави вважати, що тренд і модель трансакційних витрат розвинених держав "заспокоює" західну бухгалтерську науку і не націлює її на організацію обліку трансакційних витрат.

Однак на пострадянському просторі, і особливо – в Україні, ситуація з трансакційними витратами діаметрально протилежна (рис. 4.10).

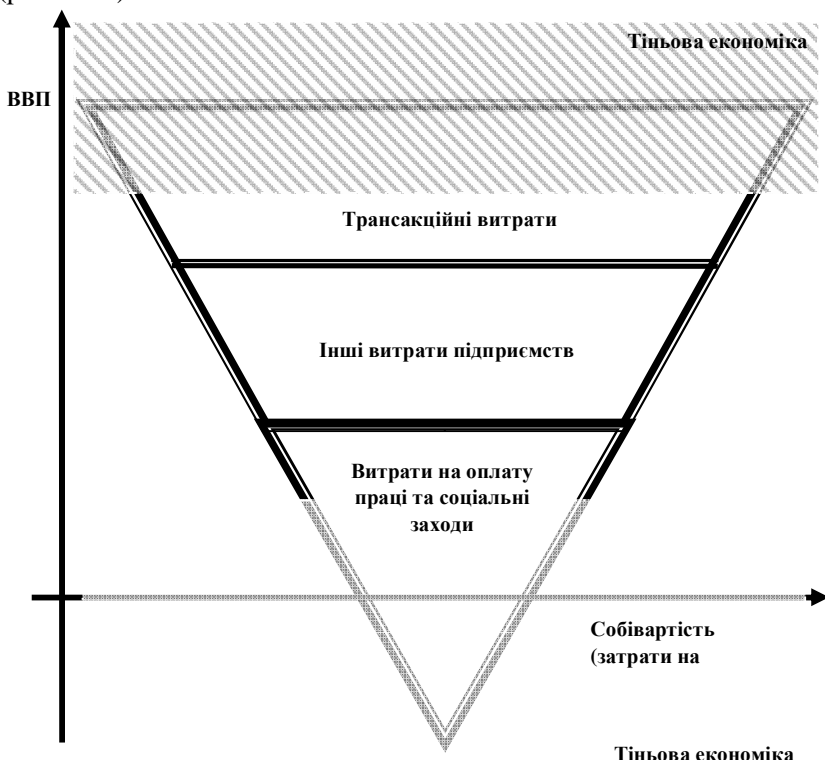


Рис. 4.10. Модель затрат в економіці з нерозвиненими інститутами і інституціональним середовищем

Більшість трансакційних витрат здійснюється в тіньовій економіці. Частково в тіньовому секторі знаходяться і витрати на оплату праці. У собівартості одиниці продукції непомірно зростає частка трансакційних витрат. У зв'язку з цим стає проблематичним збільшення витрат на оплату праці із соціальними нарахуваннями. Все це загострює проблему

конкурентоспроможності економіки України і безпосередньо пов'язано зі станом наявних в нашій країні інститутів та інституціональних організацій, які формують, як правило, непродуктивні трансакційні витрати.

Модель "перевернутих з ніг на голову" витрат (рис. 4.10), визначає принципово важливий висновок: у країнах із несприятливими умовами ведення бізнесу, тобто з недосконалою системою інститутів, трансакційні витрати займають значну частку у собівартості продукції (послуг) у порівнянні з іншими витратами. Непродуктивні трансакційні витрати стають "зряддям гальмування" як розвитку підприємництва, так і всього соціально-економічного простору.

У проблемному інституціональному середовищі тренд трансакційних витрат діаметрально протилежний розглянутій вище тенденції у цивілізованому світі (рис. 4.11). У країнах із проблемними інститутами зростання трансакційних витрат у ВВП супроводжується збільшенням їх частки у собівартості одиниці продукції, що вимагає негайної реакції на всіх рівнях управління.

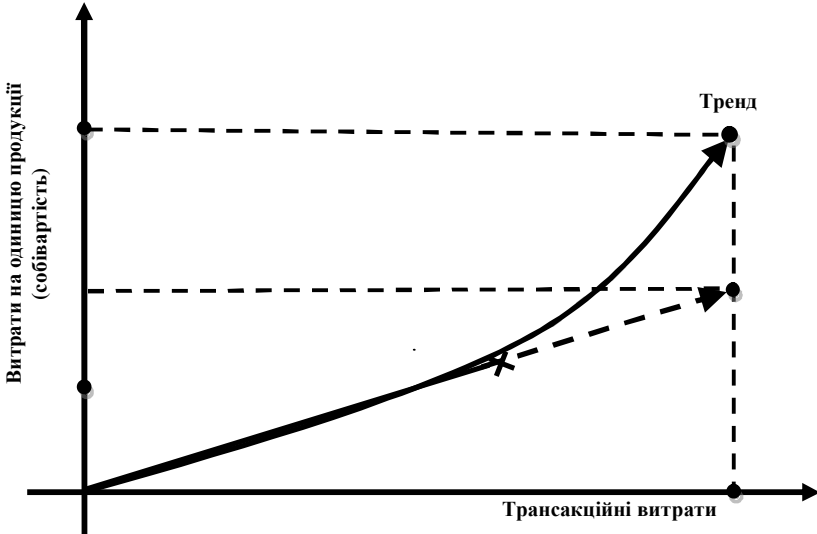


Рис. 4.11. Тренд трансакційних витрат в нецивілізованому інституціональному середовищі (фактор зниження конкурентоспроможності)

Роль і місія обліку в цьому питанні є пріоритетними. Виявити, професійно показати і контролювати динаміку трансакційних витрат – це далеко не повний перелік завдань облікової науки і практики.

Зазначений зв'язок між інституціональним середовищем і трансакційними витратами підтверджується негативними показниками складності умов для ведення бізнесу в Україні.

Сьогодні цю проблему керівництво країни сприймає за рейтингами міжнародних аналітичних агентств, а не з джерел інформації, які формують облікові системи України.

Наша країна належить до країн із несприятливим "підприємницьким кліматом". Наочною ілюстрацією цього твердження є доповідь Інституту економіки та прогнозування Національної академії наук України "Стан і оцінка можливих ризиків розвитку економіки України в 2012 році"¹, у якому наводяться рейтинги України у світових бізнес-агентствах. У 2012 р. Україна зайняла 163 місце за індексом економічної свободи; зафіксовано зниження рейтингу за індексом глобальної конкурентоспроможності ВЕФ – Україна протягом 2008-2011 рр. перемістилася з 72 на 82 місце. Однією з основних складових, які враховувалися при визначенні рейтингу за індексом глобальної конкурентоспроможності ВЕФ, є рівень розвитку інститутів.

Погіршуються умови ведення бізнесу в Україні у рейтингу Світового банку "Doing business": у 2018 р. наша країна посіла 76-у позицію серед 190 країн світу. Особливо низьким є місце України у рейтингу за такими показниками, як реєстрація власності, закриття бізнесу та оподаткування.

За класифікацією Fitch Ratings Україна має найнижчий кредитний рейтинг серед країн СНД. Суверенний рейтинг України "В" є спекулятивним і означає наявність значних кредитних ризиків. У суверенному рейтингу Standard & Poor's Україна також значно поступається іншим країнам СНД. За оцінками аналітичного агентства СМА, ймовірність дефолту України протягом наступних 5 років залишається високою (на рівні 45,6%). У світлі цього далеко не останнім чинником, що

¹ Стан та оцінка можливих ризиків розвитку економіки України в 2012 році: науково-аналітична записка. / Під ред. В.М. Гесця. К.: 2012. 36 с.

зумовлює наявність величезних трансакційних витрат при веденні бізнесу в Україні, є високий рівень корупції та недосконалість судової системи, які обтяжують суб'єктів економіки традиційно "обов'язковими", хоча і неявними, платежами за статтею "feedback"¹.

З огляду на такі невтішні рейтинги, для поліпшення ситуації необхідно виявити найбільш проблемні інститути (джерела трансакційних витрат) для їх трансформації або заміни. Важливими при цьому є і виділення таких витрат як об'єктів обліку, побудова системи обліку трансакційних витрат. Останнє, з огляду на вищезгадану "ліберальну" політику звітності щодо трансакцій у МСФЗ, вимагає саме від вітчизняної науки теоретичного обґрунтування важливості організації такого обліку.

Необхідність відстеження у бухгалтерському обліку умов ведення бізнесу цілком обґрунтована і логічна на теоретичному рівні в інституціональній парадигмі обліку. В інституціональній теорії ми стверджуємо: у бухгалтерському обліку такі витрати потрібно виділяти і контролювати. Однак для такого виділення і контролю потрібно ідентифікувати на практиці ті сукупні витрати підприємства, які співвідносяться з інституціональним середовищем і залежні від нього. Однак це зробити не так просто.

Отже, щоби рухатися далі, необхідно дати відповідь на ряд питань. Який сучасний стан обліку і контролю трансакційних витрат? Чи розуміє бухгалтерська наука свою важливість і відповідальність в управлінні ними? Чи реалізується концепція трансакційних витрат у методологічних вимогах до інформації, яку повинен представляти і інтерпретувати облік? Ці питання потребують першочергового з'ясування.

Оскільки прийнято вважати, що західна економічна думка рухається випереджаючими темпами у порівнянні з дослідженнями вітчизняних вчених, логічним є припущення щодо перспективи узгодженості позицій економістів і бухгалтерів в частині виділення обліку і контролю трансакційних витрат у міжнародних стандартах. Наразі ж, як відзначалося вище, у системі МСФЗ відсутній навіть окремий стандарт витрат,

¹ Стан та оцінка можливих ризиків розвитку економіки України в 2012 році: науково-аналітична записка. / Під ред. В.М. Гесця. К.: 2012. 36 с.

хоча питання визнання та обліку трансформаційних витрат не залишилося без уваги (у МСФЗ 2 "Запаси" викладено підходи до формування інформації про витрати трансформації). А облік однієї з груп витрат, які в інституціональній теорії належать до трансакційних, регламентований частково (витрати, що виникають у зв'язку з укладенням контрактів, наприклад, в МСФЗ 4 "Страхові контракти", МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи").

Причину відсутності стандартизації обліку трансакційних витрат можна пояснити і відсутністю фіксованої форми звіту про прибутки і збитки в міжнародній практиці. МСФЗ 1 "Подання фінансової звітності" визначає лише загальні вимоги до складання та подання звітів і вимоги щодо обов'язковості подання інформації щодо окремих показників доходів і витрат (пп. 81-105 МСФЗ 1). У визначених стандартом статтях звітності, звісно, немає і натяку на трансакційні витрати. Однак підприємство зобов'язується представляти додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у звіті про сукупні доходи і у звіті про прибутки і збитки (якщо такий подається), коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів його діяльності.

Більше того, підприємство включає додаткові рядки у звіт про сукупні доходи і у окремий звіт про прибутки і збитки (якщо такий подається) і змінює використані описи та порядок наведення статей, якщо це необхідно для пояснення елементів фінансових результатів діяльності (пп. 85-86 МСФЗ 1). **Тобто норми МСБО 1 жодним чином не забороняють підприємствам подавати інформацію про трансакційні витрати, якщо у керівництва є розуміння їх важливості. Таке представлення інформації при відповідному усвідомленні є навіть обов'язковим.**

Пункт 34 МСБО 1 взагалі визначає, що суб'єкт господарювання подає інформацію про витрати, які не створюють доходу, але супроводжують основну діяльність, якщо таке подання відображає сутність подій шляхом зменшення доходів на суму витрат, які виникають за тих самих операцій. Як приклад наводяться витрати на виконання умов договорів щодо забезпечення зобов'язань. **Вищенаведене свідчить про визнання трансакційних витрат у розвинених економіко-**

нормативних системах.

Отже, у системі МСФЗ в частині деталізації розкриття інформації про витрати є досить чітка умова – сутність. З огляду на наведені вище факти і гостру, але наразі неявну потребу в управлінні транзакційними витратами, навряд чи можна стверджувати, що такі витрати є несуттєвими для суб'єктів господарювання навіть із позитивною системою інститутів західних країн.

Відсутність факту виділення таких витрат у окрему статтю або навіть систему статей звіту про прибутки і збитки в системі МСФЗ (хоча ці витрати є суттєвими), на нашу думку, пояснюється відсутністю теоретичного бачення цієї проблеми. Проблема, як зазначалося вище, полягає не у їх наявності та обліку, а в ідентифікації як окремого об'єкта, який для умов України слугував би вагомим фактором конкурентоспроможності.

Не менш важливою обставиною є відсутність інтересу (принаймні на сьогодні) до динаміки транзакційних витрат із боку громадськості і держав. Як тільки суспільство зрозуміє важливість цих витрат для управління і побачить у їх контролі дієвий резерв зниження затратності бізнес-діяльності – від фахівців у сфері обліку на практичному рівні інформацію про такі витрати та її інтерпретацію одразу почнуть вимагати. Адже, як зазначається у п.86 МСБО 1, "розкриття інформації про компоненти фінансових результатів допомагає користувачам зрозуміти досягнуті фінансові результати і прогнозувати майбутні фінансові результати"¹.

Яка ж ситуація з обліком і контролем рівня транзакційних витрат в Україні? Національний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Витрати"² не виділяє ці витрати ані за видами діяльності підприємства, ані за прийнятою поелементною класифікацією видатків. Але формулювання, що застосовуються в тексті стандарту, дозволяють виділити "латентні" елементи цієї унікальної характеристики залежності бізнесу від інститутів. Зокрема, абзац 1 п.7 П (С) БО 16 визначає, що витрати

¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»: [Електрон. ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 №318: [Електрон. ресурс]. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.

визнаються одночасно з доходом. Однак трансакційні витрати (крім тих, які пов'язані з укладанням контрактів на продаж товарів) зазвичай не можна пов'язати з конкретними надходженнями. Навіть більше: понесення цих витрат часто відбувається "авансом", а часто – і зовсім непродуктивно. Проте їх величина впливає на фінансовий результат підприємства, не кажучи вже про конкурентоспроможність. "Сферу пошуків" трансакційних витрат відповідно до сформованого нами їх визначення і класифікації істотно звужує абзац 2 п.7 П (С) БО 16, згідно з яким витрати, які неможливо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того періоду, в якому були здійснені. Отже, у світлі чинного стандарту 16 напрашується висновок про те, що трансакційні витрати в системі рахунків і звітності належать до витрат періоду, а не до витрат на продукцію. Хоча "трансакційні" елементи присутні і у первісній вартості запасів, які оприбутковуються. Аналіз переліку витрат, які П (С) БО 16 включає в витрати періоду, дозволяє зробити висновок про присутність "трансакційних елементів" у рамках окресленого нами їх розуміння у всіх видах діяльності підприємства (ті ж витрати на охорону навколишнього середовища у складі загальновиробничих витрат; представницькі витрати та винагороди за професійні послуги у адміністративних витратах; витрати на маркетинг і гарантії; витрати на дослідження і розробки; штрафи і пеня у витратах іншої операційної діяльності; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення в інших операційних витратах; фінансові витрати, пов'язані з ринковими операціями і т.д.). Отже, сутність П (С) БО 16 свідчить про наявність передумов для виділення трансакційних витрат, хоча і не містить виключного їх переліку.

У науковій площині ситуація подібна. Першою спробою вирішення проблеми відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку є стаття російської дослідниці І. Панженської, в якій вона пропонує виділити для обліку трансакційних витрат рахунок 47 "Трансакційні витрати" із субрахунками, що відображають функціональні види трансакційних витрат: 47-1 "Пошук клієнтів", 47-2 "Переговори", 47-3 "Забезпечення інтересів сторін", 47-4 "Процес обміну", 47-5 "Контроль", 47-6 "Адаптація", 47-7

"Коригування субоптимальних договірних умов", 47-8 "Ослаблення стратегічних позицій", 47-9 "Завершення операції"¹. Через ці субрахунки відстежується авторська класифікація трансакційних витрат. Перші чотири субрахунки відображають суму витрат на укладення договору, а витрати, які формуються на інших п'яти субрахунках, виникають після укладення договору. Однак у І. Панженської мають місце кілька спірних моментів. По-перше, IV клас російського плану рахунків, до якого належить і рахунок 47, носить назву "Готова продукція і товари", хоча трансакційні витрати впливають на фінансовий результат підприємств і після того, як були понесені, матеріальної субстанції не мають (навіть якщо на здійснення трансакцій були витрачені "готова продукція і товари"). По-друге, реєстр, який запропонований автором для обліку трансакційних витрат, схожий більше на "картку контракту", тобто належить радше до рахунків дебіторів і кредиторів. Він хоч і має гучну назву "Картка аналітичного обліку трансакційних витрат", але витрати за кожним із субрахунків у ньому зібрати неможливо, так як за кожним із субрахунків у відомості відкрито лише одну колонку. Для подання результатуючої інформації керівництву у розрізі видів витрат за субрахунками в кінці періоду доведеться "піднімати" всі картки контрактів і вибирати з них дані за колонками (хоча більш логічно було би вести аналітичні відомості за кожним із видів витрат, а уже з них розносити інформацію в розрізі кореспондуючих рахунків контрактів). По-третє, автор статті вважає, що трансакційні витрати формують собівартість реалізації продукції і послуг. Однак трансакційні витрати за своєю суттю в більшій мірі відповідають витратам періоду, ніж виробничим витратам. Разом з тим це дослідження є кроком вперед, і воно заслуговує на повагу.

На нашу думку, для відображення трансакційних витрат в Україні з теоретичної точки зору передчасно погоджуватись із рядом авторів про автономний "трансакційний" вид діяльності, виділення окремого рахунку "трансакційні витрати" в переповненому класі 9 "Витрати діяльності" Плану рахунків

¹ Панженская, И.Г. Методика учета транзакционных издержек: [Электрон. ресурс]. URL: http://www.vestnik.adygnet.ru/files/2006.4/371/panzhenskaya_4.pdf.

бухгалтерського обліку.

У той же час присутність елементів цих витрат у виробництві та збуті, адміністративних витратах, інших операційних витратах, витратах фінансової та інвестиційної діяльності та навіть надзвичайних витратах безперечна. Але трансакційні витрати, хоча і "ховаються" серед витрат підприємства, органічно вливаючись у їх структуру, все ж до сьогодні належать до суто теоретичних понять в економіці. Ця дилема, з огляду на згадану раніше необхідність ідентифікації трансакційних витрат, усе ж вимагає спільного вирішення з іншими спеціалізаціями економічної науки.

Насмілимося запропонувати колегам-економістам алгоритм побудови досліджень трансакційних витрат (рис. 4.12). З іншого боку, чому б цим не займатися і представникам бухгалтерської науки? Бачення і вирішення проблеми із залученням наукового апарату інших наук тільки посилить дієвість бухгалтерської науки і практики. Без цього етапу нам не обійтися.

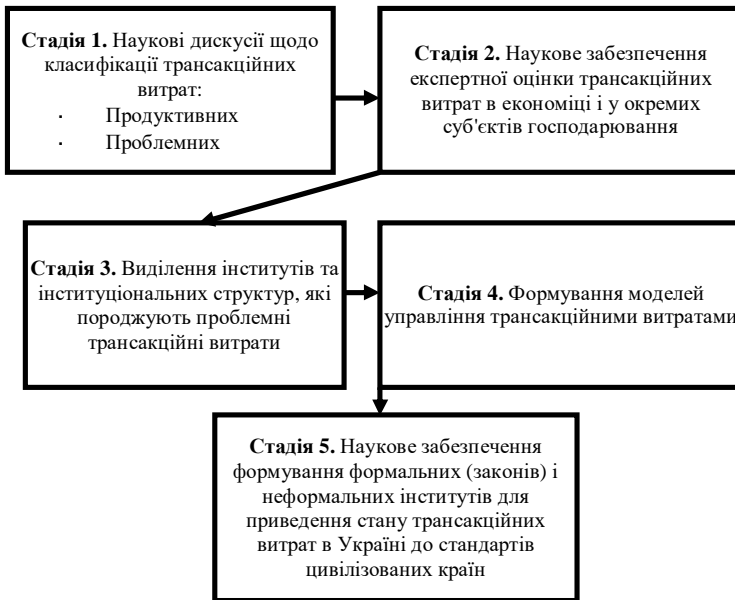


Рис. 4.12. Алгоритм побудови економічних досліджень трансакційних витрат

Однак повернемося до суто бухгалтерського ракурсу цієї проблеми. З огляду на інституціональну природу трансакційних витрат, найбільш прийнятним і компромісним варіантом, на нашу думку, є виділення в обліку і звітності підприємств окремого елемента витрат "трансакційні витрати" (незаповнені місця для рахунків елементів затрат структури чинного Плану рахунків, аналогічно таблиці Менделєєва, ніби "очікують" свого доповнення).

Так, у такому підході є дискусійність. Протириччя полягає у тому, що трансакційні витрати в операційній діяльності підприємства співвідносяться з тими ж "Матеріальними витратами", "Витратами на оплату праці", "Відрахуваннями на соціальні заходи", "Амортизацією" та іншими витратами. Тобто нескладно стверджувати, що елементи витрат можуть "переплітатися" один в одному. Але для попередження таких закидів розглянемо як мінімум два контраргументи.

По-перше, вище було обгрунтовано, що ці витрати є особливими. Їх особливість дозволяє абсорбувати інші елементи, якщо вони не пов'язані з "трансформаційними витратами", в рамках відповідних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку.

По-друге, у господарській діяльності підприємства мають місце і значну питому вагу не тільки операційні витрати, що легко відстежується за структурою рахунків бухгалтерського обліку. Трансакційні ж витрати, як зазначалося вище, супроводжують усі види діяльності підприємства. Тому вони і виходять за рамки регламентації п. 21 П (С) БО 16, який розділяє за елементами тільки витрати операційної діяльності.

Це зумовлює перебудову методології обліку витрат відповідно до трансакційного підходу до розподілу неопераційних витрат за економічними елементами. Адже і фінансова, і інвестиційна діяльність припускають неоднорідність цих витрат, які в регістрах обліку за рахунками повинні розбиватися за статтями, сформованими за економічним принципом.

На цьому етапі пізнання досліджуваної проблеми важливо забезпечити розподіл витрат на "звичайні" і трансакційні у межах кожного з рахунків витрат. Головне завдання – чітко визначитися з їх номенклатурою і послідовністю впровадження ідеології відображення трансакційних витрат.

Методологічне закріплення класифікації трансакційних витрат у бухгалтерському обліку за групами, які визначені у нашому

дослідженні, сприятиме досягненню найважливішої мети – виведенню неявних трансакційних витрат із "тіньового сектора". Адже зі збільшенням ширини охоплення цього елемента витрат у підприємств з'явиться можливість реального відображення більшості трансакційних витрат. Це принципово важливо для обліку цих витрат у загальному фінансовому результаті і для прийняття ефективних рішень щодо нарощування потенціалу конкурентоспроможності.

Як зазначалося вище, для України організація обліку трансакційних витрат дуже важлива. Пріоритетними завданнями в цьому напрямку мають бути як ініціювання економічних досліджень, так і наукове забезпечення побудови такого обліку на практиці.

Насмілимося стверджувати, що у вирішенні проблеми трансакційних витрат, приведенні рівня їх продуктивності до стандартів країн з розвиненим інституціональним середовищем, ключова роль належить усе ж бухгалтерській складовій економічної науки. Інституціональна парадигма і теорія бухгалтерського обліку створюють науковий базис для ідентифікації трансакційних витрат, алгоритм побудови обліку яких наведено на рис. 4.13.

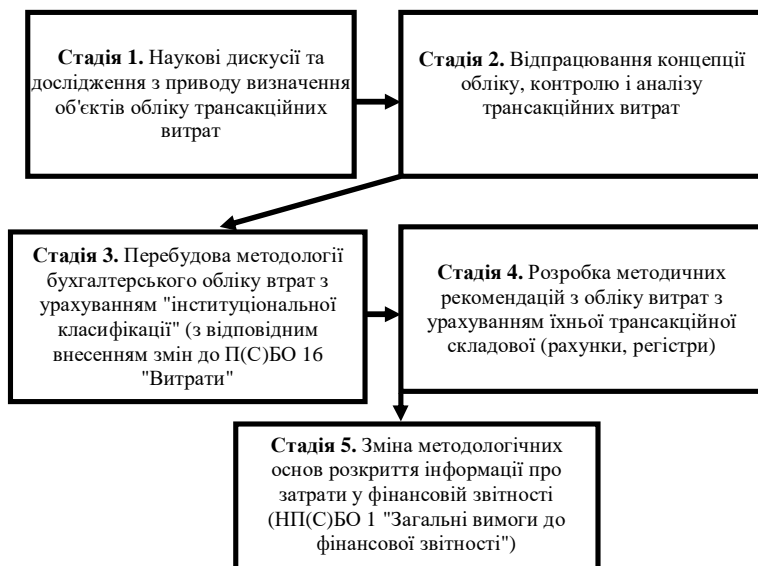


Рис. 4.13. Алгоритм побудови методології обліку трансакційних витрат

До вищесказаного додамо, що реалізація стадій 1-4 (рис. 4.13) орієнтована на мікрорівень управління, а стадія 5 (рис. 4.13) орієнтована не тільки на задоволення потреб керівництва, контрагентів і власників, а й для вирішення більш масштабних завдань – для контролю трансакційних витрат з боку держави з метою їх зменшення та виявлення "вузьких місць" у чинній інституціональній ієрархії.

Висновки. За останнє сторіччя випереджаючими темпами зростають трансакційні витрати. Ця нова і постійно зростаюча складова функціонує поза трансформаційними витратами і значно впливає на комфортність ведення бізнесу. Наявність цих витрат і їх величина прямо впливають із наявності і продуктивності інститутів. Саме вони сьогодні визначають конкурентоспроможність економік.

Однак будь-яка нова категорія в економічній теорії, важливість будь-якого явища на практиці, вимагають ідентифікації та доведення важливості мовою цифр. Єдиним у системі соціально-економічних інститутів, який потенційно може надавати об'єктивні цифри, пов'язані з трансакційними витратами, систематизувати їх і пояснити, тобто вивести "суто теоретичне поняття" у площину контролю і управління бізнесом, є інститут бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік може і повинен активно інформувати громадськість про витратність утримання неефективних інститутів і про резерви оптимізації витрат на супровід бізнесу в сучасному інституціональному середовищі. Саме облік повинен запропонувати інструменти і базу для відслідковування, аналізу та контролю цих витрат, а не зациклюватися на технічних методах вимірювання та реєстрації вже другорядних трансформаційних витрат.

Новий розвиток методології бухгалтерського обліку витрат сучасного господарювання забезпечує інституціональна теорія – теорія, що вивчає інституціональну природу нових – трансакційних витрат, яка орієнтує бухгалтерський облік на їх дослідження і виділення в якості автономного об'єкта і фактора ефективності підприємств, галузей і цілих держав.

4.4. Діалектична основа розвитку методології оцінки

У сучасному світі особливо гостро постає проблема економічних криз локального і глобального характеру. Бухгалтерський облік є унікальним інститутом, який забезпечує довіру, порозуміння і керованість у соціально-економічних середовищах на різних рівнях. Тому в розвинених країнах ця спеціальність є важливою складовою вирішення глобальних проблем, займає значне місце у наукових дослідженнях з економіки. Останнє підтверджується як наявністю відповідних напрямків досліджень на здобуття наукового ступеня PhD in Accounting у провідних світових університетах, так і широким визнанням і застосуванням її наукових рекомендацій. Як приклад можна навести рекомендації С.А. Діпіази, Р.Дж. Екклза "Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства", підготовлені ще після краху Enron.

Розміщення акцій різноманітних компаній поряд з Facebook, Tesla на біржі NASDAQ¹² переконливо свідчать про необхідність посилення наукового забезпечення управління розвитком економіки саме з боку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Адже вагомою підставою загрозливих для світової економіки "віртуальних бульбашок" є маржинальні прогнози і очікування, які повинні бути збалансовані фінансовою звітністю, вдосконаленням облікової оцінки активів і не тільки. Останнє належить до сфери відповідальності саме бухгалтерської спеціалізації економічних наук.

Метою параграфа є інституціонально-теоретичне обґрунтування діалектичної основи розвитку методології оцінки в бухгалтерському обліку, мотивоване необхідністю посилення ролі цієї науки у вирішенні проблеми сучасного соціально-економічного середовища, в першу чергу – у попередженні економічних криз.

Проблеми оцінки були і залишаються важливими для теорії і практики бухгалтерського обліку. Оцінка є одним із основних елементів методу бухгалтерського обліку, який дозволяє отримати інформацію про майно підприємства та його зобов'язання.

¹ FB Pre Market Trading: [Electronic source]. – Available at: <http://www.nasdaq.com/symbol/fb/premarket>.

² Виртуальная экономика: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://anna-news.info/node/6108>.

Дослідження вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку здійснювалися ще з часів виникнення подвійної бухгалтерії. У процесі їх проведення постійно змінювалося розуміння і значимість самої оцінки. Перш за все це пов'язано з історичним розвитком бухгалтерської науки, розширенням сфери застосування облікової інформації, зі збільшенням можливостей самого обліку.

Професор Я.В. Соколов писав: "Поza грошовою оцінкою немає і не може бути системи бухгалтерського обліку. Завдяки оцінці бухгалтери досягають неможливого: вони зводять гроші, матеріали, ліцензії, іноземну валюту, основні засоби, борги, витрати, розкрадання, нестачі в одну загальну суму – актив і працюють із нею, і все це завдяки єдиному вимірнику: умовному і безумовному одночасно"¹.

Однак не все так просто. Для розуміння складності проблеми коротко і реферативно розглянемо найбільш яскраві думки про оцінку, які наводить професор Я.В. Соколов.

Ще у IV ст. до н.е. китайський мислитель Мо-Цзи висловив напрочуд влучну думку: "Оцінка не перетворює брехню в істину і правду в брехню. Оцінка – це вибір між корисним і шкідливим"².

Від вибору варіанту оцінки змінюється і вартість майна, і фінансовий результат.

Розуміючи всю складність і відповідальність оцінки, багато авторів просто стверджують, що вона не належить до завдань бухгалтерського обліку. Найбільш повно цей погляд виражений Ф. Лейтпером: "Бухгалтерія сама не оцінює. Вона не створює самостійно ніяких оцінок, а тільки переймає їх". Однак це лише відбиває бажання втекти від відповідальності.

К. Боулдінг уподібнював процедуру оцінки дволикому Янусу: з одного боку, оцінка звернена в минуле, до тієї ціни, за якою цінності були придбані, з іншого – в майбутнє, до тієї ціни, за якою вони будуть продані. Він вважав, що хоча перша оцінка легко досягається, тільки другий підхід є правильним. Що стосується бухгалтерів-практиків, то серед них переважала прямо протилежна думка. Вони виступали за оцінку минулу, історичну, за очевидні ціни купівлі, а не сумнівні ціни продажів. На захист

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 198.

² Таранов, П.С. 120 философов: Жизнь. Судьба. Учение: в 2 т.; Т.1. Симферополь: Таврия, 1997. С. 172.

цієї позиції висувалися такі аргументи:

1. Оцінка за купівельною (історичною) ціною спирається на реальний документ і відображає ту вартість, яка реально має бути сплачена за даний об'єкт, тому вона несе в собі велику доказову силу і юридично вважається обґрунтованою.

2. Спираючись на документи, оцінка, представлена в обліку, відрізняється відносною точністю і повністю позбавлена спотворень, які неминуче виникають у тому випадку, коли бухгалтер проводить оцінку сам.

3. Це єдиний спосіб правильно відобразити інвестиції, вкладені у підприємство: бо якщо бухгалтер і всі користувачі даних обліку вдаються до будь-якої іншої оцінки, то вони втрачають первісно закладену величину і забувають обсяг інвестицій.

4. Тільки в цьому випадку створюється можливість досить точно обчислити фінансовий результат.

5. Історична оцінка, як правило, занижує реальну оцінку майна, і тим самим його реальна вартість буде вищою, а часто і значно вищою, ніж та, яка показана в регістрах обліку, що, створюючи так звані приховані резерви, служить одним із джерел соціальної стабільності в суспільстві.

6. У бухгалтерському сенсі оцінка за купівельною ціною створює логічно виправданий зв'язок: дані з документа відразу ж кваліфікуються бухгалтером, завдяки чому вони органічно вписуються в регістри.

7. Логічна простота, юридична обґрунтованість і економічна переконливість звільняють бухгалтерів, контролерів та аудиторів від зайвої роботи і роблять систему обліку більш економічною.

Незважаючи на настільки вагомі переваги, дуже багато авторів, починаючи з Анжело ді П'єтро, піддають такий підхід суворій критиці:

1) купівельна ціна позбавлена і в юридичному, і в економічному сенсах будь-якої реальності:

- в юридичному сенсі вона не просто спотворює оцінку майна власника, але робить її безглуздою;

- в економічному сенсі у зв'язку з коливаннями купівельної спроможності грошей такий підхід призводить до абсурду: в активі абсолютно однакові предмети оцінюються по-різному або

оцінки предметів різного призначення отримують безглузді співвідношення;

2) "точність", взята з документів, виявляється уявною, бо бухгалтер, опираючись на старі оцінки, які втратили будь-який сенс, позбавлений можливості робити хоча би мінімально обґрунтовані висновки;

3) величина капіталовкладень (інвестицій), обчислена за старими цінами, які, особливо в умовах інфляції, втратили будь-який сенс, не тільки не розкриває реально фінансове становище підприємства, а й спотворює його;

4) оскільки спотворюється оцінка майна, тобто економічних ресурсів, то і величина витрат цього майна стає невірною, а отже, і фінансовий результат втрачає будь-який сенс;

5) систематичне заниження оцінки ресурсів, що приводить до утворення прихованих резервів, не може бути джерелом соціальних гарантій; тільки використання продажних цін, що робить ці резерви явними, може розглядатися як дійсна соціальна гарантія;

6) аргументація про органічний зв'язок купівельної ціни з документами надумана;

7) відрив оцінки від дійсного фінансового становища підприємства призводить до неможливості обчислити реальну рентабельність, виявити фактичний розмір втрат при загибелі майна, визначити реальну потребу у фінансуванні витрат із відновлення і розширення обсягів господарської діяльності та перевірити кредитоспроможність фірми;

8) простота і дешевизна – не найкращі аргументи, адже втрати від цієї простоти набагато перевищують економію від використання дешевої, але хибної методології;

9) оцінка за купівельними історичним цінами небезпечна перш за все тим, що вона руйнує співвідношення між вартістю об'єктів, що обліковуються.

Я.В. Соколов підсумовує, що, по суті, аргументація носить дзеркальний характер, і для бухгалтерського обліку важливі обидві оцінки¹.

У бухгалтерів не було різних думок про те, чи слід переоцінювати всі об'єкти обліку, чи тільки балансові статті. У цьому питанні відповіді були однотайні: переоцінці мають

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 215-217.

підлягати тільки балансові статті. Але з приводу того, які статті треба переоцінювати, виникли проблеми.

Практика обліку у нашій країні і в деяких інших країнах допускає, як правило, переоцінку основних засобів, мотивуючи це тим, що саме ці об'єкти, перебуваючи тривалий час поза обігом, втратили реальність оцінки.

Оборотні кошти переоцінювалися рідко, адже вони мають високу швидкість обертання, а тому коливаннями в їх реальній оцінці можна знехтувати.

Навпаки, Е. Шмаленбах, Т. Лімперг і інші з цих самих міркувань приводили прямо протилежні висновки. Так як основні засоби майже не беруть участь у обороті, вони не чинять впливу і не повинні впливати на фінансовий результат. Звідси випливає, що якщо їх переоцінювати, то це вплине на фінансовий результат і спотворить його. Отже, необхідно переоцінювати тільки оборотні кошти, бо тільки вони формують прибуток (збиток).

Настільки суперечливі підходи привели більшість авторів до висновку, що слід переоцінювати все: і основні, і оборотні кошти. І якщо на запитання "Що?" єдність поглядів була досягнута, то на запитання "Як?" такої єдності у відповідях немає. Основних відповідей три:

- 1) всі активи необхідно перерахувати за загальним індексом цін;
- 2) кожен окремо взяту цінність слід перерахувати за індивідуальним індексом цін;
- 3) всі активи слід перерахувати за курсом національної валюти, взятої по відношенню до будь-якої іноземної валюти.

Слід звернути увагу на те, що у всіх випадках акцент при переоцінці здійснюється на активи, її результати автоматично списуються в пасив, адже це є основним наслідком принципу цілісності диграфічного рахівництва (у камеральному та диграфічному рахівництві можна переоцінити актив, не зачіпаючи пасив). Однак, списуючи результати переоцінки у пасив, бухгалтер повинен кредитувати один із таких рахунків:

- "Додатковий фонд", спотворюючи леверидж, тобто штучно збільшуючи обсяг джерел власних коштів;
- або "Збитки і прибутки", спотворюючи фінансовий результат за рахунок виникнення прибутку, якого реально не було.

Іноді здійснювалися спроби розділити ефект від переоцінки між різними рахунками. Найкраще такий підхід висловив ще у 1928 р. Д. Уайлдмен, який писав: "Чого домагаються прихильники переоцінки? Реальності балансу шляхом переоцінки активів. Припустимо, буде визначена відновна оцінка і отримано новий підсумок балансу. Але чи можна продати фірму за цю суму? Ні. Адже її ринкова ціна буде іншою. Вона залежить від можливості приносити майбутній дохід на вкладений капітал, а не від випадкових кон'юнктурних коливань цін на ті чи інші засоби. Але якщо підприємство не продається, то який сенс виконувати велику облікову роботу і виводити фіктивні прибутки, адже те, що не продане, прибутку не має?"¹.

Більше того, переоцінка не означає, як вважають багато бухгалтерів і особливо економісти і статистики, що замість однієї неточної оцінки буде отримана інша, більш точна. Переоцінка – це тільки те, що від однієї оцінки, яка не влаштовує певну категорію користувачів, фірма переходить до іншої оцінки, яка влаштовує цих суб'єктів значно більше; проте є й інші суб'єкти.

Але є і ще більш серйозні міркування, пов'язані з оцінкою, цією, як її назвав В.Е. Патон, "диявольською проблемою". Її демістифікація може бути проведена тільки за умови розуміння того, що різні сфери впливу господарського життя можуть вимагати у різні моменти різних оцінок.

І тут бухгалтери вступають у нескінченні дискусії: "На чому зупинитися?".

Вибір можна і потрібно зробити в інтересах тих осіб, які контролюють господарську діяльність фірм. Різні фірми можуть контролювати різні групи, а отже, немає можливості дати однозначні рекомендації. Вибір бухгалтера залежить від інтересів роботодавця? Або навпаки – бухгалтер вільний, він знає, що існує широкий спектр оцінок, що всі ці оцінки дуже погані, і він, бухгалтер, може вибирати будь-яку, але вибрати тільки ту, яка сподобається тим, від кого він, бухгалтер, залежить.

Однак у аналізі можна застосовувати і усю множину оцінок, їх величезний спектр, і тоді буде видно, як розподіляється той "збиток", який, за термінологією Моріса Алле, виробляє фірма.

Таким чином, професор Я.В. Соколов констатує:

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 218.

"Традиційна бухгалтерія тримається на міфі про точність власних оцінок, точно так само, як католицтво – на догмі папської непогрішності. Дайте безліч оцінок, і міф зникне. Всім стане ясно, що дані обліку такі ж самі умовні, як умовне усе в цьому світі. Але розуміння умовності і є розумінням реальної картини світу взагалі і рахівництва зокрема"¹.

У сучасній Україні, як і у радянські часи, домінують погляди на оцінку як на методичний інструмент вартісного вираження господарських процесів і явищ.

На думку професора В.Ф. Палія, "оцінка об'єктів бухгалтерського обліку – найбільш важливий фактор, що забезпечує достовірність бухгалтерського обліку та звітності"².

Професор В.Г. Швець під оцінкою розуміє "спосіб вартісного вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення"³.

Професор В.В. Сопко вважає, що "вартісна оцінка господарських фактів – явищ і процесів – є передумовою їх запису в системі бухгалтерських доказів – документів, реєстрів (рахунків) та звітності. Вартісна оцінка в бухгалтерському обліку виступає загальним вимірником, який дає змогу узагальнити всі господарські факти, явища і процеси в їх сукупності.

Вартісна оцінка є також складовою методу бухгалтерського обліку та його принципом, без наявності чого бухгалтерський облік за двоїстою (подвійною) системою не може бути реалізований"⁴.

У ряді робіт із питань теорії і практики оцінки в бухгалтерському обліку розглядається її мотиваційна природа. Зокрема, Н.М. Малюга стверджує, що оцінка здійснюється для цілей господарюючого суб'єкта.

На думку Я.В. Соколова, оцінка "виконується для цілей тих чи інших господарюючих суб'єктів і є втіленням принципу квантифікації"⁵. Квантифікація (лат. "quantum" – скільки і "facio" – роблю) – кількісне вираження якісних ознак для наступного етапу вимірювання, тобто надання результату чисельного

¹ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 220.

² Палий, В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии. Бухгалтерский учет. 2004. № 9. С. 8.

³ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. С. 155.

⁴ Сопко, В.В. Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку: [Електрон. ресурс]. URL: http://valery.ua.ua/_ld/0/2_Sopko_TBO.pdf.

⁵ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 197.

значення.

Професор Н.М. Малюга переконана, що "оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значущості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних вчинків, досягнень господарства для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта"¹.

Незважаючи на поглиблену увагу наукового співтовариства, проблема оцінки і її місці у відображенні фінансово-майнового стану господарюючих суб'єктів та проблема глобального впливу облікової оцінки на економіку залишаються недостатньо висвітленими у загальнотеоретичному аспекті.

Така ситуація, на наше глибоке переконання, пояснюється дуже вузьким сприйняттям сфери використання методології оцінки, що зумовлено у першу чергу консервативним трактуванням сутності бухгалтерського обліку, його місці і впливу на економіку.

Усвідомлення ж бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту дає новий поштовх і можливість розвитку методології оцінки, що і визначає актуальність і нові підходи в наших дослідженнях.

Оцінка виступає базисом побудови бухгалтерської системи, а отже, знаходиться в тісній взаємодії зі змінами і доповненнями до змісту бухгалтерського обліку як його іманентна складова. Іманентний (від лат. *immanens* – властивий, притаманний) – внутрішньо властивий предметам або явищам, той, який впливає з їхньої природи.

Оскільки, на наше переконання, бухгалтерський облік є системою більш широкою, ніж прийнято вважати сьогодні, а оцінка – його базис, цілком логічним є припущення про її сучасне звужене сприйняття.

На сьогодні бухгалтерський облік – це не просто реєстрація інформації, її обробка та систематизація, а специфічна система комунікацій між учасниками господарських відносин на мікро- і макрорівні. Останнє і створює об'єктивні передумови для

¹ Малюга, Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: монографія. Інститут змісту і методів навчання; Житомирський інжен.-техн. інс-тут. Житомир: ЖІТІ, 1998. С.24.

переосмислення суті оцінки та з'ясування її місця і місії в економічному середовищі.

Більше того, висунута і обґрунтована нами наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту формує передумови для розгляду оцінки крізь призму базових положень інституціональної теорії.

Раніше при розкритті вченими змісту облікової оцінки розглядалися лише окремі її аспекти. Сьогодні доцільно посилити дослідження більш вагомої якісної характеристики оцінки – її здатності виражати інституціональний інтерес (під інституціональним інтересом ми розуміємо зацікавленість інституціональної групи у отриманні вигоди від завищення або заниження вартості активу).

Ми виділяємо і будемо вивчати, а також пояснювати природу впливу інституціонального середовища на розвиток методології вартісного вимірювання (оцінки) в обліку.

Отже, з відповідним розширенням меж існуючої теорії бухгалтерського обліку (її інституціональне бачення) розширюються і межі сприйняття облікової оцінки, її місця, місії та розвитку методології.

Сучасне суспільство неможливо уявити без бухгалтерського обліку, а саме – без бухгалтерської інтерпретації явищ господарського життя. Бухгалтерський облік реалізує свою здатність до інтерпретації інформації у першу чергу за допомогою оцінки, перетворюючи вхідний потік у певну структуровану сукупність даних. Бухгалтерський облік, постачаючи і трактуючи інформацію для навколишнього середовища, є універсальною мовою бізнесу, пояснює факти господарського життя через набір упорядкованих символів.

Професор Санкт-Петербурзького державного університету М.Л. П'ятов під символами, якими оперує бухгалтерський облік, розуміє його категорії, за допомогою яких "ми намагаємося пояснити, витлумачити, зрозуміти, інтерпретувати економічну реальність ... Мова – це завжди заміна реальності символами. Символи завжди відповідають реальності лише частково. І символи – не що інше, як результат домовленості"¹.

¹ П'ятов М.Л. Бухгалтерский учет как способ объяснения экономических явлений: [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.buh.ru/itemsItem-7219>.

До викладеного додамо, що така "домовленість" є результатом виникнення і дотримання суб'єктами господарювання певних "правил гри" – інструкцій, стандартів і т.д.

Оцінка є інсценуванням, якісно-кількісним вираженням таких символів з метою їх відображення в обліку. Вона здатна індивідуалізувати якості об'єктів обліку, непостійна у своїй побудові, а тому може одночасно виражати інтереси однієї групи і приховувати зацікавленість інших (індивідуалізувати (лат. "individuatіo" – індивідуалізація, відокремлення) – наділяти індивідуальними ознаками; робити що-небудь по-різному щодо неоднакових предметів, різних осіб і т.д.). В цьому і проявляється суб'єктивна сутність оцінки та її залежність від інституціональних впливів.

Інституціональна сутність розвитку методології облікової оцінки останнім часом набуває більш чітких і явних рис. Це обумовлено процесом переведення національних систем обліку на міжнародні стандарти (МСФЗ) або, за висловом Я.В. Соколова, айфарезом і популяризацією справедливої вартості. Айфарез – процес переведення національної системи обліку на міжнародні стандарти. Ключ до розуміння айфарезу лежить у площині справедливої вартості.

Виникнення "справедливої вартості" як вершини розвитку методології оцінки в МСФЗ спонукає нас до перегляду теоретичного базису вартісного вимірювання фактів і явищ господарювання в бухгалтерському обліку. І ось чому.

Досліджуючи поширення у бухгалтерській системі терміну "справедлива вартість", встановлюємо, що своєю появою він зобов'язаний американським стандартам. Затвердженням на початку 90-х років ХХ ст. стандартів FAS 105 і FAS 107 Комітет зі стандартів бухгалтерського обліку США (Financial Accounting Standards Board, FASB) визначив правила розкриття інформації про справедливу вартість фінансових інструментів.

У 1993 р. був прийнятий стандарт FAS 115, в якому було визначено правила обліку боргових і пайових цінних паперів.

Схожі тенденції спостерігалися і у розвитку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ).

У березні 1995 року Комітет із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку опублікував МСФЗ 32 "Фінансові

інструменти: розкриття та подання інформації", у грудні 1998 р. – МСФЗ 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка". Перший стандарт встановлював правила розкриття інформації про фінансові активи та фінансові зобов'язання, у тому числі і про їх справедливу вартість, другий оперував справедливою вартістю при відображенні в обліку майже всіх фінансових інструментів у портфелі компанії.

Вперше по відношенню до нефінансових активів оцінка за справедливою вартістю як основний, а не альтернативний підхід, була використана у МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість".

Ухвалення у 2003 р. МСБО 41 "Сільське господарство" ввело справедливу вартість у бухгалтерський облік аграрних підприємств. На сьогодні цей метод оцінки елементів фінансової звітності згадується вже у багатьох міжнародних стандартах, зокрема у стандартах 16-22, 25, 32, 33, 38, 39, 40, 41.

У травні 2011 року Рада з МСФЗ прийняла новий МСФЗ 13 "Оцінка за справедливою вартістю" – результат спільного проекту Ради з МСФЗ та Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку США. Цим була задекларована єдина система вимог до того, як визначати справедливу вартість. МСФЗ (IFRS) 13 набув чинності для річних періодів, що починаються з 1 січня 2013 року, при цьому допускалося і дострокове застосування стандарту¹.

Таким чином, запровадження у облікову практику оцінки за справедливою вартістю пов'язане з появою таких об'єктів обліку, як фінансові інструменти – активи віртуальної економіки (Термін "віртуальна економіка" ввели Кліффорд Гедді і Баррі Аїкс у 1998 р. для опису складних відносин між бартерними і грошовим секторами економіки). Саме їхня специфічна (віртуальна) природа вимагала застосування іншої оцінки, ніж традиційна витратна модель. Однак виникає запитання: чим мотивовано поширення методології оцінки "справедливої вартості" на нефінансові активи?

Відповімо словами Я.В. Соколова: "Основне завдання проведення айфарезу зводиться до того, щоби перш за все актуальні власники (власники на сьогоднішній день) і особливо потенційні (можливі) власники акцій та інших цінних паперів

¹ Торас Дж. IASB и FASB выпустили руководство об измерении по справедливой стоимости и раскрытии информации: [Электрон. ресурс]. URL: http://www.pwc.ru/ru_RU/RU/ifrs/bulletin/IFRS_Newsletter-June2011new1.pdf.

мали реальне уявлення про активи фірм, які вони або хочуть продати (актуальні власники), або припускають придбати (потенційні власники). Для тих і інших прийнята на практиці оцінка за собівартістю не має змісту"¹.

МСФЗ трактують справедливу вартість як суму, на яку обмінюється актив або за якою погашаються зобов'язання в результаті операції між добре обізнаними, незалежними одна від одної і зацікавленими у здійсненні такої угоди сторонами.

Таке формулювання Я.В. Соколов назвав "terra incognita" (з лат. – невідома земля, незнайома сфера), і навіть гірше: **набір** красивих, але абсолютно порожніх слів. Незважаючи на таке переконання, вчений зазначає, що цей "набір" "придумали явно недурні люди, і вони знали, для чого це робили"².

Не секрет, що інститути і організації транснаціонального капіталу (умовно назвемо їх інститутом глобалістів) через застосування у МСФЗ "справедливої вартості" нав'язують світу пріоритетність оцінки свого бізнесу, активів. Тобто існують потужні інституціональні інтереси у привабливому представленні (оцінці) активів, значна частина яких відображає віртуальну економіку. Реалізація таких інтересів є цілком реальною, причому не тільки завдяки можливостям цієї фінансової інституції фінансувати розробки МСФЗ, що не приховується, а й значною мірою через складність критичної оцінки запропонованих МСФЗ методологічних підходів. Адже глобальний ринок асиметричний – частина його учасників (зрозуміло яких) володіє більшою інформацією, більш потужними економіко-політичними можливостями.

Можна стверджувати, що інститути і організації глобалістів мають більше можливостей видати бажане за дійсне. Їх інституціональна потужність здатна методологічно формувати і нав'язувати світу через МСФЗ (і сформовані на їх основі національні стандарти) верховенство цінності певних активів.

Таким чином, дещо важливе для глобалістів, оцінене силою лобістської методології, підкріплене вагомим інтересом і фінансовими можливостями потужних інститутів і організацій, буде

¹ Соколов, Я.В. Айфarez: новое слово и новое дело: [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.buh.ru/document-1427>.

² Те ж джерело.

коштувати більше, ніж реально існуючий актив з інверсійним (англ. "inversion" – перевертання, зміна напрямку) інституціональним інтересом. За рахунок таких "маніпуляцій" у сучасному світі реалізується стратегія нав'язування цінностей.

Отже, сьогодні облікова оцінка є вираженням інституціональних інтересів не стільки тих чи інших суб'єктів господарювання, скільки інституціональних груп національного, а тим більше – глобального виміру.

При цьому потужна спонукаюча сила глобального інституціонального інтересу не завжди діє злагоджено з інтересами суспільства або інтересами національних інститутів. За таких умов нав'язані ззовні (в МСФЗ) правила оцінки сприймаються як загально визнані і застосовуються на практиці більш слабкими країнами. У бухгалтерському обліку можна спостерігати так званий ефект "кривих дзеркал". Адже оцінка віртуальних активів із використанням методології "справедливої вартості" будується на розрахунках потенційного маржинального прибутку, які передбачають стійке зростання протягом десятиліть. Однак через сумнівність оцінки таких активів будь-яке уповільнення темпів зростання фондового ринку і економіки в цілому, як правило, веде до початку великомасштабної кризи.

При цьому міжнародна стандартизація обліку не є негативним явищем. Проблема криється в іншому – якщо МСФЗ будуть відображати інтереси тільки однієї інституціональної групи, то такі МСФЗ не зможуть запобігати кризовим явищам. Підготовка останнім часом МСФЗ для малого бізнесу, державного сектора не змінює суті виявленої проблеми.

Проблема полягає не в активності транснаціонального капіталу у підготовці МСФЗ, а у пасивності інших інституціональних груп. І якщо бухгалтери-практики можуть не розуміти, що їхніми руками (через МСФЗ) реалізуються інтереси глобального інституту, то вчені зобов'язані протидіяти небажаному для розвитку обліку монополізму.

Виявлена проблема визначального впливу глобального інституту на формування сучасної методології облікової оцінки спонукає нас до розгляду наукової гіпотези про необхідність вирішення цієї проблеми в єдності і боротьбі різних інтересів протилежних інститутів і їх об'єднань. Такий підхід у формуванні розвитку методології оцінки вимагає

вдосконалення теоретичної основи, його можна пояснити і вирішити на базі нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

До появи інституціональної теорії бухгалтерського обліку була відсутня фундаментальна платформа, яка підкреслювала важливість конкуренції у формуванні методології МСФЗ, в тому числі методології оцінки. Адаже окремо національні суб'єкти методологічного впливу не формують у сучасному світі "правила гри". МСФЗ формуються через організації впливових інститутів глобалістів.

Згідно з новою теорією, реалізація місії бухгалтерського обліку у попередженні економічних криз заснована на врахуванні інтересів інститутів, що відображають максимально широкий спектр соціально-економічного середовища.

Нова теорія націлює наукове співтовариство бухгалтерів на необхідність відображення у МСФЗ інтересів різних інститутів не стільки для відстоювання інтересів "слабких", скільки для дотримання закону діалектики єдності і боротьби протилежностей у МСФЗ. А отже, це посилить можливості бухгалтерського обліку у попередженні економічних криз.

Дійсно, глобальний інститут нав'язує світові через МСФЗ пріоритетність оцінки власного бізнесу, активів, що доведено вище.

Однак, з іншого боку, потенційно такі можливості є і в урядів країн зі зростаючою економікою, світової професійної громадськості, малого, середнього і великого реального бізнесу **(умовно назвемо їх інститутами реальної економіки).**

Нова теоретична база пояснює і, що головне, мотивує розвиток методології облікової оцінки в інтересах різних інститутів із метою поступового нівелювання протиріччя між ними в узгоджених МСФЗ.

Графічно ці протиріччя можна показати як зміну трендів вартості активів залежно від впливу інтересів інститутів реальної та віртуальної економік на методологію оцінки (рис. 4.14 і 4.15).

На рис. 4.14 і 4.15 зображено, як теоретично нівелюються інституціональні протиріччя за умови рівності сил інститутів (точка рівноваги).

За пріоритетності впливу на методологію оцінки (через МСФЗ) інститутів віртуальної економіки (рис. 4.14) вартість віртуальних активів завищується, тоді як вартість реальних, навпаки, знижується.

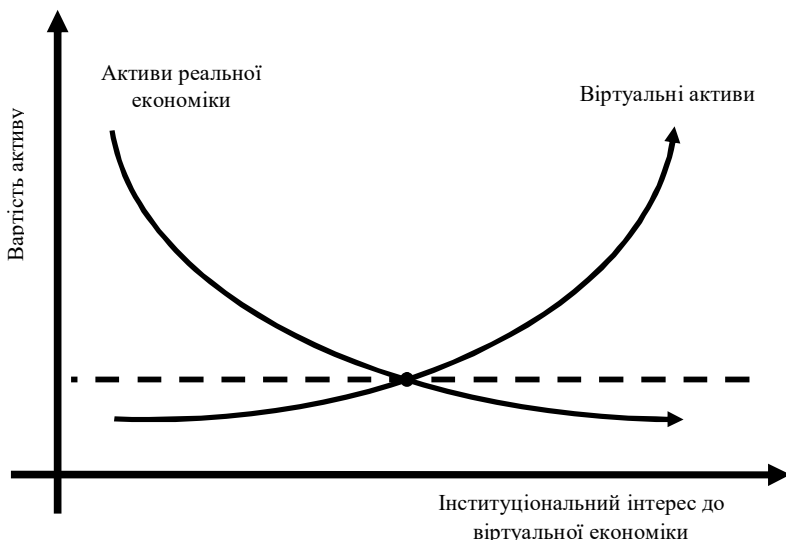


Рис. 4.14. Пріоритетність впливу інтересів інституцій віртуальної економіки (інституту глобалістів) на оцінку активів

За пріоритетності впливу інститутів реальної економіки на методологію оцінки активів (рис. 4.15) спостерігається зворотна картина.

Отже, без рівноваги сильніші інститути та їх об'єднання будуть задавати вектор розвитку методології в облікових стандартах як національного, так і міжнародного рівня. Саме це і спостерігається сьогодні у глобальному світі.

Інституціональна теорія (запропонована наукова гіпотеза) змінює уявлення про формування методології і місії оцінки. **Облікову оцінку сьогодні необхідно розглядати не стільки як відображення будь-якого конкретного факту в грошовому вираженні, скільки як величину вираження змісту інституціональних інтересів, здатних нав'язувати "правила гри" (в МСФЗ, національних стандартах).**

Практичні дії бухгалтерів усіх суб'єктів господарювання залежать від того, який вектор закладено інституціональним інтересом до "правил гри".

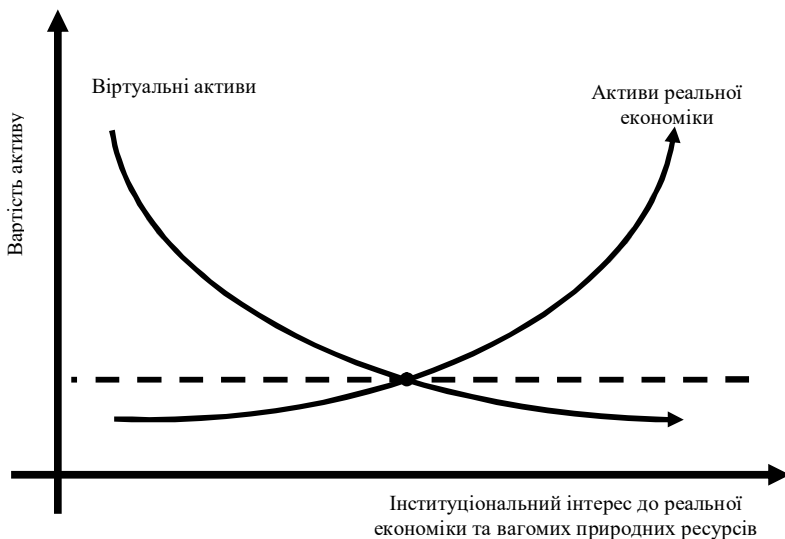


Рис. 4.15. Пріоритетність впливу інтересів інститутів реальної економіки на оцінку активів

Проникнення у внутрішньо суперечливу природу розвитку методології оцінки є важливим показником глибини теоретичного розуміння об'єкта дослідження інституціональною теорією.

Інтереси інститутів реальної і віртуальної економіки в оцінці є протилежними. Вони функціонують у єдиному соціально-економічному середовищі, а отже, нерозривно пов'язані між собою. Крім того, вони взаємообумовлені, тобто існування інституту глобалістів можна виділити тільки на тлі існування інститутів реальної економіки. Саме в цьому реалізується єдність протилежностей.

Протилежності взаємодіють між собою від простого пасивного протистояння до активного впливу. Саме наявність у кожного зі згаданих вище інститутів власного інтересу, полярного до інтересу опонента, спонукає їх до методологічної боротьби. Боротьба відображає активний характер протистояння і взаємодії інституціональних інтересів різних інституціональних груп. Протистояння опонуючих інституціональних груп полягає у тому, що вони, протидіючи, прагнуть виключити один одного або

розширити свій вплив за рахунок мінімізації впливу іншого.

У нашому випадку об'єктом впливу є методологія оцінки. Слід пам'ятати, що суперечності існують у будь-якій системі, що розвивається, від початку і до кінця. Змінюються тільки стан, кількісні параметри, характер протиріч і їх значимість у системі. **Але, щоби бути справжнім джерелом розвитку, суперечності повинні вирішуватися. Певне вирішення боротьби (досягнення консенсусу на певній стадії) означає настання незворотних змін. Це і є розвиток.**

Бухгалтерській спільноті важливо зрозуміти, що вирішення протиріч у науковому пізнанні не зводиться до простого усунення плутаних формально-логічних суперечностей у міркуваннях інституціональних груп, а полягає у взаємоузгодженні інституціональних інтересів цих груп, досягненні точки рівноваги. **Саме тому методологія оцінки, затиснута у рамки вигаданої "несуперечливої системи", не може сьогодні якісно і ефективно функціонувати.**

Відповідно, для досягнення в цій проблемі бажаної мети – дотримання діалектичного закону єдності і боротьби протилежностей – науково-професійне співтовариство зобов'язане отримати значення одного із "двигунів" розвитку методології оцінки (як іманентної складової бухгалтерського обліку). І це стане можливим лише в тому випадку, якщо вона спрямує свої зусилля на вирішення існуючих протиріч, будучи в той же час однією зі сторін цього протиріччя (під протиріччям розуміємо боротьбу інституціональних інтересів окремих інституціональних груп) і протидіючи іншій його стороні.

Бухгалтерському обліку як науці важливо розуміти природу появи впливів на оцінку, щоби кожна нація, кожна інституціональна група, кожна наукова школа не комплексувала, а відстоювала свої інтереси. Тому інституціональна теорія, на відміну від попередніх теорій бухгалтерського обліку, розкриваючи природу оцінки, дає великі можливості розвитку її методології за рахунок розширення участі різних інституціональних груп і наукових шкіл.

Україна здатна і зобов'язана формувати якісно нову участь бухгалтерського обліку у соціально-економічному просторі. У фінансовій звітності транснаціональних корпорацій (ТНК) більше

третини вартості активів становить вартість нематеріальних активів. Не применшуючи важливості таких активів, наша країна повинна навчитися доводити світові і закріплювати в МСФЗ пріоритетність і інших глобальних цінностей (рис. 4.16).

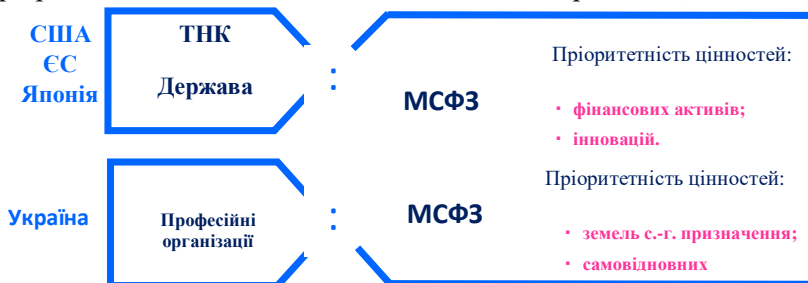


Рис. 4.16. Участь України у глобальній стратегії нав'язування цінностей через формування методології в МСФЗ

Безцінним багатством є сільськогосподарські землі і екологічно чисті біологічні активи. На привабливе представлення саме цих ресурсів і має бути спрямований інституціональний інтерес нашої держави у МСФЗ. Землі, права користування ними, біологічні активи, стратегічні запаси зерна і не тільки є важливими факторами збалансованості світової економіки¹.

У світовому та вітчизняному обліку такі активи значно недооцінені, що завдає шкоди не тільки національним інтересам, а й світовій стабільності.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку є основою вирішення цього завдання. Вона спонукає Україну, її бухгалтерське співтовариство не до імплементації МСФЗ, а до їх адаптації (як мінімум), участі в розробках, дискусіях, пов'язаних із формуванням МСФЗ (як максимум).

У теоретичному сенсі висунута наукова гіпотеза зводиться до того, що з позиції інституціональної теорії бухгалтерського обліку на методологію оцінки вирішальний вплив справляє інтерес інститутів і інституціональне середовище. Масштаби цього впливу все менше є національними і все більше – світовими.

¹ Жук В.М. Наукове обґрунтування формування стратегічних запасів зерна: перспективи України в умовах глобалізації. Економіка АПК. 2012. № 5. С. 19-25.

Інституціональна теорія обґрунтовує, що при ігноруванні у розвитку методології оцінки єдності і боротьби інституціональних інтересів неможливо досягти "точки рівноваги", досконалості міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Без цього стає проблемним і попередження економічних криз за участю бухгалтерського обліку.

Має велике значення, хто формує методологію і розробляє МСФЗ – представники однієї інституціональної групи, чи при цьому є конкуренція, діє закон діалектики єдності і боротьби протилежностей.

Для того, щоби бухгалтерський облік був дієвим у благоустрої та стабілізації соціально-економічного середовища, він повинен керуватися "правилами гри" (стандартами), сформованими за науковими законами – законами філософії.

Висновки. Бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом, який не тільки інформаційно забезпечує управління на всіх рівнях (від суб'єктів до держави), а і здатний сигналізувати про економічні кризи і вирішувати їх.

Посилення науково-теоретичного забезпечення розвитку методології оцінки, звітності та інших складових інституту бухгалтерського обліку є основою бухгалтерського попередження економічних криз.

Залучення бухгалтерської науки до питань попередження і подолання економічних криз у першу чергу вбачається і позиціонується з розвитком саме методології оцінки.

Оцінка є обліковою категорією (елемент методу бухгалтерського обліку), яка найбільше залежить від інституціональних впливів.

Оцінка в обліку – це система професійного трактування процесів і явищ життєдіяльності господарюючих суб'єктів у вартісному вираженні, яка здійснюється за "правилами гри" (формальними інститутами – законами, стандартами), методологія яких ("правил гри") формує соціально-економічні інститути і їх організаційні об'єднання на національному та глобальному рівнях.

Дієвість оцінки, її позитивний вплив на соціально-економічне середовище забезпечується діалектичною єдністю і боротьбою

протилежних інститутів і їх організацій при формуванні методології обліку і звітності.

Запропоноване нами наукове припущення про інституціональну основу розвитку методології оцінки зовсім не претендує на те, щоби знайти у попередніх трактуваннях принципів недоліки. Проведене дослідження націлене на переосмислення і розширення сприйняття сутності та місії оцінки як у бухгалтерському обліку, так і в соціально-економічному середовищі, здатності обліку попереджати економічні кризи.

Новий якісний прорив у розумінні розвитку методології оцінки стає можливим за умови перегляду теоретичних основ обліку, що забезпечується інституціональною теорією бухгалтерського обліку.

Висновки

Особливості інституціональної теорії бухгалтерського обліку вбачаються у розвитку його функцій, збагаченні предмета і об'єктів, визначенні інституційного тренду розвитку методології і моделювання.

Визначення і розвиток функцій бухгалтерського обліку нерозривно пов'язані з формуванням його парадигм. Інституціональна парадигма обґрунтовує розвиток функцій обліку, виходячи з діалектичної взаємодії функціональної затребуваності на його інформацію і функціональних можливостей з її задоволення. Інституціональна теорія виділяє управлінську та інституціональну функціональну затребуваність, що і є фундаментом визначення і розвитку нових функцій на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку.

Предмет бухгалтерського обліку визначається його теоріями. В інституціональному середовищі країн колишнього соцтабору сформувалася звужена інтерпретація предмета бухгалтерського обліку, що позиціонував облікову діяльність як одну з функцій управління. Інституціональна теорія розглядає бухгалтерський облік як важливий соціально-економічний інститут і визначає його предметом вивчення природи професійного, інформаційного забезпечення довіри, порозуміння і керованості у соціально-економічному просторі (що є більш масштабним, ніж відображення фактів і явищ життєдіяльності суб'єктів

господарювання).

Інституціональна теорія пояснює природу зміни об'єктів бухгалтерського обліку. Причина – реагування та абсорбування обліком інституціональних впливів і запитів. Ідентифікація об'єктів обліку діалектично залежить від їх інформаційної цінності. Інституціональна модель розвитку націлює на збагачення бухгалтерського обліку як об'єктами всередині системи (відображується шляхом методів – форм – організації), так і позасистемними їх "паростками". Таке збагачення розширює предмет і об'єкти до меж, які дозволяють інституту бухгалтерського обліку виконувати його ключову місію – забезпечення довіри, порозуміння і керованості у соціально-економічному просторі.

Для позиціонування і розвитку бухгалтерського обліку в якості важливого соціально-економічного інституту першорядне значення відводиться моделюванню. В інституціональній теорії і парадигмі моделювання збагачується завданнями проектування бажаних (потрібних) змін у розвитку бухгалтерського обліку. Останнє є основою наукового забезпечення бухгалтерських реформ.

Інституціональна теорія і парадигма обґрунтовує і виділяє головні спрямовуючі вектори розвитку моделювання: збагачення функцій, предмета, об'єктів; кількісне і якісне зростання суб'єктів методологічного впливу у бухгалтерському обліку.

Нова теорія обґрунтовує важливість розвитку методик і методологічних рекомендацій як інструментів удосконалення практики обліку за допомогою моделювання, зростання професійного рівня бухгалтерів, у першу чергу для країн зі "слабкими" інститутами.

Розвиток моделювання зумовлюється і появою нових об'єктів обліку, серед яких трансакційні витрати асоціюються виключно з інституціональною теорією. Облік трансакційних витрат – найбільш логічно очікувана особливість інституціональної теорії.

У новій теорії ідентифікація трансакційних витрат обґрунтована збільшенням витрат на супровід бізнес-діяльності, продуктивність або деструктивність яких значною мірою залежить від інституціонального середовища. Метою бухгалтерського обліку трансакційних витрат є організація аналізу і дієвого контролю детермінантів таких витрат для їх

оптимізації на мікрорівні (у суб'єктах господарювання), а також для виявлення на макрорівні неефективних інститутів, з функціонуванням яких пов'язані непродуктивні (або необґрунтовано масштабні) трансакційні витрати.

До розробки інституціональної парадигми і теорії бухгалтерського обліку була відсутня фундаментальна платформа важливості конкуренції у формуванні методології облікової оцінки. Монополізм суб'єктів методологічного впливу як на міжнародному (МСФЗ – IASB), так і на національному (П(С)БО – Мінфін) рівнях шкодить реалізації нової місії бухгалтерського обліку. Врахування в цьому питанні інтересів різних інститутів та інституціональних утворень важливе не стільки для відстоювання позицій "слабких" інститутів, скільки для дотримання закону діалектики єдності і боротьби протилежностей, що є фундаментальним у розвитку оцінки в бухгалтерському обліку.

Усвідомлюючи важливість таких базових чинників, як предмет, об'єкт, функції, оцінка, моделювання, для розвитку теорії і проблем бухгалтерського обліку, все ж варто пам'ятати, що головним у ієрархії інституціонального розвитку бухгалтерського обліку є його неформальний інститут, що і буде предметом досліджень наступного розділу.

РОЗДІЛ 5 ІНСТИТУТ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ

Завданням науки є вирішення проблем практики і прогнозування її розвитку. Однак у буквальному виконанні цього не відбувається. Наука формує парадигму, розробляє теорію, методологію, моделі – інакше кажучи, "вселяє віру", мобілізує і "озброює" бухгалтерів. Тільки "повіривши", отримавши мотивацію і інструментарій, останні і вирішують проблеми практики та формують майбутнє професії.

Інституціональна парадигма і теорія розглядають бухгалтерський облік як важливий соціально-економічний інститут, а бухгалтера – як "неформального носія" цієї фінансової інституції. У сучасному світі цінний не "рахівник", а бухгалтер із активною позицією, лідер в економічній і навіть правовій спеціалізації, що і формує інститут професійних бухгалтерів в якісних і кількісних показниках.

Для виконання завдань із забезпечення порозуміння і керуваності у сучасних соціально-економічних просторах інститут професійних бухгалтерів повинен формуватися і розвиватися на новій фундаментальній платформі. Такою платформою ми вбачаємо інституціональну теорію бухгалтерського обліку. Теорію, в якій інституту професійних бухгалтерів відводиться особливе місце.

У цьому розділі ми досліджуємо явище інституту професійних бухгалтерів, його становлення і, головне, вплив на майбутнє бухгалтерського обліку.

5.1. Причинно-наслідковий зв'язок формування і розвитку інституту професійних бухгалтерів

У цьому параграфі з позицій інституціональної парадигми і теорії досліджується причинно-наслідкова природа становлення інституту професійних бухгалтерів.

У науково-фаховій літературі чимало написано про історію розвитку професійних об'єднань бухгалтерів. Однак ми не змогли знайти теоретичного обґрунтування становлення та існування цього явища у бухгалтерському обліку (тут ми говоримо про бухгалтерський облік з позиції інституціональної теорії і парадигми).

Усім відомо, що найбільший розвиток професійні організації бухгалтерів отримали в англосаксонських країнах, а у країнах континентальної Європи прерогатива у регулюванні бухгалтерського обліку належала державі. Вважається, що історія становлення бухгалтерських професійних організацій становить трохи більше ста років. Однак не все так однозначно. Є й інші історичні відомості.

Для того, щоби пояснити феномен інституту бухгалтерів, необхідно уточнити розуміння самої його соціально-економічної сутності та пояснити причинно-історичні аспекти його розвитку.

Професія бухгалтера виникла 6000 років тому, і протягом усього цього часу бухгалтер займався обліком конкретних об'єктів, керуючись своїми знаннями, вміннями та практичними навичками.

Відповідно до Великого економічного словника, під професією розуміється основний рід трудової діяльності, заняття людини, яка володіє комплексом спеціальних теоретичних знань і практичних навичок, набутих у результаті спеціальної підготовки, досвіду і стажу роботи¹.

З точки зору конкретної людини професія – це діяльність, за допомогою якої ця особа приймає участь у житті суспільства і яка слугує їй головним джерелом матеріальних засобів до існування. У процесі свого розвитку професія бухгалтера зазнала змін, і зі звичайного рахівника бухгалтер перетворився на активного учасника процесу управління господарюючим суб'єктом, гаранта розуміння і керованості в соціально-економічних просторах. Сьогодні, щоби займати посаду бухгалтера, необхідно володіти певними професійними знаннями, навичками, вміннями, етикою поведінки і спілкування.

Професійні знання уявляють собою сукупність відомостей, що становлять зміст бухгалтерського обліку та взаємопов'язаних із ним дисциплін. Людина, яка вирішила пов'язати себе з професією бухгалтера, може отримувати знання у сфері бухгалтерського обліку, навчаючись у коледжах (тобто здобути середню освіту) або у вищих навчальних закладах. При цьому, як зауважує А.С. Бакаєв, "сама по собі вища освіта, отримана бухгалтером у ВНЗ, ще не є гарантією його компетентності. Саме тому практично в усіх країнах з розвиненою ринковою

¹ Большой экономический словарь./Под ред. А.Н. Азрилияна. 5-е изд. доп. и перераб. М.: Ин-т новой экономики, 2002. С. 815.

економікою існує статус "професійний бухгалтер"¹. Цей статус передбачає членство бухгалтера у саморегульованому професійному об'єднанні і здачу ним кваліфікаційних іспитів (тобто отримання професійної освіти).

Крім професійних знань, у бухгалтера повинні бути ще й **навички** для своєчасного вирішення поставлених перед ним завдань. Навичками є дії, сформовані шляхом повторення і доведення до автоматизму. У свою чергу, **вміння** – це здатність виконувати дії, набута в результаті навчання або життєвої практики. При подальших тренуваннях вміння може перейти у навичку. При здійсненні введення інформації саме навички дозволяють бухгалтеру істотно скоротити час на виконання необхідних розрахунків, якісно організувати обліковий процес.

Поведінка, яка характеризує і визначає професійного бухгалтера як неформального носія інституту, встановлюється **професійною етикою**. Етика також формує порядок вирішення конфліктів і ситуацій, якщо погляди і думки професійних бухгалтерів, клієнтів і роботодавців не збігаються.

Таким чином, приходимо до висновку, що бухгалтера можна розглядати як представника професії (інституту) в тому випадку, якщо він володіє знаннями, навичками, вміннями і дотримується етики. Явне вираження, а тим більше дотримання вищевикладених якостей, формується в міру розвитку економіки і досягає свого апогею лише з утворенням професійного бухгалтерського руху.

Іншими словами, в інституті бухгалтерського обліку завжди присутня його неформальна складова – **інститут бухгалтерів**, але тільки з досягненням бухгалтерським обліком рівня важливого соціально-економічного інституту якість його неформальної складової (того, що знаходиться "у головах" бухгалтерів) і кількісне зростання організаційних об'єднань бухгалтерів призводить до появи **інституту саме професійних бухгалтерів**.

Слід відзначити, що необхідність у самоорганізації бухгалтерів усвідомили і реалізували ще кілька століть тому. У 1581 р. у Венеції була заснована Колегія рахівників (Colegio dei Raxionati). Пізніше громадські об'єднання бухгалтерів були створені у Мілані,

¹ Бакаев, А.С. Реформирование системы бухгалтерского учета в России (вопросы теории и практики): дисс.докт. экон. наук. М., 2006. С. 322.

Генуї, Флоренції, Неаполі, Римі, Палермо.

З інституціональної точки зору в Італії XVI ст., де процвітав вільний ринок не тільки товарів, але і капіталу, на бухгалтерів покладалася певна відповідальність за довіру, порозуміння і керованість у досить розвиненому на той час соціально-економічному просторі.

Зрозуміло, що для виконання такої місії в арсеналі бухгалтерів XVI ст. не було достатнього організаційно-методичного забезпечення, методологічних установок і багатьох інших чинників сучасного сприйняття інституту бухгалтерського обліку. Однак, і це дуже важливо, в Італії того часу сформувалися об'єктивні причини появи інституту професійних бухгалтерів – це необхідність забезпечення довіри, порозуміння і керованості у більш складному соціально-економічному просторі. Виконуючи цю місію, бухгалтерський облік і сам бухгалтер вийшли "за рамки" підприємства. Багато бухгалтерів були самостійними "гравцями" на ринку, а не найманими працівниками. Бухгалтерський облік стає важливим інститутом в італійському соціально-економічному просторі, а сам бухгалтер – його неформальним носієм. Останнє приростало і формувало нове інституціональне утворення – інститут професійних бухгалтерів Італії XVI ст.

Однак із відомих історії причин Італія (батьківщина і теорії бухгалтерського обліку) віддала пальму першості у розвитку бухгалтерської професії англо-саксонським країнам. Щоправда, це сталося через три століття.

Серед національних бухгалтерських об'єднань, які сприяли підвищенню престижу та утвердженню статусу бухгалтера, необхідно відзначити громадські об'єднання бухгалтерів Шотландії (Товариство бухгалтерів Единбургу, 1854 р.; Інститут бухгалтерів і актуаріїв Глазго, 1855 р.; Товариство бухгалтерів у Абердіні, 1867 р.), члени яких використовували особливий титул "присяжний бухгалтер", що позначається буквами "С.А."

Слідом за шотландськими інститутами у другій половині XIX ст. створюються інститути присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу, які в 1879 р. дійшли згоди щодо створення національної бухгалтерської асоціації – Інституту присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу.

Для отримання звання присяжного бухгалтера потрібно пройти систему платного навчання в конторах членів Інституту,

скласти іспити і мати не менше десяти років бухгалтерської практики. Інститут прагнув захистити інтереси професійних бухгалтерів і захистити ринок від неякісних послуг шляхом введення правил поведінки своїх членів.

Неважко побачити, що становлення і розвиток професійних інститутів бухгалтерів у кінці XIX ст. відбувалося у найбільш розвиненій на той час країні. У Великобританії того часу формування ринку капіталу мало визначальний вплив на розвиток усіх соціально-економічних інститутів. Інститут бухгалтерського обліку приростав розвитком насамперед його неформальної складової (свідомістю бухгалтерів Великобританії). Неформальний інститут формував відповідні організаційні структури – професійні об'єднання бухгалтерів. Останні, у свою чергу, створювали "правила гри" – формальні інститути.

Таким чином, подібно до Італії XVI ст., явище інституту професійних бухгалтерів Великобританії XIX ст. є наслідком необхідності виконання бухгалтерським обліком і більш масштабної місії – щодо забезпечення довіри, порозуміння і керованості у складному соціально-економічному просторі. "Замкнутий" у межах підприємства бухгалтерський облік не міг задовольняти запити "інвестиційно-акціонерної" економіки. Такі запити міг задовольнити тільки інститут бухгалтерського обліку, його нові організаційні прояви і безпосередньо професійні бухгалтери (аудитори) як самостійні "гравці".

Відкритість економіки, міждержавний рух капіталу сприяли запозиченню і становленню подібних інститутів і в інших країнах.

В кінці XIX – початку XX ст. отримує розвиток громадський рух американських бухгалтерів. Практично у всіх штатах з'являються місцеві громади бухгалтерів.

На появу професійних об'єднань бухгалтерів у Сполучених Штатах Америки величезний вплив мала Велика Британія. Для контролю інвестицій в Америку спрямовували шотландських і англійських бухгалтерів, і деякі з них відкривали там свою справу. У 1887 р. законом штату Нью-Йорк була заснована Американська асоціація громадських бухгалтерів (American Association of Public Accountants – AАРА), а в 1896 р. губернатор штату Нью-Йорк підписав Акт "Про регулювання професії бухгалтера". Пізніше закони про регулювання професії були прийняті й іншими американськими штатами. Кваліфікація

бухгалтера і його право практикувати за фахом підтверджувалися сертифікатом дипломованого громадського бухгалтера (Certified Public Accountant – CPA).

З 1957 р. перше з об'єднань – Американська асоціація громадських бухгалтерів (American Association of Public Accountants (AAPA) – отримало сучасну назву – "Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів" (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA).

З 1919 р. в США існує Національна асоціація бухгалтерів (National Association of Accountants – NAA). Вона створювалася в інтересах бухгалтерів з управлінського обліку. В даний час діє заснований нею Інститут управлінського обліку (Institute of Management Accounting – IMA). Викладачі бухгалтерського обліку з університетів об'єднані в Американську бухгалтерську асоціацію (American Accounting Association – AAA). З початку своєї діяльності (з 1916 р.) Асоціація фінансувала розробки з формування принципів і стандартів бухгалтерського обліку.

Об'єднання бухгалтерів у континентальній Європі не створили такого істотного впливу на становлення професії, як шотландські та англійські інститути. Як правило, в континентальній Європі ці інститути були запозичені від Великобританії.

Перша організація бухгалтерів Франції (Академічна спільнота бухгалтерів Парижа) була створена у 1881 р., а у 1912 р. за її прикладом були утворені компанії бухгалтерів-експертів у інших містах Франції. У вересні 1945 р. вийшов у світ ордонанс (постанова) про державне регулювання професії і заснування Ордену експертів-бухгалтерів (Ordre des Experts-Comptables – ОЕС) під юрисдикцією Міністерства економіки та фінансів.

Сьогодні Орден експертів-бухгалтерів (національний інститут громадських бухгалтерів) є єдиним у Франції об'єднанням зареєстрованих громадських бухгалтерів. У 1969 р. спеціальним декретом у Франції була заснована Національна компанія бухгалтерів-ревізорів (the Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes – CNCC). Державні аудитори – члени CNCC – виконують встановлений законом обов'язок перевірки та представлення свого висновку про звітність компаній, які підлягають обов'язковому аудиту, а також консолідованої звітності. CNCC знаходиться у віданні Міністерства юстиції. Членами Ордену експертів-бухгалтерів або Національної

компанії бухгалтерів-ревізорів можуть стати власники національного диплома професійного бухгалтера (diplome d'expertise comptable – DEC). Його може отримати той, хто пройде багатоступеневу систему іспитів за програмою, схваленою ОЕС і CNCC спільно з Міністерством освіти. Навчання за цією програмою зазвичай проходить в університеті. Далі необхідне трирічне стажування та складання іспиту з обов'язкового і добровільного аудиту фінансової звітності.

Сьогодні в Італії діють два професійних об'єднання бухгалтерів: Національна рада бухгалтерів і комерційних експертів (Consiglio Nazionale dei Ragioneri e Periti Commerciali – CNRPC); Національна рада докторів комерції (Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti – CNDC). Членам CNRPC присвоюється кваліфікація бухгалтерів і комерційних експертів. Щоби отримати її, необхідно мати диплом про закінчення школи бізнесу, мати три роки бухгалтерської практики і здати іспити, проведення яких контролюється державними органами. Для отримання кваліфікації доктора комерції необхідно пройти чотирирічний курс навчання і здати випускні іспити в університеті. Члени CNRPC і CNDC мають рівні права у сфері надання бухгалтерських послуг.

У той же час процес інституціоналізації професійних бухгалтерів у Великобританії набирав силу в боротьбі за право стати власниками реєстру ліцензованих громадських бухгалтерів і представляти професію в органах влади. Компроміс був знайдений лише у 1974 р. шляхом заснування Консультативного комітету бухгалтерських товариств – ССАВ (Consultative Committee of Accountancy Bodies¹). В даний час Комітет складається з 334 тис. членів з п'яти організацій: Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ICAEW), Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), Присяжний інститут бухгалтерів державних фінансів (CIPFA), Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS), Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (ICAI). Комітет створює відчутний вплив на глобальну бухгалтерську професію шляхом представництва інтересів Великобританії перед міжнародними інституціями, що формують глобальні професійні правила.

¹ ССАВ: [Electronic source]. URL: <http://www.ccab.org.uk/objectives.php>.

У 70-ті роки XIX ст. ідея створення професійних об'єднань бухгалтерів отримала суспільне визнання і в Росії. Але задумки про об'єднання "присяжних рахівників" (висунуті Є.Г. Вальденбергом, А.Д. Потьомкіним, А.М. Вольфом, які у вигляді проектів Інституту присяжних рахівників І.А. Жидкова, І.Д. Гопфенгаузена, П.П. Цитовича пройшли розгляд у Міністерстві фінансів Російської імперії, Комітеті Міністрів, Державній Раді) так і не були схвалені, оскільки відстоювали інтереси дуже невеликої групи фахівців. Створений у 1924 р. Інститут державних бухгалтерів-експертів не став, та й не міг стати повною мірою незалежною професійною організацією. За Положенням він був підконтрольний Народному комісаріату Робітничо-селянської інспекції.

На цьому свідомо обмежимо історичний огляд становлення інституту професійних бухгалтерів. Вищевикладеного достатньо для того, щоби зробити два важливі висновки:

- **по-перше**, становлення інституту професійних бухгалтерів нерозривне з новою місією бухгалтерського обліку із забезпечення довіри, порозуміння і керованості у складних соціально-економічних просторах (так було в Італії у XVI ст., у Великобританії у XIX ст., так є і в XX – XXI ст. у зв'язку із запитами глобальної економіки).

- **по-друге**, інститут професійних бухгалтерів має як об'єктивну, так суб'єктивну форму поширення. У країнах, де інституціональні особливості соціально-економічного середовища з різних причин не відчують критичної потреби у появі інституту професійних бухгалтерів, останні можуть формуватися і за рахунок запозичень інститутів (таке відстежується в континентальній Європі та інших регіонах).

Перше близьке до еволюційної характеристики розвитку, друге – до революційної.

Еволюційна модель формування інституту професійних бухгалтерів представлена на рис. 5.1.

Невід'ємним атрибутом ринкової економіки стала самостійність бухгалтерів як рівноправних "гравців".

Розуміючи зростання запитів і довіри з боку суспільства, представники бухгалтерської професії усвідомлювали необхідність у регулярних зустрічах один із одним для консолідації зусиль, вирішення проблем повсякденного

професійного життя. Еволюційно сформувався неформальний інститут на основі "усвідомлення значущості та відповідальності", а його реалізація привела до створення громадських національних бухгалтерських об'єднань, які серед своїх завдань вбачали і розробку національних формальних інститутів у сфері організації і методології бухгалтерського обліку, освіти та етики (бухгалтерські інструкції, освітні програми, правила поведінки).

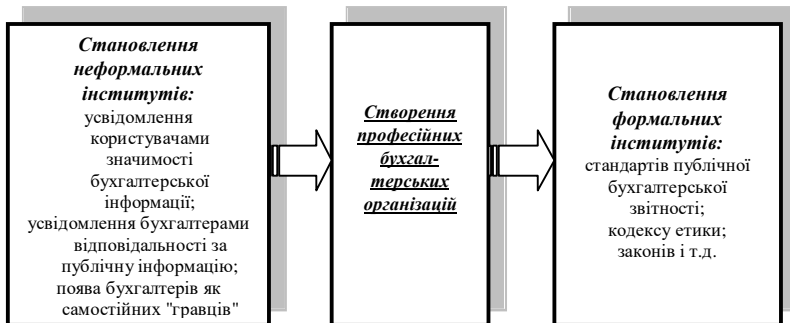


Рис. 5.1. Модель еволюційного формування інституту професійних бухгалтерів

У країнах, що запозичили інститут професійних бухгалтерів, модель його формування має іншу спрямованість (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Модель формування інституту професійних бухгалтерів шляхом запозичення інститутів

Потрібно розуміти, що у континентальній Європі історично складався свій неформальний інститут бухгалтерів. Він формувався більше під впливом державного регулювання і контролю, а бухгалтери, як правило, не були самостійними "гравцями" на ринку. На професію величезний вплив мали особливості національних формальних інститутів (законів, інструкцій і т.д.).

З розширенням ринку капіталу цих країн виникала необхідність запозичень нових явищ у бухгалтерському інституті. Багато хто брав приклад з Великобританії. Переважно запозичувалися і адаптувалися формальні інститути, в т.ч. і положення про організацію професійних об'єднань бухгалтерів. Якщо розвиток соціально-економічного середовища вимагав від бухгалтерського обліку забезпечення порозуміння і керованості національними ринками – інститут професійних бухгалтерів процвітав. Так сталося у більшості країн Західної Європи.

І навпаки, запозичені інститути професійних бухгалтерів не могли існувати у неринковому інституціональному середовищі. Так сталося у країнах колишнього соцтабору (тут ми не відкидаємо теоретичну можливість існування інституту професійних бухгалтерів у системі планової економіки, хоча на практиці це не відбулося. Ми мали на увазі лише інститут бухгалтерів).

У сучасному світі розвиток інституту професійних бухгалтерів відбувається під впливом глобалізації економіки. Процеси такого розвитку мають вищевикладене причинно-наслідкове коріння і пояснюються інституціональною теорією з позицій залежності від національних історій і запозичення досвіду у країн – глобальних гравців.

Проведені дослідження показують, що сьогодні багато **національних інститутів бухгалтерської професії формуються під безпосереднім впливом держави**. Її нагляд і контроль збереглися з минулих часів у країнах континентальної Європи і поступово посилюються у країнах англо-американської системи обліку. У той же час слід зазначити, що **хоча бухгалтерські інституціональні об'єднання і вказують на свою національну ідентичність, сьогодні в цьому питанні більше переважає глобальний характер розвитку**. Це вимагає від нас вивчення сучасних процесів глобалізації та відповіді на питання про те, чи пов'язаний розвиток інституту бухгалтерської професії лише з глобальним фактором.

Термін "глобалізація" походить від латинського словосполучення "globus terrae" – земна куля, те, що охоплює

всю земну кулю, загальний. Цей термін вперше був використаний в 1983 р. Т. Левіттом у статті, опублікованій в журналі "Harvard Business Review", де вживався для характеристики феномена злиття ринків продуктів, вироблених транснаціональними корпораціями¹. Не слід також забувати про те, що ще К. Маркс і Ф. Енгельс передбачали неминучість розвитку людства по шляху глобалізації: "Буржуазія шляхом експлуатації всесвітнього ринку ... вирвала з-під ніг промисловості національне підгрунття. На зміну старій ... національної замкнутості ... приходить ... всебічна залежність націй одна від одної"². Як зазначає У.Д. Бомол, результатом глобалізації економіки є "... зростаюча частка продажів і купівель у будь-якій країні з інших країн, коли все більше і більше країн грають все більш помітні ролі на ринках інших країн"³.

Глобалізація перетворює інформаційний фактор у найбільш важливий аспект сучасного господарювання і виводить бухгалтерську професію на новий, глобальний рівень. Цей рівень насамперед характеризується становленням нової системи обліку і звітності, що функціонує за єдиними правилами у масштабі всієї планети і відображає наростання фінансових потоків, невідкладних державному регулюванню і контролю. Відбувається стирання кордонів між національними системами бухгалтерського обліку і ослаблення контрольних функцій держав. Останнє доповнюється встановленням у світі панування міжнародних професійних "правил гри" (формальних інститутів), що просуваються глобальними гравцями через членство їх представників у глобальних бухгалтерських інституціях (про що йшла мова у розділі 2).

Під впливом глобалізації бухгалтери всіх країн масово усвідомлюють нову місію своєї професії, розвиваючи свій неформальний інститут і сприяючи керованості і довірі у світовому соціально-економічному просторі. Розвиток неформального інституту професії в більшості країн сприяв об'єднанню національних бухгалтерських організацій у Міжнародну федерацію бухгалтерів (з 1977 р.), яка організовує

¹ Колтуков, В.М., Мальцев, К.В. Глобализация экономики (вопросы теории и методологии). Н.Новгород: Изд-во Волго-Вятской академии государственной службы, 2004. С. 4.

² Маркс, К., Энгельс, Ф. Манифест Коммунистической партии. Сочинения. Т. 4. М.: Госполитиздат, 1955. С.427-428.

³ Бомол, У.Д. Экономика: Принципы и политика: пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. С. 846.

розробку міжнародних формальних інститутів у сфері бухгалтерської звітності в державному секторі, освіті та етиці. Модель формування інституту професійних бухгалтерів у глобальному вимірі представлена на рис. 5.3.

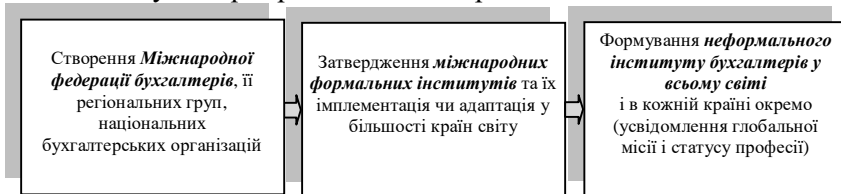


Рис. 5.3. Модель формування інституту професійних бухгалтерів у глобальному вимірі

Порівняння моделей (рис. 5.1, 5.2, 5.3) вказує на прояв діалектичного закону "заперечення заперечення", що включає в себе триєдиний процес: деструкції (руйнування, подолання) попереднього; кумуляції (його часткового збереження, запозичення, успадкування, трансляції) і конструкції (формування, побудови нового). На перших етапах ми бачимо формування і запозичення інститутів бухгалтерської професії, що забезпечує необхідне підґрунтя для просування до наступних фаз. Нормальне продовження процесу, його зв'язок, єдність, цілісність забезпечуються другим етапом – збереженістю, успадкуванням. Без цієї умови процес створення глобального інституту бухгалтерської професії став би неможливим. Створення глобального інституту вимагає новацій (формування якісно нових зв'язків, функцій, рис) і являє собою створення Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). МФБ зберігає структурні риси національних організацій, проте в основу її міжнародних професійних стандартів покладені принципи глобальних лідерів, таких як Великобританія та США.

Таким чином, аналізуючи процес створення МФБ, ми спостерігали реалізацію закону "заперечення заперечення" у вигляді "спіралеподібних" процесів, що поєднують у собі циклічність, відносну повторюваність і поступальність. Іншими словами, інститут бухгалтерської професії вийшов за рамки попереднього (національного) рівня і сформував якісно новий рівень професії – глобальний. Центральне місце в цьому рівні займає Міжнародна федерація бухгалтерів. На неї покладаються

великі надії щодо попередження глобальних фінансових криз, про що говорить той факт, що стандарти цієї організації розглядаються серед стандартів, покликаних забезпечити стійкість світової фінансової системи.

Ще у 1999 р. міністри фінансів "великої сімки" заснували "Форум фінансової стабільності" (Financial Stability Forum, FSF), до складу якого увійшли представники національних міністерств фінансів, центральних банків, урядових організацій, що займаються регулюванням фінансових ринків. За результатами роботи Форуму було сформульовано близько 60 правил поведінки, або стандартів, дванадцять з яких були названі критично важливими, що дозволяють забезпечити релевантність публічних даних, транспарентність монетарної та фіскальної політики. До числа згаданих дванадцяти правил увійшли і регулятиви, безпосередньо пов'язані з бухгалтерською професією, з поданням публічних звітних даних. Зокрема, це міжнародні стандарти фінансової звітності, які розробляються Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності, і міжнародні стандарти аудиту, що розробляються Радою з Міжнародних стандартів аудиту МФБ¹.

Оскільки політика у сфері обліку і аудиту (щодо забезпечення порозуміння і керованості) у міжнародному контексті у значній мірі визначається МФБ, доцільно розглянути її структуру і рід діяльності.

Міжнародна федерація бухгалтерів у даний час об'єднує 175 національних бухгалтерських організацій із 130 країн світу, які представляють в цілому більше ніж 3 млн бухгалтерів. Ця організація складається з представників бухгалтерської професії з приватного і державного секторів економіки, сфери аудиторсько-консультаційних послуг, освіти. Найбільше представництво в МФБ має Великобританія (сім інститутів).

МФБ є вельми потужною структурою у плані розвитку ідеології бухгалтерського обліку та аудиту, але що стосується безпосереднього фінансування її роботи, то вважається, що в цьому повинні брати участь зацікавлені фінансові кола. Згідно з фінансовою звітністю, за 2016 р. дохід МФБ склав 32,6 млн дол., із

¹ Key Standards for Sound Financial Systems: [Electronic source]. URL: http://www.financialstabilityboard.org/cos/key_standards.htm.

яких 57% – членські внески, 36% – надходження від "Форуму фірм".

Основою для розрахунку величини річних внесків є два показники: чисельність членів національної організації і валовий національний дохід на душу населення в цій країні. Витрати МФБ у 2016 р. склали 32,1 млн дол., найбільша частина з яких (55,8%) була понесена на заробітну плату працівників.

Свою місію МФБ визначає наступним чином: служити інтересам суспільства і з цією метою і далі здійснювати діяльність, спрямовану на посилення позицій бухгалтерської професії у всьому світі, і вносити свій вклад у розвиток сильної міжнародної економіки шляхом встановлення професійних стандартів найвищої якості, стимулювання прихильності зазначеним стандартам і шляхом здійснення діяльності, спрямованої на зближення стандартів у міжнародному масштабі, а також за допомогою представлення інтересів суспільства у випадках, коли необхідні професійні знання та досвід.

МФБ здійснює свою діяльність у декількох сферах, серед яких:

- розробка, просування і виконання міжнародних професійних стандартів та Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- заохочення усунення відмінностей між професійними стандартами, зокрема стандартами аудиту, висловлення впевненості, етики, освіти та фінансової звітності.

Членами МФБ є професійні аудиторські/бухгалтерські організації, що отримали офіційне визнання відповідно до законодавства або заслужили авторитет у професійному співтоваристві в якості професійних загальноновизнаних національних організацій. Якщо національна організація прагне стати дійсним членом МФБ, вона спочатку подає заяву на асоційоване членство.

Для розгляду Радою МФБ заяви кандидата про вступ у члени МФБ слід заручитися рекомендацією дійсного члена МФБ і подати всю потрібну інформацію до 31 травня поточного року. Кандидати в асоційовані члени повинні дотримуватися аналогічної процедури. Положення про обов'язки членів МФБ (Положення) видаються Радою МФБ. Вони встановлюють вимоги, що пред'являються до членів і асоційованих членів для сприяння, впровадження та допомоги в реалізації міжнародних стандартів, що видаються МФБ і Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності. Положення встановлюють також вимоги, що застосовуються до забезпечення контролю якості, до

розслідування порушень і заходів дисциплінарного стягнення.

Структура МФБ і стиль управління передбачають взаємодію зі сторонніми організаціями, від яких залежить або які впливають на діяльність професійних бухгалтерів (рис. 5.4)¹.

Вищий керівний орган МФБ – Рада МФБ, до складу якої входять по одному представнику від кожного члена МФБ. Рада збирається один раз на рік і відповідає за вирішення статутних і стратегічних питань, а також обирає Правління МФБ.

До складу Правління МФБ входять професіонали з різних країн світу, які представляють міжнародну аудиторсько-бухгалтерську професію, присягнули сумлінно виконувати свої обов'язки і діяти в інтересах суспільства. Правління директорів складається з Президента і 21 фізичної особи, які представляють 18 країн світу (Великобританія, Німеччина, Франція, Ірландія, Голландія, США, Канада, Японія, Австралія, Туніс, Китай, Італія, Нова Зеландія, Бразилія, Уганда, Індія, Мексика і Пакистан).

Ці представники обираються на трирічні терміни і відповідають за розробку політики і керівництво діяльністю МФБ, впровадження різних програм і роботу комісій і комітетів МФБ. Правління засідає чотири рази на рік.

Підтримку Правлінню в його роботі надають Комітет з аудиту, Комітет з планування фінансів і Комісія з висування кандидатур МФБ.

Комісія з висування кандидатур МФБ надає рекомендації щодо складу рад і комітетів МФБ. Кожного календарного року ця Комісія оголошує початок кампанії з висунення кандидатур до рад і комітетів МФБ. Кандидатури можуть висуватися організаціями – членами МФБ і Форумом компаній, а в тих випадках, коли потрібно, щоби в роботі певних комітетів були задіяні представники громадськості, кандидатури висувуються громадськими структурами.

МФБ уже давно визнала необхідність розробки єдиної міжнародної концептуальної основи з метою відповідності вимогам, що виходять від господарського сектора, державних органів або академічних кіл і висувуються до бухгалтерської професії. Ці вимоги набувають дедалі більш глобального характеру. Основними компонентами цієї основи є Кодекс етики професійних бухгалтерів, Міжнародні стандарти аудиту (МСА),

¹ Структура МФБ: [Електрон. ресурс]. URL: http://www.rkanp.ru/sites/default/files/storage/doc/s/20102009_IFAC_scheme.pdf.

Міжнародні освітні стандарти у сфері бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансового обліку і звітності в державному секторі.

Розробкою стандартів займаються спеціально створені комітети. У розпорядженні кожного з цих комітетів із розробки стандартів є Консультативні дорадчі групи, до складу яких входять представники громадськості.

З метою захисту інтересів суспільства, шляхом забезпечення прозорості процесу розробки міжнародних стандартів аудиту та достовірності інформації, етики та освіти для професійних бухгалтерів, в лютому 2005 р. був заснований Комітет з нагляду за громадськими інтересами (РІОВ). Його створення – результат спільних зусиль міжнародного співтовариства фінансових регулюючих органів, які співпрацюють із МФБ. Завдання міжнародного Комітету з нагляду за громадськими інтересами – підвищити впевненість інвесторів та інших зацікавлених осіб у тому, що діяльність МФБ з питань захисту інтересів суспільства дійсно провадиться відповідно до його інтересів.

Комітет із нагляду за громадськими інтересами стежить за роботою Комітетів з питань стандартизації з метою дотримання громадських інтересів у сфері встановлення стандартів: Комітету з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації, Комітету з міжнародних освітніх стандартів у галузі фінансового обліку та звітності, Комітету з міжнародних стандартів етики для представників бухгалтерської професії і Комітету з міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності у державному секторі.

Комітет з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації (IAASB) розробляє стандарти у сфері аудиту, оглядових перевірок та інших завдань із підтвердження достовірності інформації, контролю якості та супутніх послуг. До складу цього Комітету входить штатний голова (Голландія) і 17 членів, що працюють на добровільних засадах і представляють різні країни світу (США, Великобританія, Канада, Кенія, Франція, Німеччина, Китай, Пакистан, Данія, Японія, Grant Thornton, PWC, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu і KPMG). При цьому серед його членів 50% місць повинні бути віддані практикуючим професійним бухгалтерам, які мають великий досвід у сфері аудиту та суміжних послуг, а інша половина (дев'ять місць) – непрактикуючим фахівцям і представникам громадськості.



Рис. 5.4. Структура Міжнародної федерації бухгалтерів

Комітет з міжнародних освітніх стандартів у галузі фінансового обліку та звітності (IAESB) розробляє методичні рекомендації щодо вдосконалення професійних освітніх стандартів у цій галузі в усьому світі. Робота зосереджена на двох основних напрямках:

- основні елементи акредитації – навчання, практичний досвід і перевірка професійних знань;
- суть і обсяг курсів підвищення кваліфікації, які необхідні для представників бухгалтерської професії.

До складу Комітету входить голова (Великобританія) і 17 членів від США, Великобританії, Канади, Ірландії, Південної Африки, Австралії, Мексики, Саудівської Аравії, Іспанії та BDO International, PWC, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu і KPMG.

Комітет з міжнародних стандартів етики для представників бухгалтерської професії (IESBA) розробляє стандарти етики і методичні рекомендації для професійних бухгалтерів. Комітет сприяє розгортанню міжнародних дискусій із питань етики, з якими зіштовхуються представники бухгалтерської професії.

Комітети з міжнародних освітніх стандартів у галузі фінансового обліку та звітності і з міжнародних стандартів етики для представників бухгалтерської професії слідує встановленій процедурі розробки своїх офіційних документів. При їх розробці враховується думка відповідної Консультативної дорадчої групи, організацій-членів МФБ та, у свою чергу, їх дійсних членів. Проекти пропонованих стандартів публікуються на веб-сайті і поширюються для того, щоб отримати відгук громадськості.

До складу цього Комітету входять: голова (Ірландія) і 16 членів від США, Великобританії, Канади, Бельгії, Франції, Німеччини, Японії, Австралії, RCM, PWC, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu і KPMG.

Питаннями розробки стандартів фінансового обліку і звітності в національних, регіональних і місцевих органах влади та пов'язаних із ними урядових відомствах займається **Комітет з міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності у державному секторі (IPSASB)**. Він розробляє і поширює примірні інструкції, а також сприяє обміну інформацією між

бухгалтерами та тими особами, які працюють у державному секторі (або залежать від роботи державного сектора). До складу Комітету з міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності в державному секторі входять голова (Великобританія) і 16 членів від США, Великобританії, Південної Африки, Австралії, Франції, Німеччини, Японії, Ізраїлю, Китаю, Кенії, Індії, Канади, Голландії, Нової Зеландії, Швейцарії, Італії.

Комітет слідує встановленій процедурі розробки своїх офіційних документів, викладених у Вступі до Міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності у державному секторі. Інформація надходить від Консультативної групи, урядових установ, організацій-членів МФБ та їх власних членів, а також від громадськості. Попередні варіанти документів запропонованих оголошень публікуються на сайті.

Крім перерахованих Комітетів, у складі МФБ працюють:

- Консультативна група з питань відповідності;
- Комісія з питань націй, що розвиваються;
- Міжнародний центр із практики малого та середнього бізнесу;
- Комісія з транснаціонального аудиту.

Консультативна група з питань відповідності здійснює нагляд за реалізацією та діяльністю Програми відповідності вимогам, які висуваються до організацій-членів МФБ. У обов'язки Консультативної групи входить також надання рекомендацій Раді МФБ щодо процедури подання та розгляду заяв про вступ у члени МФБ, включаючи рекомендації нових кандидатів. Діяльність МФБ, що стосується відповідності та членства, належить до сфери відповідальності штату МФБ, а звіти про неї подаються генеральному директору.

Консультативна група з питань відповідності проводить засідання, на яких обговорюються поточна діяльність і результати самооцінки, а також розглядаються попередні заяви на членство в організації. Зазвичай засідання КГС проводяться тричі на рік. Крім цього, протягом року в робочий графік вносяться телефонні наради з розгляду спеціальних питань.

Комісія з питань націй, що розвиваються (термін "нації, що розвиваються" застосовується до тих країн, де бухгалтерська професія знаходиться на ранніх стадіях розвитку або на етапі

становлення), дає рекомендації і надає інші ресурси, необхідні цим країнам, а також звертається за сприянням до організацій-донорів для зміцнення бухгалтерської професії у країнах, що розвиваються.

Основними обов'язками Комісії з питань націй, що розвиваються, є:

- надання сприяння у розвитку потенціалу бухгалтерської професії у всіх регіонах світу;
- розробка рекомендацій і надання матеріалів, призначених для надання допомоги у розвитку професійних об'єднань;
- надання інформації для розробників міжнародних стандартів з тією метою, щоби вони були поінформовані і належним чином враховували питання, що зачіпають інтереси професії у країнах, що розвиваються;
- співпраця з донорськими організаціями.

Як МФБ, так і її організації-члени зіштовхуються з необхідністю виконувати вимоги зростаючого числа бухгалтерів, що працюють у господарському секторі та промисловості, державному, освітньому та некомерційному секторах.

Міжнародний центр із ПМСБ МФБ розробляє керівництво з ключових питань для суб'єктів малого та середнього бізнесу, включаючи керівництво з використання МСА під час аудиту суб'єктів малого і середнього бізнесу, а також застосування Міжнародного стандарту контролю якості 1. Центр вносить свій внесок у розробку міжнародних стандартів, а також у роботу комітетів МФБ з розробки стандартів, з точки зору ПМСБ. Центр із ПМСБ організовує щорічні конференції з ключових питань, з якими зіштовхуються суб'єкти малого та середнього бізнесу.

Комісія з транснаціонального аудиту (КТА) є виконавчим комітетом МФБ, до завдань якого входить представлення інтересів і задоволення потреб членів Форуму компаній (ФК). Комісія транснаціональних аудиторів відіграє важливу роль у сприянні впровадженню компаніями в свою повсякденну практику стандартів міжнародної практики аудиту.

Форум Компаній створений у 2001 р. з метою об'єднання зусиль транснаціональних компаній, які здійснюють аудит фінансової звітності. Він об'єднує представників "великої четвірки" та інших "світових" аудиторських компаній, які

працюють у різних країнах.

До числа особливих обов'язків КТА належить наступне:

- виявлення проблем, що виникають у аудиторській практиці. Якщо проблема передбачає внесення можливих змін до стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації, КТА рекомендує розгляд цього питання відповідними комітетами МФБ, які розробляють стандарти;

- створення дискусійного форуму, на якому обговорюються приклади кращої світової практики в галузі контролю якості, аудиторської практики, незалежності, а також підготовки кадрів і розвитку;

- участь в групі МФБ зі зв'язків із контролюючими органами і визначення кваліфікованих кандидатів для висунення до складу рад МФБ, що займаються розробкою стандартів;

- офіційне посередництво з питань якості аудиту, систем контролю якості та прозорості діяльності міжнародних мереж у взаємодії з транснаціональними компаніями, міжнародними регулюючими органами і фінансовими інститутами.

Щоб ті, хто готує і користується фінансовою звітністю, аудитори, регулюючі органи, юристи, науковці та інші зацікавлені групи в неангломовних країнах мали доступ до стандартів, виданих їхньою рідною мовою, МФБ розробила наступні програмні положення:

- політика відтворення або перекладу та відтворення публікацій, випущених МФБ;

- дозвіл вказувати, що МФБ розглянула процес перекладу стандартів і керівництв організацією, що здійснює переклад. Ці та інші матеріали МФБ публікує на своєму офіційному сайті.

Приведені вище відомості про структуру та діяльність МФБ свідчать про прагнення до формування глобальних правил розвитку інституту професійних бухгалтерів. Головним на цьому шляху є розвиток національних організацій. Професійний бухгалтер в інтерпретації МФБ – це фізична особа – член організації – дійсного члена МФБ. Підвищення професійного рівня бухгалтерів є запорукою реалізації ними місії забезпечення довіри, порозуміння і керованості у глобальному соціально-економічному просторі. Однак низка фінансових криз, які відбулися у всьому світі в останні роки, вказує на те, що місію МФБ щодо

попередження економічних катаклізмів складно виконати з нинішнім рівнем розвитку інститутів.

Відомо, що країни – глобальні гравці нав'язують світу вигідні для себе "правила гри", провокуючи глобальний характер криз. У попередніх розділах цієї книги ми показували, як ці явища відбуваються на інституті бухгалтерського обліку (змісті МСФЗ, формуванні методології оцінки та ін.). Зараз, проаналізувавши структуру і склад органів управління МФБ, приходимо до того ж висновку: вони не відповідають змісту вже сформованого рівня глобального інституту професійних бухгалтерів. "Правила гри" у МФБ нав'язують представники одних і тих самих інститутів – глобальних органів, у той час як формально МФБ представляє більш широкий спектр інститутів.

Пошуки прогнозу розвитку бухгалтерської професії звернули нашу увагу на зауваження Е. Гідденса про те, що "Глобалізація є причиною відродження місцевої культурної ідентичності у багатьох регіонах світу"¹. Глобалізація викликає здорову реакцію з боку національних систем бухгалтерського обліку і звітності, провокуючи розробку власних стратегій розвитку з опорою на сильну державу, бажанням впливати на формування глобальних "правил гри". Знову ми бачимо реалізацію вищезгаданого діалектичного закону "заперечення заперечення". У цих умовах у професійному світі зростає усвідомлення того факту, що модель глобалізації бухгалтерської професії, яка реалізується нині, надзвичайно примітивізує розвиток і тягне за собою її глобальну кризу.

З вищесказаного випливає, що оптимальна облікова стратегія в умовах глобалізації передбачає тісну співпрацю з національними організаціями бухгалтерів і делегування їх інтересів на глобальний професійний рівень.

Новий якісний рівень розвитку професії, що передбачає її монополізацію з боку глобальних гравців і рівну участь усіх зацікавлених національних бухгалтерських організацій у розробці необхідних суспільству "правил гри", обґрунтовується інституціональною парадигмою і теорією бухгалтерського обліку: взаємозв'язком та ієрархією

¹ Гідденс, Э. Ускользающий мир: как глобализация меняет нашу жизнь. М.: Весь мир, 2004. С. 30

складових професійних явищ, філософією їх розвитку та іншими базовими положеннями.

Висновки. Інститут професійних бухгалтерів є важливою і вищою в ієрархії складовою інституту бухгалтерського обліку. В інституціональній парадигмі і теорії бухгалтерського обліку його асоціюють із неформальним інститутом (тобто тим, що в "головах" бухгалтерів) і з новими інституціональними утвореннями – професійними бухгалтерськими організаціями.

Поняття "інститут бухгалтерів" та "інститут професійних бухгалтерів" відрізняються зрілістю їх внутрішнього та зовнішнього змісту. Формально "інститут бухгалтерів" завжди присутній при ширшому розгляді явища бухгалтерського обліку.

Формування і становлення "інституту професійних бухгалтерів" та "інституту бухгалтерського обліку" взаємозалежні. Поява інституту професійних бухгалтерів прямо пов'язана з необхідністю забезпечення довіри, порозуміння і керованості у складних соціально-економічних просторах. У цьому і полягає причинно-наслідковий зв'язок його формування та розвитку. Так було в Італії у XVI ст., у Великобританії у XIX ст., так є і сьогодні, але вже у світовому – глобальному соціально-економічному просторі.

Інститут професійних бухгалтерів – неформальна і суспільно-організаційна складова інституту бухгалтерського обліку, що характеризується якісними (неформальний інститут – те, що у головах бухгалтерів) та кількісними (наявність і зрілість професійних організацій бухгалтерів) показниками, є формою представлення і "локомотивом" розвитку бухгалтерського обліку у соціально-економічному просторі. **Професійний бухгалтер** – суб'єкт інституту професійних бухгалтерів.

5.2. Інститут професійних бухгалтерів України

Україна, як і інші пострадянські країни, запозичує західні ринкові інститути, у тому числі і для формування складових інституту бухгалтерського обліку.

Об'єктивних передумов для функціонування в Україні дієвого інституту **професійних бухгалтерів** наразі немає. У переважній більшості бухгалтери не можуть бути у цьому самостійними "гравцями". Крім того, нерозвиненим є ринок капіталу, мають

місце проблеми з інститутом власності, фетишизація державного контролю, критичний рівень тіньової економіки, "ручний режим" корпоративного управління і не тільки.

Однак націленість на розвиток цивілізованої ринкової економіки України вимагає невідкладного формування та посилення ролі саме інституту професійних бухгалтерів.

Проблемі розвитку професії бухгалтера приділяється все більша увага з боку вітчизняних учених. Зокрема, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов досліджували історію створення та становлення зарубіжних професійних організацій, розглядали роль професійних організацій у розробці та адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку. Роботи С.І. Прилипка більше пов'язані з питаннями професійного навчання бухгалтерів і їх сертифікації. Роль професійних організацій у регулюванні бухгалтерського обліку викладалася в працях О.М. Петрука.

Також слід зазначити дослідження Л.В. Чижевської, у яких згадані вище питання розглядаються у взаємозв'язку з освітніми проблемами підготовки бухгалтерів у навчальних закладах України¹.

Однак існуючі дослідження не розглядають комплексно і системно формування інституту професійних бухгалтерів (як важливої складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку) і не розділяють поняття "інститут бухгалтерів" і "інститут професійних бухгалтерів". У той же час для розвинених країн, Міжнародної федерації бухгалтерів саме такий підхід є першорядним, саме він забезпечує базис і розвиток професії.

Я.В. Соколов наводить вислів відомого американського аудитора Р. Монтгомері: "Хороший облік – наслідок роботи хороших бухгалтерів"².

Це можна розглядати і так, що розвиненість бухгалтерського обліку, якість його інформації, а отже – і значення для суспільства, визначається професійним рівнем фахівців (бухгалтерів).

¹ Чижевська, Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз: дис. доктора екон. наук. Житомир, 2007. 396 с.

² Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

Отже, першочергові зусилля науки і практики необхідно зосереджувати на компонентах щодо забезпечення відповідності **професійних** бухгалтерів високим вимогам до Інституту бухгалтерського обліку в сучасному суспільстві.

У цьому параграфі буде критично оцінено стан інституту професійних бухгалтерів України та науково обґрунтовано шляхи його розвитку.

Вимоги, які висуваються до інститутів професійних бухгалтерів, можна розділити на дві групи:

- 1) вимоги, встановлені державою;
- 2) вимоги, сформовані самими представниками професії.

У радянський період вимоги держави до бухгалтера найбільш вдало визначив І.Р. Ніколаєв, учень П.Б. Струве. Він вказує, що справжній бухгалтер повинен:

- "1) добре знати особливості підприємства, в якому працює;
- 2) бути досить жорстким, щоби успішно протистояти тому тиску, який він постійно відчуває з боку "свого природного антагоніста – оперативника-господарника";
- 3) мати здатність швидко орієнтуватися в особливостях кожної угоди, щоби знати, що від кого вимагати, і не хвилюватися за будь-які ускладнення в майбутньому, приступаючи до виконання угоди"¹.

В Україні на державному рівні завдання, обов'язки, знання та кваліфікаційні вимоги до бухгалтерів та головних бухгалтерів визначені у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженому наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р № 336.

Очевидно, що умови сьогодення змінюють зміст поняття "спеціаліст". В недалекому минулому це була людина, що володіє специфічним набором знань, умінь і навичок у певній галузі. Зараз це фахівець, здатний у безперервному ритмі розвивати свої знання, вміння та навички, оновлювати їх і завдяки цьому мати необхідні професійні та особисті якості, належний рівень культури, здатності, вміння і мотивації навчатися протягом усього життя і, головне, **усвідомлювати свою відповідальність та відповідальність професійного співтовариства перед**

¹ Бухгалтерский учет в СССР: [Електрон. ресурс]. URL: http://revolution.allbest.ru/audit/00040469_0.html.

суспільством. Це безпосередньо стосується і професії бухгалтера.

Професійним бухгалтером є фізична особа – член однієї з організацій – дійсного члена МФБ¹. Вважається, що такі бухгалтери відповідають стандартам освіти і етики МФБ.

Сьогодні, окрім вимог, що пред'являються державою до професії бухгалтера (дипломи, ступені і т.д.), усе більшого значення для розвитку цього інституту набувають і вимоги, встановлені Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ). Вони визначені Міжнародними стандартами освіти професійних бухгалтерів. "Ці стандарти визначають мінімальні кваліфікаційні вимоги до освітніх і професійних знань, практичного досвіду та системи безперервного підвищення кваліфікації"². Сьогодні існує вісім стандартів освіти:

- МСО 1 "Вступні вимоги програми професійної освіти бухгалтерів";
- МСО 2 "Зміст програми професійної освіти бухгалтерів";
- МСО 3 "Професійні навички";
- МСО 4 "Професійні навички, етика і відносини";
- МСО 5 "Вимоги щодо практичного досвіду";
- МСО 6 "Оцінка професійних здібностей і компетентності";
- МСО 7 "Постійний професійний розвиток: Програма навчання протягом усього життя і постійний розвиток професійної компетентності діяльності";
- МСО 8 "Вимоги до компетентності фахівців з аудиту".

З іншого боку, розвиток професії бухгалтера пов'язаний із відповідністю вимогам, які ставить перед цією професією суспільство в особі користувачів бухгалтерської інформації. Кожен окремо взятий бухгалтер не здатний забезпечити таку відповідність. Тому стає очевидним, що розвиток професії неможливий без розвитку професійного руху у формі створення і діяльності громадських професійних організацій, **на які і покладається місія формування у свідомості бухгалтерів відповідальності за розвиток економіки, суспільства, що і**

¹ Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 [Electronic source]. International Federation of Accountants Edition. URL: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>

² Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Міжнародний інститут менеджменту. К.: Центр учбової літератури, 2007. С. 30.

передбачає наявність високого рівня розвитку неформального інституту бухгалтерів (того, що знаходиться у них "у головах").

У кінці минулого століття почався процес формування вітчизняних професійних бухгалтерських організацій, які запозичили цілі і завдання в аналогічних західних організацій. Однак реально діяльність нових формувань в Україні обмежувалася концентрацією лише на освітньому сегменті проблеми.

У 1996 р. в Україні була створена Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). Ця громадська організація є дійсним членом МФБ (з листопада 2008 р.), повним членом Единбурзької групи (з 2006 р.), повним членом Європейської Південно-Східної асоціації з професійного розвитку бухгалтерів (з 2006 р.). Члени Федерації здійснюють розробку та впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, заснованих на міжнародних принципах.

Слід відзначити, що формування і розвиток ФПБАУ відбувалися за фінансової підтримки іноземних донорів, у тому числі – Агентства з міжнародного розвитку США (USAID). Організацією USAID фінансувався Проект реформування бухгалтерського обліку в Україні та інших країнах СНД, який концентрувався на одному з головних завдань – ввести систему міжнародної професійної сертифікації на основі програми CIPA.

Програма CIPA – це російськомовна програма міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів. Назва програми походить від назви сертифіката CIPA – Certified International Professional Accountant (Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер). Сама програма складається з ряду компонентів: навчання, проведення незалежних іспитів і сертифікації.

Передбачено два рівня кваліфікації:

- CAP – сертифікований бухгалтер-практик;
- CIPA – сертифікований міжнародний професійний бухгалтер.

Програма CIPA включає навчання і складання іспитів із дисциплін, наведених у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

**Кваліфікаційні вимоги для отримання сертифікатів CAP і
CIPA**

№	Вимоги	Рівень CAP	Рівень CIPA
1	2	3	4
1.	Складання іспитів: Фінансовий облік – 1 Управлінський облік – 1 Податки. Право Фінансовий облік – 2 Управлінський облік – 2 Аудит Фінансовий менеджмент Управлінські інформаційні системи	+ + + + - - - - -	+ + + + + + + + +
2.	Вища освіта	-	+
3.	Досвід роботи за спеціальністю	Не менше одного року	Не менше 3 років
4.	Гарна репутація як члена професійної організації	Рекомендації організації – члена ЄРСБА	Рекомендації організації – члена ЄРСБА
5.	Підтвердження базової кваліфікації з інформаційних технологій	Відповідно до вимог професійної організації	Іспит

Створені за підтримки USAID професійні організації бухгалтерів у країнах СНД, у тому числі і ФПБАУ, у 2001 р. стали засновниками Євразійської Ради Сертифікованих Бухгалтерів та Аудиторів (ЄРСБА). Метою ЄРСБА є сприяння розвитку та підвищенню статусу професії бухгалтера і аудитора, впровадження та використання міжнародних професійних стандартів та професійної етики.

У 2005 р. ЄРСБА отримала статус офіційної регіональної групи МФБ, який втратив чинність у 2016 році. У той час до складу ЄРСБА входило 18 професійних організацій із 11 країн СНД (Казахстан, Узбекистан, Киргизстан, Туркменістан, Україна, Білорусь, Молдова, Росія, Азербайджан, Грузія, Таджикистан). В

силу деяких деструктивних дій ряду посадових осіб ЄРСБА у 2016 р. ця організація втратила статус офіційної регіональної групи МФБ. Сьогодні ведеться робота з відновлення цього статусу.

ЄРСБА координує підготовку фахівців за російськомовною програмою міжнародного рівня сертифікації в області бухгалтерського обліку та аудиту СІРА¹.

На популяризації та просуванні на професійному освітньому ринку програми СІРА концентрувалися основна увага і кошти донорів. Це спонукало бухгалтерів до відвідування навчальних курсів або самостійного навчання.

ФПБАУ організувала професійне навчання за програмою СІРА у своєму навчально-методичному центрі (НМЦ ФПБАУ).

Механізм, за яким реалізується Програма СІРА в Україні та країнах СНД, відображений на рис. 5.5.

Після навчання учасники Програми реєструються і здають іспити у незалежній екзаменаційній мережі СІРА-EN, яка була створена проектом USAID як окрема, незалежна від ЄРСБА структура. За розробленим USAID підходом бухгалтери, які успішно склали іспити за першим або другим рівнем Програми СІРА, повинні ставати членами однієї з професійних бухгалтерських організацій України або країн СНД.

Для отримання сертифікату член професійної організації подає до її виконавчого органу певний перелік документів, а професійна організація направляє клопотання у ЄРСБА для видачі сертифікатів своїм членам. Слід зазначити, що кваліфікаційні вимоги для отримання сертифікатів САР та СІРА досить високі.

Члени професійної організації, які отримали сертифікат відповідного рівня (САР або СІРА), у подальшому зобов'язані постійно проводити підвищення кваліфікації в обсязі 120 годин протягом трьох років. Тільки у такому випадку сертифікат залишається чинним.

Як зазначалося вище, програму СІРА почала впроваджувати в Україні ФПБАУ. Однак у результаті конфлікту між керівництвом

¹ Официальный сайт Евразийского Совета Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов: [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.eccaa.org>.

ФПБАУ та іноземним донором, який надавав фінансову та технічну допомогу у просуванні даної програми, фінансування ФПБАУ з 2003 р. було призупинене.

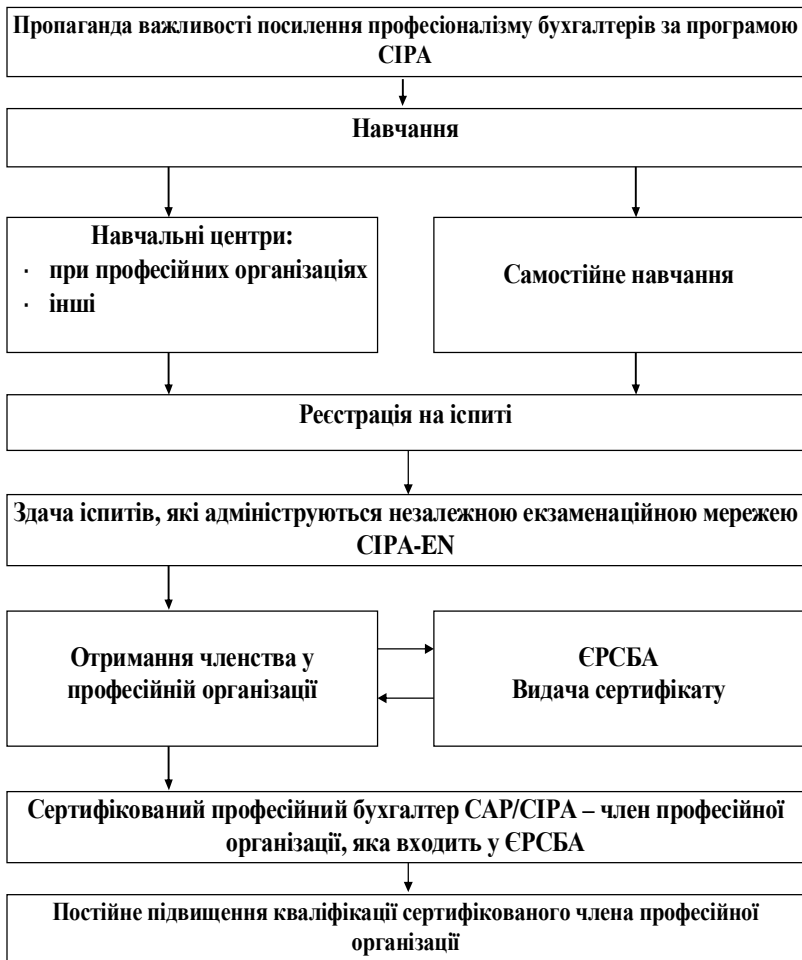


Рис. 5.5. Модель формування інституту професійних бухгалтерів в Україні і у країнах СНД

Слід зазначити, що "демарш" іноземних донорів лише зміцнив дієздатність ФПБАУ. Її керівництво у складних умовах зуміло не тільки утримати, але і примножити успіхи цієї організації як

усередині країни, так і за кордоном. Навчально-методичний центр ФПБАУ на додаток до СІРА організував підготовку бухгалтерів і за програмою DipIFR (ACCA).

Для відновлення контролю і посилення розвитку програми СІРА в Україні Проектом реформування бухгалтерського обліку в Україні та USAID у 2004 р. було підтримано ініціативу створення Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА). Зараз ця організація досягла найбільших в Україні успіхів із сертифікації членів як за рівнем CAP, так і за рівнем СІРА. Вона об'єднує понад дві з половиною тисячі сертифікованих фахівців із бухгалтерського обліку. З 2005 р. УАСБА є дійсним членом ЄРСБА, а в 2008 р. стала асоційованим членом МФБ. З 2016 року асоційоване членство УАСБА в МФБ призупинено. Причиною стала затримка зі сплатою членських внесків.

УАСБА сприяє впровадженню в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту, сприяє дотриманню членами Кодексу етики МФБ і проводить постійне підвищення кваліфікації членів з усіх дисциплін програми СІРА у освітньому центрі "Елькон".

Обидві вищевказані українські професійні бухгалтерські організації створювалися Проектом відповідно до вимог, викладених у рекомендаціях МФБ для створення і розвитку професійних бухгалтерських організацій¹. На сьогодні ці організації домоглися визнання в МФБ, у тому числі завдяки певним успіхам у сертифікації своїх членів за програмою СІРА.

Таким чином, запозичення інститутів дозволило сформувати в Україні та в інших країнах СНД не тільки громадські інституції бухгалтерів, а й наповнити їх якісно новим змістом.

Певною мірою про місію професійних об'єднань, навчальних програм свідчать їх логотипи (табл. 5.2).

Найбільш змістовним серед міжнародних логотипів є Міжнародний герб бухгалтерів. Його автором є відомий французький вчений Жан Батіст Дюмарше (1874-1946), прихильник "позитивного" напрямку в теорії бухгалтерського обліку. Значення кожного елемента герба наведені у табл. 5.2.

¹ Establishing and Developing a Professional Accountancy Body. Good Practice Guidance 2007 Edition: [Electronic source]. URL: <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details>.

Таблиця 5.2

Міжнародні логотипи, які використовуються у професійній бухгалтерській діяльності

Логотип	Зміст
1	2
<p>Міжнародний герб бухгалтерів</p> 	<p>Міжнародний герб бухгалтерів складається з трьох фігур: сонця – бухгалтерський облік висвітлює господарську діяльність; ваг – символізують баланс; кривої Бернуллі, яка символізує те, що облік після свого виникнення буде існувати вічно; девізу: "Science – Conscience – Independence" – "Наука-Совість-Незалежність"</p>
<p>Міжнародна федерація бухгалтерів</p> 	<p>IFAC – аббревіатура назви організації англійською мовою (International Federation of Accountants). Заокруглені синьо-блакитні ромби ілюструють земну кулю, її п'ять континентів (частин світу), де розповсюджуються єдині підходи до бухгалтерського обліку і професії</p>
<p>Євразійська рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів</p> 	<p>Земна куля символізує міжнародне значення цієї організації. Букви – це аббревіатура назви організації російською та англійською мовою</p>
<p>Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку</p>  <p style="text-align: center;">International Accounting Standards Committee Foundation®</p>	<p>Hexagon Device: Hexagon (в пер. с англ. – Шестикутник); Device (в пер. с англ. – емблема, символ, геральдичний знак; план, проект, схема; механізм, пристрій, апарат, машина, спосіб, метод, засіб, прийом (досягнення цілі) – для ідентифікації МСБО, МСФЗ</p>
<p>Програма сертифікації CIPA</p> 	<p>Надпис "CIPA" походить від назви сертифікату. Земна куля і орбіта символізують міжнародне визнання програми CAP / CIPA</p>

Логотип Міжнародної федерації бухгалтерів містить абрєвіатуру назви цієї організації англійською мовою і зображені синьо-блакитними ромбами п'ять континентів земної кулі, що означає світову місію цієї організації у розвитку професії бухгалтера.

Автором логотипу Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів є А.Л. Руф. Оскільки на момент розробки логотипу ця організація носила назву Міжнародної ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, основою логотипу стала земна куля. Але у відповідь на зауваження з боку МФБ про неправомірність застосування визначення "Міжнародна", початок назви МРСБА було змінено на "Євразійська" (ЄРСБА). Це і знайшло своє відображення на логотипі у вигляді комбінованої абрєвіатури англійською та російською мовами.

Цікавим є логотип Фонду Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) – розробника МСФЗ і МСБО. Його значення нам не вдалося виявити у офіційних документах. Сам ФКМСБУ називає свій логотип "Hexagon Device" (дослівно перекладається з англ. як "Шестикутний механізм"). Логотип застосовується для ідентифікації самого Комітету та його структур, а також напрацьованих продуктів, у тому числі МСФЗ і МСБО.

Окремий логотип має і російськомовна програма сертифікації бухгалтерів СІРА. На графічному зображенні програми наведено назву сертифіката – "СІРА", а також зображено земну кулю і орбіту, що символізують міжнародний статус програми і визнання СІРА у світі. Внаслідок фінансових конфліктів СІРА має й інший логотип (іншого власника). Зовні він мало чим відрізняється від першого.

Вітчизняні професійні організації також мають свої графічні зображення (табл. 5.3). Логотипи цих організацій певною мірою повторюють міжнародну символіку.

Так, логотип ФПБАУ дуже схожий своїми горизонтальними лініями, розташованими поверх земної кулі, на лінії зі старого логотипу МФБ. Очевидно, такий логотип вказує на те, що ФПБАУ виконує місію цієї організації в Україні. Останнє характеризує ФПБАУ як цілеспрямовану місіонерську організацію.

Таблиця 5.3

Логотипи професійних організацій бухгалтерів України

Логотип	Значення
1	2
<p>ФПБАУ, 1996 р.</p> 	<p>ФПБАУ – аббревіатура назви організації. Круг перетинається горизонтальними лініями (стилізований варіант логотипу МФБ (IFAC)).</p>
<p>ФАБФ АПКУ, 2003 р.</p> 	<p>Колос на фоні Земної кулі і аббревіатура організації. Цей логотип символізує місію організації щодо вагомого представлення мовою бізнесу (у бухгалтерському обліку) значущості "живого" типу економіки (який єдиний створює абсолютну додану вартість, відновлює і примножує енергетичні активи на Землі).</p>
<p>УАСБА, 2004 р.</p> 	<p>Шестикутник у центрі логотипу є стилізованим варіантом шестикутника Фонду Комітету міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Трикутники доповнюють цей шестикутник до вигляду піраміди</p>

Автором логотипу УАСБА є перший президент цієї асоціації – В.В. Лінник. Шестикутник у центрі логотипу УАСБА є стилізованим шестикутником Фонду Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Це може свідчити про прийнятий цією організацією напрямок на розвиток професії бухгалтера в Україні, що базується на впровадженні Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таким чином, проаналізовані логотипи вітчизняних бухгалтерських організацій, а також програма освіти СІРА, яка використовується в Україні, як правило, не несуть у собі ідеї національно-інституціонального розвитку бухгалтерської

професії, а символізують відповідність їх діяльності міжнародним бухгалтерським інституціям.

Слід визнати, що вищевикладене в цьому параграфі і є основним результатом майже десятирічної роботи Проекту реформування бухгалтерського обліку в Україні (не враховуючи роботу над проектом Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" і перекладу МСФЗ українською мовою). Насмілимося заявити, що головною причиною такої незначної ефективності є ігнорування західними консультантами специфіки національного інституціонального середовища і базових положень інституціональної теорії. **Бажаного результату і за чисельністю професійних організацій, і тим більше – за їхнім впливом на розвиток бухгалтерського обліку в Україні, і не могло бути досягнуто без поетапного і комплексного реформування всіх складових вітчизняного інституту бухгалтерського обліку.**

Остання теза підтверджується і результатами діяльності ще однієї української професійної бухгалтерської організації, яка, хоча і фінансово не підтримувалася західними донорами, все ж запозичила політику розвитку професії зі зразків Проекту USAID (з ФПБАУ та УАСБА). Це – Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ).

Створення в 2003 р. ФАБФ АПКУ мотивувалося необхідністю врахування специфіки формування і розвитку інституту професійних бухгалтерів саме в агропромисловому секторі. Організація створювалася не на протигагу діючим на той час ФПБАУ та Союзу аудиторів України (САУ), а у розвиток зазначеної ідеї. І САУ та ФПБАУ підтримали створення ФАБФ АПКУ, підписавши відповідний меморандум.

Аграрний сектор економіки займає ключову роль у вирішенні проблем продовольства та біоенергетики, облаштуванні територій країн, що і виділяє його в економічній політиці держав, і стало об'єктивною передумовою виділення аграрного сегменту і в бухгалтерському професійному русі.

В умовах фінансово-економічних криз роль і місія аграрного сектора зростають, а відповідно, посилюється потреба професійного розвитку галузевого інституту бухгалтерського обліку.

Теоретичним фундаментом створення професійної

бухгалтерської організації в аграрному секторі економіки обрано інституціональну теорію. Базові положення цієї теорії формувалися концепцією сталого розвитку та фізіократичною доктриною побудови аграрної економіки, яка доводить створення абсолютної доданої вартості у землеробстві і визначає не тільки економічну, а й соціальну, екологічну, природоохоронну місію даного сектора економіки.

Більш докладно теоретичний фундамент галузевого сегмента інституту професійних бухгалтерів було обґрунтовано у праці автора цієї книги "Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки"¹.

Слід зазначити, що створенню ФАБФ АПКУ передувала тривала і продуктивна робота науково-методичної Ради з питань обліку, звітності та аудиту в АПК, що діяла при Міністерстві сільського господарства і продовольства України з 1992 р. Автор цієї монографії був ініціатором створення і виконавчим директором Ради аж до 2003 року. Функції та склад Ради були визначені відповідним Положенням, яке затверджувалося Наказом по Міністерству. З 1992 по 2003 р. чисельність Ради перевищувала 100 осіб. Переважно вона формувалася з головних бухгалтерів управлінь агропромислового розвитку обласних держадміністрацій, республіканських галузевих об'єднань, відомих науково-педагогічних працівників і бухгалтерів підприємств АПК. Очолював Раду заступник Міністра, який займався питаннями економіки.

Рада активно співпрацювала зі створеним у 1993 р. Союзом аудиторів України та із ФПБАУ (1996 р.). Форми співпраці були різними. У контексті нашого дослідження слід відзначити підготовку груп аудиторів з аграрних регіонів, спільну роботу з підготовки профільних законопроектів.

Однак реформа державного управління в Україні (2002-2003 рр.) передбачала створення при міністерствах громадських Рад із числа професійних об'єднань виробників продукції або об'єднань певних фахівців.

Радою з питань обліку, звітності та аудиту в АПК було прийнято рішення про створення галузевої громадської

¹ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.

професійної організації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів (ФАБФ АПКУ). У 2003 р. цю ініціативу підтримали і ряд народних депутатів, міністрів і їх заступників, провідних вчених-економістів. Був підписаний і опублікований відповідний Меморандум.

Сьогодні членами ФАБФ АПКУ (далі – Федерація) є понад тисячу шістсот фахівців, сертифікованих за програмами СІРА, САРА, САРС і Аудиторської палати України. Метою створення і діяльності Федерації є об'єднання зусиль її членів для сприяння розвитку та підвищенню статусу професій аудитора, бухгалтера і фінансиста, сприяння розробці нових і удосконалення діючих механізмів організації і методології бухгалтерського обліку, контролю і фінансів у агропромисловому виробництві.

Основні завдання Федерації:

- об'єднання зусиль фахівців, що займаються фінансами, обліком і аудитом у галузях агропромислового комплексу, для створення інституту професійних бухгалтерів;
- сприяння методичному забезпеченню фінансів, обліку, звітності та аудиту в галузях АПК;
- координація наукових досліджень членів Федерації з проблем теорії та методології бухгалтерського обліку, аудиту і фінансів;
- адаптація МСФЗ до національної інституціональної специфіки, участь у розробці галузевих стандартів МСФЗ.

Члени Федерації входять до складу Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України, беруть участь в роботі громадських рад Мінфіну, Мінекономіки, Мінагрополітики України, Державної податкової адміністрації України, Фонду держмайна України, здійснюють розробку П(С)БО, інструкцій, положень та методичних рекомендацій із питань забезпечення обліку, звітності та фінансів.

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України позиціонує себе у першу чергу як суб'єкт методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку, і в цій справі вона відповідальна за розвиток теорії бухгалтерського обліку, розробку галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

Логотип ФАБФ АПКУ (табл. 5.3) підкреслює саме вищевикладену специфіку ідеології цієї організації.

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України

націлена на розробку і впровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку, у тому числі і в МСФЗ. Для цього організується координація теоретико-методологічної та методичної роботи, науково-професійних форумів і обговорень.

Федерація визнана міжнародною професійною спільнотою бухгалтерів. У 2005 р. ФАБФ АПКУ стала асоційованим членом Євразійської Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, а у 2009 році вона була переведена до складу дійсних членів ЄРСБА.

Федерація як член ЄРСБА перш за все використовує для підвищення кваліфікації та сертифікації своїх членів Програму СІРА. Однак, незважаючи на величезні зусилля, у цьому ФАБФ АПКУ досягла незначних успіхів (264 ОСОБИ, сертифіковані за програмою САР, і 5 – за програмою СІРА).

Останнє можна пояснити відсутністю фінансової підтримки з боку Проекту USAID. Щоби отримати сертифікат СІРА першого рівня, претенденту необхідно витратити понад 600 дол. (сюди входить оплата за навчання та участь у іспитах). Вартість другого рівня ще вища. Більшості бухгалтерів-аграріїв не під силу самостійно профінансувати такі витрати. А фінансування за рахунок підприємств не має усвідомлення важливості цієї роботи з боку їх власників.

Крім того, незважаючи на очевидні організаційні та навчально-методичні переваги програми СІРА, вона все частіше стає об'єктом критики з боку науково-професійного співтовариства країн СНД. Серед причин цього: відсутність фінансування вдосконалення та популяризації програми в зв'язку із закінченням проекту USAID; байдужість державних інституцій більшості країн СНД (в т.ч. і в Україні) до цього проекту; ігнорування національних особливостей бухгалтерського обліку (в ній відсутній курс обліку за національними стандартами, що значно знижує практичну цінність програми) та ін.

В результаті, як видно з табл. 5.4, питома вага бухгалтерів, сертифікованих за програмою СІРА, у загальній їх кількості є досить низькою. В Україні професійних бухгалтерів з таким сертифікатом близько 1%, а в Росії і того менше.

Порівняно краща ефективність у країнах Середньої Азії пояснюється більш активною позицією місцевих лідерів професійних об'єднань бухгалтерів із підключення до цієї роботи державних інституцій.

Таблиця 5.4

Ефективність реалізації Програми СІРА у країнах СНД

№ п/п	Країна/Організація	Кількість сертифікатів, виданих за програмою СІРА, тис. шт.	Загальна кількість бухгалтерів в країні, тис. чол.	Питома вага сертифікованих бухгалтерів за програмою СІРА у загальній кількості бухгалтерів, %
1	2	3	4	5
1.	Україна, всього в. т.ч. ФПБАУ ФАБФ АПКУ УАСБА	6,4 2,7 0,3 3,1	500	1,00
2.	Казахстан	7,8	100	7,80
3.	Узбекистан	2,9	170	1,71
4.	Росія	0,5	5000	0,01
5.	Молдова	0,4	40	1,00
6.	Білорусь	0,3	40	0,07

Звідси висновок: багато в чому проблеми формування інституту професійних бухгалтерів в Україні та інших країнах СНД пов'язані з ігноруванням базових положень інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Для досягнення мети необхідними є залучення і розвиток усіх складових інституту бухгалтерського обліку, а не однієї-двох ланок.

Фетишизація сертифікації (пріоритетність зосередження уваги USAID на Програмі СІРА) у питанні розвитку інституту професійних бухгалтерів теоретично не обґрунтована. На практиці для багатьох бухгалтерів запозичення ідей і правил професійної організації є лише формальною ширмою для отримання сертифікатів СІРА.

Усвідомлення бухгалтерами нової ролі та місії професії не могло виникнути без відповідних змін в інших складових інституту бухгалтерського обліку. **Запозичення окремих складових (формальних інститутів і професійних бухгалтерських організацій) вступило в суперечність із нереформованими національно-історичними складовими (неформальними інституціями та регуляторними, контролюючими, виховними організаційними утвореннями). Виходячи з раніше обґрунтованої ієрархії інституціонального забезпечення функціонування і розвитку інституту**

бухгалтерського обліку (розділ 3), підсумок цього протистояння було визначено заздалегідь (табл. 5.4).

Як же Україні вирішити проблему формування дієвого інституту професійних бухгалтерів?

Фундаментальною основою організації такої роботи могла би бути інституціональна парадигма і теорія бухгалтерського обліку.

Усвідомлення бухгалтерами своєї високої місії і відповідальності (розвитку неформального інституту) і підвищення дієвості професійних організацій можливе лише за умови залучення і комплексного розвитку всіх складових інституту бухгалтерського обліку. Це важлива умова виконання базових положень інституціональної теорії.

Іншою невід'ємною умовою є розробка та реалізація науково обґрунтованих стратегій та рекомендацій, що будуються на філософії єдності і боротьби діаметрально протилежних підходів у розвитку: залежності від минулого (*path dependence*) та інституціональних запозичень (*institutional borrowing*) (нагадаємо, що ці підходи більш детально розглядалися у п. 2.1 цієї монографії).

Формування дієвого інституту професійних бухгалтерів спочатку має бути глибоко виписане саме у нормативно-рамкових документах. У попередніх розділах обґрунтовувалася необхідність прийняття Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні, яка відповідала би цим вимогам і передбачала би **системний розвиток усіх складових інституту бухгалтерського обліку**. Такі ж базові положення слід викласти і у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Удосконалення формальних інститутів (базових законів, концепцій, інших писаних "правил гри") у першу чергу має забезпечити адекватне для національних особливостей сприйняття статусу професійного бухгалтера і професійних бухгалтерських організацій.

Прийнятним для України є підхід, при якому професійний бухгалтер – це фізична особа – дійсний член професійного об'єднання бухгалтерів, яке входить до складу МФБ або її регіональних груп (СРСБА).

Теоретично обґрунтованим є і нормативно-правове посилення участі у цій проблемі регуляторної складової інституту бухгалтерського обліку. Виходячи з інституціональних

особливостей України, доцільним є створення при Кабінеті Міністрів профільного бухгалтерського Комітету із представників національних професійних організацій, уповноважених державних органів, провідних науково-педагогічних фахівців.

У проміжному варіанті можливим і необхідним є нормативно-правове та організаційне посилення роботи Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України (останнє особливо важливо у світлі необґрунтованого вилучення зі статей Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" норм і положень, що позначають параметри діяльності та функції даної Методологічної ради¹).

Виходячи з того, що найбільш важливим у ієрархії інституціонального забезпечення є неформальний інститут, особливу увагу необхідно приділяти виховним інституціональним складовим, формуванню "високої планки" бажаного рівня розвитку професії в суспільстві.

Важливою є узгодженість дій держави і громадськості у послідовній реалізації стратегії і тактики розвитку професії. У розвинених країнах професія бухгалтера є однією з найважливіших для держави. Останньому у значній мірі сприяє державна підтримка десятиліттями відпрацьованої системи підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів під громадським і професійним контролем. Головне, що така система не тільки забезпечує високопрофесійну підготовку бухгалтера, але і дозволяє йому бути визнаним фахівцем у суспільстві, мати соціально-економічний захист.

В Україні в цьому немає визначеності, відсутнє розуміння глобальності проблеми. Не вирішуються, здавалося би, і поточні питання. Так, ще у 2004 р. професійні організації України направили лист Міністерству фінансів України щодо обґрунтованих потреб у розробці національної системи підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів. Передбачалося, що така сертифікація буде здійснюватися громадськими професійними об'єднаннями спільно або із залученням вищих навчальних закладів і буде координуватися Міністерством фінансів України.

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. №996-XIV: [Електрон. ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

На відміну від цього підходу, педагогічним співтовариством відстоювалася позиція необхідності підвищення кваліфікації виключно на базі вищих навчальних закладів. Зокрема, у листі, направленому Президенту України за результатами Всеукраїнської наукової конференції, що відбулася в м. Житомир у 2003 р., йшлося про необхідність надання права на підготовку, перепідготовку та сертифікацію бухгалтерів і аудиторів вищим навчальним закладам.

Таке протиріччя у поглядах на вирішення проблеми привело до того, що і досі в Україні немає єдиної національної системи підвищення кваліфікації бухгалтерів. Існують лише Рекомендації щодо програми підвищення кваліфікації бухгалтерів, які Міністерство фінансів України видало листом від 27.01.2006 р № 31-34000-16-5 /1441¹. Однак зазначені рекомендації не мають офіційного статусу, а тому не є обов'язковими для застосування при навчанні бухгалтерів ані навчальними закладами за програмами підвищення їх кваліфікації, ані професійними громадськими організаціями.

Фактично держава усунулася від вирішення проблем перехідної економіки і в силу безсистемного запозичення західних інститутів втратила контроль над процесом формування важливого соціально-економічного інституту, яким є бухгалтерський облік.

Внаслідок цієї безсистемності освітні продукти для бухгалтерів в Україні впроваджуються іноземними представниками, які просувають на ринок за допомогою співпраці з вітчизняними профоб'єднаннями власні сертифікаційні програми, стратегічно припускаючи, що саме вони стануть основою всеукраїнської системи підвищення кваліфікації бухгалтера. Однак такі освітні програми, як правило, не враховують особливостей вітчизняного правового поля, у тому числі і в сфері обліку та контролю, не кажучи вже про національні інтереси. Інтереси іноземних структур, що пропагують свої освітні продукти, мають у першу чергу комерційний характер.

Сьогодні вітчизняні професійні організації не можуть діяти

¹ Лист Міністерства фінансів України від 27 січня 2006 р. № 31-34000-16-5/1441: [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.

згоди між собою з питань стратегії професійного розвитку бухгалтерів. Вони більше конкурують одна з одною, показуючи свої тимчасові переваги у певних питаннях, аніж намагаються співпрацювати і розробляти високоякісні національні навчальні продукти.

Така ситуація не вигідна ні для держави, ні для професійних організацій, ні власне для самих бухгалтерів.

Очевидна необхідність прийняття національної системи підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів. Остання ніяким чином не суперечить, а навпаки, узгоджується з політикою Міжнародної федерації бухгалтерів. Обов'язкове підвищення кваліфікації доцільне для професійного бухгалтера як фізичної особи з вищою освітою, досвідом роботи, приналежністю до однієї з професійних бухгалтерських організацій (оскільки саме останні відповідають за рівень кваліфікації своїх членів, а також за якість послуг, що надаються ними).

Ефективне функціонування національної системи підвищення кваліфікації передбачає узгодженість дій Міністерства освіти і науки, Міністерства фінансів України, галузевих міністерств, професійних об'єднань бухгалтерів.

Таким чином, важливою є законодавча основа і активна участь державних інститутів єдиної політики загальнонаціональної системи сертифікації і підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Національна система сертифікації та підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів спрямована на вирішення наступних завдань:

- забезпечення підготовки професійних бухгалтерів і аудиторів, які володіють необхідним рівнем знань і навичок відповідно до вимог національного розвитку і політики МФБ;
- забезпечення глибокого розуміння і постійного дотримання бухгалтерами та аудиторами норм професійної етики, викладених у Кодексі професійної етики МФБ.

У розвиток цих положень необхідна спеціалізована акредитація вищих навчальних закладів, науково-дослідних інститутів державної власності або подібних інституцій, створених професійними об'єднаннями бухгалтерів, які будуть здійснювати:

- підвищення кваліфікації та видачу свідоцтв державного зразка після закінчення навчання;
- видання навчально-методичної літератури та практичних посібників;
- розробку і впровадження положень (стандартів), інструкцій, методик і рекомендацій.

Науково-освітні інституції професійних об'єднань бухгалтерів повинні прагнути мати відповідну акредитацію і на проведення наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування, правового забезпечення діяльності підприємств, питань розвитку професійного бухгалтерського руху та ін. Доцільність і дієвість такого підходу підтверджується досвідом ФАБФ АПКУ зі створення Інституту обліку і фінансів. Сьогодні діяльність Інституту не тільки ліцензована на підвищення кваліфікації бухгалтерів Міністерством освіти і науки України, а й має державну наукову акредитацію категорії "В" і входить у сферу наукової координації Національної академії аграрних наук України.

Важливими є аспекти, підходи і механізми акредитації однієї або декількох програм навчання, що концептуально передбачає попередню апробацію, затвердження Кабміном і інші процедури роботи профільного бухгалтерського Комітету Кабміну (або в перехідному варіанті – Методичної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну).

Доцільно (з точки зору і апробації, і фінансово-організаційних аспектів) починати таку роботу на базі вищезгаданої програми СІРА, актуалізуючи і наповнюючи останню новим змістом як від вимог МФБ, так і національних інтересів. Можливість такого підходу вже має практичну реалізацію.

Результатом багаторічної роботи ФАБФ АПКУ, її співпраці з Міністерством аграрної політики та продовольства України, галузевими вищими навчальними закладами, науковими установами стала підготовка і реалізація Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (затверджена рішенням Колегії Мінагрополітики від 03.02.2009 р.).

Концепцією пропонується комплекс заходів щодо розвитку професії та підвищення рівня кваліфікації бухгалтерів підприємств і організацій агропромислового виробництва,

налагодження співпраці з МФБ, її регіональною групою в СНД (Євразійською радою сертифікованих бухгалтерів і аудиторів).

Спочатку з метою відпрацювання системи підвищення кваліфікації бухгалтерів аграрного сектора економіки було проведено комплексне дослідження стану професійної відповідності бухгалтерських кадрів сільськогосподарських підприємств. Це визначило зміст і рівень вимог до програми навчання¹.

З 2006 р. ФАБФ АПКУ спільно з Мінагрополітики України почала апробувати комплексну програму підвищення кваліфікації бухгалтерів агропромислового виробництва, яка в подальшому трансформувалася у Програму сертифікації та підвищення кваліфікації "Сертифікований професійний бухгалтер агробізнесу" (САРА) на основі першого рівня підготовки Програми СІРА. Програма розроблена створеним при ФАБФ АПКУ Інститутом обліку і фінансів.

Програма сертифікації та підвищення кваліфікації "Сертифікований професійний бухгалтер агробізнесу" (САРА) є першою загальнонаціональною галузевою програмою підготовки бухгалтерів підприємств та організацій агропромислового виробництва, яка визнана на державному рівні. Програма САРА затверджена Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Мінагрополітики України, Національною академією аграрних наук, узгоджена з Міністерством освіти і науки України та його Інститутом інноваційних технологій і змісту освіти.

Рішенням Колегії Мінагрополітики України реалізація програм САРА і CAPS (про останню мова піде далі) включена у план дій держави з облікового забезпечення аграрної реформи, підвищення конкурентоспроможності галузі.

Програма САРА отримала підтримку і Ради ЄССБА як галузева компонента першого рівня програми СІРА.

Механізм реалізації Програми САРА відповідає міжнародним вимогам і схожий на той, який застосовується для реалізації програми СІРА (рис. 5.6).

¹ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.

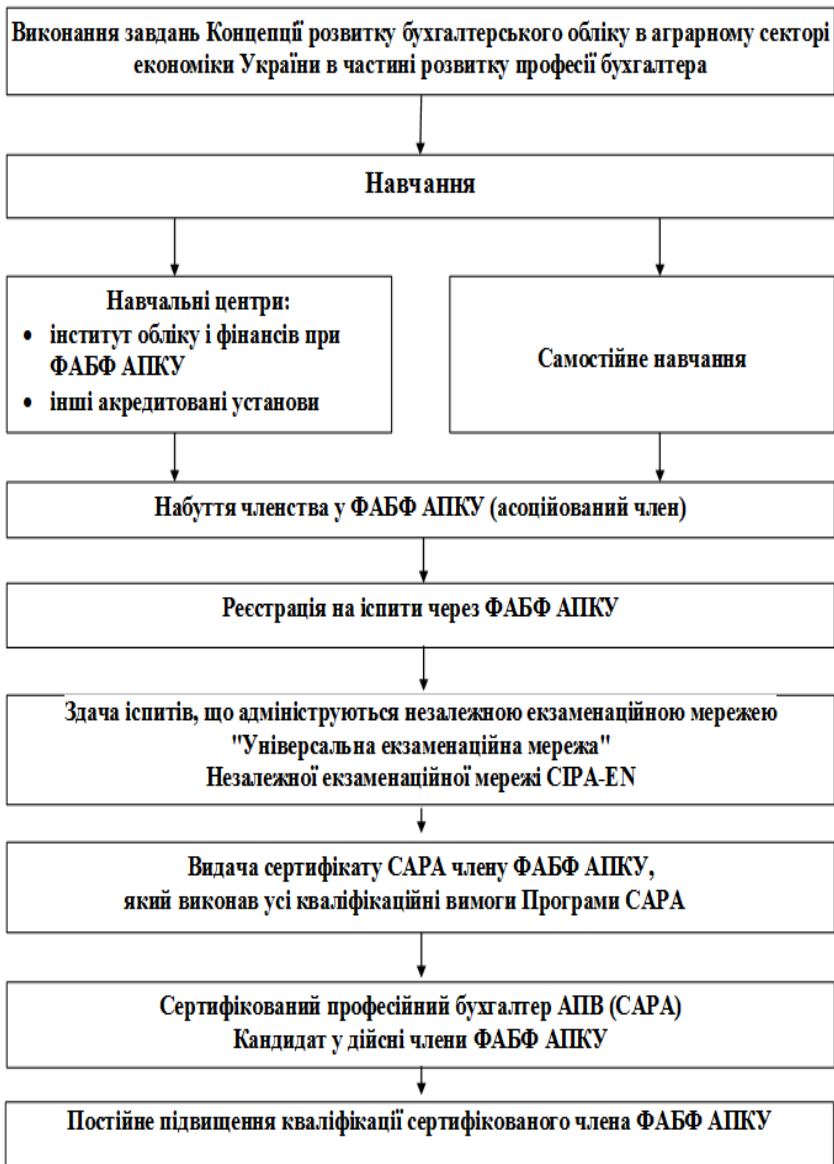


Рис. 5.6. Модель формування інституту професійних бухгалтерів у агропромисловому комплексі економіки України

Програма САРА – перший і єдиний в Україні національний професійний освітній продукт, що має до того ж і поглиблений галузевий зміст. Ідеологія цієї програми має теоретичні обґрунтування, вона враховує тенденцію виділення галузевих стандартів у МСФЗ (про що йшлося раніше). Її розробка і впровадження пов'язані із введенням у дію в Україні обліку сільськогосподарської діяльності за міжнародними стандартами.

З 2014 року програма включає чотири основні курси та 1 курс спеціалізації на вибір:

- Нормативно-правове регулювання земельно-майнових відносин в аграрному секторі;
- Облікова політика: капіталізація і підвищення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі;
- Звітність підприємств агробізнесу в забезпеченні прозорості інтеграційних процесів;
- Система податкових платежів та спеціальні режими оподаткування агробізнесу;
- Облік майна та сільськогосподарської діяльності за МСБО 41 "Сільське господарство" і П(С)БО 30 "Біологічні активи";
- Облік на промислових підприємствах аграрного сектору за напрямками спеціалізації;
- Інноваційні аспекти обліку майна в державних підприємствах аграрного сектору;
- Забезпечення конкурентної системи обліку і аналізу господарської діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

Програма САРА орієнтована саме на сегмент бухгалтерів аграрного сектора економіки України. Вона враховує специфічні особливості сільськогосподарської діяльності.

Крім того, Інститутом обліку і фінансів з 2010 р. апробується навчання бухгалтерів бюджетних установ за Програмою CAPS (Сертифікований бухгалтер в бюджетній сфері). Потреба цього пов'язана із перспективою введення в дію в Україні міжнародних стандартів обліку в державному секторі.

Програмою CAPS передбачено п'ять специфічних навчальних дисциплін, які розкривають головні практичні аспекти обліку в бюджетних установах.

На 01.10.2017 р. ФАБФ АПКУ видала своїм членам близько 500 сертифікатів САРА і 300 – САРС. Зважуються на тестування (іспити) менше половини слухачів САРА і близько 90% – САРС. Відсоток успішності складання іспитів (тестів) варіюється від 48% до 60% за програмою САРА і від 62% до 95% за програмою САРС.

Незначна результативність національних галузевих програм САРА і САРС підтверджує вищевикладену гіпотезу про низьку ефективність розвитку інституту професійних бухгалтерів без задіяння у цьому процесі всіх складових інституту бухгалтерського обліку. Навчання і тим більше екзаменування за програмами САРА і САРС є абсолютно добровільними. Мінагрополітики України лише інформаційно підтримує цей проект. Програми САРА і САРС "розкручуються" без зовнішнього фінансування, як було при впровадженні програми СІРА.

З іншого боку, ініціатива ФАБФ АПКУ підтверджує можливість використання для формування інституту професійних бухгалтерів національних освітніх продуктів. Важливо, що розвиток подібного досвіду знову підтверджує висунуту нами наукову гіпотезу про необхідність консолідації усіх складових інституту бухгалтерського обліку для досягнення мети. В історії нашої країни є позитивний досвід підтвердження такого теоретичного положення.

Автору цієї монографії пощастило починати трудову діяльність у період запровадження в СРСР внутрішньогосподарського підряду (оренди) з чековою формою обліку і контролю. Тоді до цієї справи були підключені господарсько-партійний апарат, науково-освітні інституції та всі інші "складові радянської системи". Не було ані тижня без відповідного навчання, аналізу і контролю. Поєднання особистих інтересів працівників і економічних розрахунків дозволяло домагатися небачених результатів у продуктивності, зниженні собівартості, підвищенні якості продукції (робіт і послуг). Такий підхід повністю відповідав базовим положенням інституціональної теорії. Однак багато в чому політика "перебудови" не дозволила СРСР, а пізніше і країнам СНД йти до ринку цим (подібним китайському) шляхом.

Пережитий нами досвід є повчальним і підтверджує

важливість задіяння всіх складових Інституту для досягнення цілей.

Висновки. Для України, як і інших країн СНД, інститут професійних бухгалтерів – запозичене явище. Однак від цього його важливість не зменшується, а навпаки, приростає в забезпеченні розвитку ринкової економіки, забезпеченні довіри, порозуміння і керованості в соціально-економічному просторі країни.

В Україні досі не прийнята на державному рівні Концепція розвитку бухгалтерського обліку та, відповідно, її складова з розвитку професії.

Формування інституту професійних бухгалтерів України здійснювалося за підтримки міжнародних грантів без належного теоретичного обґрунтування, врахування національних традицій і особливостей. Багато в чому ігнорування доктрин інституціональної теорії призвело до низької ефективності роботи західних проектів. Питома вага сертифікованих бухгалтерів в Україні становить менше 1% їх загальної чисельності. У вирішенні цієї проблеми практично не задіяні такі складові розвитку, як регуляторні, контролюючі і навіть частина виховних інституціональних утворень. Відсутнє розуміння важливості і роботи з розвитку неформальних інститутів.

Інституціональна теорія обґрунтовує необхідність задіяння при вирішенні проблеми інституту всіх його складових. При цьому головна увага приділяється неформальному інституту, розробці національних проектів і програм із формування "в головах" бухгалтерів, власників, інших користувачів нового усвідомлення ролі та місії інституту бухгалтерського обліку.

Національний статус програм навчання і сертифікації лише у поєднанні з комплексним залученням інших складових ефективно впливає на розвиток інституту професійних бухгалтерів.

Нарощування кількісної та якісної чисельності професійних бухгалтерів є базовою умовою розвитку інституту бухгалтерського обліку. Саме професіонали здатні привносити у бухгалтерську діяльність нові явища і якості, імперіалістичні та інжинірингові підходи, які роблять її важливим інститутом соціально-економічного простору.

5.3. Інжинірингові та імперіалістичні підходи у розвитку професії

Інституціональна парадигма і теорія обґрунтовують необхідність використання для розвитку обліку нових явищ – "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу".

На перший погляд, науково-теоретичне обґрунтування використання імперіалістичних та інжинірингових підходів у розвитку інституту бухгалтерського обліку більш доцільно здійснювати при розгляді моделювання, функцій, інших його основ і особливостей. Однак багато в чому задіяння імперіалістичних підходів (як розширення сфери впливу) та інжинірингу (як способів проектування і побудови бажаного рівня розвитку обліку) залежить від зрілості саме інституту професійних бухгалтерів.

У цьому параграфі обґрунтовується теоретичний базис задіяння імперіалістичних та інжинірингових підходів у розвитку інституту бухгалтерського обліку. Розкривається сутність "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу", залежність використання їх можливостей від зрілості інституту професійних бухгалтерів.

Розвиток практично всіх видів людської діяльності у сучасному соціально-економічному просторі приростає як імперіалістичними, так і інжиніринговими впровадженнями. Зростання ролі МФБ, національних профоб'єднань бухгалтерів, освоєння комп'ютерних та інформаційних технологій за останнє десятиліття істотно змінили видозмінили і бухгалтерський облік. Базова для економіки інформаційна система (бухгалтерський облік як мова бізнесу) входить у стадію докорінних змін. Зростають обсяги і глибина запитів на інформацію. На всіх рівнях соціально-економічного простору перед обліком ставляться завдання щодо забезпечення довіри, порозуміння і керованості. Саме у такому контексті слід сприймати і слова китайського вченого Вен Шу (1987 р.), який вважав, що еволюція бухгалтерського обліку має бути розглянута "вглиб" і "вшир". У першому випадку він виділяв п'ять стадій: 1) елементарний підрахунок; 2) простий запис; 3) подвійний запис; 4) рахівництво (accountancy); 5) комп'ютерне рахівництво¹. У другому випадку він розглядав поширення бухгалтерського обліку у всьому світі.

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. С. 18.

І це лише один бік змін.

Спостерігається стрімкий розвиток інституту професійних бухгалтерів, затребуваність і зростання престижу професії серед високоосвіченої молоді. Сформований десятиліттями образ "консервативного бухгалтера" замінюється престижним – фінансово-інформаційним менеджером, аудитором, тобто сучасним економістом, який не тільки поверхнево працює з "цифрою", а і, що головне, знає природу її формування, володіє мистецтвом інтерпретації цифр.

Нехай пробачать нас фахівці інших економічних спеціалізацій (які користуються працями бухгалтерів), але розвиток сучасної практики свідчить про неминуче справедливе повернення на "економічний Олімп" саме бухгалтерів. Звичайно ж – у новому статусі нашої професії, а можливо, і з новою назвою.

Назва "носія" нашої професії – "бухгалтер" – уже давно і за внутрішнім змістом, і за зовнішнім сприйняття є застарілою. І справа не тільки в тому, що **професія "переросла" прив'язку до специфічних книг** (bookkeeping (англ.) або buchhaltung (нім.) – як реєстрація господарських операцій у облікових регістрах) **або до рахунків** (рахівник) і т.д. Набагато важливіше те, чи заважає, чи не заважає розвитку професії формальна проблема з назвою.

В інституціональній теорії історія має значення, як і має значення освоєння нових підходів і явищ, в т.ч. і у назвах. Якщо стара назва гальмує, а нова, навпаки, стимулює розвиток неформальних та інших складових інституту, то це важливо для професії. **Для нас очевидно, що з часом буде винайдено більш відповідну україномовну її назву.** Адже, наприклад, англійська назва "accounting" набагато ширше позиціонує професію. **"Accounting"** – це: а) система збору та обробки фінансової інформації про підприємство, що дозволяє користувачам виносити обґрунтовані судження про фінансове становище організації або фізичної особи і приймати економічні рішення (див. Financial accounting, managerial accounting, tax accounting, cost accounting, accounting officer, accounting service, accounting unit, financial statement, Financial Accounting Standards Board, Generally Accepted Accounting Principles, audit); б) сукупність принципів і процедур ведення обліку і складання звітності; в) наука про такі системи, принципи і процедури; г) сфера праці

бухгалтера (accountancy)¹. При прямому перекладі наша назва "бухгалтер" відповідає назві "bookkeeper" – той, хто веде книги, здійснює відображення операцій за певними рахунками, вводить у програму дані тощо. Зазвичай такі фахівці не мають навіть ступеня бакалавра. Професійного бухгалтера на заході називають "accountant", що більше асоціюється не з "технікою обліку", а з професійним формуванням та інтерпретацією цифр².

Однак у цій монографії для нас більш вагомим є позиціонування діяльності в якості важливого соціально-економічного інституту. У проблемі назви "Інститут бухгалтерського обліку" (або у ще більш сучасних назвах) першочергово головним є те, що це – Інститут.

Інститут, до якого ми себе відносимо, забезпечує довіру, порозуміння і керованість у соціально-економічному середовищі за допомогою обробки та інтерпретації для користувачів інформації про факти та явища життєдіяльності підприємств. Останнє у сучасному світі не може здійснюватися тільки за допомогою традиційних методів та механізмів, а вимагає запозичення підходів з інших наук і видів діяльності.

Ефективність сучасних наукових шкіл і практик досягає найбільшого успіху шляхом задіяння інжинірингових та імперіалістичних підходів, що їх обґрунтовує інституціональна теорія, спонукаючи нас вивчати і розвивати явище "бухгалтерського інжинірингу" і "бухгалтерського імперіалізму". Однак нам не вдалося відшукати у науковій літературі теоретичних обґрунтувань наявності і суті таких явищ у бухгалтерському обліку. Виправити такий стан і покликана інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Встановлено, що термін "**бухгалтерський інжиніринг**" використовується у дослідженнях тільки російських вчених І.М. Ткача, Т.Г. Савченко, А.В. Бусарова, Т.А. Сороки, Є.І. Муругова, Н.П. Руденко, І.В. Лесняка, Є.Ю. Русиної і ін., здебільшого для узагальнення пропозицій щодо використання нових інструментів у сучасних моделях обліку. Визначення категорії "бухгалтерського інжинірингу" у доступних нам

¹ Онлайн-словарь АBBY Lingvo: [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.lingvo.ua/ru>.

² What is the difference between a bookkeeper and an accountant? [Електронний ресурс]. URL: <http://blog.accountingcoach.com/bookkeeper-accountant/>.

західних першоджерелах не подається. Разом з тим результати досліджень російських колег (які реферативно будуть викладені нижче) і західні практики "фінансового" та "аналітичного" інжинірингу важливі для підтвердження наукової гіпотези про важливість інституціонального розвитку обліку шляхом рішучості і запозичень – імперіалізму та інжинірингу.

Термін **"бухгалтерський імперіалізм"** відсутній у доступній нам науковій літературі.

"Бухгалтерський імперіалізм" у даній роботі розглядаємо за аналогією з відомим у теорії явищем "економічного імперіалізму" (про що йшлося у попередніх розділах). **Для нас важливо, що це явище формує ідеологію розширення сфери впливу бухгалтерського обліку.**

Інституціональна парадигма і теорія обґрунтовують наукову гіпотезу необхідності використання імперіалістичних та інжинірингових підходів для всіх інститутів, що забезпечують життєдіяльність соціально-економічного простору. Це стосується і Інституту бухгалтерського обліку.

Нова облікова парадигма і теорія пов'язують розвиток явищ "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу" зі зрілістю інституту професійних бухгалтерів – важливою умовою виконання бухгалтерським обліком ролі провідного соціально-економічного інституту.

Виходячи з наукових гіпотез інституціональної парадигми і теорії, розвиток "системи бухгалтерського обліку" до "інституту бухгалтерського обліку" у першу чергу залежить від зрілості та рішучості складових, що займають в ієрархії найбільш вагомі позиції. Неформальний інститут (те, що "в головах") і професійна самоорганізація бухгалтерів є авангардом розвитку – тим, що ми називаємо інститутом професійних бухгалтерів (рис. 5.7).

Розвиток інституту бухгалтерів до інституту професійних бухгалтерів зовні здійснюється шляхом запозичень формальних інститутів (писаних "правил гри") і копіювань інституціональних організацій (про що йшлося у попередніх параграфах цієї глави). Однак також важливою, а в дечому і пріоритетною, є роль інституціональної "еліти" – професійних бухгалтерів – у руйнуванні практики і стереотипів обмеженого сприйняття можливостей і функцій бухгалтерського обліку.

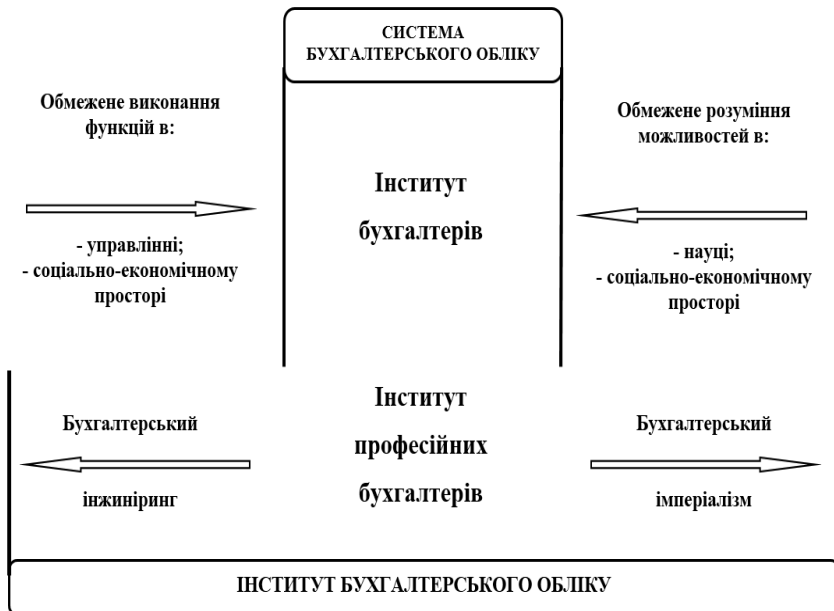


Рис. 5.7. Задіяння інжинірингових та імперіалістичних підходів у розвитку сегменту професії і в цілому інституту бухгалтерського обліку

Для забезпечення розвитку "системи бухгалтерського обліку" до "інституту бухгалтерського обліку", інституту професійних бухгалтерів необхідним є задіяння явищ "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу".

Спочатку наведемо дефініції. **Інжиніринг** (від фр. "ingénierie", від англ. "engineering", спочатку від лат. "ingenium" – винахідливість; вигадка, знання, майстерний) – область людської інтелектуальної діяльності, завданням якої є застосування досягнень науки, техніки, використання законів і природних ресурсів для вирішення конкретних проблем, цілей і завдань¹.

Інжиніринг (синонім терміну "інженерія", який відрізняється етимологічно від англ. "engineering") – набір прийомів і методів, які компанія, підприємство, фірма використовують для

¹ Инженерное дело: материал из Википедии – свободной энциклопедии: [Электрон. ресурс]. URL: ru.wikipedia.org/wiki/Инженерное_дело.

проектування своєї діяльності¹.

Інжиніринг (інжинірингові послуги) – послуги інженерно-консультаційного плану або відповідні роботи, які мають дослідницький, проектно-конструкторський або розрахунково-аналітичний характер. Простіше кажучи, інжиніринг створює об'єкти і продумує їх експлуатацію, базуючись на наукових знаннях².

Інжиніринг – це підготовка техніко-економічних обґрунтувань проектів, надання рекомендацій у сфері організації виробництва і управління. Крім усього іншого, інжиніринг включає в себе надання рекомендацій³.

Згідно з пп. 14.1.85 ПКУ, інжиніринг – надання послуг (виконання робіт) зі складання технічних завдань, проектних пропозицій, проведення наукових досліджень і техніко-економічних обстежень, виконання інженерно-розвідувальних робіт із будівництва об'єктів, розроблення технічної документації, проектування та конструкторського опрацювання об'єктів техніки і технології, надання консультацій та авторського нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими послугами (роботами)⁴.

Історію інжинірингу та застосування його підходів для бухгалтерського обліку досліджував проф. І.М. Ткач. Дозволимо собі реферативно викласти деякі положення його роботи⁵.

Інжиніринг як сектор економіки виник понад століття тому у Великобританії, коли вперше стали продаватися послуги інженерів, які обмежувалися консультаційною діяльністю у сфері спорудження доріг, мостів, портів, аеродромів, систем водо- та енергопостачання, меліорації та ін. Поштовхом для поширення американського інжинірингу стала Друга світова війна, під час якої у широких масштабах здійснювалися роботи з будівництва аеродромів, доріг, портів, військових об'єктів у інших країнах. Ці

¹ Инженерное дело: материал из Википедии – свободной энциклопедии: [Электрон. ресурс]. URL: ru.wikipedia.org/wiki/Инженерное_дело..

² Те ж джерело.

³ Те ж джерело.

⁴ Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. №2755-VI: [Електрон. ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁵ Ткач И.М. Управленческий учет изменений [Текст]: монография. / И.М.Ткач; РГСУ. – Ростов-на-Дону: РГСУ, 2010. – 175 с.

роботи виконувалися як приватними інженерними фірмами, так і спеціальними відділами американської армії, укомплектованими фахівцями з інжинірингу.

У перші повоєнні роки інжиніринг отримав розвиток і в інших промислово розвинених країнах. Цьому у значній мірі сприяла діяльність різних міжнародних організацій, в тому числі Міжнародного банку реконструкції та розвитку (МБРР), спрямована на надання технічної допомоги іншим країнам.

Розвиток інжинірингу пов'язаний також із зовнішньоекономічною експансією найбільших, у першу чергу американських, ТНК у країнах, що розвиваються.

З другої половини 50-х років почався новий етап у розвитку інжинірингу та виділення його у самостійну сферу міжнародної комерційної діяльності. Якщо на попередньому етапі інжиніринг обмежувався здебільшого тільки наданням технічних консультацій, а всі будівельні роботи виконували будівельні фірми-підрядники, то для наступного етапу характерним є випереджувальний розвиток інженерно-будівельних послуг, безпосередньо пов'язаних із будівництвом промислових об'єктів переважно з поставкою "під ключ"¹.

За визначенням Європейської економічної комісії ООН, **інжиніринг** – це надання ефективних послуг з індустріального створення унікальних об'єктів на основі застосування наукових методів, систематизації кращих практик, ефективної економіки та організації діяльності. Таким чином, згідно з цим визначенням, інжиніринг перебуває між наукою і самим виробництвом, формуючи техніко-технологічну базу для виробничої діяльності.

Європейська економічна комісія ООН виділяє таку класифікацію форм інжинірингу:

– **консультативний**, пов'язаний головним чином із передпроектними дослідженнями, з інтелектуальними послугами при проектуванні об'єктів, з розробкою планів будівництва і контролем над проведенням робіт;

– **технологічний** – надання замовнику технологій, необхідних для будівництва промислового об'єкта і його експлуатації, розробка проектів із енергопостачання, водопостачання,

¹ ВОК – Строй монтаж – направление деятельности, отличительные особенности и конкурентные преимущества: [Электрон. ресурс]. URL: <http://gias.ru/pr/txt.php?id=161>.

транспорту тощо;

– **будівельний** – проектування, постачання обладнання та техніки, монтаж установок, включаючи необхідні інженерні роботи;

– **фінансовий** – створення нових фінансових продуктів і послуг, які використовуються фінансовими інститутами при розподілі ресурсів, ризиків, ліквідності, доходів та інформації відповідно до фінансових потреб клієнтів і змін у макро- і мікроекономічній ситуації (фінансовий інжиніринг деякі фахівці поділяють на **банківський і бухгалтерський**);

– **повний (комплексний)** інжиніринг включає в себе увесь набір послуг: вибір технології, пошук і вибір устаткування, розробку проектної документації, розробку інвестиційного проекту, організацію будівельних та інших робіт.

Таким чином, **інжиніринг** – це технічні послуги, необхідні для розвитку **інноваційної діяльності** та для розвитку виробництва. Це консультації, експертиза проектів, технічне навчання та інші науково-технічні послуги, тобто інжиніринг представляє собою різноманіття науково-технічних робіт, необхідних для розробки і постановки нової модернізованої продукції на виробництво, а також для забезпечення найбільш вигідного виконання інших етапів **інноваційного процесу**, не тільки пов'язаних із реалізацією та експлуатацією нового товару, але і з **реінжинірингом інноваційного процесу**¹.

Французький словник "Petit Robert" визначає інжиніринг як "глобальне дослідження промислових проектів у всіх аспектах (технічних, економічних, соціальних)".

Із наведених **дефініцій та історії питання складається враження про несумісність поняття "інжиніринг" із бухгалтерським обліком. Однак у розвинутому світі ефективність господарювання все частіше безпосередньо пов'язується з освоєнням нових підходів і технологій саме у найбільш традиційній інформаційній системі – бухгалтерському обліку. Важливо і те, що це явище вже асоціюється з близькими до обліку спеціалізаціями (аналіз, фінанси).**

Терміни "фінансовий інжиніринг", "аналітичний інжиніринг"

¹ ВОК – Строй монтаж – направление деятельности, отличительные особенности и конкурентные преимущества: [Электрон. ресурс]. URL: <http://gias.ru/pr/txt.php?id=161>.

з'явилися відносно недавно у таких розвинутих країнах, як США, Франція, Італія. У законодавчому порядку термін був уперше використаний у французькому банківському законі від 24 січня 1984 року в контексті фінансових інструментів.

Ознакою "бухгалтерського інжинірингу", на наш погляд, є застосування у його системі нових специфічних інструментів. На сьогодні фахівці налічують близько сотні видів інструментів інжинірингу, які доповнюють облік. Вони характеризуються використанням математичного апарату, специфічного програмного забезпечення, глибоко структурованих планів рахунків, різних видів балансів, п'ятивимірних систем замість двовимірних і т.д.

І хоча на Заході такий інжиніринг не називають бухгалтерським, зародження нового напрямку інжинірингу є очевидним. **Встановлено, що історія обліково-практичного аспекту цього питання (70-ті роки XX ст.) пов'язана з німецькою компанією SAP AG – виробником програмного забезпечення для організацій.**

Розроблена цією компанією система **SAP R/3** складається з набору прикладних модулів, які підтримують різні бізнес-процеси та інтегровані між собою у масштабі реального часу. У контексті даного дослідження виділимо:

Фінанси (FI). Модуль призначений для організації основної бухгалтерської звітності, звітності у розрізі дебіторів, кредиторів і допоміжної бухгалтерії. Він включає в себе: Головну книгу, Бухгалтерію дебіторів, Бухгалтерію кредиторів, Фінансове управління, Спеціальний реєстр, консолідацію та Інформаційну систему обліку і звітності.

Контролінг (CO). Модуль забезпечує облік витрат і прибутку підприємства та включає в себе: Облік витрат за місяцями їх виникнення (центри витрат), Облік витрат за замовленнями, Облік витрат за проектами, Калькуляцію витрат, Контроль прибутковості (результатів), Контроль місць виникнення прибутку (центрів прибутку), Облік виробітку, Контролінг діяльності підприємства.

Таким чином, **SAP R/3 – конфігурована система, яка значно розширює можливості інформаційної системи і її бухгалтерської основи.**

Навіть найбільш стислий огляд функцій системи SAP R/3

характеризує її здатність вирішувати основні завдання, які стоять перед великими організаціями. SAP R/3 – це найбільш всеохоплююча система на сьогодні. Невипадково багато лідерів світової економіки обрали саме її в якості основної корпоративної системи. Статистика показує, що більше третини компаній, що купують SAP R/3 – це середні фірми з річним оборотом менше 200 млн доларів. SAP R/3 дозволяє підприємству працювати з індивідуальною версією, налаштованою саме під його параметри. Показником технічного рівня системи може слугувати спосіб її налаштування. Чим ширші можливості конфігурації і налаштування системи без необхідності її переписування, тим вищий технічний рівень цієї системи. За цим параметром SAP R/3 займає лідерські позиції у світі.

Впровадження будь-якої фінансово-економічної системи переслідує цілком визначену мету – підвищення ефективності роботи, а у кінцевому підсумку – виживання підприємства в умовах конкурентної боротьби. На практиці це досягається за допомогою відповідних інструментальних засобів. Для SAP R/3 таким засобом є спеціалізований інструмент бізнес-інжинірингу (Business Engineer). З його допомогою можна конфігурувати і налаштовувати систему SAP R/3 так, щоби вона задовольняла потреби підприємства, а також можна підтримувати цю відповідність протягом усього життєвого циклу системи.

Завдяки відкритому стандартному інтерфейсу бізнес-інжинірингу (Business Engineer) в SAP можна створювати попередньо сконфігуровані галузеві рішення на базі господарських сценаріїв SAP R/3. Крім того, відкриті інтерфейси дають клієнтам SAP можливість розробляти власні шаблони для впровадження системи SAP R/3. Бізнес-інжиніринг (Business Engineer) включається у стандартну поставку системи SAP R/3 і складається з трьох головних компонентів: Бізнес-конфігуратор SAP R/3, що підтримує процедури створення і ведення моделей підприємства з автоматичною генерацією відповідних завдань і профілів налаштування; Модель посилань SAP R/3 – велика метамодель впровадження SAP R/3, що включає організаційну модель, модель процесів, модель даних, модель розподілу функцій і модель бізнес-об'єктів; Репозитарій SAP R/3 – основний банк даних для Моделі посилань, галузевих моделей та створених моделей підприємства.

Система забезпечує динамічне графічне моделювання бізнес-процесів і може працювати у діалоговому режимі. Інструмент бізнес-інжинірингу (Business Engineer) значно прискорює і спрощує процес конфігурування системи SAP R/3. При створенні моделі підприємства можуть бути використані типові сценарії бізнес-процесів. Інструментарій бізнес-інжинірингу може застосовуватися і для реалізації власних методів впровадження SAP R/3, у тому числі з використанням звичних інструментів динамічного моделювання бізнес-процесів від інших виробників¹.

Однак повернемося до вивчення цього питання професором І.М. Ткачем. Він вважає, що інструменти фінансового та бухгалтерського інжинірингу виражаються у вигляді найбільш ризикоутворюючих моделей:

- **в операційній діяльності:** діагностика фінансового стану підприємства і його структурних підрозділів (філій); розробка оптимальних договірних схем для мінімізації податкових платежів, проведення взаємозаліків, погашення дебіторської та кредиторської заборгованості; побудова комплексної системи управління витратами і доходами; впровадження управлінського обліку за допомогою систем "директ-костинг" і "стандарт-костинг"; виділення у структурі підприємства центрів фінансової відповідальності (ЦФВ) і центрів фінансового обліку (ЦФО); визначення критичної точки беззбитковості і запасу фінансової міцності за допомогою ефекту виробничого важеля (ЕВВ); моніторинговий похідний балансний звіт; операційний похідний балансний звіт;

- **в організації загального управління:** стратегічний похідний балансний звіт; прогнозний похідний балансний звіт; ситуаційний похідний балансний звіт; стратегічний облік власності комерційних підприємств; стратегічний облік платоспроможності комерційних підприємств;

- **в управлінні фінансовими результатами:** профіцитний похідний балансний звіт; функціональний похідний балансний звіт;

- **в управлінні системами обліку:** ситуаційно-матрична модель бухгалтерського обліку; функціональні моделі

¹ SAP AG: материал из Википедии – свободной энциклопедии: [Электрон. ресурс]. URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/SAP>.

бухгалтерського обліку та ін.

Основним інжиніринговим механізмом, на думку професора І.М. Ткача, виступає система похідних балансових звітів.

Нульовий баланс складається в економічній ситуації, коли підприємство не ліквідується, а продовжує діяльність (проф. І.М. Ткач виділяє близько 70 економічних ситуацій: злиття, поділ, виділення, перетворення, приєднання та ін.).

Інструменти бухгалтерського інжинірингу являють собою систему комп'ютерних програм, що функціонують на базі структурованого плану рахунків, які будуються на відповідних балансових теоріях, облікових підходах, обліковому забезпеченні інжинірингового процесу, відповідній інжинірингової технології, системі агрегованих бухгалтерських проведення, з метою забезпечення управління комплексом економічних процесів і системи показників.

Інструменти бухгалтерського інжинірингу характеризуються:

- високим ступенем аналітичності;
- використанням математичного апарату (теорем, графіків, матриць суміжності і робочих матриць, алгоритмів);
- застосуванням структурованого робочого плану рахунків;
- побудовою програм обробки на засадах використання електронної техніки;
- можливістю обліку і аналізу численних факторів і варіантів.

Професор І.М. Ткач стверджує, що інструменти бухгалтерського інжинірингу набули широкого поширення, а це вимагає вирішення двох основних проблем:

- ідентифікації визначальних чинників їх функціонування і використання;
- формування моделі бухгалтерського інжинірингу.

При розробці моделі бухгалтерського інжинірингу професор І.М. Ткач виходив із одинадцяти визначальних положень. Серед них ми виділимо сім:

1. інструменти бухгалтерського інжинірингу використовуються для вирішення найрізноманітніших завдань: модульні комп'ютерні програми; нульовий балансовий звіт; похідний балансовий звіт; фінансовий балансовий звіт; баланс, побудований на основі активів зростання; оціночна відомість

інтелектуального капіталу; оціночна відомість гудвілу; оціночна відомість чистих пасивів; оціночна відомість капіталу і багато ін.;

2. у сфері бухгалтерського обліку основою використання інструментів бухгалтерського інжинірингу виступає структурований план рахунків, що будується на виробничій, фінансовій або спеціалізованій модульній основі, що дозволяє інтегрувати відповідні інструменти бухгалтерського інжинірингу;

3. дані, отримані при використанні інструментів бухгалтерського інжинірингу, порівнюються з відповідними бухгалтерськими даними з метою встановлення і використання буферних позицій (зона фінансового ризику та ін.);

4. інструменти бухгалтерського інжинірингу використовуються для цілей забезпечення прогнозування: стратегії, фінансового стану, платоспроможності, економічних ситуацій і т.д. на базі комплексу моделей у вигляді системи похідних балансових звітів;

5. інструменти бухгалтерського інжинірингу дозволяють визначити добробут юридичної особи у ринковій і справедливій оцінці;

6. використання інструментів бухгалтерського інжинірингу засноване на використанні відповідних комп'ютерних мов;

7. при розробці моделі об'єкти управління необхідно класифікувати за певними групами з метою встановлення основних факторів інструментарію, який використовується бухгалтерами: економічний механізм, об'єкти імунізації, ризикові ситуації, розрахунок імунізації, результати, обліковий механізм та ін¹.

Виходячи з цих позицій, І.М. Ткач розробив і апробував модель бухгалтерського інжинірингу, що складається з 7 блоків: використані балансові теорії; облікові підходи; структурований план рахунків; обліковий механізм та інструменти; облікове забезпечення інжинірингу; технологія облікових інжинірингових процесів; контроль².

Крім наукових обґрунтувань інструментів, методик і методології (що реферативно наведено вище), важливі дослідження і організаційної складової "бухгалтерського інжинірингу", вплив цього явища на майбутнє

¹ Ткач І.М. Управленческий учет изменений: монография. РГСУ. Ростов-на-Дону: РГСУ, 2010. 175 с.

² Те ж джерело.

бухгалтерських служб. Зрозумілим є і його використання службами стратегічного планування, контролінгу, управлінського обліку підприємств. Подібна практика послуг є і в арсеналі аудиторських і консалтингових структур.

Назріла доцільність наукового обґрунтування впливу цього явища саме на формування структури, функцій нових бухгалтерських служб. Цим питанням уже приділяється увага в Інституті обліку і фінансів НААН України. При цьому по-новому сприймається досвід роботи планово-облікових служб. Свого часу автор очолював подібну службу, яка поєднала планові, облікові, контрольні та аналітичні функції.

Викладений вище короткий огляд практики SAP R/3 і яскраві роботи проф. І.М. Ткача використаний не для доповнення методолого-методичними аспектами явища "бухгалтерського інжинірингу", а з метою розкриття його сутності, обґрунтування теоретичного базису тактики і стратегії запозичень у розвитку бухгалтерського обліку.

З вищевикладеного стає зрозуміло, що перш ніж розкрити сутність цього явища, слід відокремити поняття моделювання і "бухгалтерського інжинірингу". Як зазначалося раніше, останнє у науковій літературі нам знайти не вдалося. Однак саме від цього багато в чому і залежить ясність у визначенні поняття "бухгалтерський інжиніринг", а також методологія і організація його використання.

Моделювання у бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів і наукових підходів як для відображення господарських процесів і явищ (через специфічно створені символи і описи), так і для стимулювання бажаного розвитку бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський інжиніринг – процес застосування у моделюванні та організації бухгалтерського обліку запозичених з інших наук і практик специфічних методів та інструментів. Він організовується з метою посилення значущості бухгалтерського обліку та результатів його звітності в управлінні ресурсами та економікою підприємства, галузі і держави. Він перетворює і розвиває бухгалтерські служби у більш ефективні фінансово-облікові підрозділи (рис. 5.8).

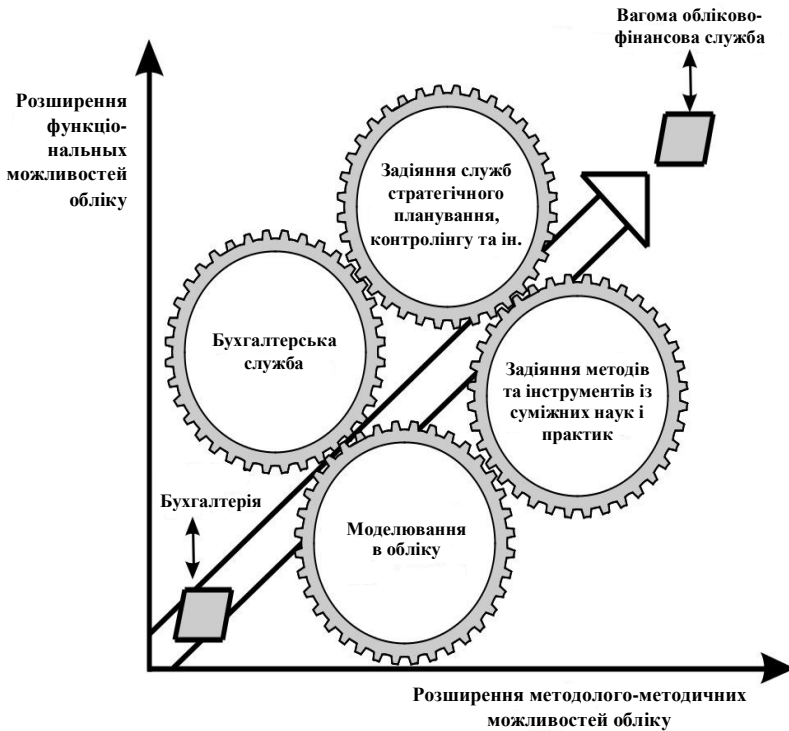


Рис. 5.8. Стратегія задіяння інжинірингових підходів у розвитку бухгалтерського обліку

Таким чином, однією з важливих осей розвитку інституту бухгалтерського обліку є збагачення його **методолого-методичних можливостей** за допомогою інжинірингу. Традиційна "восьмихвістка" методів бухгалтерського обліку приростає задіянням програмних, математичних, соціально-психологічних та інших методів і інструментів. Іншими словами, **бухгалтерський інжиніринг синтезує методи та інструменти суміжних наук і практик, забезпечуючи більшу масштабність та ефективність роботи системи обліку, контролю і аналізу.**

З іншого боку (осі), **розширюються функціональні можливості** системи. Бухгалтерський облік на рівні підприємства забезпечує не тільки управлінську, а й інституціональну функціональну затребуваність за допомогою

розвитку окремих служб або відділів бухгалтерії (докладно про це йшла мова у п. 4.1).

Таким чином, **бухгалтерський інжиніринг розвиває традиційну бухгалтерію до нової обліково-фінансової служби (рис. 5.8).**

Бухгалтерський інжиніринг і формує, і одночасно базується на становленні і розвитку інституту професійних бухгалтерів. В цілому задіяння інжинірингових підходів базується на новому якісному рівні кваліфікації фахівців. Реалізація у професії інжинірингових підходів вимагає від бухгалтерів нового мислення, лідерських якостей і, за великим рахунком, **сповідування імперіалістичної ідеології.**

У попередніх розділах було показано, як за рахунок запозичень з інших сфер знань приростає сучасна економічна наука, як економісти проявляють активність не тільки у дослідженнях, а й в управлінні, політиці і т.д. Це явище отримало назву "економічного імперіалізму". Визначимося з його базовими поняттями.

Імперіалізм – поняття у соціально-історичних науках, що характеризує внутрішній економічний уклад найбільш розвинених держав і відповідні йому форми міжнародних економічних і політичних відносин. Етап (стадія) імперіалізму виділяється вченими (Дж. Гобсон, В.І. Ленін) стосовно капіталістичної формації, коли збігається панування монополій і фінансового капіталу, відбувається економічний поділ світу на сфери інтересів міжнародних (транснаціональних) корпорацій (трестів) і на цій основі розгортається боротьба між ними, у яку включаються і держави.

Залежно від концептуальних завдань досліджень тих чи інших авторів конкретні визначення імперіалізму можуть прив'язуватися або тільки до сучасності (тобто з моменту введення терміну в науковий обіг, коли він був прив'язаний тільки до сучасної епохи), або ретроспективно проектуватися також і на попередні етапи розвитку людства.

Сьогодні термін "імперіалізм" продовжує входити у активно використовуваний лексичний пласт. Це підтверджується його включенням у Оксфордський кишеньковий словник сучасної англійської мови 2009 року, де також подано приклад використання цього поняття: **політика поширення влади і**

впливу держави за допомогою дипломатії і військової сили¹.

"Економічний імперіалізм" – практика систематичних спроб експансії економічної теорії у суміжні області суспільствознавства, застосування економіко-математичних методів і моделей при пошуку відповідей на запитання, які постають перед вченими-фахівцями з інших областей суспільних наук: соціології, політології, історії, права.

"Вторгненню" економічної теорії піддалися антропология і психология, демографія та екологія, релігієзнавство, біологія та інші сфери знань. Результатом стало народження безлічі нових дисциплін, таких як інституціональна теорія, теорія суспільного вибору, економіка сім'ї, економіка права, теорія людського капіталу, кліометрика, нова економічна історія і багатьох інших. Щорічно з'являються дослідження абсолютно різних проблем, часто дуже далеких від традиційного предмета економічної науки, наприклад пов'язаних із розвитком мови, участю людей у революційних рухах.

Економічний підхід, що застосовується у дослідженнях подібного характеру, доводить свою плідність. Економічний імперіалізм проявляється у трьох основних характеристиках: економісти активно вивчають інші області за допомогою своїх методів; економічні методи запозичуються представниками інших наук; економісти привносять методологію точних наук у інші області суспільствознавства.

Відмінною рисою "економічного імперіалізму" є, при всьому іншому, також і неявне декларування переваги економічного підходу над підходами інших наук. Головною метою "економічного імперіалізму" є уніфікація всіх суспільних наук на базі неокласичної теорії. Його прихильники визнають, що інші галузі знання мають у своєму розпорядженні цінні спостереження, поняття та інструменти аналізу, однак загальну рамку для суспільствознавчого синтезу здатна дати тільки економіка.

Незважаючи на те, що елементи економічного імперіалізму зустрічалися вже у роботах А. Сміта та І. Бенґама, а спроби створити єдину науку про суспільство здійснювали К. Маркс і О. Конт, справжній наступ економістів на сусідні науки виник лише у 60-х

¹ Имперализм: материал из Википедии – свободной энциклопедии: [Электрон. ресурс]. URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Имперализм>.

роках минулого століття. Розвиток цього явища (яке почалося з моделі попиту і пропозиції тред-юніонізму Г Люїса, політичних досліджень Е. Даунса і Д. Блека) безпосередньо пов'язаний із іменами Дж. Стіглера, засновника нової теорії економічного регулювання, Р. Познера, творця економічної теорії права, а також Т. Шульца, який займався економічним аналізом проблем освіти і демографії. Неофіційного статусу лідера економічного імперіалізму тоді ж набув Гері С. Беккер, нобелівський лауреат 1992 року, автор численних робіт, присвячених питанням альтруїзму і злочинності, охорони здоров'я та освіти, сім'ї та шлюбу. Його перу належать відомі праці з економіки дискримінації і теорії людського капіталу – з питань, якими потім продовжив займатися і С. Левітт, автор світового бестселера "Фрикономика", де підсумовується ряд його досліджень у сфері економіки спорту, злочинності, освіти, сімейного життя.

Показовим прикладом широкого поширення "економічного імперіалізму" може стати той факт, що роботи майже всіх недавніх лауреатів Медалі Кларка, найпрестижнішої нагороди Американської економічної асоціації, що присуджується раз на два роки кращому американському економісту віком до 40 років, присвячені темам, породженим цим явищем. За останні 10 років Медаль Кларка отримали: К. Мерфі – за дослідження у сфері економіки дискримінації; А. Шлейфер – за дослідження у сфері економічного аналізу права; М. Рабін – за роботи у царині поведінкової економіки, Д. Асемоглу – в політології та історії, та ін¹.

В цілому для напрямку економічної думки, що отримав назву "економічний імперіалізм", характерна експансія методу економічного аналізу на неекономічні сфери людської діяльності. Правомочність такого імперіалізму заснована на тому, що прийнята в економічній науці модель поведінки розглядається як універсальна, тобто здатна описати будь-яку поведінку людини, а не тільки таку, яка стосується вирішення економічних завдань. З точки зору прихильників цього напрямку, економічний аналіз дозволяє інтерпретувати і поведінку інститутів, причому не тільки економічних, а й соціальних².

У сучасній економічній літературі відсутнє поняття

¹ Экономический империализм: материал из Википедии – свободной энциклопедии: [Электрон. ресурс]. URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/Экономический_империализм.

² Экономический империализм: [Электрон. ресурс]. URL: <http://yourlib.net/content/view/14780/169/>.

"бухгалтерського імперіалізму". Однак, перепрошуємо за нескромність, багато в чому ідеологію цієї книги можна асоціювати саме з цим явищем.

Бухгалтерський імперіалізм – ідеологія, політика поглиблення і розширення впливу бухгалтерського обліку. Він включає: створення наступальних облікових теорій (як правило, на перетині суміжних наук), що позиціонують бухгалтерську діяльність як важливий соціально-економічний інститут; політику формування і розвитку інституту професійних бухгалтерів, нового статусу і становища бухгалтера на підприємстві, у державі та у світі.

Запропоноване визначення розкриває ключові основи залучення імперіалістичних підходів до розвитку інституту бухгалтерського обліку. За великим рахунком, вони вбачаються у поглибленні і розширенні впливу бухгалтерського обліку як у науковій, так і у практичній площині соціально-економічного простору (рис. 5.9).

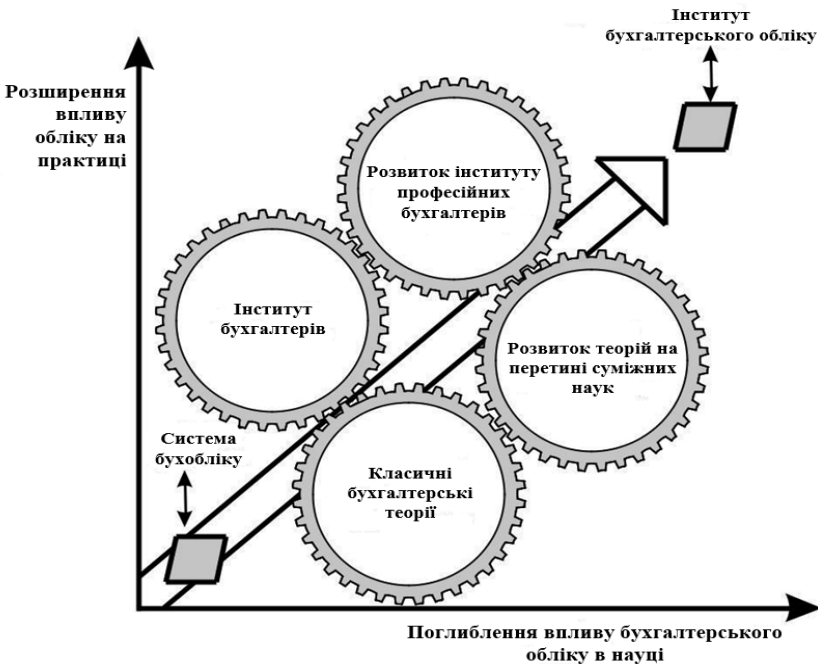


Рис. 5.9. Стратегія задіяння імперіалістичних підходів для розвитку інституту бухгалтерського обліку

Забезпечивши народження і розвиток інших спеціалізацій економічної науки (що доведено на початку цієї книги), бухгалтерський облік, сповідуючи імперіалістичні підходи, призначений **приростати і посилювати свої позиції серед соціальних наук**. Це здійснюється за допомогою розвитку парадигм і теорій як на перетині наук, так і на основі формування базових, рамкових положень майбутнього розвитку всіх спеціалізацій економічної науки. **Така ідеологія характерна для інституціональної теорії, яка визначає предметом бухгалтерського обліку вивчення природи забезпечення довіри, порозуміння і керованості соціально-економічних просторів, що за "глибиною" і "шириною" підходу комфортно для всіх спеціалізацій економічної науки.**

У іншій, практичній площині, ідеологія і політика імперіалізму спрямовані на посилення впливу інституту професійних бухгалтерів у соціальній та економічній політиці підприємств, держав, глобального світу. Така стратегія перетворює інститут бухгалтерів у інститут професійних бухгалтерів. Зміна боязкої психології "обліковця", "рахівника" на самовпевненість фінансового менеджера, аналітика, аудитора або іншого лідера економіко-правової діяльності є бажаною політикою зміни неформального інституту (того, що "у головах" бухгалтерів). Ідеологія імперіалізму сприяє перетворенню "аморфних" бухгалтерських служб, малостатусності бухгалтерів у впливову професійну силу – провідний соціально-економічний інститут.

Впевненість у реалізації такої стратегії вселяє те, що на сьогодні накопичено позитивний досвід сповідання імперіалістичних та інжинірингових підходів у розвитку професії і практик бухгалтерського обліку. Успіхи і визнання у глобальній економічній політиці Міжнародної федерації бухгалтерів, зростання державного значення національних профоб'єднань аудиторів, бухгалтерів і фінансистів, переконлива ефективність роботи нових фінансово-облікових служб передових підприємств – усе це багато в чому базується на практичній реалізації політики інжинірингу та імперіалізму.

Накопичений практикою досвід використання імперіалістичних та інжинірингових підходів, звичайно ж, вимагає більшої рішучості від наукової складової нашої професії.

Очевидно, що назріла необхідність фундаментального, науково-теоретичного обґрунтування явищ "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу".

Використання імперіалістичних та інжинірингових підходів сприяє посиленню можливостей інституту бухгалтерського обліку у вирішенні проблем і задач економіки.

До безумовного лідерства обліку у вирішенні проблем конкурентоспроможності підприємств інституціональна теорія додає потенціал вирішення завдань галузевого національного і глобального рівня. Використання імперіалістичних та інжинірингових підходів сприяє цьому.

Потенціал визначення глибини проблем і тим більше алгоритмів їх вирішення в бухгалтерському обліку більший, ніж у інших спеціалізаціях економічної науки. Прикладами цього є розуміння і вирішення проблем трансакційних витрат (що розглянуто нами в параграфі 4.3), проблеми попередження економічних криз (параграф 4.4), вирішення проблем освоєння інноваційної моделі розвитку і багато іншого.

Сутність явищ "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу", їх застосування в науці і практиці розкриваються інституціональною парадигмою і теорією бухгалтерського обліку. Нова парадигма і теорія обґрунтовують філософію зміни інститутів за рахунок рішучості і запозичень, тобто і за рахунок "бухгалтерського імперіалізму", і за рахунок "бухгалтерського інжинірингу" (рис. 5.10).

І якщо на осі "бухгалтерського інжинірингу" розвиток інституту бухгалтерського обліку переважно зростає у послідовності "практика – теорія – наука", то на осі "бухгалтерського імперіалізму" важлива послідовність від науки до теорії і практики.

Усвідомлення цих явищ, визначення їх сутності та завдань формує дієву філософію розширення сфери впливів і запозичень для розвитку професії й інституту бухгалтерського обліку в цілому. **Визначена імперіалістичною ідеологією та інжиніринговими підходами стратегія покликана привести "розрізнений" бухгалтерський облік до вагомого в соціально-економічному просторі Інституту бухгалтерського обліку.**

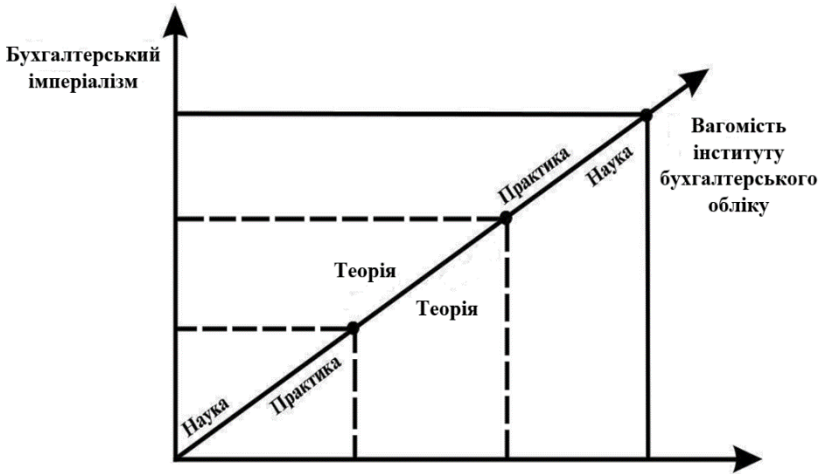


Рис. 5.10. Модель (філософія) рішучості та запозичень для розвитку професії бухгалтера та інституту бухгалтерського обліку в цілому

Висновки. Націленість на розширення сфери впливу, запозичення для цього більш сучасних інструментів і методів із суміжних сфер знань і практик характеризує практично всі успішні види людської діяльності. У цьому особливе місце займають імперіалістичні та інжинірингові підходи.

У сучасному світі набирає силу політика експансії економічної думки на неекономічні сфери людської діяльності, що отримала назву "економічного імперіалізму". Нові явища в економічній теорії дозволяють інтерпретувати і спрямовувати поведінку інститутів, причому не тільки економічних, а й соціальних.

У глобальному масштабі і на національних рівнях сформовано інститут професійних бухгалтерів, який свідомо чи мимоволі **сповідує імперіалістичні підходи** і реально впливає на поведінку економічних і соціальних інститутів. Провідні суб'єкти господарювання керуються новими обліково-фінансовими підрозділами, базу яких формують бухгалтерські системи із застосуванням **інжинірингових підходів**.

Об'єктивно облік все більше прагне до статусу інституту, який забезпечує довіру, порозуміння і керованість у соціально-економічному просторі, що динамічно розвивається. При цьому

явища "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу" сьогодні більше позиціонуються з практичного, ніж із наукового боку нашої діяльності.

Однак тільки з теоретичним обґрунтуванням максимального використання інжинірингових та імперіалістичних підходів можливе досягнення бухгалтерським обліком статусу найважливішого соціально-економічного інституту. Таке обґрунтування дають інституціональна парадигма і теорія, що забезпечує наукову платформу використання історичних переваг і запозичень новацій та інновацій у розвитку.

Невідповідність рівня розвитку науки (теорії бухгалтерського обліку) його практиці є проблемою (рис. 5.11). На цю проблему слід адекватно реагувати – вдосконалювати теорію, підняти рівень науки.



Рис 5.11. Зростання значущості професії "Accountant" в XX-XXI ст. і проблема науки

ВИСНОВКИ

В інституціональній теорії історія національної системи обліку, безумовно, має вплив на її майбутній розвиток. Однак запозичення інститутів і організацій з облікових систем більш успішних країн обґрунтовується інституціональною теорією як фактор поліпшення можливостей розвитку. Це стосується й інституту професійних бухгалтерів.

Формально "інститут бухгалтерів" присутній завжди і всюди при ширшому розгляді явища бухгалтерського обліку. "Інститут бухгалтерів" та "Інститут професійних бухгалтерів" відрізняються зрілістю їх внутрішнього і зовнішнього змісту.

Для більшості країн, у тому числі і для України, розвиток інституту професійних бухгалтерів базується на запозиченні "правил гри" і практик організації більш розвинених соціально-економічних просторів. Інституціональна парадигма і теорія створюють фундаментальні орієнтири як для запозичення, так і для власного обґрунтування розвитку бухгалтерського обліку та професії. Нова теорія дозволяє кожній країні мати можливості та інструментарій розвитку бухгалтерської професії згідно і з національними, і з глобальними орієнтирами.

Інститут професійних бухгалтерів – неформальна і суспільно-організаційна складова інституту бухгалтерського обліку, що характеризується якісними (неформальний інститут – те, що у головах бухгалтерів) і кількісними показниками (наявність і зрілість професійних організацій бухгалтерів), є формою представлення і "локомотивом" розвитку бухгалтерського обліку у соціально-економічному просторі. **Професійний бухгалтер** – суб'єкт інституту професійних бухгалтерів.

Становлення і розвиток інституту професійних бухгалтерів привносить для наукового усвідомлення практичні приклади руйнування практик і стереотипів обмеженого сприйняття можливостей і функцій бухгалтерського обліку. Інституціональна парадигма і теорія обґрунтовують необхідність закріплення цього позитиву, ширшого використання "бухгалтерського імперіалізму" і "бухгалтерського інжинірингу" у розвитку.

Бухгалтерський імперіалізм – ідеологія поглиблення і розширення впливу бухгалтерського обліку шляхом створення

наступальних облікових теорій (як правило, на перетині суміжних наук), які позиціонують бухгалтерську діяльність як важливий соціально-економічний інститут, підкріплена політикою формування і розвитку інституту професійних бухгалтерів, нового статусу і становища бухгалтера на підприємстві, у державі та у світі.

Бухгалтерський інжиніринг – процес застосування у моделюванні та організації бухгалтерського обліку запозичених з інших наук і практик специфічних методів та інструментів, який організовується з метою посилення значущості бухгалтерського обліку в управлінні ресурсами і економікою підприємства, галузі та держави. Бухгалтерський інжиніринг перетворює бухгалтерські служби у більш ефективні фінансово-облікові підрозділи.

Інституціональна парадигма обґрунтовує привнесення у бухгалтерський облік нових явищ у теорії і практиці. Вона є фундаментом нового статусу професії як у практичній діяльності, так і у світі науки.

Очевидне зростання ролі і значення інституту професійних бухгалтерів підтверджує наукову гіпотезу про те, що можливості і предмет бухгалтерського обліку слід розглядати ширше – як вивчення природи професійного забезпечення довіри, розуміння і керованості в соціально-економічних просторах. Така масштабність дозволяє бухгалтерській науці претендувати, а в історичному аспекті і формувати фундаментальну базовість усіх спеціалізацій економічної науки.

ПІСЛЯМОВА

У сучасних умовах місія та функціональність бухгалтерського обліку у глобальному та національних аспектах потребує поглиблених досліджень. Такі дослідження стають можливими на інституціональній теоретичній основі, оскільки мають унікальну можливість розглядати те чи інше суспільне явище у взаємодії політичних і економічних інститутів.

У цій монографії минулі та майбутні зміни бухгалтерського обліку ми пояснюємо на основі інституціональної теорії. Ми належимо до тих, поки що нечисленних, дослідників, які розглядають систему бухгалтерського обліку в якості окремого соціально-економічного інституту.

Застосовуючи у дослідженні історичний метод та метод порівнянь, ми доводимо невід'ємну складовість науки про бухгалтерський облік у цілісній плеяді різних спеціалізацій економічної науки. Разом з тим ми пояснюємо втрату першості бухгалтерського обліку у вивченні природи багатства, яка мала місце на рубежі XV-XVIII століть (від Л. Пачолі до Ф. Кене), консервативністю його наукової школи у XIX-XX століттях. Саме в цей період економіка пов'язувала і вивчала природу багатства з невизначеною поведінкою підприємця в умовах обмеженості ресурсів, а облікова наука концентрувалася лише на вдосконаленні своїх технічних методів відображення господарських процесів та явищ при формуванні багатства.

Подальший розвиток бухгалтерського сегменту у фарватері інших складових економічної науки у кінці XX – на початку XXI століття характеризується наростаючим протиріччям між його консервативною теорією та вельми прогресивною практикою управлінського обліку, бухгалтерського інжинірингу, застосування МСБО і МСФЗ, розвитком професійних об'єднань бухгалтерів. Розвиток інформаційного забезпечення управління на рівні підприємств, галузей, держав та глобальному рівні розширив можливості традиційного бухгалтерського обліку до масштабу окремого соціально-економічного інституту.

Ці зміни не можуть бути описані попередніми обліковими теоріями. Пояснення цим змінам і тренд до подальшого розвитку може дати лише інституціональна теорія бухгалтерського обліку. Основи цієї теорії і розкриваються у монографії.

Бухгалтери донині не вважали, що інститути грають роль і впливають на роботу бухгалтерської системи. Насправді саме інститути визначають ефективність і розвиток бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік, будучи важливим соціально-економічним інститутом, схильний до інституціональних впливів. Це об'єктивна реальність, яку слід використовувати, а не ігнорувати. Інститут бухгалтерського обліку є невід'ємною частиною соціально-економічного простору. Так було завжди. Але важливість цього Інституту особливо зростає в сьогоденному світі, де бухгалтерський облік як універсальна мова глобального бізнес-середовища досягає рівня гаранта стабільного розвитку людства.

Переосмислення змісту, місії та функцій бухгалтерського обліку вимагає збагачення його теоретичної бази, нового наукового забезпечення, розвитку професійного руху. Саме таким шляхом ідуть наукові школи і розвинена практика обліку в США, а сьогодні і в Україні, Росії та інших країнах СНД.

Викладені в цій монографії інституціональна парадигма і теорія бухгалтерського обліку покликані забезпечити науковий фундамент проектування і реалізації розвитку бухгалтерської діяльності, бажаного для соціально-економічного простору.

Застосовуючи метод аналізу і синтезу, ми розчленували інститут бухгалтерського обліку на "неформальні", "формальні" і "організаційні" складові і знайшли цьому підтвердження у сучасній практиці функціонування бухгалтерської діяльності як окремого цілісного соціально-економічного інституту. У Монографії вперше показана конструктивність взаємодії цього інституту з іншими економічними і політичними інститутами для розвитку держав і глобального світу.

Фундаментальне, цілісне уявлення про інститут бухгалтерського обліку, його місію, функції є вкрай важливим для державних інституцій при розробці та впровадженні відповідних нормативних актів.

Сформовані за результатами досліджень висновки і пропозиції наведені окремо за кожним параграфом та кожним розділом монографії.

На нашу участь у розвитку теорії слід дивитися не з точки зору амбіцій наукового колективу – Інституту обліку і фінансів

НААН, а з точки зору вирішення завдань щодо забезпечення розвитку вітчизняного соціально-економічного простору за рахунок удосконалення його ключового інституту – бухгалтерського обліку.

Видання монографії стало можливим завдяки підтримці Президії НААН, колег з відділення аграрної економіки і продовольства НААН. Автор також вдячний своїм докторантам і аспірантам за допомогу у підготовці матеріалів.

Особлива подяка колегам із Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів за дискусії і постановку проблем.

Автор і колективи Інституту обліку і фінансів НААН, міжнародного наукового журналу "Облік і фінанси", виконавчої дирекції Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України запрошують читачів до участі в подальших дослідженнях і апробації їх результатів: <http://www.iaf.kiev.ua/>; <http://www.ifj.org.ua/>; <http://magazine.faaf.org.ua/>; <http://federation.faaf.org.ua/>.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ананьин О. Экономическая теория: кризис парадигмы и судьба научного сообщества. *Вопросы экономики*. 1992. № 10. С. 83.
2. Анджан К. Я. Основы бухгалтерского учета: пособие. М.: Статистика, 1977. 184 с.
3. Бакаев А. С. Реформирование системы бухгалтерского учета в России (вопросы теории и практики): дисс. докт. экон. наук. М., 2006. 462 с.
4. Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 5. С.3–6.
5. Бликанов А. В. Институциональные основы развития внешнего государственного финансового контроля в регионе: на материалах Кабардино-Балкарской Республики: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10, 08.00.05. Северо-Осетинский гос. ун-тет им. К.Л. Хетагурова. – Владикавказ. 2011. 27 с.
6. Большой экономический словарь./Под ред. А.Н. Азрилияна. 5-е изд. доп. и перераб. – М.: Ин-т новой экономики, 2002. 469 с.
7. Бомол У. Д. Экономикс: Принципы и политика: пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. 894 с.
8. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 2. С. 50.
9. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». 3-є вид., доп. і перероб. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир: ЖІТІ, 2003. 444 с.
10. Бухгалтерский учет в СССР [Электрон. ресурс]. URL: http://revolution.allbest.ru/audit/00040469_0.html.
11. Введение в институциональную экономику: учебное пособие. / Под ред. Д. С. Львова. М.: «Издательство «Экономика», 2005. 639 с.
12. Великий тлумачний словник сучасної української мови. / Голов. ред. В. Т. Бусел, редактори-лексикографи: В. Т. Бусел, М. Д. Василюк-Дерибас, О. В. Дмитрієв, Г. В. Латник, Г. В. Степенко. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

13. Виртуальная экономика [Электрон. ресурс]. URL: <http://anna-news.info/node/6108>.

14. В. Мау, К. Яновский, С. Жаворонков. Импортированные институты в странах с переходной экономикой: эффективность и издержки. М.: ИЭПП, 2003. 234 с.

15. ВОК – Строй монтаж – направление деятельности, отличительные особенности и конкурентные преимущества [Электрон. ресурс]. URL: <http://gias.ru/pr/txt.php?id=161>.

16. Воронина Л. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Эксмо, 2007. 416 с.

17. Воронова Е. Ю. Институциональные аспекты управленческого учета: автореф. дис. ... до-ра экон. наук: 08.00.12. Рос. эконом. ун-т им. Г.В. Плеханова. Москва. 2012. 47 с.

18. В России 5 млн. бухгалтеров [Электрон. ресурс]. URL: <http://ekonomizer.ru/page992.html>.

19. Гайдучький П. І., Жук В. М. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз. Економіка України. 2012. №12. С.72-82.

20. Галаган А. М. Основы общего счетоведения. М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928. 436 с.

21. Ганошенко Ю. Полісемія в літературознавчій термінології [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.zsu.zp.ua/99/l-article.php?item=29>.

22. Гидденс Э. Ускользящий мир: как глобализация меняет нашу жизнь. М.: Весь мир, 2004. 120 с.

23. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Міжнародний інститут менеджменту. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

24. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.probusiness.in.ua/publications/22/>.

25. Гроф С. За пределами мозга [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.metodolog.ru/00759/01-12.html>.

26. Облік у селянському (фермерському) господарстві: посібник. / М. Я. Дем'яненко, П. Т. Саблук, О. Д. Радченко та ін.; за ред. М. Я. Дем'яненка. К.: ННЦ ІАЕ, 2001. 403 с.

27. Дипиаза С. А. (младший), Экллз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.

28. Добренков В. И., Кравченко А. И. Основные парадигмы и перспективы в социологии. Парадигма в социологии: методология вопроса [Электрон. ресурс]. URL: http://society.polbu.ru /dobrenkov_histsociology/ch15_i.html.

29. Друкер П. Ф. Энциклопедия менеджмента: весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет. пер. с англ. О. Л. Пелявский. М.: СПб.: К.: Вильямс, 2004. 421 с.

30. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник. пер. с англ. В. Н. Егоров. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2003. 1071 с.

31. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.

32. Жук В. М. Наукове обґрунтування формування стратегічних запасів зерна: перспективи України в умовах глобалізації. *Економіка АПК*. 2012. № 5. С. 19–25.

33. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта: Монография. / В.Н. Жук. – СПб: АНО ИПЭВ, 2013. 416 с.

34. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта. К.: Аграрна наука, 2013. 408 с.

35. Империализм: материал из Википедии – свободной энциклопедии [Электрон. ресурс]. URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Империализм>.

36. Инженерия: материал из Википедии – свободной энциклопедии [Электрон. ресурс]. URL: uk.wikipedia.org/wiki/Инженерия.

37. Инженерное дело: материал из Википедии – свободной энциклопедии [Электрон. ресурс]. URL: ru.wikipedia.org/wiki/Инженерное_дело.

38. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. Рос. экон. акад. им. Г.В. Плеханова. М.: Изд-во «РЭА им. Г.В. Плеханова», 2009. 428 с.

39. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения. А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. М.: Эксмо, 2008. 1199 с.

40. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерського учета. Научный доклад на 6-ой

Международной научной конференции «*Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития*», Житомир, 18–19 октября 2007 г. Житомир: ЖГТУ, 2007. 68 с.

41. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир.: ЖДТУ, 2007. 236 с.

42. Клишова Е. В. Становление современной экономической теории. Донецк: УкрНТЭК, 2001. 336 с.

43. Колтуков В. М., Мальцев К. В. Глобализация экономики (вопросы теории и методологии). Н.Новгород: Изд-во Волго-Вятской академии государственной службы, 2004. 108 с.

44. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Електрон. ресурс]. URL: <http://minagro.gov.ua/page/?7632>.

45. Коуз Р. Г. Фирма, рынок и право: сб. ст. науч. ред. Р.И. Капелюшников; пер. с англ. Б. Пинскер; Фонд «Либер. Миссия». М.: Новое издательство, 2007. 221 с.

46. Кохановский В. П. Философия и методология науки: учеб. пособие для вузов. М.: АСТ, 1999. 575 с.

47. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київський нац. екон. ун-тет. – К.: КНЕУ, 2001. 334 с.

48. Кузьмінський Ю. А. Що таке система бухгалтерського обліку? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 6. С. 8–11.

49. Кун Т. Структура научных революций. М.: Прогресс, 1975. 228 с.

50. Лист Міністерства фінансів України від 27 січня 2006 р. № 31–34000–16–5/1441 [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.

51. Мальшев И. В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для вузов. М.: Финансы и статистика, 1981. 263 с.

52. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

53. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: наукова

доповідь до дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04. Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир. 2006. 84 с.

54. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: монографія. Інститут змісту і методів навчання; Житомирський інжен.-техн. інс-тут. Житомир: ЖІТІ, 1998. 383 с.

55. Маркс К. Капитал. Теории прибавочной стоимости: том 4-й, Ч. III. М.: Политиздат, 1978. 674 с.

56. Маркс К. Сочинения: том 2. К. Маркс, Ф. Энгельс. 648 с.

57. Маркс К., Энгельс Ф. Манифест Коммунистической партии. Сочинения. Т. 4. М.: Госполитиздат, 1955. С.419 – 459.

58. Маршалл А. Основы экономической науки. / ред. В.С. Автономов [и др.]; пер.: В. И. Бомкин, В. Т. Рысина, Р. И. Столпера. М.: ООО «Издательство «Эксмо», 2007. 832 с.

59. Медведев В. Некоторые размышления о новой парадигме экономической теории. Вопросы экономики. – 1993. – № 1. – С. 23–24.

60. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електрон. ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

61. Мировой банк [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.worldbank.org/eca/russian>.

62. Мочерний С. В. Методологія економічного дослідження. Львів.: Світ. 2001. 416 с.

63. Про затвердження та надання чинності нормативному документу Мінпаливенерго України «Правила розроблення нормативних документів»: Наказ Міністерства палива і енергетики України від 01 березня 2006 р. № 56 [Електрон. ресурс]. URL: Ліга: Закон Еліт. Copyright: ІАЦ «Ліга», 2000–2017.

64. Неоинституциональная экономическая теория: учебное пособие / Под ред. В. В. Разумова. М.: Финансовая академия при правительстве РФ, 2005. 338 с.

65. Нестеренко А. Н. Экономика и институциональная теория. М.: Эдиториал УРСС, 2002. 415 с.

66. Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах: Т.2. – Т.4. К.: Діамант, 2000. 942 с.

67. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. пер. с англ. А. Н. Нестеренко. М.: Начала, 1997. 190 с.

68. Нынешний финансовый кризис угрожает развалом международного бухгалтерского языка и правил [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.epravda.com.ua/press/49959e16c2494/>.

69. Олейник А. Изменения институтов во времени: эволюция и революция. *Вопросы экономики*. 1999. № 7. С. 129.

70. Онлайн-словарь ABBY Lingvo [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.lingvo.ua/ru>.

71. Онуфриев Н. В. Международные стандарты финансовой отчетности: краткий перекрестный конспект–комментарий [Электрон. ресурс]. URL: http://www.onoufrieв.narod.ru/msfo/ias_index.htm.

72. Отчет о состоянии соблюдения стандартов и кодексов (ДССК). Бухгалтерский учет и аудит [Электрон. ресурс]. URL: http://www.worldbank.org/ifa/rosca_aa_ukr_ukr.pdf.

73. Официальный сайт Евразийского Совета Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.eccaa.org>.

74. Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.ifac.org>.

75. Официальный сайт Совета по международным стандартам бухгалтерского учета [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.iasb.org/home.htm>.

76. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии. *Бухгалтерский учет*. 2004. № 9. С. 8.

77. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета: учебник, 2-е изд., доп. и перераб. М.: Финансы и статистика, 1988. 279 с.

78. Панженская И. Г. Методика учета транзакционных издержек [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.vestnik.adygnet.ru/files/2006.4/371/panzhenskaya>.

79. Парадигма: материал из Википедии – свободной энциклопедии [Электрон. ресурс]. URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Парадигма>.

80. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. №2755-VI [Електрон. ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 № 318 [Електрон. ресурс]. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.

82. Положення про підготовку навчальних видань та електронних засобів навчального призначення. / уклад.: В. Т. Горбенко, Г. І. Лоза, І. О. Мікульонюк; Київський політехнічний інститут. К.: НТУУ «КПІ», 2008. 48 с.

83. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 [Електрон. ресурс]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>.

84. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. №996-XIV [Електрон. ресурс]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

85. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 152 с.

86. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 424 с.

87. Пятов М. Л. Бухгалтерский учет как способ объяснения экономических явлений [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.buh.ru/itemsItem-7219>.

88. Родина Л. Н., Пархоменко Л. В. Этапы развития бухгалтерского учета: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. 100 с.

89. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911 [Електрон. ресурс]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007>.

90. Рынок профессии бухгалтера в Республике Казахстан: количественный и качественный анализ [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.zakon.kz/145441-rynok-professii-bukhgaltera-v.html>.

91. Саблук П. Т., Шпикуляк О. Г., Курило Л. І. Інноваційна діяльність в аграрній сфері: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2010. 706 с.

92. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь: 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007. 495 с.

93. Соколов Я. В. Айфарез: новое слово и новое дело [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.buh.ru/document-1427>.

94. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. 638 с.

95. Соколов Я. В. Название, предмет и метод бухгалтерии [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.buh.ru/document> – 1292.

96. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.

97. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

98. Сопко В. В. Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку [Електрон. ресурс]. URL: http://valery.at.ua/_ld/0/2_Sopko_TBO.pdf.

99. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: поняття, сутність. *Вісник ЖТІ*. 2000. № 12. С.51-60.

100. Соціальні інститути, їх види і функції [Електрон. ресурс]. URL: <http://www.info-library.com.ua/books-text-8306.html>.

101. Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. В. Г. Городяненка. К.: Видавничий центр «Академія», 1999. 382 с.

102. Соціологія: терміни, поняття, персоналії: Навчальний словник-довідник. Укладачі: В. М. Піча, Ю. В. Піча, Н. М. Фома [та ін.]; За заг. ред. В. М. Пічі. К.: «Каравела», Львів: «Новий світ – 2000», 2002. 480 с.

103. Стан та оцінка можливих ризиків розвитку економіки України в 2012 році: науково-аналітична записка. / Під ред. В. М. Геєця. К.: 2012. 36 с.

104. Стратегія сталого розвитку України (Проект) [Електрон. ресурс]. URL: <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253/>.

105. Структура МФБ [Електрон. ресурс]. URL: http://www.rkanp.ru/sites/default/files/storage/docs/20102009_IFAC_scheme.pdf.

106. Счетные теории А. М. Галагана в комментариях проф. Я. В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. 84 с.

107. Сэй Ж. Б. Трактат по политической экономии. – М: Дело, 2000, 232 с.

108. Таранов П. С. 120 философов: Жизнь. Судьба. Учение: в 2 т.; Т.1. Симферополь: Таврия, 1997. 623 с.
109. Ткач И. М. Управленческий учет изменений: монография. РГСУ. Ростов-на-Дону: РГСУ, 2010. 175 с.
110. Толковый словарь живого великорусского языка В.И. Даля [Электрон. ресурс]. URL: <http://vidahl.agava.ru/>.
111. Торае Дж. IASB и FASB выпустили руководство об измерении по справедливой стоимости и раскрытии информации [Электрон. ресурс]. URL: http://www.pwc.ru/tu_RU/RU/ifrs/bulletin/IFRS_Newsletter-June2011new1.pdf.
112. Уманців Г. В. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності як передумова їх бухгалтерського відображення [Електрон. ресурс]. URL: http://tm-logos.com.ua/stattja_1.html.
113. Фабисович Н. В. Институциональные аспекты обеспечения качества аудита: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Рос. эконом. акад. им. Г. В. Плеханова. Москва. 2011. 184 с.
114. Причепій О. М., Черній А. М., Гвоздецький В. Д. Філософія: посібник для вузів. К.: Академія, 2001. 575 с.
115. Философский словарь. Энциклопедия философских терминов он-лайн: [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.onlinedics.ru/slovar/fil/p/paradigma.html>.
116. Философский энциклопедический словарь. / Гл. редакция: Л. Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В.Г. Панов. М.: Сов. Энциклопедия, 1983. 840 с.
117. Хакен Г. Синергетика. Иерархии неустойчивостей в самоорганизующихся системах и устройствах. пер. с англ. М.: Мир, 1985. 423 с.
118. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета: учебник. пер. с англ. И. А. Смирнова; под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
119. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета: учебник. пер. с англ. И. А. Смирнова; под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 574 с.
120. Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории. пер. с англ. М.: Дело, 2003. 464 с.
121. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета: теория и методология: дис. ... док-ра экон.

наук: 08.00.12 Рос. эконом. акад. им. Г. В. Плеханова. Москва. 2007. 338 с.

122. Чалый И. Как доят священных коров бухучета? *Бухгалтер*. 2004. № 5. С. 45.

123. Чепоров В. В. Возможна ли гармонизация и стандартизация системы бухгалтерского учета? *Вісник ЖІТІ*. 2000. № 19. С. 305–309.

124. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз: дис доктора екон. наук. Житомир, 2007. 396 с.

125. Чухно А. А., Леоненко П. М., Юхименко П. І., Інституційно-інформаційна економіка: наукове видання. під ред. акад. НАН України А.А. Чухна. К.: «Знання», 2010. 687 с.

126. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. К.: «Знання-Прес», 2003. 444 с.

127. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 535 с.

128. Шигун М. М. Розвиток теорії і методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. К., 2010. 36 с.

129. Эггертссон, Т. Экономическое поведение и институты. пер. с англ. М.: Дело, 2001. 407 с.

130. Экономический империализм: материал из Википедии – свободной энциклопедии [Электрон. ресурс]. URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/Экономический_империализм.

131. Экономический империализм [Электрон. ресурс]. URL: <http://yourlib.net/content/view/14780/169/>.

132. Энциклопедический социологический словарь. / ред. Г. В. Осинев; Институт социально–политических исследований. М.: РАН; Институт социально–политических исследований. 1995. 940 с.

133. Akerlof G. The Market for «Lemons»: Qualitative Uncertainty and the Market Mechanism. *Quarterly Journal of Economics*. 1970. V. 84. P. 488–500.

134. Annual report 2011. Illuminating the issues. Highlighting the solutions [Electronic source]. URL: <http://viewer.zmags.com/publication/>. – P. 73-80.

135. Audit & Accounting Guide: Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives. With conforming changes as of May 1,

2008. American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, 2008. 224 p.

136. Carpenter Vivian L., Feroz Ehsan H. Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state government's decisions to adopt generally accepted accounting principles [Electronic source]. URL: http://johan-arifin.asia/attachments/053_IntituTheory-GAAP.pdf.

137. CCAB [Electronic source]. URL: <http://www.ccab.org.uk/objectives.php>.

138. Collin S.O., Andersson A., Cato J. and others. Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: reconciling positive accounting theory and institutional theory [Electronic source]. URL: <http://www.svencollin.se/PAT1.pdf>.

139. Coase R. The Nature of the Firm. *Economica*, New Senes. 1937. V. 16 (4). P. 386–405.

140. Coase R. The Problem of Social Costs. *Journal of Law and Economics*. 1960. V. 3 № 1 (October). P. 1-44.

141. Doyle G. An institutional Framework Analysis of Management accounting Innovations: A Comparison of for-profit and not-for-profit health-care settings [Electronic source]. URL: <http://www.smurfitschool.ie/academicsampresearch/workingpapers>.

142. Eggertsson T. Economic Behavior and Institutions. *Cambridge University Press*, 1990. 385 p.

143. Eggertsson T. Economics of Institutions in Transition Economies. Institutional Change and the Public Sector in Transitional Economies. / S. Schiavo-Campo (ed.). *World Bank Discussion Papers*. The World Bank. 1994. № 241. P. 20.

144. ERP online – независимый ERP-портал [Электрон. ресурс]. URL: <http://www.erp-online.ru/sap>.

145. Establishing and Developing a Professional Accountancy Body. Good Practice Guidance 2007 Edition [Electronic source]. URL: <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details>.

146. FB Pre Market Trading [Electronic source]. URL: <http://www.nasdaq.com/symbol/fb/premarket>.

147. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 [Electronic source]. International Federation of Accountants Edition. URL: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

148. Hayek F. Economics and Knowledge. *Economica* (February). 1937. P. 33–54.

149. Key Standards for Sound Financial Systems [Electronic source]. URL: http://www.financialstabilityboard.org/cos/key_standards.htm.
150. KPMG cutting through complexity [Electronic source]. URL: <http://www.kpmg.com/by/ru/issuesandinsights/articlespublications/press%20releases/page>.
151. Kuhn T. S. The Function of Dogma in Scientific Research. A.C. Crombie (ed.); *Scientific Change* (Symposium on the History of Science, University of Oxford, 9–15 July 1961). New York and London: Basic Books and Heineman, 1963. 347–369 P.
152. Mason A. K. The Development of International Financial Reporting Standards. International Center for Research in Accounting, University of Lancaster, 1978. 366 P.
153. Matthews R. C.O. The Economics of institutions and the Sources of growth. *The Economic Journal*. 1986. Vol. 96 (December). P. 903-918.
154. Parsons T. The present Position and Prospects of Systematic Theory in Sociology. *Essays in Sociological Theory*. The Free Press, 1954. 212 p.
155. Parsons T. *The Structure of Social Action*. N.Y.: McGraw-Hill, 1937. P. 312.
156. Robbins Lionel. *An essay on the nature and significance of economic science: second edition, revised and extended*. Ldn: Macmillan and Co, Ltd. 1945. P. 16.
157. SAP AG: материал из Википедии – свободной энциклопедии [Электрон. ресурс]. URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/SAP>.
158. Veblen T. *The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays*. N.Y.: Huebsch, 1919. P. 239.
159. What is the difference between a bookkeeper and an accountant? [Электронный ресурс]. URL: <http://blog.accountingcoach.com/bookkeeper-accountant/>.

ПРО АВТОРА



Жук Валерій Миколайович – д.е.н., проф., академік НААН України, заслужений діяч науки і техніки України, лауреат премії ім. М.І. Туган-Барановського НАН України, професор Луганського національного аграрного університету.

Випускник Української сільськогосподарської академії, м. Київ (1983 р). Працював заступником головного бухгалтера, потім головним бухгалтером, начальником планово-облікового

відділу ряду сільськогосподарських підприємств.

У 1992 році захистив кандидатську дисертацію на тему "Облік при орендних і кооперативних відносинах в аграрному секторі АПК". Пройшов шлях від молодшого наукового співробітника до академіка НААН. У 2010 році захистив докторську дисертацію на тему "Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика". Автор понад 250 наукових робіт. Під його керівництвом захищено 16 кандидатських та 2 докторські дисертації.

З 2011 по 2017 рр. обирався академіком-секретарем Відділення аграрної економіки і продовольства НААН, віце-президентом НААН.

Наукову і викладацьку роботу поєднує з професійною діяльністю. Є головним партнером Міжнародного інституту аудиту DFK, обирався членом Аудиторської палати України (від м. Києва та Київської обл.), Ради Співки Аудиторів України, Методологічної Ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України. Сертифікований аудитор, оцінювач, судовий експерт.

Ініціатор створення і організатор роботи Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, міжнародного науково-виробничого журналу "Облік і фінанси", який індексується у 8 наукометричних базах.

Наукове видання

ЖУК Валерій Миколайович

**Розвиток теорії
бухгалтерського обліку:
інституціональний аспект**

Монографія

За редакцією автора

Технічний редактор А.М. Артеменко
Комп'ютерна верстка О.П. Панадій

Підписано до друку 20.06.2018. Формат 70x100¹/16. Папір офсетний.
Ум. друк арк. 25,5. Обл.-вид. арк 19,9. Наклад 300 пр. Зам. 34.

Видання та друк – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”
03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01. 2005 р.