

РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ІНСТИТУЦІОНАЛІЗМ У СУЧАСНІЙ ВІТЧИЗНЯНІЙ ТЕОРІЇ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНІ ВИТОКИ ТА ГЕНЕЗИСINSTITUTIONALISM IN MODERN NATIONAL ACCOUNTING THEORY:
HISTORICAL ORIGINS AND GENESIS

УДК 657

Височан О.С.д.е.н., професор кафедри обліку
та аналізуНаціональний університет "Львівська
політехніка"**Яхвак Д.М.**

асистент кафедри маркетингу

Львівський торговельно-економічний
університет

У статті досліджується вплив інституціоналізму на вітчизняну теорію бухгалтерського обліку в розрізі таких проблемних питань: причини та передумови виникнення; предметна сфера; ключові поняття; основні положення (домінанти); методи та інструментарій; критична оцінка та перспективи розвитку. Здійснено критичний огляд розширених можливостей обліку стосовно його предмету, функцій та об'єктів, що сформувалися під впливом чинників інституціонального середовища.

Ключові слова: обліковий інституціоналізм, інституція, інститут, інституціональне середовище.

В статье исследуется влияние институционализма на отечественную теорию бухгалтерского учета в разрезе таких проблемных вопросов: причины и предпосылки возникновения; предметная область; ключевые понятия; основные положения

(доминанты); методы и инструментарий; критическая оценка и перспективы развития. Осуществлен критический обзор расширенных возможностей учета в отношении его предмета, функций и объектов, сформировавшиеся под влиянием факторов институциональной среды.

Ключевые слова: учетная институционализм, институция, институт, институциональная среда.

This article examines the influence of institutionalism in the domestic theory of accounting in the context of the following problematic issues: the reasons of occurrence; subject area; key concepts; the basic provisions (dominant); methods and tools; critical assessment and prospects. Performed critical review of advanced features of accounting in relation to its subject matter, functions and objects, formed under the influence of the institutional environment factors.

Key words: accounting institutionalism, institution, institute, institutional environment.

Постановка проблеми. Системна криза теорії бухгалтерського обліку, основною причиною виникнення якої є його докорінна невідповідність вимогам часу, а на її подоланні концентруються дослідження багатьох провідних вітчизняних вчених, спричинила до пошуку дієвих засобів модернізації традиційних учень і підходів, які досі формували парадигмальну доктрину облікової науки. Місце обліку у системі наук, дотичних до економіки та управління, залишається суперечливим. З однієї сторони, вірним та неспростовним є погляд на облік як генератор найбільш цінної інформації для прийняття рішень, з іншої – відчувається його явна відірваність від вектору розвитку найбільш прогресивних сучасних учень.

Повернення до раціоналізму як домінувальної філософської установки та постпозитивістські тенденції останнього часу забезпечили наукову канву для переосмислення місця та ролі обліку у системі наукового пізнання. Зростання популярності інституціоналізму в економічній теорії неминує спричинило до підвищення інтересу з боку вітчизняних вчених до нього, як універсальної концепції та потенційно ефективного інструменту вирішення нагальних проблем у вітчизняній обліковій науці.

Обліковий інституціоналізм – це напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, який у пострадянських країнах з'явився на початку ХХІ століття, що передбачає застосування інституційної

теорії та її методологічного інструментарію при вирішенні облікових проблем та аналізі змін національної системи бухгалтерського обліку [1, с. 48]. Інституційний підхід представляє собою сукупність методологічних принципів, заснованих на включенні в аналіз інститутів, а також економічних, соціальних, культурних, історичних та інших чинників [2, с. 208]. Предметом дослідження теорії бухгалтерського обліку (згідно інституціонального підходу) має бути вивчення відносин, що складаються між індивідуумами й суб'єктами економічних відносин, які беруть участь у процесі формування економічної інформації, інтересів різних груп, що впливають на становлення методології, за якою здійснюється бухгалтерська процедура, виявлення закономірностей залежності якості економічної інформації, зокрема: фінансової звітності, від моделі регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку та інших питань, що виходять за межі традиційного предмета й методу бухгалтерського обліку [3, с. 120].

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. Облік перетворюється на складний соціально-економічний інститут, а наукові пошуки концентруються на економічній

інтерпретації його взаємозв'язку із факторами середовища як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. На перший план виходить осмислення сутності та причин виникнення тих чи інших явищ/подій, а не їх формальна облікова реєстрація.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ідея щодо можливості використання здобутків інституціональної економічної теорії для вирішення проблем бухгалтерського обліку в Україні вперше було висловлено Г.Г. Кірейцевим у науковій доповіді "Глобалізація економіки и унифікация методологии бухгалтерского учета" (2007 р.). У подальшому вона була розвинена у наукових працях О.М. Петрука та В.М. Жука. Упродовж останнього десятиліття обліковий інституціоналізм перетворився на одну з найбільш обґрунтованих та прогресивних течій у теорії бухгалтерського обліку, положення якої є предметом дослідження цілої плеяди вітчизняних науковців: К.В. Безверхого, О.О. Канцурова, Н.О. Лоханової, В.М. Метелиці, І.Б. Садовської, Н.В. Семенишеної, Т.М. Сльозко, І.А. Юхименко-Назарук та інших.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження передумов виникнення, предметної сфери, ключових понять, основних положень, методів та інструментарію інституціональної теорії бухгалтерського обліку, а також потенціалу її розвитку у найближчій перспективі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для дослідження сучасного стану та перспектив вдосконалення теорії облікового інституціоналізму використовуємо модель, представлену на рис. 1.

Причини та передумови виникнення. Основні причини формування інституціоналізму як теорії

дослідження явищ та процесів у бухгалтерському обліку виділяють такі:

1) наявність міждисциплінарних зв'язків між бухгалтерським обліком та економічною теорією, що дозволяє імплементувати найбільш успішні макро-економічні теорії в облікову сферу, з однієї сторони, а також використання можливостей облікової оцінки для характеристики економічних об'єктів, з іншої. Така кооперація, з точки зору інституціоналістів, повинна вивести економічну науку на якісно новий рівень раціонального пізнання.

На думку Л.А. Чайковської, інституціоналізм, активно використовуючи положення інших наук, може сприяти глибшому аналізу інституту бухгалтерського обліку. Інститут бухгалтерського обліку, як один з ключових елементів економічної системи, будучи відкритою та еволюціонуючою системою, діє в умовах середовища, наражається на необхідність постійного реформування. Бухгалтерський облік постійно відчуває на собі вплив інституційного і культурного середовища, в яких він знаходиться [4, с. 379].

Такий підхід можна назвати частковим випадком загальної проблеми уособленого, вузького, спеціалізованого розвитку облікової науки без розуміння природи економічних явищ та процесів, базуючись, в основному, на техніці ведення облікових записів. Важко не погодитись із І.Н. Санніковою, яка вбачає подолання існуючої кризи теорії бухгалтерського обліку у проведенні серйозних міждисциплінарних досліджень на базу сукупності суспільних і гуманітарних наук [5, с. 29].

З іншої сторони, на думку Т.Г. Камінської, безпосередньо через облік як окремий інститут (набір правил і норм) регулюється і контролюється господарська діяльність підприємств (фірм, компаній) – усіх учасників ринкового (інституціонального) середовища економіки не тільки однієї країни, а й усієї економіки у глобальному масштабі [6, с. 39];

2) можливість залучення сучасних методів та інструментарію до вирішення накопичених проблем у бухгалтерському обліку. Ця причина тісно пов'язана із попередньою, однак носить більш прикладне спрямування. Вона ж є найбільш суперечливою, оскільки можливість ефективного використання напрацьованих загально-економічної теорії інституціоналізму за конкретними традиційними функціонально-предметними площинами бухгалтерського обліку (необоротні активи, запаси, зобов'язання, власний капітал, забезпечення, доходи, витрати, прибуток тощо) залишається недоведеною, попри поступове зрос-



Рис. 1. Структурний базис дослідження теорії бухгалтерського обліку

Джерело: власна розробка

тання кількості робіт, присвячених вирішенню цієї проблеми;

3) необхідність облікового відображення новітніх об'єктів, які визріли у відповідь на виклики сучасної економіки, досі не знаходили емпіричного підтвердження, з врахуванням практичної спрямованості та можливостей інструментарію бухгалтерського обліку. До таких базових понять у теорії інституціоналізму (а, точніше, при переході до неоінституціоналізму) належать "трансакційні витрати". До них відносять досить широкий спектр витрат, безпосередньо не пов'язаних із процесом виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг: витрати на пошук інформації, проведення перемовин та укладання угод, забезпечення права власності тощо.

Проблема облікового відображення трансакційних витрат, на думку О.О. Канцурова, пов'язана із відсутністю консенсусу в науковій спільноті з приводу єдиних критеріїв визнання витрат трансакційними, їх класифікації й оцінки, розподілу компетенцій з прийняття рішень на основі інформації про трансакційні витрати [7].

Предметна сфера. Інституціоналізація обліку не передбачає категоричного заперечення класичних процедур чи технологій його ведення, однак пропонує шлях подальшого розвитку, спрямований, в першу чергу, на розширення предмету облікового дослідження.

У центрі уваги дослідників-інституціоналістів перебувають: структурні елементи бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту; способи його регулювання та фактори впливу інституційного середовища; правила взаємодії та інтереси учасників інституційних відносин; оцінка ефективності функціонування бухгалтерського обліку в інституційному середовищі тощо.

Ключові поняття теорії. Понятійно-термінологічну основу облікового інституціоналізму складають три базових взаємопов'язаних поняття – інститут, інституція та інституційне середовище.

Як зазначають Ю.А. Верига та В.Ю. Захарченко, в економічній літературі зустрічається багато визначень понять "інститутів" і "інституцій" ... однак чіткого розмежування цих понять немає [8]. На наш погляд, при трактуванні цих категорій варто послуговуватися класичними дефініціями, які визначають інституцію, як сукупність норм, що регулюють суспільні відносини, а інститути – організаційні форми соціально-економічного типу, які функціонують у суспільстві, встановлюють, інтерпретують та використовують ці норми для досягнення власних цілей. Причому, поняття "інститут" в широкому розумінні включає не лише об'єднання людей, але й штучно створені конструкції, серед яких і бухгалтерський облік.

Еволюційна взаємодія функціональних і структурних форм у суспільстві, тобто інституцій та орга-

нізацій, породжує інститути та органи господарської системи, причому інституційна організація стає інститутом, а організовані інституції – окремими органами, що забезпечують функціонування і розвиток організації в цілому і відтворення "своїх" інституцій [9, с. 146]. По суті, інституціям відводиться значення символічних, звичаєвих, семіотичних значень та практик, закріплення і відтворення яких здійснюється за допомогою таких соціальних організацій, як інститути [10, с. 17].

Інститути бухгалтерського обліку є сукупністю формальних і неформальних норм з організації бухгалтерського обліку і формуванню облікової інформації, а також механізмів примусу до їх виконання [11, с. 58].

Найбільш повний перелік інститутів, що впливають на розвиток обліку в Україні і формують його інституційне забезпечення, наведений у дослідженнях В.М. Жука. Це: неформальні інститути "в головах людей" – професійні бухгалтери, аудиторів, власників й менеджерів, користувачів інформації; професійні інститути науки, освіти, професійних об'єднань (методичне, навчальне, інформаційне забезпечення) – наука, вища освіта, професійні бухгалтерські організації, професійна освіта, професійні бухгалтерські видання, проекти; контролюючі інститути (дотримання методології) – регулятори загального призначення СМВ, регулятори галузевого призначення СМВ, регулятори професійного призначення СМВ, інститут аудиту, інститути ДКРС та ДПС України; регуляторні інститути (суб'єкти методологічного впливу – СМВ) – регулятори загального призначення, регулятори галузевого призначення, регулятори професійного призначення; формальні інститути (правила гри) – законодавство, Концепції/Програми, П(С)БО, інструкції Мініфіну, методичні рекомендації, облікова політика галузевих регуляторів [12, с. 109].

Наявні інституційні структури формують складну мережу взаємозв'язків в межах інституційного середовища, які вимагають відповідного впорядкування.

Стосовно інституту бухгалтерського обліку можна виділити такі інституційні способи регулювання:

- політичні – як правило, мають неявний характер;
- правові – представляють собою класичний спосіб регулювання, заснований на сукупності формально затверджених норм, положень і стандартів. Основною характерною рисою даного способу є імперативний характер прийнятих норм;
- економічні – вибудовуються між рівноправними контрагентами. Найбільш поширеними інструментами регулювання виступають різноманітні економічні санкції за недотримання законодавства або умов договорів;

– етичні (соціальні) – найменш ефективний, однак такий, що отримує все більше поширення в сучасному суспільстві спосіб регулювання в умовах, коли на перше місце виходить концепція соціальної відповідальності [13, с. 361].

Інституційне середовище, на думку М.К. Байрам та У.Р. Байрам, включає геополітичну, політико-правову, культурну, природно-кліматичну, науково-технічну, демографічну, соціально-економічну складові [14, с. 131–132].

В.В. Панковим розглядається сукупність чинників інституційного середовища з виокремленням зовнішніх (домінуючі у суспільстві соціальні і культурні установки; звичаї і практика ділового обігу; загальна правова система; спеціальна нормативна база, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації й інтеграції; система освіти і підготовки спеціалістів; інформаційні процеси в професійному середовищі) та внутрішніх (облікова політика; система регламентації облікових процесів; внутрішня організаційна структура бізнесу; характер внутрішніх інформаційних і комунікаційних процесів; поведінкові мотиви працівників і користувачів звітності) (цитовано за [15, с. 87–88]).

Основні положення. Наведемо перелік (далеко не вичерпний) тверджень, на які спирається інституціональна теорія стосовно бухгалтерського обліку:

1) Бухгалтерський облік розглядається, як соціально-економічний інститут, який функціонує у середовищі і є об'єктом впливу його факторів.

Бухгалтерський облік, як окремий соціально-економічний інститут, є складною відкритою системою, що взаємодіє із навколишнім інституційним середовищем та має власну складну інфраструктуру, яка є внутрішнім інституційним середовищем [16, с. 129]. Інституційний підхід до теорії обліку дозволить пояснити сучасний стан і перспективи його розвитку з позицій взаємодії базових економічних інститутів, зобразити облік як елемент цілої й складної інституційної системи, виділити фактори впливу на його стан і розвиток. За допомогою інституційного аналізу можна побудувати інституційну модель обліку, основою якої будуть інтереси користувачів інформації обліку і правила взаємодії між ними, а інституційний синтез дозволить виявити тенденції у зміні правил взаємодії між інституціями [17, с. 282–283].

2) Основними проблемними сегментами для дослідження в інституціональній теорії є вплив соціокультурного середовища на бухгалтерський облік, а також сукупність норм і правил, як базових інституціональних факторів, які визначають “правила гри” в суспільних відносинах. До таких правил відносять як формальні, так і не формальні, а також культурні традиції й цінності.

Формальні правила фіксуються в правових актах, а на рівні окремих компаній – в укладених ними ділових контрактах. Неформальні правила представлені соціальними нормами, на рівні ж окремих учасників ринку – їх діловими домовленостями. Неформальні норми, у свою чергу, спираються на більш широку основу у вигляді культурних традицій і цінностей, які схвалені в даному суспільстві [18, с. 18–19].

3) Основною метою використання положень інституціоналізму в сфері методології бухгалтерського обліку визначається розширення його предмету, функцій та об'єктів.

На думку В.М. Жука, виходячи з доктрин інституціональної теорії предметом бухгалтерського обліку є професійне відображення процесів і явищ життєдіяльності організацій (підприємств) та оцінка інституційних впливів на процеси такого відображення і зміни складових життєдіяльності [19, с. 21].

Як зазначає Г.Г. Кірейцев, бухгалтерська діяльність завжди багатofункціональна і тому знання про облік, його теорію та практичні можливості мають бути усесторонніми та придатними для вирішення як локальних проблем управління, так і проблем макроекономічного аналізу [20, с. 93]. Поглиблення характеристик бухгалтерського обліку із застосуванням інституціонального підходу, дозволило вітчизняним науковцям суттєво розширити спектр функцій, які він виконує, у порівнянні із класичними інформаційною, контрольною та аналітичною, з виокремленням: координуючої та розподільчої (І.М. Гончаренко [21, с. 53]); сервісної та консультаційної (О.М. Колеснікова [22, с. 115]), науково-пізнавальної, соціальної, регулюючої та прогностичної [17, с. 283], комунікативної [23, с. 211]. Звичайно ж, приписувати збагачення облікового потенціалу новими функціями виключно впливу інституціоналізму було б хибним. Скажімо, інституціоналісти завжди прагнули пояснити саме причину виникнення тих чи інших економічних явищ, не приділяючи значної уваги передбаченню його розвитку в подальшому, що більшою мірою забезпечило розвій науково-пізнавальної функції, аніж прогностичної, однак, відхід від традиціоналістичного бачення можливостей обліку є очевидним.

Наявність інституційного підходу помітна і в обліковій теорії, про що свідчить поява в ній нових об'єктів обліку (інтелектуального, венчурного та людського капіталу, трансакційних та інтеракційних витрат, невідчутних активів тощо) [15, с. 87]. Хоча, слід зазначити, що наведені категорії все ж притаманні новітньому етапу розвитку інституціоналізму. Методики їх оцінки та облікового відображення знаходяться на етапі становлення.

Методи та інструментарій. Для досягнення поставленої мети в науковому пізнанні та практич-

ній діяльності інституціоналістами використовуються такі основні методи:

– міждисциплінарний підхід – основоположний метод облікового інституціоналізму, який передбачає взаємодію суспільних наук (базово, філософія, соціологія і математика) з метою використання їх напрацювань для вирішення обліково-економічних задач;

– індукція – на противагу дедукції, цей метод виключає наявність універсальних закономірностей, а тому отримані результати дослідження носять індивідуальний характер, містять низку обмежень (особливо, часових) і не можуть бути екстрапольовані на всі аналізовані процеси чи явища без необхідного коригування. Такий підхід вказує на важливість належної адаптації міжнародних облікових стандартів до потреб вітчизняної системи обліку з урахуванням національних особливостей, розвитку економіки, інформаційних пріоритетів користувачів тощо;

– органічний підхід – інститути розглядаються більшою мірою, як живі організми, які пристосовуються до навколишнього середовища, еволюціонують у часі та динамічні в просторі, аніж штучно створені статичні системи. Саме цей метод є найбільшим каменем спотикання для вчених-обліковців, які більшою мірою зорієнтовані на використання традиційного механістичного підходу. Річ у тому, що для органічної моделі характерні ознаки, які важко піддаються формалізованому опису, а тому питання їх оцінки досі ігнорувалися класичною обліковою наукою: неофіційність, пріоритетність неформальних зав'язків, порушення ієрархічності, високий ступінь невизначеності тощо. Цей підхід включає низку інструментів теорії ігор, конвенціонального маніпулювання тощо.

Критика і подальші перспективи. Критика інституціональної теорії бухгалтерського обліку, в основному, базується на чотирьох основних аргументах:

1) логіко-семантичній та змістовній некоректності розгляду положень облікового інституціоналізму як повноцінної теорії. З точки зору С.Ф. Легенчука, інституційна теорія не є чисто бухгалтерською теорією, а є певним засобом, інструментом, що дозволяє досягти певних цілей шляхом розробки інституційних моделей розвитку бухгалтерського обліку [24, с. 205]. Аналогічної думки дотримується й С.Ф. Голов: “сучасна теорія бухгалтерського обліку не може ґрунтуватися на економічних теоріях. Економічні (зокрема інституціональні) та інші (психологічні, обмеження систем тощо) теорії є інструментами дослідження і вдосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку” [25, с. 8];

2) нездатності загальноекономічних теорій пояснити закономірності існування і розвитку бухгалтерського обліку. При цьому обґрунтовується

позиція, що саме бухгалтерський облік повинен мінімізувати рівень невизначеності, притаманний економіці в цілому, а не навпаки. Ю.Н. Лачінов констатує: “в економіці немає таких вартісних об'єктів, явищ і процесів, які б не спостерігались бухгалтерією. Тому логічно досліджувати економіку системним апаратом бухгалтерського обліку, його унікальною діалектичною методологією – від класифікації об'єктів і до балансового роздвоєння, яке надає будь-якій досліджуваній сутності не якесь окреме визначення – дефініцію, а повну октаву визначеності – за числом 8 елементів методу” [26, с. 232];

3) позиціонуванні інституціоналізму як розширеного варіанту системного підходу до дослідження явищ та процесів в економіці. Власне наявність об'єктивних передумов існування такого зауваження не відкидають і самі інституціоналісти. Скажімо, В.М. Жук зазначає: “не заперечується наявність системних основ організації бухгалтерського обліку на макро- та мікро- рівні управління. Проте, для нас більш важливим є те, що явище бухгалтерського обліку зростає з його замкнутої суб'єктно-економічної до соціально-економічної площини, а відтак визнається теорією соціально-економічним інститутом” [27, с. 58];

4) відірваності положень інституціоналізму від практичних облікових реалій. Облік, маючи прикладний функціональний характер, завжди більшою мірою тяжів до матеріалістичних теорій механістичного характеру, які пояснюють принципи та структурно-логічні зв'язки тих чи інших елементів, подекуди відкидаючи причини виникнення та перспективи розвитку явищ економічної природи. Інституціоналізм прагне оцінити розвиток обліку під іншим кутом зору, звертаючи увагу на неформальні слабо структуровані чинники на зразок традицій чи професійних суджень, що підтверджується незначною кількістю робіт прикладного кшталту. А це у свою чергу вимагає суттєвого перегляду й трансформації фундаментальних методів бухгалтерського обліку, в першу чергу оцінки.

Логічним продовженням інституціональної теорії бухгалтерського обліку став її розвиток у руслі виникнення й вдосконалення новітніх інституціональних концептів: суспільного вибору, трансакційних витрат, прав власності тощо.

У центрі уваги неоінституціональної теорії з точки зору приватного (не суспільного, який досліджується в межах теорії суспільного вибору) сектору знаходяться відносини власності (теорія прав власності) і відношення всередині фірми (теорія фірми). Ключовими термінами цих теорій виступають трансакції і контракт, ключовими елементами – агенти (наймані менеджери) і принципали (власники) (теорія агентських відносин) [28, с. 159].

По відношенню до бухгалтерського обліку новий інституціоналізм має дуалістичну природу. З однієї сторони, оперуючи поняттями “власність”, “трансакційні витрати”, “інформація”, “угода”, методи аналізу яких в більшій чи меншій мірі формалізовані, ця концепція створює підґрунтя, максимально сприятливе для еволюції облікової думки, з іншої – принцип “методологічного індивідуалізму” нівелює важливість стандартизації та уніфікації процедур, які притаманні сучасним тенденціям розвитку облікової практики.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином інституціональний підхід до вирішення проблем, пов'язаних із модернізацією бухгалтерського обліку, це чергова спроба відійти від його традиціоналістичного сприйняття як засобу реєстрації наслідків господарських подій та процесів за рахунок розширення мети, предмету та методу. Однак, проблемою його застосування досі залишається та, що при проектуванні на облікову площину, він у більшій мірі відповідає на питання “чому?”, однак далеко не завжди на питання “як?”.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Юхименко-Назарук І. Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку / І. Юхименко-Назарук // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: Міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – Вип. 2. – С. 48–51.
2. Семенишена Н. Інституціональне моделювання системи бухгалтерського обліку / Н. Семенишена // Прикладна економіка – від теорії до практики: Перша Всеукраїнська науково-практична конференція (16–18 жовтня 2015 р.). – Тернопіль. – 2015. – С. 208–210.
3. Канцуров О.О. Інституціональний аналіз як спеціальний метод дослідження бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Наукові праці НДФІ. – 2010. – № 4 (53). – С. 115–123.
4. Чайковская Л.А. Влияние институциональных факторов на состояние и развитие учетных систем / Л.А. Чайковская // Проблемы теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3 (21). Ч. 2. – С. 379–384.
5. Санникова И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Санникова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4 (112). – С. 25–29.
6. Камінська Т.Г. Сучасні підходи до формування обліково-інформаційної системи управління кругообігом капіталу / Камінська Т.Г. // Науковий вісник НАСОНА. – 2012. – № 4. – С. 34–40.
7. Канцуров О.О. Методологічні засади бухгалтерського обліку трансакційних витрат / О.О. Канцуров // Ефективна економіка. – 2014. – № 10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3432>
8. Верига Ю.А. Развитие бухгалтерского учета в условиях институциональной среды / Ю.А. Верига, В.Ю. Захарченко // Образование и наука XXI века:

V Международная научно-практическая конференция (2011 г., Болгария, г. София) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/27_OINXXI_2011/Economics/7_92366.doc.htm

9. Сисоев О.В. Поняття “інститут” та “інституція”: економічний контекст / О.В. Сисоев // Вісник Запорізького національного університету. – 2014. – № 3(23). – С. 140–149.

10. Кармазіна М. “Інститут” та “інституція”: проблема розрізнення понять / М. Кармазіна, О. Шурбована // Політичний менеджмент. – 2006. – № 4. – С. 10–19.

11. Поленова С.Н. Категории институциональной теории в развитии бухгалтерского учета / С.Н. Поленова // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 1. – С. 57–62.

12. Жук В.М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 101–110.

13. Воскресенская Н.В. Институциональный подход в бухгалтерском учете / Н.В. Воскресенская, М.В. Львова // Вестник Чувашского университета. Экономика. – 2011. – № 4. – С. 359–362.

14. Байрам М.К. Концепции развития бухгалтерского учета в эпоху глобализационных процессов / М.К. Байрам, У.Р. Байрам // Экономика Крыма. – 2013. – № 2(43). – С. 130–133.

15. Сльозко Т. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі / Т. Сльозко // Вісник КНТЕУ. – 2012. – № 3. – С. 84–93.

16. Юхименко-Назарук І.А. Аналіз інституційних наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні / І.А. Юхименко-Назарук // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 4 (66). – С. 126–130.

17. Семанюк В. Теорія обліку: інституційний підхід / В. Семанюк // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 11. Ч. 4. – С. 281–284.

18. Кузьминов Я. Институты: от заимствования к выращиванию / Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин // Вопросы экономики. – 2005. – № 5. – С. 5–27.

19. Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16–23.

20. Кірейцев Г.Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку / Г.Г. Кірейцев // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 3(80). – С. 91–103.

21. Гончаренко І.М. Вплив інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку / І.М. Гончаренко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68). – С. 52–60.

22. Колеснікова О.М. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін / О.М. Колеснікова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер.: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181 (3). – С. 111–115.

23. Семенишена Н. Традиційні та новітні інституційні аспекти у теорії обліку / Н. Семенишена // Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потен-

ціалу країни: Збірник наукових праць II Міжнародної науково-практичної конференції (1 червня 2016 р., м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль: Крок. – 2016. – С. 209–211.

24. Легенчук С.Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 3(18). – С. 190–211.

25. Голов С. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал. – 2013. – № 8. – С. 3–9.

26. Лачинов Ю.Н. Новая экономическая классика – вхождение в историю экономических учений / Ю.Н. Лачинов / Новое слово в науке: перспективы

развития: Материалы VIII Междунар. науч.-практ. конф. (Чебоксары, 10 апреля 2016 г.). – Чебоксары: ЦНС "Интерактив плюс". – 2016. – № 2(8). – С. 232–233.

27. Жук В.М. Розвиток бухгалтерського обліку: від системи до інституту / В.М. Жук // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева (26 лютого 2015 р., м. Київ). – К.: ННЦ "ІАЕ". – С. 55–59.

28. Булгакова С.В. Методологические принципы экономических теорий как исходные основания управленческого учета / Булгакова С.В. // Вестник ВГУ. Серия Экономика и управление. – 2004. – № 1. – С. 156–162.

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ЗМІСТ ПОНЯТТЯ «ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ»

ECONOMIC ESSENCE AND CONTENT OF THE CONCEPT «STATE FINANCIAL CONTROL»

У статті розкрито економічну сутність поняття «державний фінансовий контроль» та уточнено його зміст. У результаті аналізу дефініцій поняття «державний фінансовий контроль» виділено основні підходи, найістотніші ознаки і властивості до його розуміння. Запропоновано авторське визначення поняття «державний фінансовий контроль», яке, на відміну від існуючих, враховує його найбільш істотні ознаки та властивості, що дає змогу виокремлювати його серед інших видів контролю; поширювати використання, окрім традиційної діагностичної сфери, на процес підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері управління державними фінансовими ресурсами.

Ключові слова: контроль, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, функція управління, процес, спостереження, перевірка.

В статье раскрыта экономическая сущность понятия «государственный финансовый контроль» и уточнено его содержание. В результате анализа дефиниций понятия «государственный финансовый контроль» выделены основные подходы, существенные признаки и свойства к его пониманию. Предложено авторское определение понятия «государственный финансовый контроль», которое, в отличие от суще-

ствующих, учитывает его наиболее существенные признаки и свойства, что позволяет выделять его среди других видов контроля; распространять его использование, кроме традиционной диагностической сферы, на процесс подготовки, принятия и реализации управленческих решений в сфере управления государственным финансовыми ресурсами.

Ключевые слова: контроль, финансовый контроль, государственный финансовый контроль, функция управления, процесс, наблюдение, проверка.

The article reveals the economic essence of the concept of «state financial control» and clarifies its content. As a result of the analysis of the definitions of the concept of «state financial control», the main approaches, essential features and properties to its understanding are highlighted. The author's definition of the concept of «state financial control» is proposed, which, unlike existing ones, takes into account its most significant features and properties, which makes it possible to distinguish it among other types of control; and to spread its using, besides the traditional diagnostic sphere, to the process of preparation, adoption and implementation of managerial decisions in the sphere of public financial resources management.

Key words: control, financial control, state financial control, management function, process, supervision, verification.

УДК 65.012.7

Жадан Т.А.

к.е.н., доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»

Постановка проблеми. Підвищення ефективності управління державними фінансами, яке має вирішальне значення для відновлення зростання економіки України, суспільного добробуту та євроінтеграційних намірів нашої країни, потребує постійного вдосконалення теоретико-

методичних і методологічних засад організації та здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, достовірністю ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами гос-