

in general, when its subject identified during the agreement for audit. Limitations in time is the another kind of professional responsibility limitations. Limitations in time is the another kind of professional responsibility limitations.

Distribution of professional responsibility in the audit of financial information possible according with functions that separate centers at various levels perform, and the method of distribution.

The element of professional responsibility of subjects in audit of financial information related to the distribution of powers may be provide is carrying out by the application of sanctions, which corresponds to the level of delegated authority.

**Keywords:** audit, professional responsibility of auditor, centers of professional responsibility, the hierarchy of centers of professional responsibility, functions of centers of professional responsibility, limitation of professional responsibility of auditor.

УДК 657.1

**Юхименко-Назарук І.А.**

к.е.н., доцент, докторант кафедри обліку і аудиту  
Житомирського державного технологічного університету

## **РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ТЕОРІЇ КОНТРАКТІВ**

Обґрунтовано необхідність удосконалення чинної моделі бухгалтерського обліку на основі використання нових методологічних інструментів. Виділено фактори, що зумовлюють необхідність пошуку нових методів здійснення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Ідентифіковано дві причини недостатності використання неоінституційних концепцій в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано доцільність використання теорії контрактів для подальшого розвитку національної системи бухгалтерського обліку на двох її рівнях. Виділено три основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в розрізі теорії контрактів, які дозволяють піднести облікову науку на новий якісний рівень (агентська теорія, контрактна теорія, позитивна теорія). Розкрито роль неінституційних досліджень в удосконаленні процедурних аспектів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств.

**Ключові слова:** теорія контрактів, агентська теорія, позитивна теорія бухгалтерського обліку, інституційна теорія обліку.

Обоснована необходимость совершенствования действующей модели бухгалтерского учета на основе использования новых методологических инструментов. Выделены факторы, обуславливающие необходимость поиска новых методов проведения научных исследований в области бухгалтерского учета. Идентифицировано две причины недостаточности использования неоинституциональных концепций в бухгалтерском учете. Обоснована целесообразность использования теории контрактов для дальнейшего развития национальной системы бухгалтерского учета на двух ее уровнях. Выделены три основных направления развития бухгалтерского учета в разрезе теории контрактов, которые позволяют поднять учетную науку на новый качественный уровень (агентская теория, контрактная теория, позитивная теория). Раскрыта роль неоинституциональных исследований в совершенствовании процедурных аспектов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности предприятий.

**Ключевые слова:** теория контрактов, агентская теория, позитивная теория бухгалтерского учета, институциональная теория учета.

**Постановка проблеми.** Для забезпечення прогресивного розвитку бухгалтерського обліку як науки необхідним є адекватне удосконалення існуючого або використання нового методологічного інструментарію. Такий процес є об'єктивною тенденцією та є резуль-

татом реагування на втрату довіри до ролі облікової інформації в процесі прийняття економічних рішень, що відбулось в результаті всесвітньо відомих корпоративних скандалів початку XXI-го століття з такими компаніями як «Enron», «Parmalat», «WorldCom», «CMS Energy»,

«Sunbeam», «Nisog» та ін., а також із викриттям корупції в сфері зовнішнього аудиту. Окрім цього, на бухгалтерський облік значною мірою впливають зміни, які відбуваються в світовій економічній системі (постіндустріалізація, інновацізація, інформатизація), що передбачає необхідність розробки нових підходів і концепцій, які відрізняються від неокласичної облікової моделі обробки інформації. Внаслідок цього має бути кардинально переосмислена роль бухгалтерської професії в суспільстві та порядок здійснення бухгалтерських наукових досліджень шляхом встановлення їх адресності та обґрунтування їх релевантності для потреб розвитку облікової практики.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питанням розвитку національної системи бухгалтерського обліку на основі використання інституційного інструментарію приділяли увагу Е.С. Гейер, В.М. Диба, В.В. Євдокимов, В.М. Жук, О.О. Канцуров, С.Ф. Легенчук, Н.О. Лоханова, В.М. Метелиця, О.М. Петрук, К.В. Романчук, І.Б. Садовська та ін.

**Мета статті** полягає в ідентифікації та обґрунтуванні актуальних напрямів розвитку бухгалтерського обліку в контексті теорії контрактів.

#### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

В умовах виникнення об'єктивної необхідності запровадження нової моделі бухгалтерського обліку, яка б враховувала сучасні тенденції розвитку економіки та зміну середовища облікової системи, міжнародні та національні регулятори інтерпретують існуючу ситуацію як сигнал для посилення контролю за процедурними аспектами ведення обліку, складання та оприлюднення фінансової звітності, свідченням чого є зміни в підходах до проведення аудиту фінансової звітності, що були реалізовані в Законі Сарбейнса-Окслі (Title II – Auditor independence) [1, с. 27-31]. При цьому, майже зовсім ігнорується необхідність удосконалення змістовних аспектів існуючої облікової моделі, яка має бути удосконалена і використанням адекватного методологічного інструментарію.

Пошук нових методів здійснення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку зумовлений наступними факторами:

- частковою неадекватністю облікової системи сучасному рівню розвитку економіки, яка характеризується тенденціями глобалізації, постіндустріалізації та лібералізації;

- зростанням ролі нематеріальних факторів в діяльності підприємств, появою значної кількості інноваційно- та технологічно-містких підприємств, що здійснюють значні інвестиції в розвиток інтелектуального капіталу;

- дизфункцією інституту облікової оцінки на основі витратного підходу, що зумовила

необхідність запровадження концепції справедливої вартості;

- ідеологічною кризою бухгалтерської професії в Україні внаслідок превалювання ролі і значення податкового обліку в бухгалтерській практиці;

- значним впливом процесу гармонізації облікових систем на наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, коли МСФЗ починають виступати дослідницьким зразком, на досягнення якого повинні бути спрямовані такі дослідження.

На сьогодні відсутні ідеальні теорії або і концепції, які б дозволили вирішити всі існуючі проблеми в сфері бухгалтерського обліку, кожна з них має свої недоліки і обмеження при використанні на практиці. Застосування деяких із них призвело до негативних наслідків, які можуть бути вирішені лише за допомогою втручання регуляторів в процес ведення та організації бухгалтерського обліку на підприємствах. Зокрема, як відмічають з цього приводу Дж. Коен та Л. Холдер-Уебб, надмірний імпорту «наукових» підходів в наукові дослідження та викладання спричинили позбавлення бухгалтерського обліку своїх моральних і етичних контекстів, внаслідок чого прагнення до наукової суворості зіграло непряму роль в появі облікових скандалів [2, с. 27]. Внаслідок цього, однією із задач дослідників в сфері бухгалтерського обліку є розробка нових дієвих механізмів, які дозволяють усунути можливість зловживань суб'єктами ведення обліку в межах компетенцій, які визначені системою облікового регулювання.

Існування в сучасних умовах системи регулювання бухгалтерського обліку є реакцією на неможливість вирішити всі існуючі облікові проблеми самостійно бухгалтерам підприємств. Ринок формування облікової інформації не може бути повністю нерегульованим, подібно до товарних ринків, оскільки в процесі його функціонування виникає значна кількість проблем з підготовки облікової інформації, які мають негативні наслідки для її користувачів. Зокрема, найбільш незахищеними за умови відсутності системи облікового регулювання залишаються інвестори, оскільки прийняті ними інвестиційні рішення значною мірою залежать від поведінки суб'єктів генерування облікової інформації. Одним із найбільш аргументованих прикладів чого є криза 1929 року в США, основною із причин настання якої стала відсутність регулювання облікової системи підприємств, що призвело до надмірної переоцінки цінних паперів учасниками фінансового ринку і до його подальшого краху.

При використанні нових методологічних інструментів в процесі здійснення наукових

досліджень слід обов'язково проводити порівняльний аналіз переваг та недоліків, які виникають в результаті їх застосування для описання та пояснення особливостей функціонування системи бухгалтерського обліку. Також слід враховувати, що економічні теорії, моделі та концепції, які пропонують використовуватись дослідниками при вирішенні певних облікових проблем, повинні бути обов'язково релевантними чинній обліковій практиці (стосуватись реальних облікових проблем та ілюструвати існуючі тенденції розвитку облікової практики).

В останні роки в Україні для подальшого розвитку бухгалтерського обліку вітчизняними вченими широко використовується інституційна економічна теорія, яка дозволяє під іншим кутом зору подивитись на існуючі облікові проблеми, переосмислити їх та запропонувати нові та нестандартні шляхи їх вирішення, а також сформулювати перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту.

На сьогодні вітчизняними вченими здійснені значні зрушення в напрямі розробки концепції бухгалтерського інституціоналізму, свідченням чого є поява монографічних праць та дисертацій, в яких активно використовується інституційний інструментарій для здійснення наукових пошуків та одержані нові підходи до вирішення проблематики обліково-аналітичного спрямування. Зокрема, проф. В.М. Жуком розроблені основи інституційної теорії бухгалтерського обліку, яка дозволяє визначити фундаментальні орієнтири реформування і подальшого розвитку вітчизняної бухгалтерської діяльності [3, с. 3]. О.О. Канцуровим розроблено інституційну модель бухгалтерського обліку в Україні [4, с. 146-208] шляхом виділення її структури, здійснення інституційної сегментації бухгалтерського обліку, обґрунтування інституційних взаємозв'язків в сфері формування облікової інформації. М.В. Метелиця теоретично обґрунтував політику еволюційного розвитку бухгалтерської професії на засадах неоінституціоналізму та інституціональної теорії бухгалтерського обліку, а також встановив, що формування політики розвитку майбутньої бухгалтерської діяльності має спиратися на положення інституційної економічної теорії [5, с. 84, 89]. Проф. Н.О. Лоханова дослідила питання системної інституціоналізації обліку в управлінні економічною стійкістю підприємств [6, с. 17-18]. Окремі аспекти впливу інституційних змін на облік окремих облікових об'єктів (активів, прибутку, нематеріальних активів) досліджені в працях К.В. Романчук [7], Е.С. Гейер [8] та В.М. Диби [9]. Визначальною ознакою здійснених авторами досліджень є використання положень інституційної теорії для розвитку сис-

теми бухгалтерських наукових знань та удосконалення бухгалтерської практики.

Проведений аналіз існуючих подібних підходів дозволяє констатувати, що якщо аналізу і вивченню поглядів основоположників інституціоналізму (Т. Веблена, Дж. Коммонса, В. Мітчелла, Дж. Гелбрейта та ін.) приділяється значна увага вітчизняними вченими та існують значні напрацювання в сфері інституційної теорії обліку, то неоінституційні дослідження майже не знайшли широкого використання для удосконалення теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку в Україні. Існування такої ситуації, на нашу думку, обґрунтовується наступними причинами:

1) *Достатня новизна неоінституційної теорії*, яка виникла в другій половині ХХ-го століття, пояснює той факт, що значна частина її напрямів на сьогодні перебувають в стадії розвитку і удосконалення, тому бухгалтерський облік, як функціонально залежна від економічної теорії сфера наукових знань, ще не встиг в достатній мірі «абсорбувати» основні неоінституційні постулати та припущення для удосконалення своїх теоретико-методологічних засад.

Зокрема, як відмічає з цього приводу Т. Еггертсон, неоінституційна економічна теорія доки знаходиться на «розвідувальній» стадії: немає повної згоди з приводу визначень і термінології, математичні моделі використовуються меншою мірою, ніж в роботах останнього часу з мікроекономічної теорії, однак наявний більш сильний акцент на емпіричне тестування [10, с. 20-21]. В той же час, результати досліджень вчених неоінституціоналістів, які окремі дослідники визнають революційними в економічній науці подібно до досліджень маржиналістів або кейнсіанців, широко використовуються в зарубіжних дослідженнях з бухгалтерського обліку і аудиту, зокрема, в контексті розгляду проблематики стандартизації бухгалтерської діяльності, облікової політики, бухгалтерського вибору, креативного обліку, облікового консерватизму та ін.

Широке використання неоінституційних досліджень в бухгалтерському обліку є лише справою часу, оскільки саме неоінституційна теорія дозволяє пояснити і обґрунтувати ті прогалини функціонування бухгалтерського обліку, як окремого соціально-економічного інституту, які не змогли бути пояснені представниками неокласичного підходу внаслідок недостатнього використання інституційного контенту, що є характерним для неокласичного методологічного інструментарію.

2) *Достатня відмежованість* неоінституційної теорії від тих аспектів функціонування підприємства, які підлягають бухгалтерському

відображенню, є ще однією перепоною на шляху до її застосування в сфері бухгалтерського обліку. Неінституційна теорія напряму не пов'язана із традиційними об'єктами бухгалтерського обліку або з його методологією, а передбачає виокремлення нових об'єктів інституційного аналізу, які не завжди можна розглядати як елемент облікової системи (трансакційні витрати, контракти, процедура здійснення вибору тощо).

В той же час, положення неінституційної теорії напряму стосуються діяльності організації та суб'єкта ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, теорія контрактів, як один із прогресивних напрямів неінституційної економічної теорії, пов'язана із проблемами регулювання бухгалтерського обліку, застосування професійного судження бухгалтера, реалізації облікової політики підприємства, пов'язана із проблемою можливості варіювання показниками фінансового стану та результатів діяльності підприємства за допомогою креативного обліку тощо.

Одним із основних припущень, на яких вона базується, є можливість розгляду будь-якого підприємства як сукупності контрактів між його працівниками, клієнтами, менеджерами, акціонерами, постачальниками, аудиторами тощо. Система бухгалтерського обліку в контексті даного припущення є інструментом, який сприяє реалізації таких контрактів шляхом надання інформації про рух (надходження, перетворення, вибуття) ресурсів підприємства, а також процедурні аспекти виконання контрактів їх учасниками. З іншого боку, облікова система, яка з позиції менеджменту також є одним із об'єктів організації, теж може бути розглянута як сукупність контрактних відносин, що зумовлює можливість застосування контрактної теорії для удосконалення організації обліку на підприємствах. Таким чином, подвійна роль, яку виконує бухгалтерський облік в контексті теорії контрактів, як інструмент контролю за їх виконанням і як об'єкт контрактних відносин, значно актуалізує необхідність її застосування в процесі здійснення наукових досліджень в сфері обліку. Зокрема, це дозволяє використовувати основні положення теорії контрактів для удосконалення національної системи бухгалтерського обліку на наступних рівнях:

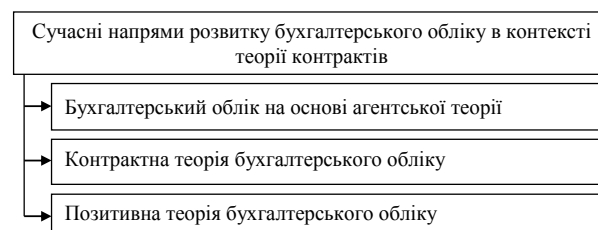
– *на рівні системи облікових стандартів*, оскільки з позиції неінституційної теорії процес розробки облікових стандартів є реакцією на недосконалість ринку облікової інформації. Враховуючи існування різносторонніх інтересів щодо змістовного наповнення облікових стандартів, які любіються різними зацікавленими сторонами (інвестори, позичальники,

власники та менеджмент компаній, фінансові аналітики та ін.), кінцевий продукт даного процесу, тобто систему облікових стандартів (країни або міжнародну (МСФЗ)), слід розуміти як результат домовленостей та компромісів між обліковими регуляторами та всіма зацікавленими сторонами;

– *на рівні конкретного підприємства*, оскільки на сьогодні, в умовах існування можливості вибору альтернативних варіантів облікового відображення, представлених в національних П(С)БО, у суб'єктів ведення та організації бухгалтерського обліку існує можливість впливу на фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Таким чином, теорія контрактів створює формальну концепцію для вивчення контрактних відносин, які стосуються побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві, та може розглядатись як потужний інструмент вирішення актуальних облікових проблем, які постали перед дослідниками при переході до більш лібералізованої системи облікового регулювання. На сьогодні дана концепція вважається одним із провідних напрямів подальшого розвитку неінституційної економічної теорії, що тісно пов'язана із теорією прав власності та теорією трансакційних витрат, однак передбачає акцентування уваги на проблемі інформаційної асиметрії та стимулах суб'єктів прийняття рішень.

Можна виділити наступні напрями розвитку бухгалтерського обліку в розрізі теорії контрактів, які дозволяють піднести облікову науку на новий якісний рівень, наближаючи її до стандартів проведення наукових досліджень, використовуваних в інших економічних науках (рис. 1).



**Рис. 1. Сучасні напрями розвитку бухгалтерського обліку в контексті теорії контрактів**

Виділені напрями (рис. 1) розкривають різні аспекти місця та ролі бухгалтерського обліку в діяльності підприємства з позиції теорії контрактів, частково перетинаючись між собою. Розвиток кожного із виділених напрямів дозволяє значно збагатити наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, доповнюючи його

предмет новими теоретичними конструктами, моделями, а також соціологічними та психологічними аспектами.

В цілому неінституційні дослідження дозволяють пролити світло на процедурні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств, пояснюючи взаємовідносини між суб'єктами, відповідальними за здійснення облікових процедур та за реалізацію професійних суджень, розкриваючи особливості формування внутрішніх організаційних облікових правил та їх структуру з метою забезпечення їх відповідності прийнятим в країні соціальним цінностям і нормам. Неінституційна теорія дозволяє більш повно зрозуміти бухгалтерську практику із акцентуванням уваги на суб'єкта ведення та організації обліку. Австралійські дослідники С. Хендерсон, Г. Пейрсон, К. Хербон та Б. Ховісон відмічають з цього приводу, що агентські та контрактні теорії використовуються для роз'яснення та передбачення вибору облікових політик. Ці теорії базуються на припущеннях раціональності поведінки та егоїстичних інтересів учасників контрактних відносин. Кооперація між всіма учасниками виникає в результаті укладання контрактів, в деяких з яких використовуються облікові концепції та вимірники [11, с. 126-127].

Інтегруючи організаційні аспекти побудови облікових систем та теорію контрактів, можливим є створення концептуальних засад для розуміння та аналізу відносин всередині компанії, що пов'язані із функціонуванням облікової системи, де одні суб'єкти делегують повно-

важення щодо обробки облікової інформації про ресурси підприємства та прийняття рішень на її основі іншим суб'єктам.

Окрім цього, проведений аналіз праць зарубіжних дослідників дозволяє констатувати, що теорія контрактів може застосовуватись для подальшого розвитку інших суміжних сфер наукових досліджень, зокрема, аудиту, управлінського обліку, управлінського контролю, обліково-інформаційного забезпечення управління вартістю підприємства тощо.

**Висновки.** В умовах часткової втрати на початку XXI-го століття довіри до бухгалтерського обліку з боку суспільства та трансформації економічної системи шляхом її постіндустріалізації, інноватизації та інформатизації потребує удосконалення методологія здійснення наукових досліджень в бухгалтерському обліку. Одним із таких методологічних засобів є інституційна економічна теорія, положення якої в останні роки широко використовуються вітчизняними дослідниками. Враховуючи появу неінституційних концепцій, які можуть бути застосовані при дослідженні особливостей функціонування облікової системи підприємства, обґрунтовано для розвитку бухгалтерського обліку використовувати теорію контрактів. Використання даної теорії є потужним інструментом вирішення актуальних проблем в умовах лібералізації системи облікового регулювання, зокрема, в контексті наступних напрямів: 1) Бухгалтерський облік на основі агентської теорії; 2) Контрактна теорія бухгалтерського обліку; 3) Позитивна теорія бухгалтерського обліку.

#### Список використаних джерел:

1. Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Pub.L. 107-204, 116 Stat. 745, enacted July 30, 2002). – 66 p.
2. Cohen J. Rethinking the influence of agency theory in the accounting academy / J. Cohen, L. Holder-Webb // *Issues in Accounting Education*. – 2006. – Vol. 21. – № 1. – P. 17-30.
3. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. – К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
4. Канцуров О.О. Институциональный аспект бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров: монографія / Канцуров О.О. – К.: ННЦ ІАЕ, 2014. – 380 с.
5. Метелиця М.В. Розвиток бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика / М.В. Метелиця. Дис... на здоб. наук. ступ. д.е.н. зі спец. «08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – К., НААНУ ННЦ «ІАЕ». – 538 с.
6. Лоханова Н.О. Облік у системі управління економічною стійкістю підприємств: інституціональний підхід / Н.О. Лоханова. Автореф. дис... на здоб. наук. ступ. д.е.н. зі спец. «08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 38 с.
7. Романчук К.В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : монографія / К.В. Ромачук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 528 с.
8. Гейер Е.С. Методологія та організація взаємозв'язку бухгалтерського обліку й оподаткування прибутку підприємства / Е.С. Гейер. Автореф. дис... на здоб. наук. ступ. д.е.н. зі спец. «08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Одеса: ОНЕУ, 2015. – 40 с.
9. Діба В.М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія / В.М. Діба. Автореф. дис... на здоб. наук. ступ. д.е.н. зі спец. «08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Київ: КНЕУ, 2017. – 34 с.
10. Эггерстон Т. Экономическое поведение и институты / Пер. с. англ. / Трауинн Эггерствон. – М.: Дело, 2001. – 408 с.

11. Henderson S. Issues in Financial Accounting. 15th ed. / S. Henderson, G. Peirson, K. Herbohn, B. Howieson. – Pearson Higher Education AU, 2014. – 1029 p.

**Yukhimenko-Nazaruk I.A.**

## **DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF CONTRACTING THEORY**

The necessity of improving the current accounting model based on the use of new methodological tools has been grounded. It was established that the accounting is largely affected by changes occurring in the global economic system (postindustrial movement, implementation of innovations, wide spread of information technologies and systems). Determined that the issue of the national accounting system based on the use of institutional methodological tools pay attention E. Geyer, V. Dyba, V. Evdokymov, V. Zhuk, A. Kantsurov, S. Lehenchuk, N. Lohanova, V. Metelytsa, O. Petruk, K. Romanchuk, I. Sadovska and others. The purpose of the article is to identify and substantiate actual directions of accounting in the context of contracting theory. The factors that contribute to the need to find new methods of scientific research in the field of accounting have been allocated. Two reasons for failure of use new institutional concepts in accounting have been identified. The expediency of the contracting theory for further development of a national accounting system on its two levels (level of accounting standards; accounting entity level) has been grounded. Three main areas of accounting theory in the context of contracting theory (agency theory, contracting theory, positive accounting theory) that allow bring accounting as a science to a new qualitative level have been allocated. Proved that use of the contracting theory in accounting research is a powerful tool to address the currant actual problems in a liberalized accounting system. The role of new institutional research to improve the procedural aspects of accounting and financial reporting has been suggested.

**Keywords:** contracting theory, agency theory, positive accounting theory, institutional accounting theory.