



УДК 657.001:165.611

СЛЬОЗКО Тетяна, к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
КНТЕУ

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ІНСТИТУЦІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

Розглянуто чинники інституційного середовища, що впливають на зміни концептуальних основ обліку: регламенти, звітність, принципи. Доведено, що у цих умовах сама система обліку стає інститутом, який формує і "правила гри" або інститути, і нові завдання обліку.

Ключові слова: облікова теорія, бухгалтерський облік, інституційна теорія, інституційний підхід, чинники інституційного середовища.

Як відомо, сучасні тенденції глобалізації економіки, що проявляються у створенні єдиного світового фінансово-інформаційного простору, зумовлюють кардинальні зміни як у самій економіці, так і у системі бухгалтерського обліку. І та, й інша створюють інформаційні ресурси, необхідні для реалізації економічної політики, спрямованої на формування інфраструктурного середовища, здатного задовольняти потреби в інформації держави і бізнесу, вітчизняних і зарубіжних інвесторів, правових і політичних інституцій тощо. Оскільки і економічна, й облікова системи є поведінковими системами, то вони підпадають під дію інституційного підходу, який вивчає поведінку різного роду систем, починаючи від окремих індивідів і закінчуючи колективами та державою в цілому. Ключовими характеристиками обох систем є їх інституційна структура та координуючі механізми, які забезпечують їх функціонування, зокрема: форми власності на засоби виробництва; спосіб координації та управління економічною діяльністю; встановлені людьми обмеження, які спрямовують їх взаємодію в певне русло тощо. Разом вони структурують стимули у процесі політичної, соціальної чи економічної діяльності, тим самим спричиняючи

інституційні зміни правил, формальних і неформальних обмежень, принципів і постулатів у тій чи іншій галузі знань.

Не стала виключенням і облікова наука і практика, у якій чітко визначився один із інституційних механізмів – формальні обмеження, а саме – закони й інші нормативні акти, які визначають "правове поле" функціонування бухгалтерського обліку, забезпечуючи певну свободу господарюючому суб'єкту у виборі цих правил. Здатність теорії інституціоналізму пояснити явища і процеси, що відбуваються в обліку, з позицій не лише практичних, а й теоретичних, дозволила науковцям застосовувати цей підхід у облікових дослідженнях.

Аналіз останніх публікацій з цього питання свідчить, що інституційний підхід більше розглядають у економічній теорії, де виокремлюють праці таких науковців, як: А. Олейник [1], Ю. Овсієнко [2], Т. Осташко [3], Р. Пустовійт та М. Овчарук [4], А. Чухно [5], А. Шастітко [6], Н. Костюченко [7], Т. Гайдай [8], О. Гриценко [9]. У обліковій науці це питання висвітлюють відомі вітчизняні та російські фахівці, зокрема: Г. Кірейцев [10], О. Нестеренко [11], В. Жук [12], В. Панков [13] та ін.

Автори зазначають, що інституційна теорія привертає увагу лише як доктрина, здатна пояснити сучасний стан економіки та перспективи її розвитку з позицій взаємодії базових економічних інститутів. Її поширення зумовлене актуалізацією наукового інтересу до інституційних проблем, що пов'язано з якісно новим етапом розвитку самої інституційної теорії, коли, на думку Т. Гайдай, "...із периферійного теоретичного відгалуження вона перетворилася у потужний і найбільш теоретико розгалужений науковий напрям" [8], який суттєво вплинув на систему бухгалтерського обліку. Цей вплив здійснюється через чинники оточуючого середовища, яке в умовах інституційного підходу доцільно назвати інституційним.

Мета статті – дослідити вплив чинників інституційного середовища на бухгалтерський облік. Для розкриття поставленої мети необхідно вирішити такі завдання: окреслити риси, що притаманні інституційному середовищу, показати в ньому місце бухгалтерського обліку; класифікувати чинники інституційного середовища та з'ясувати їх вплив на облікову систему як у прикладному аспекті, так і з позицій облікової теорії. Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних аспектів обліку в інституційному середовищі.

Оскільки бухгалтерський облік є інформаційною базою економіки, то в умовах її розвитку він також динамічно змінюється. Задовольняючи потребу економіки в інформації, облік підлягає впливу процесів, які у ній відбуваються. Одним із таких процесів і став розвиток інституційного підходу. На думку фахівців, "...інституційний підхід акумулює чималий обсяг інформації про функціонування різних інститутів і результати перспективних наукових розробок у суміжних з

бухгалтерським обліком галузях знань, дає можливість покласти його в основу багатьох концептуальних рішень, що приймаються на макrorівні на сучасному етапі розвитку, дозволяючи пояснити динаміку облікового процесу, особливості його трансформації" [14]. Вважається, що саме цей підхід дасть змогу побудувати баланс між теоретичними концепціями і практичними конструкціями, який може бути досягнутий завдяки урахуванню ролі економічних інститутів у процесі трансформації облікової системи.

Інституціоналізм (від лат. *institutum* – встановлення, установа) – це вчення, яке розглядає значення різних інститутів, а також їх взаємодію щодо ухвалення певних рішень. На думку класика інституціоналізму Д. Норта, інститут – це "правила гри", а інституції (організації) – це гравці [15]. Під інститутами розуміють також різні неформальні відносини, що регулюються традиціями, неписаними правилами поведінки, досягнутими угодами та ін. Грунтуючись на цих поняттях, вживатимемо "інститут" як норму, що впорядковує взаємодію суб'єктів на основі узгодження обмежень їх діяльності, яка реалізується через відповідні суб'єкти-організації (інституції): органи державної влади, корпоративні та інші підприємницькі структури, державні підприємства, спеціалізовані державні установи у сфері фінансів тощо. Для їх функціонування ліву частку інформації забезпечує система бухгалтерського обліку.

Найвищою організацією координації інституційних відносин стає держава, яка формує універсальні принципи ("правила гри" – інститути) поведінки для більшості суб'єктів. Будучи інститутом особливого роду, держава створює так званий "інституційний корсет", що підтримує ринкове середовище в необхідній формі. Такий корсет складається із спеціальних видів діяльності держави – законодавчої, адміністративної, контрольної, наглядової, захисної, яким відповідають інституційні інструменти й установчі структури, що встановлюють для господарських агентів універсальний порядок дій [9, с. 78].

Крім держави, цей порядок визначають й інші соціальні інститути – організації, що формують соціально-економічне середовище ринкового господарства (акціонерні товариства та інші власники, політичні партії, некомерційні організації різного виду, освітні установи тощо). Виникає взаємозв'язок, що підтверджує існування інституційного середовища, яке охоплює не лише набір формальних і неформальних інститутів (правил і норм, моральних і етичних принципів) регулювання економічних взаємовідносин, а й організації (інституції), які й здійснюють виконання цих норм і правил.

Важливе місце у інституційному середовищі посідає бухгалтерський облік як спрямовуючий, регулюючий та контролюючий механізм. Про це свідчить присутність в обліку інституційного підходу як у практичній площині, так і в теоретичному аспекті. У практичній пло-

щині підхід присутній, *по-перше*, як інститут – набір положень, стандартів, законів, яких потрібно дотримуватися суб'єктам господарювання (зокрема, Міжнародні стандарти фінансової звітності (*далі* – МСФЗ), на основі яких розробляються та впроваджуються у економічне життя національні П(С)БО); *по-друге* – як організація (бухгалтерський апарат, бухгалтерія), що реалізує ці норми: обліковий апарат в умовах інституційного підходу розглядається як окрема інституція (організація) в управлінській структурі підприємства, що регулює усі його економічні процеси через принципи та методи обліку. При цьому суб'єктами, що регулюють усі ці процеси та виконують облікові роботи, є бухгалтери. Їх поведінка підпорядковується інституційному підходу, оскільки потребує організації та регулювання діяльності як кожного працівника, щодо виконання ним посадових обов'язків, так і колективу в цілому.

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). Не всі із названих об'єктів знаходять своє відображення у системі бухгалтерського обліку, тому необхідні нові методики для майбутньої їх реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку та узагальнення інформації про них у формах звітності. У цьому контексті інституціоналізм дозволяє пояснити динаміку облікового процесу, спрямованого на чітке виконання облікових робіт у ланцюгу бухгалтерської процедури "від балансу до балансу"; особливості його трансформації, а також еволюційні процеси становлення й розвитку. Цьому сприяє включення в інституційний аналіз інструментів, властивих суміжним наукам, що забезпечує більш повне розуміння ролі системи бухгалтерського обліку в розвитку економіки.

Інституційне середовище представлено різними чинниками, які у процесі розвитку економіки постійно змінюються, а під їх впливом зазнає змін і облікова система. Досліджуючи вплив інституційного середовища на формування трансакційних витрат, Т. Скларук виокремлює такі чинники інституційного середовища: неефективна податкова політика, відсутність належного нормативно-правового забезпечення, адміністративні бар'єри, недостатня державна підтримка, недосконалість механізму фінансування та кредитування, інформаційно-консультативного забезпечення, низька інвестиційна активність унаслідок нестабільності економіки, масштаби тіньової економіки тощо [16].

Більш глибоко чинники інституційного середовища, що впливає на облікову систему, визначені російським вченим В. Панковим [13, с. 34–35]. Він розглядає всю їхню сукупність як самостійне інституційне явище, виокремивши зовнішні та внутрішні інституційні чинники, що визначають обліковий процес і дозволяють розглядати базові характеристики інститутів обліку і звітності, аналізувати механізми їх реального функціонування. До зовнішніх чинників він відносить: домі-

нуючі у суспільстві соціальні і культурні установки; звичаї і практику ділового обороту; загальну правову систему; спеціальну нормативну базу, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації й інтеграції; систему освіти і підготовки спеціалістів, інформаційні процеси в професійному середовищі [13, с. 34]. На його думку, зовнішні чинники визначають структуру і характер інституційного середовища, встановлюючи тим самим формальні межі інституту. Чинники зовнішнього середовища зменшують загальну невизначеність, притаманну господарській діяльності, дозволяють структурувати технічні та інституційні межі облікового процесу, визначають ступінь їх легітимності і визнання у діловому співтоваристві. Зовнішні чинники допомагають встановити єдиний формат, порядок, а також межі достовірності і точності – для зовнішніх користувачів фінансової звітності; формують спільність і одноманітність правил підготовки і формування облікової інформації.

Не менш важливим вважається внутрішнє середовище, яке визначає реальну облікову практику, використовуючи для цього більшою мірою неявні і неформальні правила взаємодії та комунікації. До внутрішніх чинників належать: облікова політика, система регламентації облікових процесів; внутрішня організаційна структура бізнесу; характер внутрішніх інформаційних і комунікаційних процесів; поведінкові мотиви працівників і користувачів звітності. Внутрішнє середовище проявляється на макрорівні і багато в чому індивідуально, оскільки воно відображає багатогранність і складність внутрішньої структури конкретного облікового процесу. Механізми впливу внутрішнього середовища піддаються меншій формалізації порівняно із зовнішніми, і, як правило, чітко визначені і структуровані юридично, організаційно і економічно [13, с. 35].

Використовуючи власну класифікацію чинників [17, 18] та підходи дослідників до їх характеристики з позицій інституційної теорії [13], зовнішні та внутрішні чинники ще слід поділити за ознакою об'єктивності чи суб'єктивності. Це пов'язано з тим, що як серед зовнішніх, так і серед внутрішніх чинників є ті, які існують об'єктивно, а інші залежать від суб'єктів – людей (суб'єктивні чинники). Якщо взяти лише зовнішні чинники В. Панкова [13], то до перших можна віднести: домінуючі у суспільстві соціальні й культурні установки; звичаї; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації і інтеграції; а до других – практику ділового обороту, загальну правову систему; спеціальну нормативну базу, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; систему освіти і підготовки спеціалістів, інформаційні процеси в професійному середовищі. Хоч і цей поділ потребує певного удосконалення.

Отже, існуючі чинники інституційного середовища, що впливають на облікову систему, можна поділити на чинники суб'єктивного й об'єктивного характеру. Перші залежать від конкретних осіб (суб'єктів), що представлені у складі інституцій та організацій. Другі – не залежать, оскільки відображають об'єктивні зміни у об'єктах, предметі обліку, категоріях обліку. І ті, й інші пов'язані з управлінням та регулюванням окремих галузей, економічних та суспільних відносин.

До чинників суб'єктивного характеру належать: інституції та особи, зацікавлені у обліковій інформації (зовнішні та внутрішні користувачі). Зовнішні – це інституції державної влади, які розробляють закони, стандарти та інші нормативні, що регламентують бухгалтерський облік, серед яких: Міністерство фінансів України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України. Розроблені ними Закони затверджує інша інституція – Верховна Рада України. Оскільки закони (за інституційним підходом "інститути") часто змінюються, то разом із ними змінюється і практика обліку, і облікова методологія, а з ними й облікова теорія.

На облік впливають і такі суб'єктивні чинники, як внутрішні користувачі. Вони висувають до його інформації свої інституційні запити. Керівництво підприємства, зокрема головний бухгалтер та керівник, розробляють та затверджують Наказ про облікову політику підприємства, який регламентує правила та методи ведення бухгалтерського обліку на певному підприємстві на звітний рік. У ньому обґрунтовано вибір керівництвом тих чи інших методів оцінки об'єктів обліку, методики їх відображення у системі рахунків – це може досить суттєво вплинути на результат роботи підприємства. Наприклад, вибраний метод нарахування амортизації необоротних активів чи метод оцінки запасів, використаних для виробництва, може збільшити або зменшити прибуток підприємства, що детально розкрито у [19; 20]. Із цього можна зробити висновок, що власне Наказ про облікову політику слід вважати внутрішнім регулюючим інструментом (внутрішнім законом підприємства), іншими словами – інститутом.

До чинників об'єктивного характеру можна віднести різного роду процеси, що відбуваються в економіці та у суспільстві в цілому на кожному етапі їх розвитку. При цьому особливе значення мають економіко-соціальні процеси, до яких належать, з одного боку, процеси, що відбуваються у економіці: рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин; ступінь усуспільнення виробництва; типи організаційно-правових форм підприємств та їх розміри; розвиток господарського механізму у вигляді економічних та фінансових взаємозв'язків між підприємствами. З іншого боку, процеси, що відбуваються у суспільстві: досягнення науково-технічного прогресу; соціально-етичні норми, прийняті в суспільстві; існуючі форми власності та їх правовий захист; кваліфікація фахівців економіки та суспільства в цілому;

домінуючі у суспільстві культурні установки; культурні звичаї; етика; різного роду законодавчі акти; система оподаткування, міжнародні правові акти.

Потрібно зазначити, що в інституційній теорії соціальні та правові процеси посідають важливе місце, оскільки їх часто враховують при розробці інститутів поведінки. Таку розробку норм і стандартів проводять відповідно до із практики економічної діяльності підприємств, фірм і компаній, ґрунтуючись насамперед на запитах різного роду інституцій і окремих користувачів інформації. Звичайно, левову частку цієї інформації надає система бухгалтерського обліку, яка, базуючись на положеннях і стандартах (МСФЗ, П(С)БО), з одного боку, та з урахуванням положень Податкового кодексу, з іншого, стає важливим інститутом регулювання економічних процесів у країні. Крім того, сформована за обліковою методологією фінансова звітність має відповідати не лише стандартизованим запитам інституцій у межах країни, а й запитам і вимогам інституцій світової економіки, які встановлені Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Однак незважаючи на всі заходи щодо гармонізації обліку і звітності у міжнародному масштабі, кінець ХХ та початок ХХІ століття ознаменувалися серіями фінансово-економічних криз у країнах із розвинутою ринковою економікою. Здавалося, що цього не могло бути, оскільки існують правила і норми або "інститути", як регулюють створення інформації і мають своєчасно реагувати на різного роду неочікувані виклики. Однак нерідко цього не відбувається. Тому фахівці знову звертаються до бухгалтерського обліку, вимагаючи від нього інформацію, яка б створювалася за чітко встановленими законами та принципами, або за інституційною теорією – "правилами гри", що постійно змінюються. Його завданням залишається дотримання цих правил через задоволення інформаційних запитів, що сприяло б гармонійному розвитку світової економіки. Завдяки можливостям обліку ситуація в економічній та фінансовій сферах може бути стабілізована, а у майбутньому, можливо, навіть захищена від подібних кризових явищ.

Це можливо лише у тому випадку, якщо будуть зроблені системні дії з уніфікації фінансової звітності. Для цього необхідні спільні зусилля багатьох країн для розробки нових правил або стандартів, які дозволяли б забезпечити: релевантність публічних звітних даних; транспарентність (прозорість) монетарної та фіскальної політики; стійкість функціонування ринків капіталу і фондових ринків; своєчасне проведення заходів, що протидіють "відмиванню" грошей та їх конвертації та ін. [13]. На виконання цих завдань і спрямоване застосування інституційного підходу у розвитку бухгалтерського обліку. Це вимагає інституційної перебудови системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, тобто підпорядкування вітчизняних норм

і стандартів обліку й звітності встановленим "правилам гри" світової економіки. При цьому слід орієнтуватися на гармонійне поєднання норм і правил вітчизняного законодавства з вимогами міжнародних інституцій.

Проаналізовані чинники інституційного середовища, змінюючи практику і теорію обліку, безумовно, вносять суттєві зміни в класичні концептуальні основи бухгалтерського обліку, розглянуті автором у попередньому дослідженні [21]. За інституційного підходу основною метою обліку стає задоволення запитів інституцій (організацій) і окремих зовнішніх та внутрішніх користувачів цільової інформації. Відтепер саме вони формують і "правила гри" або інститути, і нові завдання обліку, чітко окреслені В. Жуком: законодавчо-регуляторні, методологічні, методичні та з формування професії [12, с. 261]. Виконання цих завдань змінює інші елементи концептуальних основ обліку: регламенти, звітність і принципи обліку. За інституційного підходу регламенти реалізуються через законодавчо-регуляторні завдання, які полягають у визначенні пріоритетних напрямів формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо регламентації системи бухгалтерського обліку та звітності.

У цих умовах важливим напрямом розвитку обліку стає необхідність узгодження законодавчо-правових норм, і передусім, вимог облікового та податкового законодавства. Їх зближення та уніфікація дозволить відповідати на будь-які запити єдиною інформаційною базою, яку користувачі можуть інтерпретувати за своїми завданнями. Принципи обліку мають бути при цьому ідентичними з принципами податкового законодавства, для чого потрібна співпраця відповідних інституцій або організацій. Вважається, що це завдання нарешті буде виконано у зв'язку із введенням Податкового кодексу. Крім того, важливою умовою розвитку бухгалтерського обліку є його адаптація до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, для чого необхідне узгодження термінологічного апарату та розуміння логіки створення інформації про економічні явища і процеси, що відбуваються в економічних системах країн світової економіки. Вважається, що цьому найбільше сприятиме інституційний підхід.

Із викладеного можна сформулювати кілька важливих висновків. *По-перше*, практика обліку знаходиться безпосередньо у сфері розвитку економіки (як основа створення інформації для неї), тому інституційний підхід останньої перемістився до системи бухгалтерського обліку, змінюючи її практику й теорію. *По-друге*, ці зміни відбуваються під впливом різних чинників інституційного середовища, серед яких можна виокремити дві групи – суб'єктивні та об'єктивні. Вони по-різному змінюють облікову систему, реалізуючись через законодавчі і нормативні акти ("правила гри"), формалізовані і неформалізовані схеми взаємодії, відповідні змінам запитів різного роду

інституцій. *По-третє*, характерною особливістю облікової системи в інституційному середовищі стала зміна її концептуальних основ: мети і завдань, предмету і об'єктів, принципів і регламентів тощо. Усе це свідчить про нову тенденцію бухгалтерського обліку. Її можна сформулювати як процес формування, закріплення та удосконалення інституційних форм у системі бухгалтерського обліку, який і називається інституціоналізацією бухгалтерського обліку.

Розглянуті процеси продовжуватимуться й надалі, змінюючи і практику обліку, і облікову методологію, а з нею і облікову теорію. Отже, потребуватиме поглиблення і класифікація чинників, що впливають на поведінку системи бухгалтерського обліку в інституційному середовищі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Институциональная экономика* : учебник / под общ. ред. А. Олейника. — М. : ИНФРА-М, 2007. — 704 с.
2. *Овсиенко Ю. В.* Институциональные изменения: общие принципы и особенности в постсоветской России / Ю. В. Овсиенко // *Экономика и математические методы*. — 2003. — № 2. — С. 201–209.
3. *Осташко Т. О.* Структурно-інституційний аналіз аграрного ринку. — К. : Ін-т економіки та прогнозування, 2006. — 56 с.
4. *Пустовійт Р.* Теоретичний аналіз процесу інституціоналізації в постсоціалістичних країнах / Р. Пустовійт, М. Овчарук // *Економіка України*. — 2008. — № 6. — С. 14–25.
5. *Чухно А.* Інституціоналізм: теорія, методологія, значення / А. Чухно // *Економіка України*. — 2008. — № 6. — С. 4–13.
6. *Шаститко А.* Предметно-методологические особенности новой институциональной экономической теории // *Вопросы экономики*. — 2003. — № 1. — С. 24–36.
7. *Костюченко Н. Н.* Многонаправленность институциональных изменений на пути к устойчивому развитию / Н. Н. Костюченко // *Вісн. Сум. держ. ун-ту*. — Суми : Вид-во СумДУ, 2007. — № 1. — С. 94–102.
8. *Гайдай Т. В.* Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу / Т. В. Гайдай // *Економічна теорія*. — 2006. — № 2. — С. 53–54.
9. *Гриценко О. А.* Місце держави в інституційному просторі трансформаційної економіки / О. А. Гриценко // *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України* : зб. наук. пр. Т. 11. — Суми : ВВП "Мрія- 1" ЛТД, УАБС, 2004. — С. 76–82.
10. *Кирейцев Г. Г.* Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г. Г. Кирейцев // *Мат. VI Междунар. науч. конф. "Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития"*, г. Житомир, 18–19 октября 2007 г. — Житомир : ЖГТУ, 2007. — 68 с.
11. *Нестеренко О. П.* Вплив сучасної інституційної теорії на розвиток економічної науки О. П. Нестеренко // *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України* : зб. наук. пр. Т. 11. — Суми : ВВП "Мрія- 1" ЛТД, УАБС, 2004. — С. 138–146.

12. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В. М. Жук. — К. : ННЦ ІАЕ, 2009. — 648 с.
13. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие / В. В. Панков. — М. : ИнформБюро, 2011. — 168 с.
14. Семенишена Н. Теорія обліку: основні підходи до вивчення / Семенишена Н. // Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації : Мат. міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 9–10 грудня 2010 р. — Тернопіль : Крок, 2010.
15. Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Дж. Ходжсон. — М., 2003.
16. Склярук Т. В. Дослідження інституційного середовища, яке впливає на формування трансакційних витрат підприємства / Т. В. Склярук // Наук. вісн. НЛТУ України. — Львів : НУ "Львівська політехніка", 2009. — Вип. 19.9. — С. 222–227.
17. Слезко Т. М. Факторы, влияющие на состояние системы бухгалтерского учета // Проблемы обліку та аудиту за умов нестабільної економіки / Т. М. Слезко // Мат. міжнар. наук.-практ. конф. — Хмельницький : ТУП, 1996. — С. 68–70.
18. Сльозко Т. М. Чинники, що викликають протиріччя облікової методології / Т. М. Сльозко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : зб. наук. пр. — К. : Держ. акад. статистики, 2009. — Вип. 3. — С. 129–133.
19. Slyozko T. M. Cost estimation problems of objects / T. M. Slyozko // Quantitative methods in finance and accounting ; Wroclaw university of economics. — Wroclaw, 2008. — С. 113–119.
20. Сльозко Т. М. Оцінка об'єктів: необхідність пошуку єдиної норми / Т. М. Сльозко // Теорії мікро-макроекономіки : зб. наук. пр. — К. : АМУ, 2010. — Вип. 34. — С. 183–191.
21. Сльозко Т. М. Логіка формування концептуальних основ системи бухгалтерського обліку / Т. М. Сльозко // Зовнішня торгівля: право та економіка. — 2008. — № 1 (36). — С. 143–148.

Стаття надійшла до редакції 29.12.2011.

Слезко Т. Развитие бухгалтерского учета в институциональной среде. Рассмотрены факторы институциональной среды, изменяющие концептуальные основы учета: регламенты, отчетность, принципы. Доказано, что в этих условиях сама система учета становится институтом, который формирует и "правила игры" или институты, и новые задания учета.

Ключевые слова: учетная теория, бухгалтерский учет, институциональная теория, институциональный подход, факторы институциональной среды.

Slyozko T. Development of record-keeping in institutional environment. Factors of institutional environment, which change practice and theory of accounting: regulations, accounting, principles have been considered. It is well-proven that in these terms the system of account becomes an institute, which forms the "rules of the game" or institutes, and new tasks to the account.

Key words: record-keeping theory, institutional theory, institutional approach, factors of institutional environment.