

Тлущкевич Наталія

к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

м. Луцьк

## РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ НАУКИ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗМУ

Проблеми та результат формування глобальної системи бухгалтерського обліку беззаперечно свідчать про початок її становлення. Вагомість національних систем обліку, і відповідно, розвиток облікових стандартів та теорій під потреби сучасної економіки та потреб бізнес-середовища, засвідчує історично-інституціональну об'єктивність їх подальшого стійкого існування, незважаючи на сучасні концепції (парадигми) бухгалтерського руху.

Необхідність вдосконалення теорії бухгалтерського обліку досить чітко підкреслив проф. Палій В.Ф.: «Теорія бухгалтерського обліку відстає від об'єктивно виниклих на практиці проблем; за змістом вона мало відрізняється від сформованої в тридцять роки. Теорія бухгалтерського обліку переважно пояснює техніку обліку. Суть і зміст бухгалтерського обліку майже не розглядаються, не говорячи вже про те, що сама ця сутнісна характеристика бухгалтерського обліку застаріла, оскільки не відповідає новим умовам» [7].

У вітчизняній науці вперше бухгалтерські теорії класифіковано та проаналізовано їх дієздатність А.М.Галаганом. Значення облікових теорій полягає в тому, що при їх наявності рахівництво стає не ремеслом, а мистецтвом, як сукупністю прийомів, доцільність яких науково обґрунтована. Галаган називає: «Рахунковою теорією сукупність логічно правильно побудованих міркувань, які дають пояснення тим чи іншим технічним прийомам, що застосовуються на практиці рахівництва» [12, с. 13].

Зародження «теорії персоніфікації рахунків» або уособлення рахунків були викладені італійським математиком Л. Пачолі, який писав, що всі рахунки характеризують певних осіб, а всі операції являють собою взаємозв'язок між особами-рахунками, де одна особа — рахунок отримує, а інша особа — рахунок видає. Але оскільки ці взаємовідносини в їх юридичному трактуванні вважалися «вічними законами» економічного життя, «вічним законом бухгалтерії» вважався і подвійний запис [12].

Взагалі, Галаган класифікував всі рахункові теорії на дві основні групи, а саме: 1) метафізичні рахункові теорії; 2) позитивістські рахункові теорії. До складу метафізичних рахункових теорій було віднесено різного роду юридичні або персоналістичні теорії. До складу позитивних теорій - такі, які в своїх побудовах виходять із сутності діяльності господарства і об'єктів цієї діяльності /теорія двох рядів рахунків, вчення Беста, теорії Жермані і Дюмарше, мінова, балансова, математична та інші. До філософських рахункових теорій, відносяться вчення Л.Гомберга та Д.Чербоні [2, с. 142].

Виходячи з критерію практичної діяльності, Малюга Н.М. виділяє 1) позитивні облікові теорії та 2) нормативні облікові теорії: позитивні облікові теорії захищають індивідуальні інтереси, передбачаючи, що люди завжди діють виключно егоїстично та прагнуть максимізувати власну вигоду; нормативні

облікові теорії покликані захищати суспільні інтереси, передбачаючи максимізацію суспільної корисності від господарської діяльності» [5, с. 36].

Провівши аналіз існуючих розробок щодо теорії облікової науки, С.Ф. Легенчук виділив наступні підходи: теорія «багатоцільового обліку» (С.Ф. Голов); концепція «стратегічного еккаунтингу» (С.М. Деньга, Ю.А. Верига); «інституційна теорія обліку» (В.М. Жук); «подвійна інформаційна динаміка» (Н.М. Малюга); концепція «управлінського обліку» (Л.В. Нападовська); «інформологія» (М.С. Пушкар); «бухгалтерський облік з метою стратегічного управління» (А.В. Шайкан) [4, с. 88].

Отже, бухгалтерський облік був і залишається основою цієї глобальної і постійно міняючої своє «обличчя» широкою системою управлінських знань. Успішний розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні характеризується своєрідністю, що значною мірою зумовлено закономірностями в обліку. Еволюція теоретичних методів вивчення бухгалтерського обліку безпосередньо визначається умовами, в яких накопичуються наукові знання. Тобто, сучасний бухгалтерський облік (теоретичні і практичні основи) як наука формується, перш за все, з врахуванням розвитку інституційного середовища.

Вперше питання впливу на сучасну теорію і практику бухгалтерського обліку економічні теорії, зокрема і інституціональної теорії висвітлено в науковій доповіді професора Г.Г.Кірейцева «Глобалізація економіки и унификация методологии бухгалтерського учета» [3]. Надалі ця проблематика розвивалася в дослідженнях В.М. Жука.

Інституціоналізм – напрямок економічної теорії, що виник у США та інших країнах наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. й обумовлений переходом від панування приватної капіталістичної власності й вільної конкуренції до посиленого усупільнення господарства та його монополізації. Інституціоналізм є на сьогодні єдиною економічною теорією, котра пов'язує фундаментальні поняття економічної теорії з соціально-економічною поведінкою людини в реальному житті і претендує на пояснення не тільки економічних, але і соціальних, і політичних форм поведінки. Ще в 1935 році Л.Роббінс визначив економічну науку як науку, що вивчає людську поведінку. Тому, найрізноманітніші явища соціального життя і будь-які форми людської поведінки є давно в інституціоналізмі об'єктом економічного аналізу [2, с. 145].

Особливо важливим питанням бухгалтерського обліку в контексті інституціональної теорії є адаптування напрацювань з облікових концепцій до реалій національного інституційного середовища. Гідність інституціональних теорій в тому, що вони дозволяють ввести стандартний бухгалтерський облік у більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні, змістовні механізми його розвитку на перспективу.

Так, В.М. Пархоменко відмітив, що у вітчизняному бухгалтерському обліку також визнана та задекларована необхідність інституційної перебудови системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, в якій держава відіграє провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій [8, с. 15].

Крім того, тенденції розвитку й удосконалення бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язані і з його нормативним регулюванням. Натомість

необхідність розгляду питань такого регулювання обумовлена його переорієнтуванням з облікового процесу на бухгалтерську фінансову звітність, на підвищення ролі регулювання фінансового обліку, забезпечення можливого поєднання нормативних розпоряджень відповідних органів виконавчої влади з професійними рекомендаціями, і навіть використання міжнародних стандартів у національному регулюванні.

Отже, облікові теорії і їх різноманіття є основою розвитку бухгалтерського обліку як науки. При цьому, сучасні вимоги до обліково-аналітичного забезпечення системи управління зумовлюють вивчення і формування інституціонального забезпечення облікової науки. Тому, різноманіття теорій бухгалтерського обліку сприяє оновленню його концепцій в міру формування інституціонального середовища.

### **Список використаних джерел**

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія [Текст] / С.Ф. Голов. – К: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Жук В.М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку) / В.М. Жук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський: ПДАТУ. – 2009. – Вип. 17, том 2. – С.139–146.
3. Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки и унифікація методології бухгалтерського учета. [Текст] / Г.Г.Кирейцев. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
4. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: PRO ET CONTRA / С.Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – №2 (3). – С. 88–91.
5. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь. [Текст] / Н.М.Малюга; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ДТУ, 2006. – 84 с.
6. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт; пер. с англ. А.Н. Нестеренко. – М.: Начала, 1997. – 190 с.
7. Палій В.Ф. Актуальні питання теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік. – 2005. – № 3. – С. 45–49.
8. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Інститут аграрної економіки. – К., 2002. – 19 с.
9. Соколов Я.В. Сила і слабкість бухгалтерії США / Я.В.Соколов, В.Я.Соколов // Бухгалтерський облік. – 1999. – № 2. – С. 80–84.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
11. Счетные теории А.М.Галагана в комментариях проф. Я.В.Соколова. [Текст] / Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
12. Veblen T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays. N.Y.: Huebsch, 1919. – P.239–241.

