

УДК 651.01

Осадча Т.С.

докторант

Травін В.В.

к.е.н., доцент

Житомирський державний технологічний університет

E-mail: tatiana@osadcha.com

E-mail: vitaliytravin2@gmail.com

ПОШУК ТЕОРЕТИЧНИХ ЗАСАД РОЗШИРЕННЯ ФУНКЦІОНАЛЬНИХ МОЖЛИВОСТЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті визначені недоліки існуючих підходів до трактування можливостей бухгалтерського обліку. Встановлено, що фактори, які впливають на бухгалтерський облік, поділяються на внутрішні та зовнішні і пов'язані його мезо- та макрооточенням. Відповідно до такого поділу будується класифікація користувачів, інформаційні запити яких розглядаються в якості каталізаторів зміни бухгалтерського обліку. Однак, поза увагою залишаються причини змін самих запитів. Таким чином, аналізується лише зовнішній прояв, а не внутрішні причини. Враховуючи природу бухгалтерського обліку, запропоновано розглядати його технологію, яка, спираючись на інституційні обмеження, визначає господарські можливості в суспільстві, забезпечуючи зменшення інформаційної невизначеності при здійсненні господарської діяльності. Також встановлено залежність завдань бухгалтерського обліку від детермінант ціннісної орієнтації, що дало можливість визначити напрям теоретичних досліджень, який дозволив би пояснити причину зміни інтересів користувачів бухгалтерської інформації та їх запитів. Найефективнішою теоретичною основою, з точки зору пошуку пояснень розвитку бухгалтерського обліку, визначено інституціоналізм.

Ключові слова: бухгалтерський облік, завдання бухгалтерського обліку, методологія бухгалтерського обліку, інституція, ціннісні детермінанти.

Постановка проблеми. Дослідження в сфері бухгалтерського обліку та їх актуальність визначається як практичними питаннями, пов'язаними з особливостями

суспільно-економічних відносин, так і змінами в теоретичних концепціях в сфері економічних досліджень.

Процес пізнання природи бухгалтерського обліку триває вже не одне століття. В центрі цього пошуку залишаються запитання про функції бухгалтерського обліку, його принципи, методи. Кірейцев Г.Г. відмічає, що “пізнання функцій слід розглядати як передумову розуміння головного в обліку – його призначення. Функції завжди первинні у відношенні до методу і організаційних форм бухгалтерського обліку. Під функціями бухгалтерського обліку слід розуміти прояв його властивостей, спрямованих на пізнання і взаємопов’язане відображення фактів господарського життя, контроль і регулювання економічних дій і подій та забезпечення прогнозу фінансового становища підприємства в майбутньому [3, с. 49]. Дотримуючись такої логіки наукових досліджень процесу розвитку бухгалтерського обліку, вчені роблять спроби пояснити його природу.

Негативну оцінку досягнутих результатів дали Е.С. Хендриксон і М.Ф. Ван Бреда [9, с. 75], які відмітили, що було створено лише кілька пафосних фраз для ілюстрації системи, винайденої 500 років назад.

Однією з причин скрутної ситуації, в якій опинився бухгалтерський облік є “функціональні рамки”, якими є межі підприємства. Ця ж причина виправдовує підхід, відповідно до якого, облік має захищати інтереси виключно власника.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розв’язанням проблем теорії та методології бухгалтерського обліку займалися такі відомі вчені як М.І. Бондар, О.М. Галаган, Я.М. Гальперін, В.М. Жук, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, М.А. Кіпарісов, С.Ф. Легенчук, В.Г. Макаров, Т.С. Мітюшкін, П.П. Німчинов, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, О.П. Рудановський, Я.В. Соколов, Т. Трифонов та інші.

Формулювання цілей статті. Визначити теоретичне підґрунтя для розробки рекомендацій щодо розширення функціональних меж застосування бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. В основу логіки обґрунтування обмежень методології бухгалтерського обліку та сфери його застосування покладено інформаційну функцію бухгалтерського обліку. Її трактування відбувалося з використанням теоретичних постулатів, які закріплювали максимізацію прибутку, як основну мету діяльності економічного суб’єкта. Тому й пропозиції щодо розвитку бухгалтерського обліку спрямовувалися на покращення методів, процедур визначення ефективності господарської діяльності (визначення фінансового результату).

Ідея раціональності поведінки суб'єктів мікроекономічного рівня суспільно-економічних відносин визначила прагматичний характер обліку. Прийнявши її за аксіому, дослідники почали обмежуватися мікроекономічним значенням бухгалтерського обліку. Як наслідок, недостатньо врахованими залишилися велика кількість умов, актуальність і важливість яких сьогодні не піддається жодним сумнівам, зокрема, цінності, які виступаючи неформальними інституціями, впливають на бухгалтерський облік через його суб'єкта.

Такий стан речей був сприйнятним до певного моменту, але на сучасному етапі, з розвитком методологічного інструментарію, ми повинні виходити із гіпотези про значення бухгалтерського обліку, яке не обмежується його мікроекономічною функціональною приналежністю, стосується впливу на цивілізаційні зрушення, зокрема, що стосується інтеграційних процесів України в напрямі Західної цивілізації

Дослідження в сфері бухгалтерського обліку мають сприяти відновленню його втраченого статусу як теоретичної економічної науки. Для цього дослідник має зайняти позицію конструктивного критика його існуючих положень, а не адвоката власних пропозицій, а гірше – своїх або чужих егоїстичних цілей. Такий ризик існує через те, що в системі бухгалтерського обліку відбувається фокусування різних інтересів, за звичай, протилежних.

Особливістю бухгалтерського обліку є його подвійна природа, яка пов'язана з тим, що він одночасно є функціональною наукою і видом практичної діяльності. “У бухгалтерському обліку, як в жодній іншій функціональній економічній науці, наближені “предмет пізнання” вченого і “предмет праці” бухгалтера”. Бухгалтерський облік, як наука, своїми основами входить у практику, тісно з нею пов'язаний і покликаний вивчати, узагальнювати методи відображення та контролю господарської діяльності підприємств. Грунтуючись на практичному досвіді застосування бухгалтерського обліку, його теорія на підставі досліджень об'єктів, що обліковуються, покликана встановлювати найбільш досконалі способи та прийоми, організаційні форми й техніку ведення обліку та складання бухгалтерської звітності” [8, с. 31].

Таким чином, значення бухгалтерської інформації в пізнавальній діяльності людини постійно зростає, враховуючи те, що бухгалтерський облік постійно розвивається, накопичуючи досвід, що, в свою чергу, допомагає йому відкривати і пояснювати закономірності та принципи господарювання. Як результат генерується динамічна система знань, яка одночасно є основою бухгалтерського обліку, як практичної діяльності, так і обліку, як науки.

Реконструкція предмету бухгалтерського обліку, на думку Я.В. Соколова, пов'язана з уявленнями про метод бухгалтерського обліку як моделювання. “Моделювання передбачає побудову бухгалтерських моделей, а тому саме з його використанням, на думку вченого, у бухгалтерському обліку відбувається дослідження, осмислення, аналіз і пізнання фактів господарського життя [4, с. 222].

Таким чином, забезпечуючи відображення фактів господарської діяльності, бухгалтерський облік допомагає формувати узагальнену картину економічного життя в визначених умовах. Тим самим облік виконує завдання, здатність виконувати яке втрачено теоретичною економічною наукою. В такий спосіб бухгалтерський облік створює можливості для пізнання, а також упорядковує інформаційне середовище. Важливим завданням у векторі розширення меж застосування методологічних можливостей бухгалтерського обліку є пошук теоретичного підґрунтя.

Запитання про стан бухгалтерського обліку необхідно розуміти в кількох аспектах. Перший аспект стосується методології, яка сформувалася на даний момент в Україні, другий – це відношення суб'єктів бухгалтерського обліку до цього. Третій – стосується необхідності пояснення причин такої ситуації.

Бухгалтерський облік поєднує в собі складне суб'єктно-об'єктне утворення, що включає умови оточення і саму людину. Це сфера, пронизана та структурована людським чинником, в якій пов'язані об'єкти та суб'єкт.

Аналізу особистості бухгалтера як активно діючого суб'єкта присвячені праці К.О. Абульханова-Славської, О.В. Брушлінського, Д.О. Леонтьєва, В.В. Знакова, Г.О. Балла, С.Д. Максименко, В.О. Моляко, В.О. Татенко, Т.М. Титаренко.

Такий підхід частково реалізований в дослідженнях О.М. Петрука [8] та Л.В. Чижевської [11]. Розглядаючи особливості системи бухгалтерського обліку, О.М. Петрук визначає “наявність суб'єкта дослідження, чи спостерігача. В розумінні поняття “спостерігач” може вкладатися різний зміст. Це може бути окрема людина, соціум, який взаємодіє з певною економічною системою або інструментом. Виходячи з цього, О.М. Петрук виділяє декілька спостерігачів [8, с. 16]: по-перше, це мегаспостерігач, в ролі якого виступає власник, інвестор, кредитор, адміністрація або будь-які управлінці на рівні підприємства, держава, наприклад, в особі податкових органів; по-друге, це метаспостерігач, – бухгалтер (інша особа, фірма), який веде бухгалтерський облік; по-третє, це мета- або мегаспостерігач, – вчений, який виявляє закономірності розвитку методів бухгалтерського обліку, на підставі чого удосконалює

їх. Ці дослідження лише доводять згадану вище подвійність бухгалтерського обліку, коли одночасно облік розглядають і як професійну діяльність, і як науку.

Визнання впливу суспільства на поведінку суб'єкта бухгалтерського обліку вимагає враховувати ціннісний аспект знання, який проявляється у філософському знанні у вигляді роздумів про етичні, естетичні та пізнавальні цінності, про шляхи і тенденції розвитку людства. Вони впливають на нього, на його свідомість, мислення, ідеї. Це означає, що інформація бухгалтерського обліку, яка з часом трансформується у знання, є результатом не лише абстрактно-теоретичної і практичної діяльності, пов'язаної з веденням бухгалтерського обліку, але й вираженням ціннісних установок і орієнтацій.

Таким чином, поряд з можливостями, якими володіє суб'єкт бухгалтерського обліку отримує систему обмежень, якими він має керуватися. Відповідно, процес використання методів бухгалтерського обліку, направлений на формування бухгалтерської інформації, має включати ціннісні орієнтації у вигляді формальних і неформальних обмежень. Це дозволить розширити знання про бухгалтерський облік, а також фактори, які впливають на його розвиток, збагативши тим самим теорію бухгалтерського обліку. В практичній площині сприятиме вирішенню проблеми гармонізації П(С)БО та МСФЗ, тим самим забезпечуючи інтегрування України в Західну економічну цивілізацію.

Як теоретична основа реалізації поставлених завдань, в контексті сформульованих гіпотез, може розглядатися інституційна теорія. Досліджуючи вплив економічної теорії на бухгалтерський облік, Г.Г. Кірейцев говорить про необхідність принципового оновлення окремих положень теорії бухгалтерського обліку, орієнтуючись на вимоги економічної теорії, зокрема, інституційної теорії.

Використання інституційної теорії, її можливостей в дослідженнях проблем бухгалтерського обліку обґрунтовується в роботах В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, В.В. Панкова, О.М. Петрука, Л.О. Чайковської, В.Ф. Палія. Ефективність інституційної теорії обумовлена її успішністю, як конкуруючої дослідницької програми. Для раннього інституціоналізму категорія “інституція” слугувала своєрідними “тараном” у прориві економічної теорії в галузі міждисциплінарних досліджень, суміжних з іншими суспільними науками. Вона виступила теоретичним засобом включення соціального, історичного та культурного антропогенезу в площину економічної науки як “перехід від аналізу “людини економічної” до всебічності, універсальності “соціальної людини”. Як стрижень інституційних досліджень ця категорія втілювала протидію з боку

гетеродоксії по відношенню до переважаючої з кінця XIX століття тенденції звуження предмета економічної науки до меж абстрактно-формалізованої “чистої” економічної теорії, декларованої представниками маржиналізму та неокласики [2, с. 58].

Поява інституційної термінології в економічній науці пов’язана з прізвищем Т. Веблена, який почав її використовувати у своїй програмній статті “Чому економіка не є еволюційною наукою” (1898). У своїй праці “Теорія бездіяльного класу: Економічне дослідження інституцій” [1] під інституціями Т. Веблен розуміє комплекс звичних способів мислення стосовно відносин між людиною і суспільством, а також загальноприйняту поведінку. Їх трактування не зазнало особливих змін і в подальших дослідженнях Веблена, окрім акценту на те, що інституції є продуктом тривалого попереднього історико-соціального досвіду людей. Він розглядав інститути як складні утворення, кумулятивна динаміка яких визначає траєкторію розвитку. Тому становлення індустріальної системи він доводив через інституційні зміни.

В Україні інституційний напрям наприкінці XIX – на початку XX розвивали М. Бунге, Д. Піхно, М. Туган-Барановський, М. Зібер, М. Соболев, В. Железнов, В. Левитський та ін. До сьогодні так і не склалася єдина класифікація інституційної теорії, залишаючи місце для дуалізму старого інституціоналізму (Т. Веблен, Дж. Коммонс, Дж. К. Гелбрейт) і неоінституціоналізму (Р. Коуз, У.К. Мітчелл, Дж. Бьюкенен [6], Д. Норт [7], Дж.М. Ходжсона [10], Х. Демсец, М. Ослон, Р. Познер). Обидва напрями сучасного інституціоналізму сформувалися або на основі, або під суттєвим впливом неокласичної теорії.

Відновлення і суттєве поширення використання категорії інституція в економічній теорії та літературі викликані хвилею актуалізації, популяризації та піднесення наукового інтересу до інституційних проблем, що ознаменувала останні десятиріччя XX та початок XXI століття. Це пов’язано з якісно новим етапом розвитку самої інституційної теорії, який розпочався в останній третині минулого століття і полягав у перетворенні інституціоналізму з порівняно периферійного теоретичного відгалуження економічної науки у достатньо впливовий, потужний і найбільш теоретично розгалужений науковий напрям [2, с. 55].

Дослідженням інституційної проблематики в Росії присвячені роботи таких вчених, як О. Аузан, А. Олейнік, О. Шастітко, Р. Капелюшніков, Р. Нуреев, О. Нестеренко, В. Полтерович, О. Московський, В. Вольчак, Ю. Латов, А. Тарушків, О. Ішаков, Д. Фролов. В Україні плідну розробку інституційних проблем трансформаційної економіки здійснюють такі вчені, як С. Архієреєв, А. Маслов,

О.Нестеренко, Ю. Павленко, С. Панчишин, О. Прутська, Р. Пустовійт, В. Тарасевич, О. Чаусовський, В. Якубенко, О. Яременко та ін. [2, с. 53].

Нобелівський лауреат Д. Норт зазначає, що “інституції – це правила гри в суспільстві або, точніше, придумані людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію в певне рiчище. І, як наслідок, вони структурують стимули в процесі людського обміну – політичного, соціального чи економічного. Інституційна зміна визначає шлях, яким суспільство розвивається в часі, і тому є ключем до розуміння історичної зміни” [7, с. 10]. Тим самим, соціально-економічні інститути визначають найкорисніші види діяльності в конкретних соціально-економічних умовах.

Дж. Ходжсон визначає інституції як довговічні системи правил, що склалися та укорінилися, що надають структуру соціальними взаємодіям [10, с. 11]. Таким чином, на думку автора інституції складають сутність системи соціальних правил. За Ходжсоном, зміст поняття інституції включає, як норми поведінки та соціальні конвенції, так і юридичні та формальні правила гри.

Враховуючи, що представлене дослідження пов’язано не з інституційною методологією, а з окремими теоретичними проблемами функціонування і розвитку інституційної структури суспільства, їх характеристика необхідна для визначення природи бухгалтерського обліку.

Важливим є той факт, що інституційна теорія, окрім всього іншого, дозволяє звільнити людину від “кайданів раціональності”, в які вона попала в результаті синтезу економічної теорії та природничих наук, що відбувся в кінці XIX – початку XX століття. Що стосується бухгалтерського обліку, то вона може виступати основою для пояснення поведінки суб’єкта бухгалтерського обліку, тим самим допомогти в поясненні його змін.

Бухгалтерський облік також є важливим засобом формування економічної поведінки суб’єктів, свідомого впливу на досліджувані об’єкти з метою надання їм визначеної спрямованості. Це відбувається завдяки бухгалтерській інформації, яка зменшує невизначеність. Тому необхідно проаналізувати проблему розширення сфери застосування бухгалтерського обліку, використовуючи інституційну теорію.

Особливість економічних інститутів полягає в накопиченні і передачі інформації в просторі і в часі. Виконуючи інформаційну функцію, економічні інститути забезпечують безперервність суспільного відтворення. Це зумовлене, перш за все, спільними рисами між природою інформації як ресурсу та суспільними інститутами. Ця подібність простежується в ході аналізу понять інституцій та інформації.

Інформацією стають ті повідомлення, які знімають невизначеність, що існувала до їх отримання [5, с. 160]. І саме на таку функцію інституцій – зменшувати та знімати невизначеність – звертає увагу Д. Норт. Зокрема, в своїй праці “Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки” він пише: “Інституції зменшують невизначеність за допомогою структурування повсякденного життя. Вони служать дороговказом для людської взаємодії, бо коли ми хочемо привітатися з друзями на вулиці, керувати автомобілем, купувати помаранчі, позичати в когось гроші, стати підприємцем, поховати когось з близьких тощо, то знаємо (або можемо легко дізнатися), як це здійснити” [7, с. 12]. Звернемо увагу на фразу “ми знаємо, що”, яка безпосередньо вказує на інформаційну природу, чи то краще роль, інститутів. І далі цей зв’язок у Норта підкреслюється ще більш рельєфно: “За умов неповної інформації та недосконалої обчислювальної здатності обмеження зменшують витрати на людську взаємодію порівняно з випадком відсутності інституцій” [7, с. 51], “у світі повної інформації інституції зайві” [7, с. 77].

За своєю формою бухгалтерський облік є сукупністю певних правил взаємодії в економічній системі, існування й розповсюдження яких стало можливим завдяки згоді між індивідами, спрямованій на узгодження поведінки і взаємодії різних економічних суб’єктів на мікрорівні. Тому в контексті інституційної теорії бухгалтерський облік може бути представлений у формі технології.

Бухгалтерський облік як технологія разом із наявними обмеженнями інституційної теорії визначають господарські можливості в суспільстві. Підприємства (в межах інституційної теорії – це організації), як уособлення бізнесового інтересу, створюють для того, щоб скористатися такими можливостями. Відповідно до їх еволюції, змінюються й інституції. У такий спосіб відбувається реалізація позитивного зворотного зв’язку. Це відкриває нові й дуже важливі особливості підприємства, що характеризують його як частину єдиної структури за умови формування в системі бухгалтерського обліку повної інформації про відносини між людьми у вигляді фактів господарського життя.

Сукупність суспільних інститутів визначає напрям цивілізаційного розвитку, а технології – характер і засоби економічного розвитку. Зв’язок між інститутами і технологіями в явному або неявному вигляді простежується в теоретичних конструкціях економічного зростання різних шкіл економічної теорії.

Одне з головних завдань бухгалтерського обліку як технології в економіці полягає у тому, щоб зменшити невизначеність шляхом встановлення структури

відображення господарської діяльності. Таким чином, можливості бухгалтерського обліку значно ширші і пов'язані зі значенням бухгалтерської інформації. Тому характеристика природи бухгалтерського обліку має включати дослідження процесу її формування.

Завдання бухгалтерського обліку залежать від детермінант ціннісної орієнтації (уявлення, знання, інтереси, мотиви, потреби, ідеали, стереотипи), які формуються на різних рівнях економічної системи (теоретичний та функціональний) і, взаємодіючи, генерують сукупність інституційних запитів.

Акцент на ментальних факторах обумовлений тим, що відносини, в тому числі, професійну діяльність, індивід сприймає через власні ментальні традиції, а точніше через цінності, які формуються соціокультурними традиціями. Цінності – це апіорні та сформовані в процесі життя положення, які формують сприйняття і реакцію (дії як прояв) індивіда. Тому саме аналіз процесу формування українських цінностей дозволить відповісти на запитання, яке ставлення у суб'єктів бухгалтерського обліку до свободи вибору і чому воно таким сформувалося.

Процес соціалізації індивіда відбувається через культурні, економічні, політичні традиції суспільства. Більше того, цінності індивіда формуються в процесі соціалізації, і включають в повсякденному житті впливи як культурні, так і економічні. В сучасному світі можна спостерігати дві тенденції: відбувається уніфікація економіки світу, яка стає ринковою, молодь орієнтується на глобальні культурні традиції. В той же час національні культурні традиції зберігаються в суспільствах, включених в процеси глобалізації. Чим активніше відбувається глобалізація, а з нею уніфікація економічної системи (ринкова економіка), політичної (демократія), тим все більшу роль починає грати національна культура в житті суспільств і в свою чергу впливає на їх економічну і політичну системи. «За словами відомого фахівця з економічної історії Дейвіда Ландеса, “якщо ми можемо чого-небудь навчитись з історії економічного розвитку, то це що культура має вирішальне значення” [12].

Економічні, політичні відносини індивід сприймає через власні культурні традиції, а точніше через цінності, які формуються культурними традиціями. Тому розуміння тих цінностей, що формують індивіда, є основою, яка дозволить знайти найкращі варіанти для його розвитку і дозволить окреслити історичні передумови формування відношення суб'єкта бухгалтерського обліку до свободи вибору, яка є ключовим питанням в його поведінці.

Соціальна структура, це схема взаємодії соціальних груп, класів, індивідів, соціальних інститутів у суспільстві. Соціальна структура є ефективною, коли інтереси майже всіх соціальних груп, класів, соціальних інститутів, індивідів задовільняються. Інтереси пов'язують з задоволенням матеріальних благ, індивіда, класа через соціальні інститути. З приводу інтересів можна домовитись і знайти компроміс.

Соціальна структура, яка здатна відновлюватись у суспільстві, після великих потрясінь, здатна змінюватись і при цьому зберігати свою суть, базується на цінностях. Одночасно цінності формують індивідуальність та її розуміння свободи вибору і відповідальність.

Це зумовлює необхідність у дослідженні та характеристиці сучасного менталітету суб'єкта бухгалтерського обліку, а також історичних передумов його формування.

Система цінностей сучасного українського суспільства формувалася і продовжує формуватись під впливом: української, європейської та візантійсько-євразійської груп цінностей. Вміння розуміти та користуватись власною ідентичністю та цінностями, може сформувати свої уявлення про свободу вибору та відповідальність.

Їх взаємодія в минулому та сьогодні є однією з головних причин стану невизначеності, в якому знаходиться суб'єкт бухгалтерського обліку у своєму відношенні до свободи вибору. До цього часу система цінностей, яка лежить в основі поведінки суб'єкта бухгалтерського обліку, зокрема, в сфері професійної діяльності, розглядалася лише в історичному контексті.

Усвідомлення цих ідей можливо лише за умови ментальної ідентифікації суб'єкта бухгалтерського обліку в межах соціокультурного простору-часу України. В українській ідентичності для розвитку професійної відповідальності за вибір є всі підстави. Українець сприймає оточуючий світ через власні відчуття серцем, осмислює через розум, поєднує їх в єдине ціле, і коли вони стають основою його індивідуальності, реалізує через власну волю. Для такого національного характеру окрема індивідуальність завжди буде мати велике значення, правда буде реалізовуватись через окрему людину і завжди буде мати практичне значення, та ніколи не буде виступати у вигляд загальної ідеї, здатної знецінити життя індивіда.

Характеристика умов ведення бухгалтерського обліку, а також факторів, які на нього впливають, дозволила визначити систему інституційних запитів, які визначають його завдання.

Вплив інституційних запитів відбувається через дію формальних і неформальних інституцій на систему бухгалтерського обліку та проявляються у формі управлінських запитів. Відповідно, трансформуються завдання бухгалтерського обліку, його предмет, розширюється перелік об'єктів, змінюється сутність існуючих, а інформація набуває гносеологічного змісту.

Таким чином, функціонування системи бухгалтерського обліку пов'язано з середовищем, в якому вона діє і спостерігається; теоретичними положеннями, за допомогою яких і в рамках яких відбувається розвиток теорії бухгалтерського обліку; суб'єктом бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності. Їх поєднання створює "систему координат", в якій він функціонує та розвивається.

Розвиток бухгалтерського обліку як інституційна зміна формується завдяки: 1) "замиканню", що виникає внаслідок симбіозного взаємозв'язку між інституціями та організаціями, які розвинулися під впливом структури стимулів, створених інституціями, і 2) процесу зворотного зв'язку, за допомогою якого люди усвідомлюють своє становище і реагують на зміни в сукупності можливостей.

Висновки. За своєю формою бухгалтерський облік є сукупністю певних правил взаємоіснування в економічній системі, існування й розповсюдження яких стало можливим завдяки згоді між індивідами, спрямованій на узгодження поведінки і взаємодії різних економічних суб'єктів на мікрорівні. Тому в контексті інституційної теорії бухгалтерський облік може бути представлений у формі технології, який здатний трансформуватися під впливом різних факторів.

Потенційні фактори, як правило, поділяються на внутрішні та зовнішні відносно системи бухгалтерського обліку, пов'язані із її мезо- та макрооточенням. Відповідно до такого поділу будується класифікація користувачів, інформаційні запити яких розглядаються в якості каталізаторів зміни бухгалтерського обліку.

Водночас, зміна середовища, в якому здійснює свою професійну діяльність суб'єкт бухгалтерського обліку, в тому числі й культурного, дослідниками оцінюється лише крізь призму зміни інформаційних запитів, на які покликаний відповідати бухгалтерський облік. При цьому сам факт зміни запитів також сприймається як певна очевидність. Такий погляд на зміну культурних факторів є занадто спрощеним. Поза увагою залишаються причини даних змін, які й породили ці нові інформаційні запити. Таким чином, аналізується лише зовнішній прояв, а не внутрішні причини.

Таким чином, поряд з можливостями, якими володіє, суб'єкт бухгалтерського обліку отримує систему обмежень, якими він має керуватися. Відповідно, процес

використання методів бухгалтерського обліку, направлений на формування бухгалтерської інформації, має включати ціннісні орієнтації у вигляді формальних і неформальних обмежень. Реалізувати поставлені завдання можна лише на основі теорії інституціоналізму.

Список використаних джерел.

1. Веблен Т. Теория праздного класса. / Веблен Т. Пер. с англ. и вступ. ст. С.Г. Сорокиной / Под общ. ред. В.В. Мотылева.– М.: Прогресс, 1984. – 367 с.
2. Гайдай Т.В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 53-64.
3. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. / Григорій Герасимович Кірейцев. - Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Наталія Михайлівна Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Мельник Л.Г. Фундаментальные основы развития. / Л.Г. Мельник. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2003. – 288 с.
6. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т./ Сопред. редкол. Г.Г. Фетисов. А.Г. Худокормов. Т. 5. В 2 кн. Всемирное признание: Лекции нобелевских лауреатов / Отв.ред. Г.Г. Фетисов. Кн.1. – М.: Мысль, 2004. – 767 с.
7. Норт Д. Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Даглас Норт / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.
8. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: Монографія. / Олександр Михайлович Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
9. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
10. Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Джеффри Ходжсон / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.

11. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. / Людмила Віталіївна Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
12. Ярослав Грицак Життя, смерть та інші неприємності. – К.: Грані-Т, 2008. – С.28.

References

1. Veblen, T. (1984). *Theory of idle class*. (S.H. Sorokina, Trans). V.V. Motylev (Ed.). Moscow: Progress [in Russian].
2. Haidai, T.V. (2006). Instytuciia yak instrument instytuciinogo ekonomichnogo analizu [The institution as an instrument of institutional economic analysis]. *Ekonomichna teoriia – Economic theory*, 2, 53-64 [in Ukrainian].
3. Kireitsev, G.G. (2007). *Rozvytok bukhhalterskogo obliku: teoriya, profesiya, mizhpredmetni zviazky* [Development of record-keeping: theory, profession, intersubject copulas]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
4. Maliuga, N.M. (2005). *Bukhhalterskyi oblik v Ukrayini: teoriia i metodologiya, perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: theory and methodology development prospects]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
5. Melnyk, L.G. (2003). *Fundamentalnye osnovy razvytiia* [Fundamental bases of development]. Sumy: Universitetskaia kniga [in Ukrainian].
6. Fetisov, G.G. & Xudokormov, A.G. (2004). *Mirovaia ekonomicheskaiia mysl. Skvoz pryzmu vekov* [World economic idea. Through the prism of centuries]. G.G. Fetisov (Ed.). (Vols. 1-5). Moskva: Mysl [in Russian].
7. Nort, D. (2000). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. (I. Dzyub, Trans). Kyiv: Osnovy [in English].
8. Petruk, O.M. (2006). *Reguliuвання bukhhalterskogo obliku v Ukraini: teoriia, metodologiya, praktyka* [Adjusting of record-keeping in Ukraine: theory, methodology, practice]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
9. Hendryksen, E.S. & Van Breda, M.F. (2000). *Accounting Theory*. (Ya.V. Sokolova, Trans). Moskva: Finansy i statistika [in English].
10. Hodzhson, D. (2003). *Ekonomicheskaiia teoriia i instituty: Manifest sovremennoi instytutsyonalnoi ekonomicheskoi teorii* [Economic Theory and Institutions: A Manifesto of modern institutional economics]. Moskva: Delo [in English].

11. Chyzhevska, L.V. (2007). *Bukhhalterskyi oblik yak profesiina diialnist: teoriia, organizatsiia, prognoz rozvytku* [Accounting as a professional activity: theory, organization development forecast]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
12. Grytsak, Ya. (2008). *Zhyttia, smert ta inshi nepryiemnosti* [Life, death and other troubles]. Kyiv: Grani-T [in Ukrainian].

ОСАДЧАЯ Т.С., ТРАВІН В.В. ПОИСК ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ОСНОВ РАСШИРЕНИЯ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье определены недостатки существующих подходов к трактовке возможностей бухгалтерского учета. Установлено, что факторы, которые влияют на бухгалтерский учет, делятся на внутренние и внешние и связаны его мезо и макроокружением. Согласно такому разделению строится классификация пользователей, информационные запросы которых рассматриваются в качестве катализаторов изменения бухгалтерского учета. Однако, вне поля зрения остаются причины изменений самих запросов. Таким образом, анализируется только внешнее проявление, а не внутренние причины. Учитывая природу бухгалтерского учета, предложено рассматривать его технологию, которая, опираясь на институциональные ограничения, определяет хозяйственные возможности в обществе, обеспечивая уменьшение информационной неопределенности при осуществлении хозяйственной деятельности. Также установлена зависимость задач бухгалтерского учета от детерминант ценностной ориентации, что позволило определить направление теоретических исследований, которое позволило бы объяснить причину изменения интересов пользователей бухгалтерской информации и их запросов. Эффективной теоретической основой, с точки зрения поиска объяснений развития бухгалтерского учета, определен институционализм.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, задачи бухгалтерского учета, методология бухгалтерского учета, институции, ценностные детерминанты.

OSADCHAYA T., TRAVIN V. SEARCH THEORETICAL FOUNDATIONS EXTEND THE FUNCTIONALITY OF ACCOUNTING

The article identified the shortcomings of existing approaches to the treatment possibilities of accounting. It was established that the factors affecting accounting, divided into internal and external, and its associated meso and macro. According to this classification

division based user information requests are considered as catalysts for change in accounting. However, aside are driving changes made inquiries. Thus, analyzed only the outward manifestation, not internal reasons. Given the nature of accounting prompted him to consider a technology that based on institutional constraints determine the economic opportunities in the community, providing information reduce uncertainty in doing business. Also, the dependence problems accounting determinants of value orientation, making it possible to determine the direction of theoretical research that would explain the change in the interests of users of financial information and their requests. The most effective theoretical basis, in terms of finding an explanation of accounting determined institutionalism.

Keywords: accounting, accounting objectives, methodology of accounting, institutions, values.

Стаття надійшла до редакції 01.06.2016 р.

Авторська довідка

	Українською мовою	Англійською мовою
ПІБ/ Last name, first name	Осадча Т. С.	Osadcha T.
Науковий ступінь/ Scientific degree	к.е.н.	Candidate of Economics Sciences
Вчене звання/ Scientific rank	доцент	Associate professor
Посада/ Position	докторант	doctoral
Установа/ Establishment	Житомирський державний технологічний університет	Zhytomyr State Technological University

	Українською мовою	Англійською мовою
ПІБ/ Last name, first name	Травін В.В.	Travin V.
Науковий ступінь/ Scientific degree	к.е.н.	Candidate of Economics Sciences
Вчене звання/ Scientific rank	доцент	Associate professor
Посада/ Position	Доцент кафедри економічної теорії та загальноекономічної підготовки	Associate professor of economic theory and economic preparations
Установа/ Establishment	Житомирський державний технологічний університет	Zhytomyr State Technological University