

УДК 657.330.14

**Семенишена Н.В.**, доцент, к.е.н. (nikolas68.72@mail.ru) ©  
Подільський державний аграрно-технічний університет,  
м. Кам'янець-Подільський

## ІНСТИТУЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ЗАСІБ ОБСЛУГОВУВАННЯ ІНФРАСТРУКТУРИ АГРАРНОГО РИНКУ

*Досліджено зв'язок напрями спрямованості бухгалтерського обліку як засобу обслуговування інфраструктури аграрного ринку. Установлено основні критерії інституційної теорії бухгалтерського обліку. Визначено основні напрями розвитку її для обслуговування ринкової інфраструктури. Необхідно на кожному етапі менеджменту виявляти реакцію чинних облікових систем, узагальнювати їх слабкі місця і розвивати теорію обліку у руслі викликів сучасних концепцій управління для обслуговування інфраструктури аграрного ринку..*

**Ключові слова:** інституційна теорія, бухгалтерський облік, інфраструктура ринку.

**Постановка проблеми.** Необхідність у репрезентації того чи іншого поняття, яка сприяє ефективному його функціонуванню у довколишньому, насамперед ринковому середовищі, зокрема й в такій предметній сфері наукового знання, як теорія обліку, виникає у зв'язку з постійним оновленням референтного простору.

Ринкова інфраструктура насамперед стосується проблем розвитку аграрного сектора. Як відомо, продовольча проблема в нашій країні вже давно набула статусу національного пріоритету. Проте ринок, як зазначає Л.М. Климяк [3], – це абстрактне поняття, а практичне його формування та функціонування передбачає становлення достатньо розвинутої інфраструктури. Існуюча у агропромисловому комплексі ринкова інфраструктура ще не є досконалою, її окремі складові елементи розрізнені і функціонують хаотично. Їм бракує системності, а процесу їх становлення – послідовності. Навіть поняття ринкової інфраструктури, її функції і порядок формування чітко не визначені для умов перехідної економіки.

Відомо, що системи бухгалтерського обліку кожної країни формувалися, виходячи з інтересів користувачів фінансово-економічної інформації і її затребуваності для цілей управління власністю. Особливостями еволюційного розвитку стали економічна інтеграція та відповідна ринкова інфраструктура. Бухгалтерський облік як інформаційний постачальник економічної фінансової звітності формувався практиками, тому має свою теоретичну і законодавчу основу на потреби обслуговування.

В сучасних умовах стала актуальною проблема порівняності облікових даних, єдиний підхід до теорії бухгалтерського обліку став очевидним для

зацікавлених в ній користувачів. Оскільки теорія бухгалтерського обліку дає основу для оцінки облікової практики і направляє її розвиток, важливо знати, що у економістів до теорії обліку існують різні підходи: податковий, правовий, етичний, економічний, поведінковий, структурний і т. д. Будь-який з них має право на існування, але кожен підхід до теорії обліку робить свій вплив на систему обліку практичної діяльності.

**Аналіз останніх досліджень.** Формування процедур, логіки і техніки бухгалтерського обліку відбувається не одне століття. У підсумку, вищою формою відображення інформації в обліку стає науково-теоретична форма. Наука намагається дати цілісну і достовірну систему уявлень про бухгалтерський облік. Основним внутрішнім механізмом вироблення нею таких уявлень є теоретичне пізнання, що прагне схематично відобразити форми розвитку бухгалтерського обліку, забезпечити можливість відображення в обліку різноманітних об'єктів у взаємодії із зовнішнім середовищем. Як внутрішня частина загального бухгалтерського обліку теорія бухгалтерського обліку прагне, насамперед, побудувати певну логічну модель бухгалтерського обліку, що погоджує її основні параметри з уявленнями про обліковий процес та соціальне середовище в цілому.

Загально визнано, зокрема за дослідженнями вітчизняних Ф. Ф. Бутинця, Г.Г.Кірейцева, Л.М.Кіндрацької, С.Ф.Легенчука, Н.М.Малюги, М.С.Пушкаря авторів що, виходячи з соціальності бухгалтерського обліку як науки, яка розвивається під впливом бізнесу, він сьогодні вже є не лише обліком господарської діяльності, але і аналітичною доктриною, що включає всі етапи від планування і прогнозування діяльності до контролю результативності окремих операцій і всієї діяльності, з розрахунком наслідків прийняття управлінських рішень, а отже і обслуговує панівну основу організації економіки та інфраструктуру ринку.

**Мета статті.** За мету публікації вважаємо необхідність дослідження ролі фундаментальних економічних наук у становленні та успішному розвитку такого ключового явища як інституційна теорія бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Як зазначає І.В.Кушнір [1], «основою ефективного функціонування сільськогосподарського ринку є всебічний розвиток і постійне удосконалення його інфраструктурних елементів – системи підприємств, організацій, закладів виробничої та невиробничої сфери, які покликані обслуговувати рух продукції від виробника до споживача. Зазначена інфраструктура виконує функції виявлення ринкових цін як цін реального попиту та реальної пропозиції, будучи системоутворюючим елементом ринкової економічної системи аграрного комплексу.

На думку Жука В.М., «аналіз існуючих наукових підходів до проблем розвитку бухгалтерського обліку ... свідчить не тільки про їх певне протиріччя, а й заангажованість. Жодна існуюча нині облікова теорія не здатна ефективно прореагувати на виклики сьогодення. У зв'язку з цим, з'являється необхідність пошуку нової наукової платформи теорії бухгалтерського обліку. Такій платформі облікової теорії найбільше сьогодні відповідає загальноекономічна

теорія інституціоналізму та загальноприйнята ідея сталого розвитку людства» [5].

Отже, реакція теорій обліку на потреби управління може бути представлена напрямками: обліково-аналітичного забезпечення управління власністю (застосування балансової, ринкової, справедливої, заставної і ліквідаційної оцінок) і включає два блоки — майновий комплекс і алгоритм управління, як стверджує Л.А. Зімакова [6]. Алгоритм управління представлений складанням різних видів балансових звітів за допомогою використання інструментів бухгалтерського інжинірингу, в результаті яких здійснюється оцінка зміни вартості власності і на основі цього ухвалюються управлінські рішення. Таким чином здійснюється пристосування бухгалтерського підходу до оцінки ефективності управління вартістю для отримання інформації, що економічно інтерпретується, зокрема й для інформації про управління ринками.

Слід зазначити, що у сучасних дослідженнях починає превалювати комплексний погляд на подальший розвиток теорії обліку загалом та природу облікових процесів, зокрема. Актуальність проблематики підтверджується активними дослідженнями провідних західних вчених, і загальним для їхніх досліджень стало те, що теорія обліку розглядається через призму різноманітних економічних, соціальних, інформаційних процесів, що перебувають за рамками її розгляду, але тісно з нею пов'язаних.

Бухгалтерський облік – це процес, таке тлумачення отримало поширення через Американську асоціацію бухгалтерів, яка у 1966 р. визначила бухгалтерський облік як «процес ідентифікації, квантифікації і комунікації (передачі) економічної інформації, що дозволяє дозволяти неясні господарські ситуації і приймати дієві управлінські рішення» [2] відтоді бухгалтерський облік став розглядатись як інформаційний процес, який а) ідентифікує, б) квантифікує економічну інформацію.

Незважаючи на велику кількість вітчизняних публікацій, присвячених технічним та методичним аспектам обліку, наукових праць, присвячених його інституціональним аспектам, на жаль, поки що мало.

Серед вітчизняних науковців вперше бачення бухгалтерського обліку як інституту було викладене в дослідженнях О.М. Петрука. На думку автора, «бухгалтерський облік є соціально-економічним інститутом, який створює передумови та одночасно накладає обмеження на дії і можливості у підприємстві. Адаже за формою бухгалтерський облік – це сукупність принципів і правил, комплексне застосування яких надає потрібну для управління інформацію [7].

Розвиваючи основи інституційної теорії бухгалтерського обліку, В.М.Жук запропонував розглядати бухгалтерський облік як «інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі»; «інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя»;

інститут, який в сукупності формують «складові (інститути) його інституційного забезпечення» [5, с. 17, 19].

Схожої позиції притримуються і російські науковці Л.О. Чайковська та О.Ю. Воронова [4]. погоджуючись з трактуванням автора щодо дефініції поняття бухгалтерського обліку як інституту, відзначимо, що, з нашого огляду, бухгалтерському обліку в сучасних реаліях мінливості інституційного середовища притаманні також всі властивості інституційного ділового дискурсу: як ознаки різних його типів, так і структурні компоненти.

Висхідним в пропонованій нами концепції інституцій бухгалтерського обліку як різновиду інституційного ділового інструменту обслуговування ринкової інфраструктури лежить положення про те, що бухгалтерський облік - це владний ресурс, що являє собою систему способів позначення, інтерпретацій, оцінок, позиціонування та ідентифікації суспільних суб'єктів, відносин і об'єктів реальності, які закріплюються і легітимізуються соціальними інститутами.

Сучасними дослідниками, зокрема І. Юхименко-Назарук [8] виділяються різноманітні причини необхідності застосування інституційної теорії в бухгалтерських наукових дослідженнях та відносно різних його структурних елементів:

1. Відносно складових національної системи бухгалтерського обліку (системи ведення бухгалтерського обліку, системи регулювання бухгалтерського обліку).

2. Відносно різних видів обліку (фінансовий облік, податковий облік, управлінський облік).

3. Відносно методики бухгалтерського обліку окремих об'єктів (основних засобів, виробничих запасів, податкових розрахунків тощо).

На нашу думку, інституційність теорії бухгалтерського обліку необхідна як певний синтез знань, зі спрямуванням його на конкретну ситуацію, у нашому випадку – обслуговування розвитку інфраструктури ринку.

У зв'язку з цим, можна виділити чотири типи загальнонаукових теорій для формування та розвитку інституційної теорії бухгалтерського обліку.

1. Емпіричні теорії. Зазвичай вони містять масу емпіричного матеріалу, а їхні основні положення є простими узагальненнями. Для вирішення проблеми емпіричних теорій вченими запропоновано підхід, що передбачає проведення демаркації між теорією, емпірикою та практикою бухгалтерського обліку. Застосування розглядає відокремлення бухгалтерської практики та практики користувачів.

2. Дедуктивні теорії. У теоріях цього типу досить чітко виділяються масиви базисного і вивідного знання. Однак у базисне знання входять емпіричні узагальнення, а висновки мають обмеження у передбаченнях і вимагають допоміжних емпіричних визначень. Це передбачає трансформацію системи бухгалтерського обліку шляхом розширення його предмету через включення до його складу активів зовнішнього середовища.

3. Змістовні теорії. Всі компоненти логічної структури теорії чітко

виділені, вихідні принципи та визначення (базис теорій) нечисленні; висновки мають строгий дедуктивний характер і можуть бути здійснені без безпосереднього звернення до емпірії. Однак конкретність їх об'єкта при його невичерпності робить такі теорії залежними від емпірії, здатної виявити нові, невраховані властивості об'єкта. Поява альтернативних систем збору інформації про зовнішнє середовище, які поступово витісняють систему бухгалтерського обліку зі складу основних постачальників інформації, необхідної для стратегічного управління, є основною причиною необхідності розробки теорій і методології обліку активів і капіталу зовнішнього середовища.

4. Формалізовані теорії. На відміну від теорій попереднього типу вони не прив'язані в сфері емпірії до одного конкретного об'єкту або типу об'єктів і тому допускають найрізноманітніші інтерпретації. Відповідно і виявлення нових властивостей у конкретних об'єктів не вимагає перетворення цих теорій, що визначає їх відносну самостійність від конкретних умов пізнання. Для нашого випадку це передбачає формування спеціальних методологій, заснованих на маркетингових інформаційних системах, які забезпечуватимуть надання необхідної інформації користувачам про зовнішнє середовище системи.

Незалежно від типу будь-яка теорія виникає як закономірний результат розвитку наукового пізнання і на певному етапі відчуває потребу у якісній перебудові. Ця потреба безпосередньо пов'язана з функціями, які виконує теорія в науковому пізнанні; вона виникає там, де стара теорія перестає задовільно «функціонувати».

**Висновки.** Визначаючи аграрну стратегію, Україна має орієнтуватися існуючу інфраструктуру ринку та її подальшу інтеграцію у світовий простір. Тому аграрна політика країни повинна спеціалізуватися на виробництві найефективніших в умовах країни видах продукції, а для цього мати необхідне наукове обґрунтування за всіма категоріями економічних дисциплін, у тому числі й бухгалтерського обліку.

Як резюме, слід відзначити, що розвиток теорії (систем) обліку поки що має рамковий характер. Необхідно на кожному етапі менеджменту виявляти реакцію чинних облікових систем, узагальнювати їх слабкі місця і розвивати теорію обліку у руслі викликів сучасних концепцій управління.

### Література

1. Кушнір І.В. Розвиток інфраструктури аграрного ринку [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/33\\_NIEK\\_2008/Economics/36653.doc.htm](http://www.rusnauka.com/33_NIEK_2008/Economics/36653.doc.htm). — Заголовок з екрану (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Вплив фінансових подій на системи бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/167--vpliv-fnansovix-podj-na-sistemi-buxgalterskogo-oblku-.html>. — Заголовок з екрану (дата звернення 12.04.2014 р.).

3. Климюк Л.М. Формування та функціонування інфраструктури аграрного ринку: регіональний аспект [Текст]: дисертація канд. екон. наук: 08.07.02 / Державний агроекологічний ун-т. – Житомир, 2003.

4. Воронова Е.Ю. Бухгалтерский учет как институт современного социального государства [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.viperson.ru/wind.php?ID=643698>. – Заголовок з екрану (дата звернення 28.03.2014 р.).

5. Жук, В.М. Развитие бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики: теория, методология, практика [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : 08.00.09 / Жук Валерій Миколайович. — Київ, 2010. — 387 с.

6. Зимакова, Л.А. Развитие теории и методологии формирования учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля [Текст] : автореф. дис. ... докт. екон. наук : 08.00.12. – М, 2009. – 42 с

7. Петрук О.М. Развитие национальной системы бухгалтерского учета в Украине: стратегия, гармонизация, регламентация [Текст] : дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04 / Петрук Олександр Михайлович. – Житомир, 2006. – 336 с.

8. Юхименко-Назарук, І. Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_04\\_17\\_18\\_kampodilsk/sekcija\\_1\\_2014\\_04\\_17\\_18/prichini\\_neobkhdnosti\\_pobudovi\\_institucijnoji\\_teoriji\\_bukhgalterskogo\\_obliku/51-1-0-882](http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_1_2014_04_17_18/prichini_neobkhdnosti_pobudovi_institucijnoji_teoriji_bukhgalterskogo_obliku/51-1-0-882). – Заголовок з екрану (дата звернення 17.04.2014 р.).

#### Аннотация

*Исследована связь направления направленности бухгалтерского учета как средства обслуживания инфраструктуры аграрного рынка. Установлены основные критерии институциональной теории бухгалтерского учета. Определены основные направления развития ее для обслуживания рыночной инфраструктуры. Необходимо на каждом этапе менеджмента определять реакцию действующих систем учета и определять их слабые стороны для развития систем учета относительно направлений современных концепций управления для обслуживания инфраструктуры аграрного рынка.*

**Ключевые слова:** институциональная теория, бухгалтерский учет, инфраструктура рынка.

#### Summary

*The connection areas of focus as a means of accounting service of agricultural market infrastructure. Established basic criteria for institutional accounting theory. The main directions of development of market infrastructure for service. In each stage of management to survey a reaction of working systems of book-keeping and their weakness according to main vector due to modern concept of management and infrastructure of agricultural market services.*

**Key words:** institutional theory, book keeping, market infrastructure.

Рецензент – д.е.н., професор Шулський М.Г.