

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО  
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД  
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ  
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE  
DEVELOPMENT INFLUENCED BY  
ECONOMIC THEORIES AND  
INSTITUTIONAL CHANGES

Семенишена Наталія. Бухгалтерський облік як інститут : огляд досліджень. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 3-4. С. 7-18.  
DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.03.007>

УДК 657.1  
JEL Classification M 40, 41

Семенишена Наталія

канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування та технологій електронного бізнесу  
Подільський державний аграрно-технічний університет  
м. Кам'янець-Подільський, Україна  
E-mail: natvik-73@gmail.com

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНСТИТУТ : ОГЛЯД ДОСЛІДЖЕНЬ

### Анотація

**Вступ.** Розвиток бухгалтерського обліку відбувається під впливом інституційних змін та, як наслідок, змін його цільових орієнтирів. Очевидно, розглядати облік в сучасному економічному середовищі як систему, практичну діяльність чи процес замало, оскільки відбувається його інституалізація, що проявляється у вигляді характерних властивостей, притаманних соціально-економічним інститутам. Метою дослідження є аналіз відмінностей у змісті академічних публікацій вітчизняних та англомовних авторів з інституційних аспектів обліку та визначення цієї дефініції як інституту.

**Методи.** Як предмет дослідження автором взято статті в провідних українських і англомовних журналах до 2019 року. Результати досліджень досягнуто методом контент-аналізу, шляхом узагальнення та систематизації визначення «бухгалтерський облік як інститут», «інститут обліку», що відкриває шляхи до подальших наукових розвідок з конкретизації його складу, архітектоники та ієрархії субінститутів на основі структурно-організаційної декомпозиції.

**Результати.** Проаналізовано та систематизовано позиції дослідників з дефініції поняття «інститут бухгалтерського обліку», «бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут», «бухгалтерський облік як інститут». Запропоноване авторське бачення дефініції «інститут обліку» з метою формування подальшої стратегії та розвитку чинної Концепції вітчизняного бухгалтерського обліку.

**Перспективи.** Запропонована дефініція відображає природу інституту обліку як сукупності інститутів нижчого порядку (субінститутів) та значно розширює методологічний інструментарій вивчення інституалізації національної облікової системи під впливом інституційних змін економічного середовища, що змушене відповідати викликам глобалізаційних процесів у світі. Це дозволить у процесі подальших досліджень конкретизувати принципи побудови і вимоги до складу, структури, механізмів функціонування інститутів нижчого порядку та окремих елементів інституту бухгалтерського обліку, розробити методичний інструментарій для оцінювання результатів і контролю стану процесів реформування обліку на мікро- та макрорівнях.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, система обліку, інститут обліку, облік як соціально-економічний інститут, інституалізація обліку.

**Вступ.**

В останні десятиліття серед наукового бомонду панує одностайна позиція щодо необхідності адекватної оцінки процесів трансформації бухгалтерського обліку відповідно до економічної ситуації в країні, що вимагає розробки сучасної облікової парадигми й визначає переосмислення теорії й методології облікової науки.

Розвиток бухгалтерського обліку в умовах сучасних глобалізаційних процесів відбувається під впливом інституційних змін та, як наслідок, змін його цільових орієнтирів. Очевидно, розглядати облік в сучасному економічному середовищі як систему, практичну діяльність чи процес замало, оскільки відбувається його інституалізація, що проявляється у вигляді характерних властивостей, притаманних соціально-економічним інститутам та інституційному діловому дискурсу.

Попри суспільне визнання ролі і значення бухгалтерського обліку, на сьогодні немає єдиного наукового підходу щодо самої дефініції поняття «бухгалтерський облік». Проте інституційні зміни що здійснювались за останні двадцять років, в руслі неоліберальної політики з надією на «невидиму руку ринку», призвели до того, що система вітчизняного бухгалтерського обліку, попри її докорінне реформування, не виправдовує сподівань інституційних гравців.

У вітчизняній науці і практиці тривалий час переважав звужений підхід до визначення бухгалтерського обліку, за якого він розглядається здебільшого, як система, інформаційна система, процес діяльності на підприємстві. Але в останні роки все більше проявляється науковий інтерес до бухгалтерського обліку як соціального явища, як до специфічного виду комунікації між інституціональними одиницями, професійними, соціальними групами, органами влади. Саме «глобалізація методологій бухгалтерського обліку, проникнення облікових технологій в усі сфери соціального життя, тотальна квантифікація і стандартизація призводять до створення нових реальностей, в яких облік змінює характер практик» [10].

**Мета.**

Метою статті є узагальнення наукових досліджень з розкриття сутності бухгалтерського обліку як інституту, розкриття авторської позиції щодо визначення поняття «інститут обліку» та окреслення архітекtonіки обліку. Можливість такого підходу ми пов'язуємо з тим, що облік не може розглядатися як відособлена система, оскільки тісно пов'язаний з навколишнім середовищем – правовою, податковою, господарською, соціальною, культурною системами.

**Методологія дослідження.**

Методологією дослідження є концептуальний аналіз основного облікового поняття «облік» та «бухгалтерський облік» крізь призму інституційної теорії. Використано прийоми наукового узагальнення, систематизації, контент-аналізу аналізованих понять та дефініцій, що відкриває шляхи до подальших наукових розвідок з конкретизації складу, архітекtonіки та ієрархії субінститутів інституту обліку на основі структурно-організаційної декомпозиції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Вивченню бухгалтерського обліку як інституту присвячено дослідження українських вчених: О.Канцурова, В. Жука, В. Метелиці, Г. Кірейцева, О. Петрука, Н. Семенишеної та ін., та закордонних: О. Волкової, В.В. Панкова, В.І. Петрової, С.А. Поленової, Л.А. Чайковської та ін. У їхніх працях мова йде, насамперед, про активне застосування в економіці та бухгалтерському обліку, як його складової, методів інституційного аналізу – визначення ступеня впливу зовнішніх (політичних, економічних, соціальних, культурних, правових - держава, судова система, політичні партії, некомерційні організації, освітні установи тощо) і внутрішніх (утворюють взаємини всередині економічного суб'єкта господарювання - функціональні і лінійні зв'язки в організаційній структурі, відносини з партнерами по бізнесу - рівень кваліфікації персоналу, менеджмент та ін.) факторів на можливість успішної реалізації проекту.

Формальні правила в бухгалтерському обліку мають на увазі його нормативне регулювання -

закони та інші нормативні документи. Вони забезпечують господарюючому суб'єкту вибір форм і методів ведення бухгалтерського обліку і разом з тим визначають відповідальність за наслідки незастосування тих чи інших правових норм. Неформальні правила включають менталітет, ставлення до бухгалтерського обліку, що склалися в даному суспільстві. Взаємодія між формальними і неформальними інститутами є одним з найважливіших і, водночас, найбільш складних факторів для аналізу інституційної динаміки бухгалтерського обліку.

Попри те, що у вітчизняній науці інституційний метод аналізу застосовується порівняно недавно, сама теорія і поняття інституту має вельми тривалу історію, починаючи з юридичних посібників Давнього Риму, адаптуючись у середньовіччі в соціології та вченнях про державу і минулого віку впевнено став використовуватися в економіці. Його родоначальниками вважаються, зокрема, Д. Норта, який під інститутом розумів створені людиною обмеження, «правила гри» в суспільстві, які структурують політичний, економічний та соціальне взаємодії. Ці обмеження суть формальні і неформальні правила, механізми забезпечення їх виконання та норми поведінки [7, С. 74.].

Перша наукова монографія з інституційного підходу в дослідженні суспільства і економіки «Теорія дозвільного класу. Економічне вивчення інститутів» написана Т. Вебленом [9]. Надалі, практично всі економісти-дослідники ставили перед собою завдання дати найбільш повне визначення категорії «інститут», але при цьому кожен з них робив акцент на якійсь, з його погляду, найбільш важливій стороні визначення – що це: форми мислення, система ідей і вольових проявів; очікування, звичаї, установки поведінки; набір норм і правил. Загалом можна констатувати, що автори вбачали у **інституті** форми організованих людських відносин з метою встановлення загальної волі.

Зміни умов суспільного життя породжують нові спроби дати визначення категорії інституту. Так, А.Н. Олійник [24, с. 187] визначив обмежувальні рамки інституту, до яких були віднесені: формальні, закріплені в законодавстві, та неформальні, існуючі в неписаних законах та звичаях, як сукупність правил гри і правил контролю

Найбільш повне визначення, з відомих нам, дав Ю.М. Осипов, зазначаючи, що «в економіці – усюди інститути, які складають один дуже великий, безмірний, інститут, і інститут цей - сама економіка, не просто складається з інститутів, а й продукує різні інститути: елементарні, приватні, локальні, мережеві. Це не просто сукупність інститутів, це цілий інституційний світ!» [30, с. 4].

Безпосередньо в економічну теорію поняття «інституціоналізм» запровадив у 1918 р. У. Гамільтон, як «звичаї, корпорації, профспілки, держава тощо, які відображають суспільну злагоду, домовленість, усталені процедури» [1].

Таким чином, 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.

Не є винятком у цих визначеннях є і власне об'єкт нашої уваги – бухгалтерський облік. Зокрема, дослідницька група під керівництвом Е.Хопвуда працювала над кількома проблемами у 1980-х роках, пов'язаними з тематикою зміни практики бухгалтерського обліку. Ця група ясно висловлювала ідею про важливість соціальних аспектів бухгалтерського обліку, зазначаючи, що він «починає розглядатися все більше як соціальний, а не просто технічний феномен. Хоч і повільно, але все ж починають братися до уваги і витоки його походження, і те, що він дає оточенню, в якому здійснюється» [3]. Цим же автором в Лідському університеті (1985 р.) прочитана лекція «Accounting and the domain of the public: some observations on current developments», про ведення бухгалтерського обліку в державному секторі Великої Британії [5]. Надалі, проблемі інституалізації обліку присвячувались й інші праці [6, 7, 8], однак навіть у роботах англійських учених характеристики структури, формування та розповсюдження різних складових бухгалтерського обліку як соціальної практики ще не до кінця досліджені. Можна констатувати, що провідні теоретики і практики бухгалтерського обліку обґрунтовували дефініції бухгалтерського обліку, виходячи з різних підходів : системного, моделювання, процесного та ін., але сам процес

знаходиться у стадії окремих наукових розвідок і поки що несистемний.

У зв'язку з цим О.М. Волкова відзначає, що «розуміння та уявлення про бухгалтерський облік як соціально-економічного інституту стали частиною західних дослідницьких програм і були напрацьовані закордоном в галузі економічних та соціологічних наук ще у минулому столітті» [10].

У вітчизняній економічній і соціальній науці інституційна парадигма обліку поки що взагалі не отримала належного поширення. Відповідь на питання про те, чи є облік соціально-економічним інститутом, для вітчизняних економістів і особливо, бухгалтерів – абсолютно неочевидний і вимагає як наукових так і методичних і практичних доказів.

### Результати.

У сфері бухгалтерського обліку в даний час діє безліч формальних правил (МСФЗ, ПБО, ГКУ тощо), які носять статичний характер і перешкоджають розвитку теорії і практики обліку. Тим часом, потреби управління та практики спрямовані на соціальні динамічні зв'язки економічних явищ, тобто потребують позиціонування бухгалтерського обліку як інституту. Бухгалтерський облік є інститутом, який визначає межі розкриття інформації для суспільства. Отже, він непрямим чином бере участь у перерозподілі відносин в господарській системі.

Серед вітчизняних науковців вперше дефініцію бухгалтерського обліку як інституту було викладене в дослідженнях О.М. Петрука. На думку автора, «бухгалтерський облік є соціально-економічним інститутом, який створює передумови та одночасно накладає обмеження на дії і можливості у підприємстві, адже за формою бухгалтерський облік – це сукупність принципів і правил, комплексне застосування яких надає потрібну для управління інформацію [25, с. 127]. Надалі дефініція обліку як соціально-економічного інституту розвивалась в працях В. Жука [17], В. Метелиці [20], О. Канцурова [18] та ін.

Ними визнано, що інституції – це центральна та фундаментальна категорія інституційного аналізу. Їх теоретична інтерпретація суттєво еволюціонувала з часів засновників «старого» інституціоналізму – Т. Веблена, Дж. Коммонса та У. Мітчелла. Проте існуючим визначенням даної категорії і раніше, і зараз, за визнанням самих теоретиків інституціоналізму, бракує чіткості та однозначності, а у їх розумінні вчені далекі від повного узгодження категоріального апарату.

Таким чином, вищеокреслені бачення дефініції «інститут» свідчать, що інтерес до розгляду бухгалтерського обліку як інституту не випадковий.

Згідно найбільш поширених у науковій літературі уявленнях про природу обліку, це сукупність практик і соціальний інститут. У мовознавстві ядром концепту «облік» є поняття бухгалтерського обліку. Вважається, що приналежною зоною при цьому є ознаки, що характеризують змістовні підрозділи в рамках розглянутого концепту: бухгалтерський, фінансовий, управлінський, податковий, статистичний, банківський, страховий, бюджетний, первинний, синтетичний, аналітичний. Периферійну зону формують ознаки: екологічний, соціальний, корпоративний, табельний, виробничий, партійний, господарський, міграційний, кадастровий, партійний, комсомольський, військовий, реєстраційний та ін. Процеси реформування обліку в зв'язку з цим вже привели до деякої трансформації системи бухгалтерського обліку. Однак в даний час процес реформування бухгалтерського обліку в нашій країні сповільнилося.

Класичне визначення структури інституту обліку приведено О. Волковою [11], яка зазначає, що «структура бухгалтерського обліку складна і формується під-інститутами облікових технік, знань, освіти, професії, які в свою чергу також розглядаються як суперпозиції інститутів більш низького рівня. Якщо попервах джерелами *інституту обліку* є економічні, соціально-політичні і культурні інновації, то надалі самі облікові методології самі слугують значимими факторами розвитку соціальних і економічних інститутів, у тому числі фінансових ринків, послуг суспільного сектора, управління» [9].

В даний час склалися сприятливі умови для проведення такого роду досліджень, так як зміни і явища, що відбуваються в області бухгалтерського обліку, вимагають вивчення і пояснення з точки зору пов'язаних з ними соціальних, культурних, економічно, політичних відносин, що

неможливо в рамках діючої традиційної теорії обліку. Сполучною ланкою в такій ситуації може стати розуміння ролі і значення різних інститутів в сучасному житті.

Узагальнення досліджень дефініції бухгалтерського обліку як інституту відображено в табл. 1.

**Таблиця 1. Дефініція бухгалтерського обліку як інституту у дослідженнях авторів**

Автор	Підхід до розуміння обліку як інституту
О.Ю. Воронова	бухгалтерський облік більше не сприймається як суто технічний процес, а скоріше як соціальне явище, яке пов'язане з політичними, економічними та культурними аспектами. Облік можна визначити як «набір дій, що впливають на тип світового устрою, в якому ми живемо, тип соціальної дійсності, яку ми населяє, спосіб, яким ми усвідомлюємо вибір, що стоїть перед організаціями та індивідами, спосіб, яким ми ведемо справи і організуємо різні процеси, і спосіб, яким ми управляємо життями інших і своїм
В.В.Панков	Під Інститутом обліку буде розумітись сукупність формальних та неформальних правил, норм та положень, що формують як нормативну, так і реальну модель обліку
В.М. Жук	Інститут бухгалтерського обліку - визначальна складова економіки, що формується як неформальними інститутами «в головах» бухгалтерів і користувачів облікової інформації, так і формальною ознакою - «писаними правилами гри» та реалізується у специфічних організаціях на мікро-, макро- та мезорівнях з метою порозуміння та керуваності в соціально-економічному середовищі. В широкому розумінні і образно Інститут бухгалтерського обліку є мовою бізнесу національних та світових соціально-економічних середовищ. Бухгалтерський облік – інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керуваність у цьому середовищі, опрацьовуючи та інтерпретуючи для користувачів інформацію про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств). У вузькому розумінні, 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 порозуміння та керуваності в соціально-економічних середовищах
О.О. Канцуров	Бухгалтерський облік є самостійним соціально-економічним інститутом, який забезпечує регулювання діяльності суб'єктів економічних відносин у сфері формування економічної інформації з метою забезпечення її об'єктивності, високої якості, стандартизованості і доступності для зацікавлених користувачів
В.М. Метелиця	Бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут, який формується у відкритому внутрішньому інституціональному середовищі, що складається з інститутів, організацій та суб'єктів бухгалтерської професії, і скеровує дії суб'єктів зовнішніх інформаційних запитів для задоволення їх інтересів
О.М. Петрук	Бухгалтерський облік є соціальним і економічним інститутом, який не тільки скеровує діяльність суб'єктів господарювання (підприємств, банків, інвестиційних фондів) незалежно від їх національності, але й використовується державою як елемент регулювання і задоволення інтересів суспільства
І.Б. Садовська	Бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут, створений для задоволення тих чи інших потреб, для усунення дискомфорту в суспільстві. Інститут бухгалтерського обліку дає можливість членам суспільства задовольняти потреби у необхідній для прийняття рішень інформації та в її професійному поясненні як самими укладачами такої інформації, так і незалежними професіоналами, які працюють в сфері бухгалтерського обліку, і слугує дієвою системою зниження невизначеності та ризиків прийняття цих рішень
Л. О.Чайковська	Бухгалтерський облік - це інститут, що знаходиться в певному соціокультурному середовищі. Інститут бухгалтерського обліку, як система зв'язків і сукупність норм, що реалізуються на практиці, являє собою організовану інформаційну систему, що має певні цілі, що задовольняють основним потребам користувачів інформації, з іншого боку це своєрідна форма діяльності, заснована на розробленій концепції, системі правил і норм та контролі за їх виконанням (с. 379) ... Оскільки інститут бухгалтерського обліку представляє собою взаємопов'язані системи впорядкованих зв'язків, то інституційну структуру бухгалтерського обліку слід розглядати, як своєрідну систему, де дії облікових суб'єктів і об'єктів здійснюються лише згідно певним правилам національного відповідності окремо взятої країни (с. 381)
Н.В. Семенишена	Інститут бухгалтерського обліку – це ідеальний теоретичний догмат, що реалізується через сприйняття способів та форм ідентифікації та обробки інформації у взаємозв'язку економічних, нормативних (законодавчих?) політичних та соціальних явищ, характеризується множиною зв'язків, є субститутом нижчого порядку щодо економіки і одночасно містить власну множину субститутів, та формує тип мислення і спосіб вибору управлінських дій на макро- та мікрорівнях застосування. Таким чином теоретичний інститут обліку через реалізацію власних субститутів має вплив на практику для управління господарським життям, тобто це ідеально-реально модель обліку, симбіоз облікової науки та практики і суміжних дисциплін для пізнання життя суспільства на структурних рівнях - наднаціональному, національному та господарській практиці для задоволення інформаційних запитів за найбільш реально можливими стандартними формами і процедурами з метою якомога меншої їх хаотичності, варіативності, ентропії

*Джерело: Складено автором за рядом джерел.*

У таблиці 1 проведено аналіз формування предметного поля інституцій обліку у вітчизняній науковій традиції. На основі аналізу цих визначень, можна виділити основні напрямки розвитку (наукові парадигми) облікового знання; з якими зіставлені дослідні парадигми інституціональності обліку.

Передбачуваний підхід симбіозу наукових розвідок, приведений у таблиці 1, значно розширює межі вивчення теорії бухгалтерського обліку. Саме у напрямку інституційного аналізу різних аспектів облікової практики в теорію бухгалтерського обліку може бути включено безліч новаторських елементів (наприклад, вплив на облік суміжних дисциплін, креативний облік тощо).

Авторами, насамперед російської школи, сформовано базові уявлення про природу обліку в основних парадигмах: облік як методологія реєстрації фінансових даних, інформаційна технологія, мова, влада і соціальна практика.

О. Волкова зазначає, що «в даний час бухгалтерський облік розглядається як сукупність кодифікованих облікових методик, які носять прикладний характер. Таким чином, ця позиція піддається критиці, оскільки з'ясується обмеженість розгляду даного підходу. У зв'язку з цим виникає необхідність розширення традиційної теорії бухгалтерського обліку та включення в неї елементів, які раніше не належали до неї».

На думку В.В. Панкова, під інститутами обліку слід розуміти правила, норми, що формують як нормативну, так і реальну модель обліку, що забезпечує вплив на облікових працівників і через них на систему управління в цілому [25].

На даний час, на думку З. Мірманової, інституціональний аналіз бухгалтерського обліку спричинений «необхідністю оцінки стану і перспектив розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку з позицій взаємодії базових економічних інститутів, що зумовлює серед учених-економістів цілком виправданий інтерес до інституціональної теорії, до її основного інструменту - інституційному аналізу» [22].

На думку цього ж автора, мета інституційного аналізу бухгалтерського обліку полягає у виявленні різних етапів і тенденцій його розвитку, розгляді його як цілісної і складної системи, сутності та призначення його інституційних одиниць, їх взаємозв'язку і взаємодії. Інституційний підхід розкриває облікові процедури в тісному зв'язку з соціальними, правовими, політичними та іншими явищами і процесами [22].

Таким чином, інституціоналізм - це вчення, яке розглядає значення різних інститутів, а також їх взаємодію в області прийняття певних рішень, що дозволяє пояснити динаміку облікового процесу, еволюцію його становлення та розвитку, особливості трансформації.

З огляду на вищевикладене та на підставі проведених досліджень, вважаємо доцільним розширити сучасне бачення та розуміння такої багатоаспектної категорії, як бухгалтерський облік. На нашу думку, протягом усього генезису бухгалтерського обліку відбувалась його інституціоналізація. Під поняттям «інституціоналізація обліку» ми розумітимемо упорядкування, формалізацію і стандартизацію бухгалтерських правил, методик та процедур.

Більш докладно процес генезису бухгалтерського обліку як інституту розкрито в працях Волкової О.М [12, 13], Канцурова О.О. [19].

І все ж, незважаючи на велику кількість вітчизняних публікацій, присвячених технічним та методичним аспектам обліку, наукових праць, присвячених його інституційним аспектам, на жаль, поки що мало.

Розвиваючи основи інституційної теорії бухгалтерського обліку, В.М.Жук запропонував розглядати бухгалтерський облік як інститут, який в сукупності формують «складові (інститути) його інституційного забезпечення» [17, с. 17, 19].

Схожої позиції притримуються і російські науковці Л.О. Чайковська [27, 28] та О.Ю. Воронова [14], які вказують на послідовність етапів формування інституту обліку і те, що його функціонал відповідають загальним закономірностям інституціоналізації. У структурі обліку Волковою О. [13] виділені інститути облікових практик (технік і професій) і облікового знання (освіти і науки), виділені і описані етапи їх розвитку.

На нашу думку, Інститут бухгалтерського обліку – це ідеальний теоретичний догмат, що реалізується через сприйняття способів та форм ідентифікації та обробки інформації у взаємозв'язку економічних, політичних та соціальних явищ, характеризується множиною зв'язків, є субінститутом щодо економіки і одночасно містить власну множину субститутів, та формує тип мислення і спосіб вибору управлінських дій на макро- та мікрорівнях застосування. Таким чином, інститут обліку через реалізацію власних субінститутів має вплив на практику управління господарським життям, тобто це ідеально-реальна модель обліку, симбіоз облікової науки та практики і суміжних дисциплін для пізнання життя суспільства на структурних рівнях - наднаціональному, національному та господарської практики для задоволення інформаційних запитів за найбільш реально можливими стандартними формами і процедурами з метою якомога меншої їх хаотичності варіативності ентропії.

І все ж, інституційного сприйняття бухгалтерського обліку досі немає, що пояснюється відсутністю «критичної маси» публікацій, які б висвітлювали дану проблематику. У згаданих дослідженнях домінує методологічна парадигма, тим часом, з практичної точки зору, організаційна структура впливає на узгодженість і спрямованість всієї послідовності відображення тієї чи іншої операції в обліку. Регулювання будь-якого виду діяльності передбачає формування певних інституційних структур, що упорядковують і обмежують виникають відносини; для цього можуть використовуватися різні за своєю природою, але діють в одному напрямку і доповнюють один одного механізми регулювання.

Стосовно до інституту бухгалтерського обліку через практичний підхід уявляється можливим виділити наступні інституційні способи його регулювання:

- політичні, як правило, носять неявний характер та лоббують інтереси певної групи зацікавлених користувачів;

- правові, що представляють собою класичний спосіб регулювання, заснований на сукупності формально закріплених норм, положень та стандартів бухгалтерського обліку. Основною характерною рисою даного способу є імперативний характер прийнятих норм;

- економічні, які використовуються між рівноправними контрагентами. Як найбільш поширений інструмент регулювання, ним виступають можливі економічні санкції за недотримання законодавства або умов господарських договорів;

- етичні (соціальні), як найменш ефективний, але все більш поширюваний в сучасному суспільстві спосіб регулювання, в умовах, коли на перше місце виходить концепція соціальної відповідальності та прозорості ведення бізнесу і відповідно забезпечення обліковою інформацією.

Таким чином, в рамках досліджуваної інституційної теорії інститут обліку розглядається не сам по собі, а в сукупності, що включає в себе право, соціологію, економіку, культуру та інші суміжні дисципліни. Інституційний підхід дозволяє не тільки розглянути шляхи можливого вирішення наявних в обліковій теорії проблем, а й поставити принципово нові питання, зокрема, про взаємний вплив обліку та інших інститутів, дії культурних феноменів, еволюційності та наступності облікових концепцій. У зв'язку з цим необхідно його подальше вивчення з метою визначення інституційних особливостей бухгалтерського обліку і прогресивних концепцій розвитку.

Концепція розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Україні, як і в більшості пострадянських країн, була розрахована на середньострокову перспективу. Протягом часу, що пройшов з моменту прийняття Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, тривала робота над проектами законів і новими редакціями ПБО. Однак даний період закінчився, багато з положень Концепції ще не виконано, а нових напрямків розвитку на урядовому рівні досі не запропоновано. На нашу думку, саме через інституційність та інститут бухгалтерського обліку і можлива реалізація цих завдань, поставлених часом.

### **Висновки і перспективи.**

Досліджуючи інститут бухгалтерського обліку в його статичній та динамічній, нами встановлено наступне. Управління державою як економічною системою включає в себе безліч функцій, серед яких однією з найбільш важливих є забезпечення системи необхідною інформацією, яку виконує

бухгалтерський облік.

Тому перспектива розвитку бухгалтерського обліку в Україні полягає в наближенні до принципів, закріплених в Міжнародних стандартах фінансової звітності. Оскільки у світі все більше переважають інституційні підходи, таким шляхом має йти і Україна.

Для розширення теорії та зміни уявлення про вітчизняний бухгалтерський облік у відповідності до сучасних вимог господарського життя необхідно, по-перше, досягнути «критичної маси» наукових публікацій, по-друге, сформувати когорту одностудійців, науковців та професійних бухгалтерів, які за основу подальшої стратегії та концепції розвитку бухгалтерського обліку беруть саме його інституційну основу та пов'язаний з цим інституційний аналіз.

Нами запропоновано використання інституційного підходу як одного з центральних напрямків в економічній науці стосовно до бухгалтерського обліку, оскільки він розглядався в тісному взаємозв'язку з правовим, господарським, податковим, культурним та соціальним середовищем.

Інституційне регулювання є необхідним елементом побудови будь-якої системи обліку, як національної, так і міжнародної, оскільки є природною реакцією суспільства на невизначеність господарської середовища, знижує рівень інформаційного ризику облікових даних для зовнішніх користувачів, а також забезпечує зручність контролю за збором податкових платежів.

Таким чином, інституційний підхід дозволяє розглянути не лише загальну перспективу вирішення наявних проблем в обліковій теорії і практиці, але поставити принципово нові питання про взаємовплив обліку та інших інститутів.

Можна виділити кілька причин необхідності застосування інституту бухгалтерського обліку та використання інституційного аналізу як основного його методу. Так як бухгалтерський облік є одним з інститутів сучасної економіки, він встановлює межі інформаційної взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем, а отже і можливі стратегії його поведінки; обліковий процес є частиною процесу управління, тому порядок збору, обробки та реєстрації облікових даних, незалежно від їх кінцевих цілей надання визначаються одними і тими ж інституційними факторами; сукупність факторів зовнішнього та внутрішнього інституціонального середовища відіграє значну роль у формуванні сучасної облікової практики обліку.

На основі проведеного дослідження нами запропоноване наступне визначення інституту бухгалтерського обліку – це ідеальний теоретичний догмат, що реалізується через сприйняття індивідуумами способів та форм ідентифікації та обробки інформації у взаємозв'язку економічних, політичних та соціальних явищ, характеризується множиною зв'язків, є субінститутом нижчого порядку щодо економіки і одночасно містить власну множину субінститутів, та формує тип мислення і спосіб вибору управлінських дій на макро- та мікрорівнях застосування.

Запропонована дефініція відображає природу інституту обліку як сукупності інститутів нижчого порядку (субінститутів) та значно розширює методологічний інструментарій вивчення інституалізації національної облікової системи під впливом інституційних змін економічного середовища, що змушене відповідати викликам глобалізаційних процесів у світі.

Досягнуті результати в області інституційних досліджень бухгалтерського обліку, пов'язані з вивченням зарубіжного досвіду, часто поєднуються з досить непослідовним застосуванням прийнятих світовим бухгалтерським співтовариством облікових принципів в вітчизняному бухгалтерському обліку. По суті, аналіз теоретичних і методологічних проблем бухгалтерського обліку та напрямків розвитку в період формування і реалізації національної концепції бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки є недостатнім. Для подальшого дослідження теорії та методології бухгалтерського обліку пропонується використовувати інституційний підхід, широко застосовуваний в економічних науках. Це дозволить у процесі подальших досліджень конкретизувати принципи побудови і вимоги до складу, структури, механізмів функціонування субінститутів та окремих елементів інституту обліку, розробити методичний інструментарій для оцінювання результатів і контролю стану процесів реформування обліку на мікро- та макрорівнях.



**Список використаних джерел**

1. Hamilton W. Institution. *Encyclopedia of the Social Sciences*. 1932. vol. 73. № 4. P. 560-595.
2. Homan P.T. An Appraisal of Institutional Economics. *American Economic Review*. 1932. Vol. 22. No. 1.
3. Hopwood A. Accounting and the Domain of the Public: Some Observations on Current Developments (Discussion papers in accounting and finance). University of Reading, 1985. 31 p.
4. Hopwood A. G., Burchell S., Clubb C. Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*. Volume 10. Issue 4, 1985. Pages 381–413. URL : <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368285900029> (дата звернення 04.08.2019 р.).
5. Hopwood, A.G., Miller P. *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. 340 p.
6. Hoskin K., Macve R. (1986). Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 105-136.
7. Nort, D. (Jun., 1994). Economic Performance Through Time. *The American Economic Review*, Vol. 84, No. 3, 359-368.
8. Potter B. Accounting as a social and institutional practice : perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*. 2005. V. 41. no. 3. P. 265–289.
9. Veblen T. The theory of the leisure class. URL: <http://www.gutenberg.org/files/833/833-h/833-h.htm> (дата звернення 30.07.2019 р.).
10. Volkova, O. N. Влияют ли революции в визуальной культуре на учетные практики? *Journal of the New Economic Association*, №1 (29), 2016, p. 54–82. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2543178> (дата звернення 20.07.2019 р.).
11. Волкова О. Институт учета в обеспечении прозрачности в обществе: структура и хронология. URL: <http://www.academia.edu/6890173/> (дата звернення 23.07.2019 р.).
12. Волкова О. Структура и эволюция социально-экономического института учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 26 (320). С. 53–62. URL: <https://www.hse.ru/pubs/share/direct/document/128398711> (дата звернення 21.07.2019 р.).
13. Волкова О.Н. От ремесла к институту : эволюция бухгалтерского учета в Италии от Средневековья до нового времени. *Вопросы экономики*. 2012. № 11. С. 135-152.
14. Воронова Е.Ю. Бухгалтерский учет как институт современного социального государства. URL : <http://www.viperson.ru/wind.php?ID=643698> (дата звернення 10.08.2019р.).
15. Воскресенская Н.В., Львова М.В. Институциональный подход в бухгалтерском учете. *Вестник Чувашского университета*. (4). С. 359-362. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnyy-podhod-v-buhgalterskom-uchete> (дата звернення 29.07.2019 р.).
16. Готов, М.Б. Социальный институт: определение, структура, классификация. *Социологические исследования*. 2003. № 10. С. 15-21.
17. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 2. С. 14–22.
18. Канцуров О. О. Характеристика бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. *Фінанси України*. 2011. № 8. С. 101-114.
19. Канцуров О.О. Еволюція інституту бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2014. № 3 (65). С.42-46.
20. Метелиця В.М. Институціональна теорія бухгалтерського обліку в розвитку професії бухгалтера. *Збірник наукових праць ВНАУ. Економічні науки*. 2012. № 3 (69). Т. 2. С. 99–104.
21. Мирманова З.Т. Институциональный анализ бухгалтерского учета. *Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд*. 2014. № 24. С. 170-174. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnyy-analiz-buhgalterskogo-ucheta> (дата звернення 28.07.2019 р.).
22. Олейник А.Н. Институциональная экономика. Москва, 2002. С. 187.
23. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита. Москва : Информ-Бюро, 2011. 168 с.
24. Панков В.В. Институциональный подход и теория учета. *Бухгалтерский учет*. 2008. № 1. С. 51-55.
25. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 420 с.
26. Садовська І.Б. Реформування управлінського обліку: інституційний підхід. Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : зб. тез Одинадцятій Всеукраїнської наукової Інтернет-конференції. Житомир : ЖДТУ, 2013. С. 214-215.

27. Чайковская Л.А. Влияние институциональных факторов на состояние и развитие учетных систем. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/2809/1/46.pdf> (дата звернення : 15.06.2019 р.).

28. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : Автореф. дис. док. экон. наук: 08.00.12. ГОУ ВПО «Российская Экономическая Академия им. Г. В. Плеханова». Москва, 2007. 41 с.

29. Экономическая теория на пороге XXI века / Акад. гуманитар. наук, Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, Центр обществ. наук, Экон. фак., Вят. соц.-экон. ин-т, Филос.-экон. учен. собрание ; под ред. Ю. М. Осипова [и др.]. Институты экономики. 2006, 4(11), С. 4.

Статтю отримано: 11.09.2019 / Рецензування 25.10.2019 / Прийнято до друку: 20.12.2019

**Nataliia Semenyshena**

PhD in Economics, Associated Professor  
State Agrarian and Engineering University in Podilya  
Kamianets-Podilskyi, Ukraine  
E-mail: natviksem@gmail.com

## ACCOUNTING AS AN INSTITUTE: A SURVEY OF RESEARCH

### Abstract.

**Introduction.** The development of accounting is influenced by institutional changes and, as a result, changes in its targets. Obviously, considering accounting in the modern economic environment as a system, practical activity or process is small, because it is being institutionalized. It manifests itself in the form of characteristic properties inherent in social and economic institutions. The aim of the study is to analyse the differences in the content of academic publications of domestic and English-speaking authors in the vision of the institutional aspects of accounting and the definition of this definition as an institution.

**Methods.** The author took works from leading Ukrainian and English-language journals until 2019 as a subject of research. The research results were achieved by the method of content analysis, by summarizing and systematizing the definition of the concepts of "accounting as an institute", "institute of accounting", which opens the way to further scientific research on the concretization of its composition, architectonics and hierarchy of sub-institutes based on structural and organizational decomposition.

**Results.** The positions of researchers on the definition of the concept of "Institute of accounting", "accounting as a social and economic institution" and "accounting as an institution" are analysed and systematized in the article. The proposed author's vision of the definition of "Institute of Accounting" in order to formulate a further strategy and develop the current Concept of domestic accounting.

**Discussions.** The proposed definition reflects the nature of the institution of accounting as a set of lower-order institutions (sub-institutes) and significantly expands the methodological tools for studying the institutionalization of the national accounting system under the influence of institutional changes in the economic environment. It has to meet the challenges of globalization in the world. This will allow in the process of further research to specify the principles of construction and requirements for the composition, structure, functioning mechanisms of lower-level institutions and individual elements of the accounting institution, to develop methodological tools for assessing the results and monitoring the status of accounting reform processes at the micro and macro levels.

**Keywords:** accounting, accounting system, accounting institution, accounting as a social and economic institution, the institutionalization of accounting.

### References

- Hamilton, W. (1932). Institution. *Encyclopedia of the Social Sciences*, 73(4), 560-595.
- Homan, P.T. (1932). An Appraisal of Institutional Economics. *American Economic Review*, Vol. 22, No. 1.
- Hopwood, A. (1985). Accounting and the Domain of the Public: Some Observations on Current Developments (Discussion papers in accounting and finance). University of Reading.
- Hopwood, A. G., Burchell, S., & Clubb, C. (1985). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 381-413. URL : <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368285900029>.

5. Hopwood, A.G., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
6. Hoskin, K., & Macve, R. (1986). Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 105-136.
7. Nort, D. (Jun., 1994). Economic Performance Through Time. *The American Economic Review*, 84(3), 359-368.
8. Potter, B. (2005). Accounting as a social and institutional practice : perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289.
9. Veblen, T. (2003). The theory of the leisure class. Rertivied from <http://www.gutenberg.org/files/833/833-h/833-h.htm>.
10. Volkova, O. N. (2016). Vlyaiut ly revoliutsyy v vyzualnoi kulture na uchetyne praktyky? [Do Visual Culture Revolutions Affect Accounting Practices?]. *Journal of the New Economic Association*, №1 (29), 54-82. <http://dx.doi.org/10.2139/ssm.2543178>. [in Russian]
11. Volkova, O. (2014). Ynstytut ucheta v obespecheny prozrachnosti v obshchestve: struktura y khronohyia [The Institute of Accounting and Social Transparency: Space and Time Structure]. Rertivied from <http://www.academia.edu/6890173/>. [in Russian]
12. Volkova, O. (2014). Struktura y evoliutsiya sotsyalno-ekonomycheskoho ynstytuta ucheta [The Institute of Accounting and Social Transparency: Space and Time Structure]. *Mezhdunarodnyi bukhhalterskyi uchet*, 26 (320), 53-62. Rertivied from <https://www.hse.ru/pubs/share/direct/document/128398711>. [in Russian]
13. Volkova, O.N. (2012). Ot remesla k ynstytutu : evoliutsiya bukhhalterskoho ucheta v Ytaly ot Srednevekovia do novoho vremeny [From Craft to Institution: accounting in Italy from the Middle Ages to the Early Modern Period]. *Voprosy ekonomyky*, 11, 135-152. [In Russian]
14. Voronova, E.Iu. (2011). Bukhhalterskyi uchet kak ynstytut sovremennoho sotsyalnoho hosudarstva [Accounting as an institution of a modern social state]. URL : <http://www.viperson.ru/wind.php?ID=643698>. [in Russian]
15. Voskresenskaia, N.V., & Lvova, M.V. (2011). Ynstytutsyonalnyi podkhod v bukhhalterskom uchete [The Institutional Approach in Accounting]. *Vestnyk Chuvashskoho unyversyteta*, (4), 359-362. Rertivied from <http://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnyy-podhod-v-buhgalterskom-uchete> [in Russian].
16. Hlotov, M.B. (2003). Sotsyalnyi ynstytut: opredelenye, struktura, klassyfykatsiya [Social Institute: definition, structure, classification]. *Sotsyolohycheskiye yssledovaniya*, 10, 15-21. [in Russian]
17. Zhuk, V.M. (2012). Naukova hipoteza traktuvannia bukhhalterskoho obliku yak sotsialno-ekonomichnoho instytutu [Scientific hypothesis of interpretation of Accounting as a Socio-Economic Institute]. *Oblik i finansy APK*, 2, 14-22. [in Ukrainian]
18. Kantsurov, O. O. (2011). Kharakterystyka bukhhalterskoho obliku yak sotsialno-ekonomichnoho instytutu [Characteristics of Accounting as a Socio-Economic Institute]. *Finansy Ukrainy*, 8, 101-114. [in Ukrainian]
19. Kantsurov, O.O. (2014). Evoliutsiia instytutu bukhhalterskoho obliku [Evolution of the Institute of Accounting]. *Oblik i finansy*, 3 (65), 42-46. [in Ukrainian]
20. Metelytsia, V.M. (2012). Instytutsionalna teoriia bukhhalterskoho obliku v rozvytku profesii bukhhaltera [Institutional theory of Accounting in the development of the profession of accountant]. *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Ekonomichni nauky*, 3 (69), T. 2, 99-104. [in Ukrainian]
21. Myrmanova, Z.T. (2014). Ynstytutsyonalnyi analiz bukhhalterskoho ucheta [Institutional analysis of accounting]. *Sovremennye tendentsyy v ekonomyke y upravlenyy: novyi vzhliad*, 24, 170-174. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnyy-analiz-buhgalterskoho-ucheta> [in Russian].
22. Olejnik, A.N. (2002). *Institutsional'naja jekonomika [Institutional Economics]*. Moskow. [in Russian].
23. Pankov, V. V. (2011). Ynstytutsyonalnaia teoriia bukhhalterskoho ucheta y audyta [Institutional Theory of Accounting and Auditing]. Moskow : Ynform-Biuro. [in Russian]
24. Pankov, V.V. (2008). Ynstytutsyonalnyi podkhod y teoriia ucheta [Institutional approach and Accounting Theory]. *Bukhhalterskyi uchet*, 1, 51-55. [in Russian]
25. Petruk, O.M. (2005). Harmonizatsiia natsionalnykh system bukhhalterskoho obliku : monohrafiia [Harmonization of national accounting systems: a monograph]. Zhytomyr : ZhDTU. [in Ukrainian]
26. Sadovska, I.B. (2013). Reformuvannia upravlinskoho obliku: instytutsynyi pidkhid [Management Accounting Reform: an Institutional Approach]. Paper presented at the All-Ukrainian meeting, ZhDTU, Zhytomyr. [in Ukrainian]
27. Chaikovskaia, L.A. (2011). Vlyianyie ynstytutsyonalnykh faktorov na sostoianye y rozvytye uchetynykh system [Influence of institutional factors on the state and development of accounting systems]. *Problemy teorii y ta*

---

*metodolohiyi bukhhalters'koho obliku, kontrolyu i analizu. Seriya: Bukhhalters'ky oblik, kontrol' i analiz, 3 (21), P. 2, 379– 384. [in Russian].*

28. Chaikovskaia, L.A. (2007). *Sovremennye kontseptsyy bukhhalterskoho ucheta (teoriya y metodolohiya): Avtoref. dys. dok. ekon. nauk: 08.00.12 [Modern concepts of accounting (theory and methodology) (Abstract doctorsal dissertation)].* HOU VPO «Rosyiskaia Ekonomycheskaia Akademyia im. H. V. Plekhanova», Moskow. [in Russian]

29. Osipov Ju. M., & Zotov V. (Eds.) (2006). *Ekonomycheskaia teoriya na porohe XXI veka / Akad. humanytar. nauk, Mosk. hos. un-t im. M. V. Lomonosova, Tsentri obshchestv. nauk, Экон. fak., Viat. sots.-экон. yn-t, Fylos.-экон. uchen. sobranie ; pod red. Yu. M. Osypova [y dr.]. Ynstytuty ekonomyky. 2006, 4(11) [Economic Theory at the Threshold of the 21st Century – 4(11): Institutes of Economics].* Moskow: Economist [in Russian].

*Received: 09.11.2019 / Review 10.25.2019 / Accepted 12.20.2019*

