

## Концептуальні основи інституційної теорії бухгалтерського обліку

*Розвиток бухгалтерського обліку як галузі наукових досліджень багато в чому спирається на досягнення економічної теорії. Тому неминучим стало застосування в бухгалтерському обліку розробок, вироблених прогресивною економічною думкою – інституційною теорією. Мета статті є оцінка стану та концептуальних основ побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку в Україні. З'ясовано, що інституціоналізм є напрямом економічної теорії, в основі аналізу якого лежить дослідження економічних проблем у взаємозв'язку з соціальними, політичними, етичними, правовими питаннями. На даний час інституціональна парадигма успішно застосовується при аналізі багатьох уявлень та різних областей науки. Поширення та використання положень інституційної теорії вплинуло на систему бухгалтерського обліку через дослідження інститутів. Інституційний підхід значно розширює межі вивчення теорії бухгалтерського обліку. Дослідження, що характеризують бухгалтерський облік як соціальну та інституційну практику, як правило, прагнуть його вивчити з широкої точки зору через застосування практики в соціальному та організаційному контексті. Використання інструментів інституційної теорії дає можливість аналізувати та визнавати бухгалтерський облік не лише з точки зору технічної практики, яка застосовується для виявлення вже існуючих аспектів реальності чи конкретної істини, а скоріше як продукт соціальних відносин. Для дослідження стану побудови бухгалтерської інституційної концепції основну увагу приділено її окремим складовим: предметній галузі (базові положення та засади), поняттям та категоріям (інститут, бухгалтерське інституційне середовище) та методу (бухгалтерський інжиніринг). Проведене дослідження дозволяє констатувати про широке використання інституційної теорії для розвитку бухгалтерського обліку. Поряд з цим, все ще не остаточно сформовані підходи до базових положень, спірний характер мають твердження про визнання бухгалтерського обліку соціально-економічним інститутом.*

**Ключові слова:** інституціоналізм, інституційна теорія бухгалтерського обліку, інститут, бухгалтерський інжиніринг, парадигма бухгалтерського обліку.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4\(90\)-17-21](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4(90)-17-21)

## Conceptual Fundamentals of Institutional Theory of Accounting

*The development of accounting as a branch of scientific research is largely based on the achievements of economic theory. Therefore, it became inevitable to use in accounting the developments produced by progressive economic thought – institutional theory. The purpose of the article is to assess the state and conceptual foundations of building the institutional theory of accounting in Ukraine. Institutionalism is a direction of economic theory, the analysis of which is based on the study of economic problems in relation to social, political, ethical, legal issues. Today the institutional paradigm is successfully used in the analysis of many ideas and different areas of science. The spread and use of the provisions of institutional theory has influenced the accounting system through the study of institutes. The institutional approach significantly expands the boundaries of the study of accounting theory. Studies that characterize accounting as a social and institutional practice tend to look at it from a broad perspective through the application of practice in a social and organizational context. The use of tools of institutional theory makes it possible to analyze and recognize accounting not only in terms of technical practice used to identify existing aspects of reality or specific truth, but rather as a product of social relations. To study the state of construction of the accounting institutional concept, the main attention is paid to its separate components: subject area (basic provisions and principles), concepts and categories (institute, accounting institutional environment) and method (accounting engineering). The study allows us to state the widespread use of institutional theory for the development of accounting.*

\* **Гик Василь Володимирович**, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), кандидат економічних наук. ORCID 0000-0002-3008-9216

*Along with this, the approaches to the basic provisions are not yet fully formed, the allegations about the recognition of accounting as a socio-economic institution are controversial.*

**Keywords:** *institutionalism, institutional accounting theory, institute, accounting engineering, accounting paradigm.*

**Постановка проблеми.** Необхідність розвитку положень бухгалтерського обліку з точки зору взаємодії опорних економічних інститутів викликала серед вчених-економістів цілком справедливе інтерес до інституціональної теорії. Перетворення, що виникають в системі бухгалтерського обліку, вимагають вивчення і пояснення з позиції пов'язаних з ними соціально-суспільних, юридичних, культурно-виховних, економічних, політичних відносин, що неможливо в рамках діючої теорії обліку. У такій ситуації важливим може стати розуміння призначення та вагомості різних інститутів в сучасному житті.

Розвиток бухгалтерського обліку як галузі наукових досліджень багато в чому спирається на досягнення економічної теорії. Тому неминучим стало застосування в бухгалтерському обліку розробок, вироблених прогресивною економічною думкою – інституційною теорією.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В сучасних умовах перед бухгалтерським обліком постає проблема невідповідності теорії та практики. Глобальна фінансово-економічна криза сприяла формуванню низки критичних поглядів на роль бухгалтерського обліку разом із закличками до певних змін. Зокрема, науковці Ю. Жанг (Y. Zhang) та Й. Ендрю (J. Andrew) [14] критично оцінили перспективи бухгалтерського обліку.

Окрім цієї точки зору, існує ряд інших поглядів, заснованих на ширших визначеннях та розумінні бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики. Окремі із представників даного підходу С. Барчел (S. Burchell), К. Клаб (C. Clubb), Е. Хопвуд (A. Hopwood), Ю. Хьюз (J. Hughes), Ю. Нагапет (J. Nahapiet) [8, 9], Б. Потер (B. Potter) [12] розглядають бухгалтерію як активного соціального агента, а Р. Хорват (R. Horvat) та Б. Корошец (B. Korošec) [10] вивчали роль бухгалтерського обліку в суспільстві з традиційними поглядами (у розумінні технічної практики) та визначають його як інструмент соціальної ідеології. З цієї точки зору роль та значення бухгалтерського обліку в умовах подолання кризи може бути іншою.

Проф. Единбурзької бізнес школи С. Волкер (Stephen P. Walker) [13] у статті «Перегляд ролі бухгалтерського обліку в суспільстві» пропонує дослідження взаємозв'язків між бухгалтерським обліком та центральною соціологічною концепцією – соціальним контролем. Зміна уявлень про соціальне має наслідки для тих, хто прагне зрозуміти роль бухгалтерського обліку в суспільстві в сьогоденні та в минулому.

**Мета статті** – оцінити сучасний стан та розкрити концептуальні основи побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку.

**Вклад основних результатів дослідження.** Використання соціальної та інституційної парадигми,

яка прагне дослідити бухгалтерський облік як засіб для втручання у функціонування організації та суспільств дає уявлення про те, що більше не доречно розглядати бухгалтерський облік лише як технічну практику, яка застосовується для виявлення вже існуючих аспектів реальності чи конкретної істини, а скоріше як культурний феномен, продукт соціальних відносин.

З'ясовуючи та досліджуючи важливість соціального впливу на бухгалтерську науку та практику в Україні, проф. В.М. Жук [15, с. 56] запропонував теорію бухгалтерського обліку на основі інституціональної економічної теорії. Цей напрямок досліджень також було обрано, оскільки це близько до поглядів ряду провідних учених західних дослідницьких шкіл з бухгалтерського обліку. Таким чином, протягом останніх півстоліття вчені спостерігали все більше значення обліку в соціально-економічному розвитку цивілізованих країн світу.

Як зазначає Н.В. Семенишена [6, с. 14] 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 субститутів та окремих елементів інституту обліку, розробити методичний інструментарій для оцінювання результатів і контролю стану процесів реформування обліку на мікро- та макрорівнях.

Проф. О.С. Височан пише, що фактично обліковий інституціоналізм є теорією, яка репрезентує позитивістський погляд на розвиток облікової науки з відходом від ідей жорсткої стандартизації та пріоритетності дослідження технічних процедур, які домінували у традиційному нормативному підході [2, с. 155].

Проф. С.М. Поленова наголошує, що використання інституційної теорії в бухгалтерському обліку розширює кордони епістемологічних досліджень, які сьогодні багато в чому спираються на власну внутрішню логіку наукового знання про бухгалтерський облік та його зміст. Інституційний підхід до динаміки теорії бухгалтерського обліку може привести до оновлення парадигми бухгалтерського обліку [5, с. 57].

Наведене вище дає підстави стверджувати про формування інституційної парадигми бухгалтерського обліку, яке відбувається внаслідок певних перетворень (рис. 1).

Проф. О.Н. Волкова, проводячи аналіз структури та еволюції обліку як соціально-економічного інституту,

зазначає, що «структура інституту обліку складна і формується субінститутами, які, в свою чергу, також можуть розглядатися як суперпозиція інститутів нижчих порядків» [3, с. 56].

Для дослідження сучасного стану побудови бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні, виділимо її окремі ключові складові (рис. 2).

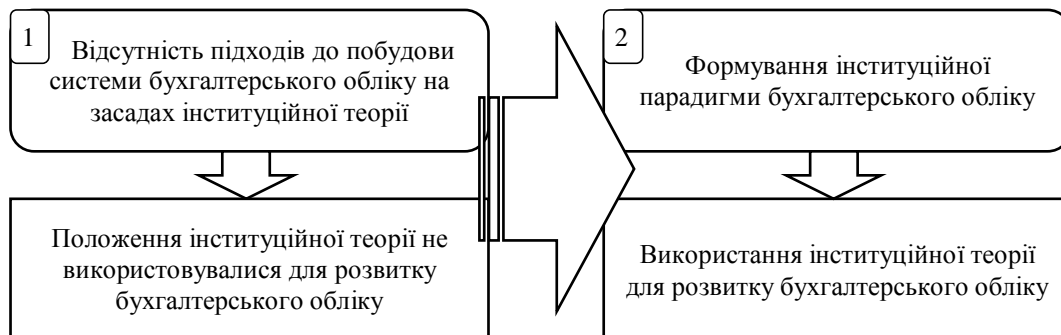


Рис. 1. Еволюція формування інституційної парадигми бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано автором.



Рис. 2. Складові інституційної теорії бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором.

**Предметна галузь.** Результатом досліджень вчених-обліковців бухгалтерського обліку як інституту стало: обґрунтування сутності бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту (В.М. Жук, В.В. Панков, О.М. Петрук, О.О. Канцуров та інші), розроблення основ інституційної теорії бухгалтерського обліку (В.М. Жук, В.М. Метелиця), виділення інституційної парадигми бухгалтерського обліку (В.М. Жук), створення інституціональної концепції бухгалтерського обліку (В.В. Панков, Л.О. Чайковська), формування механізму інституційного регулювання бухгалтерського обліку (Т.М. Сльозко), використання інституціонального аналізу як спеціального методу дослідження бухгалтерського обліку (О.О. Канцуров), формування інституціональної концепції управлінського обліку (І.Б. Садовська) та формування фінансової звітності відповідно до розвитку інституціональної теорії (М.Г. Чумаченко, Т.Є. Кучеренко).

За останні роки в Україні захищено докторські дисертації (О.О. Канцуров «Інституціональні засади розвитку бухгалтерського обліку» (2015 р.), В.М. Метелиця «Розвиток бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: теорія, методологія,

практика» (2016 р.), І.Б. Садовська «Розвиток теорії, методології і практики управлінського обліку: інституціонально-інжинірингові аспекти» (2018 р.), які присвячені дослідженню бухгалтерського обліку на засадах інституалізму, що свідчить про актуальність його використання в умовах глобалізації та трансформації вітчизняної економіки [11, с. 17-18].

Варто наголосити на тому, що попри численні напрацювання залишаються до кінця не сформованими підходи до базових положень, дискусійний характер мають твердження про визнання бухгалтерського обліку соціально-економічним інститутом.

**Поняття та категорії.** Ключовим поняттям інституційної теорії бухгалтерського обліку виступає категорія «інститут». Ознаки, об'єднані в понятті інститут, в повній мірі властиві бухгалтерському обліку. Проф. Л.А. Чайковська справедливо вважає, що «інтегрувати поняття «інститути» в бухгалтерський облік, значить, зробити важливий крок у розвитку його теорії та методології» [9, с. 239].

У науковій літературі представлено декілька підходів до розуміння визначення інституту бухгалтерського обліку. Найбільш вдале, на нашу думку, визначення надав проф. В.М. Жук [7, с. 17],

який визначає інститут бухгалтерського обліку як визначальну складову економіки, що формується як неформальними інститутами «в головах» бухгалтерів і користувачів облікової інформації, так і формальною ознакою – «писаними правилами гри» та реалізується у специфічних організаціях на мікро-, макро- та мезорівнях з метою порозуміння та керованості в соціально-економічному середовищі.

Інституційне середовище науковці визначають як набір взаємозалежних формальних правил і неформальних (соціальних, економічних, політичних та технологічних) обмежень. Інституційне середовище дозволяє визначити рамки взаємодії індивідів в межах існуючої соціальної системи. У науковій літературі прийнято виділяти зовнішнє інституційне середовище (включає соціальні відносини з державними органами, некомерційними організаціями та ін.), внутрішнє інституційне середовище (утворюють взаємини всередині економічного суб'єкта господарювання – функціональні і лінійні зв'язки в організаційній структурі, відносини з партнерами по бізнесу) та неформальні відносини (визначаються правилами поведінки, менталітетом, традиціями та іншими національними особливостями, які можуть стати джерелом формальних відносин).

**Метод.** Одним із важливих методів та інструментів для побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку є застосування бухгалтерського інжинірингу. Бухгалтерський інжиніринг – процес використання в бухгалтерському обліку, як правило, запозичених з інших наук (в основному з соціології) специфічних інструментів. Головною складовою бухгалтерського інжинірингу є процес моделювання.

Як зазначає проф. Р.Ф. Бруханський, «Однією з основних причин, що зумовлює доцільність застосування інжинірингу в бухгалтерському обліку є здатність побудови на його основі системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, що підвищує ефективність управління наявними операціями та бізнес-процесами, дозволяє ідентифікувати загрози і ризики внутрішнього і зовнішнього середовища, що є особливо актуальним в умовах проявів світової фінансово-економічної кризи» [1, с. 61].

Таким чином, з позиції облікової теорії бухгалтерський інжиніринг є новим методом, який здатний удосконалити інформаційну систему суб'єктів господарювання.

**Висновки.** У результаті дослідження вдалося встановити, що наукові дослідження у галузі інституційної теорії бухгалтерського обліку в Україні перебувають на стадії формування своєї парадигми. Одним з центральних понять інституціонального підходу до дослідження соціально-економічних явищ і процесів є термін «інститут», яким за всіма ознаками можна вважати і бухгалтерський облік.

Визнання бухгалтерського обліку інститутом дозволило науковцям використовувати напрацювання інституціональної теорії для обґрунтування шляхів

його розвитку. Попри це, варто визнати, що існують певні відмінності у поглядах вчених щодо застосування базових понять, розуміння ролі та значення інституційної теорії як однієї із базових основ бухгалтерського обліку. Критики інституційної теорії бухгалтерського обліку звертають увагу на відсутності прикладного характеру досліджень.

Тим не менше, вважаємо, що використання інституційної концепції формує якісно відмінний стиль наукового дослідження бухгалтерського обліку як науки. Теоретична і практична цінність проблеми розвитку бухгалтерського обліку, відсутність відповідної теорії, єдиної методології комплексного дослідження і дискусійність багатьох зазначених вище моментів свідчать про те, що даний процес буде продовжений і в найближчій перспективі.

#### 4 Список використаних джерел

1. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський інжиніринг як метод побудови стратегічно орієнтованої системи обліку. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту*. 2014. Вип. 10, том 1. С. 59-66.
2. Височан О. С., Яхвак Д. М. Інституціоналізм у сучасній вітчизняній теорії бухгалтерського обліку: історичні витоки та генезис. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 155-161.
3. Волкова О. Н. Структура и эволюция социально-экономического института учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. 26(320). С. 53-61.
4. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 2. С. 14-22.
5. Поленова С. Н. Категории институциональной теории в развитии бухгалтерского учета. *Аудит и финансовый анализ*. 2014. № 1. С. 57-62.
6. Семенишена Н. В. Бухгалтерський облік як інститут: огляд досліджень. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Вип. 3-4. С. 7-18. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.03.007>
7. Чайковская Л. А. Бухгалтерский учет и процесс его институциональных изменений. *Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика*. Пенза: РИО ПГСХА, 2010. С. 238-241.
8. Burchell S., Clubb C., & Hopwood A. G. Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, organizations and society*. 1985. 10(4). pp. 381-413. DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90002-9](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(85)90002-9)
9. Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J., & Nahapiet J. The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, organizations and society*. 1980. 15(1). pp. 5-27. DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3)
10. Horvat R. & Korošec B. The Role of Accounting in a Society: Only a techn(ological) solution for the problem of economic measurement or also a tool of social ideology? *Naše gospodarstvo / Our economy*. 2015. vol. 61(4). pp. 32-40. DOI: <https://doi.org/10.1515/ngoe-2015-0016>

11. Hyk V. V. Cluster as an object of research in the institutional economy and accounting: square plates. *Economics, Entrepreneurship, Management*. 2020. Vol. 7. № 2. pp. 16-21.

12. Potter B. N. Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*. 2005. 41(3). pp. 265-289. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x>

13. Walker S. Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, organizations and society*. 2016. 49(2). pp. 41-50. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>

14. Zhang Y., & Andrew J. Financialisation and the conceptual framework. *Critical perspectives on accounting*. 2014. 25(1). pp. 17-26. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.012>

15. Zhuk V. Institutional theory of accounting: new opportunities and scales of profession. *Journal of financial management and accounting*. 2017. Vol. 5, № 1. pp. 53-66. DOI: <https://doi.org/10.22630/ZFIR.2017.5.1.05>

#### 4 References

1. Brukhansky, R. F. (2014). Bukhhalterskiy inzhynirnyy yak metod pobudovy stratehichno oriietovanoi systemy obliku [Accounting engineering as a method of building a strategically oriented accounting system]. *Visnyk Volynskoho instytutu ekonomiky ta menedzhmentu*, (10):1, 59-66.

2. Vysochan, O. S., & Jakhvak, D. M. (2017). Instytutsionalizm u suchasni vitchyzniani teorii bukhhalterskoho obliku: istorychni vytyky ta henezys [Institutionalism in contemporary domestic accounting theory: historical origins and genesis]. *Prychornomorski ekonomichni studii*, (16), 155-161.

3. Volkova, O. N. (2014). Struktura i evolyutsiya sotsialno-ekonomicheskogo instituta ucheta [Structure and evolution of the socio-economic institution of accounting]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 26(320), 53-61.

4. 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.

5. Polenova, S. N. (2014). Kategorii instytutsionalnoy teorii v razvitii buhgalterskogo ucheta [Categories of

institutional theory in accounting development]. *Audit i finansovyy analiz*, (1), 57-62.

6. Semenishena, N. V. (2019). Bukhhalterskiy oblik yak instytut: ohliad doslidzhen [Accounting as an institution: a review of research]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, (3-4), 7-18. <https://doi.org/10.35774/ibo2019.03.007>.

7. Tchaikovska, L.A. (2010) Buhgalterskiy uchet i protsess ego instytutsionalnykh izmeneniy [Accounting and the process of its institutional change] (pp. 238-241). In *Buhgalterskiy uchet, audit i nalogi: osnovni, teoriya, praktika*. Penza: RIO PGSZA.

8. Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, organizations and society*, 10(4), 381-413. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90002-9](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(85)90002-9).

9. Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, organizations and society*, 15(1), 5-27. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3).

10. Horvat R. & Korošec B. (2015). The Role of Accounting in a Society: Only a techn(ological) solution for the problem of economic measurement or also a tool of social ideology? *Naše gospodarstvo / Our economy*, 61(4), 32-40. <https://doi.org/10.1515/ngoe-2015-0016>.

11. Hyk, V. V. (2020). Cluster as an object of research in the institutional economy and accounting: square plates. *Economics, Entrepreneurship, Management*, Vol. 7. (2), 16-21.

12. Potter, B. N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x>.

13. Walker, S. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, organizations and society*, 49(2), 41-50. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>.

14. Zhang, Y., & Andrew, J. (2014). Financialisation and the conceptual framework. *Critical perspectives on accounting*, 25(1), 17-26. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.012>.

15. Zhuk, V. (2017). Institutional theory of accounting: new opportunities and scales of profession. *Journal of financial management and accounting*, 5(1), 53-66. <https://doi.org/10.22630/ZFIR.2017.5.1.05>.