

11. Савенков Д.Л. Система управленческого учета в стратегическом управлении / Д.Л. Савенков // Управленческий учет. – 2008. – № 6. – С. 29–35.
12. Семанюк, В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації / В.З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 236–241.
13. Сльозко, Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика [Текст]: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учб. л-ри, 2013. – 304 с.
14. Сторожук, Т.М. Стратегічний облік в обліковій системі підприємств / Т.М. Сторожук // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.): тези доповідей. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. – С. 11–13.
15. Суворова, С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология: автореф. дис... на соиск. научн. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» / С.П. Суворова. – Орел, 2007. – 53 с.
16. Шибаева, Н.А. Формирование комплексной системы учета и анализа в управлении бизнесом / Н.А. Шибаева, Я.С. Шеремет // Управление общественными и экономическими системами. – 2009. – № 2. – С. 1–12.
17. Щемелев, А.Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях: дис... на соиск. научн. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» / А.Н. Щемелев. – Ростов-на-Дону, 2007. – 255 с.

Материал поступил в редакцию 28.09.14

#### BRUHANSKY R.F. Strategic accounting in a sphere of accounting

Place of strategic accounting in a sphere of accounting based on hierarchy constructing of accounting concepts have been identified. Types of strategic accounting have been classified. The advantages of construction of comprehensive accounting and analytical support system for strategic management have been grounded.

УДК 657.1

Юхименко-Назарук И.А.

### ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Введение.** В последнее десятилетие в научных исследованиях в области бухгалтерского учета учеными значительное внимание уделяется применению институциональной теории. Этот процесс является объективным явлением, поскольку предполагает перенос методологии современного экономико-институционального анализа в сферу бухгалтерского учета с целью получения новых способов решения существующих теоретико-методологических проблем.

Методологический инструментарий институциональной теории, начиная с работ Т. Веблена, Дж. Коммонса и В. Митчелла, позволяет рассматривать развитие бухгалтерского учета вместе с эволюцией различных общественных институтов, в результате которой происходят изменения в хозяйственной жизни, одновременно выступающие объектом бухгалтерского наблюдения.

В современных условиях развития экономической науки можно наблюдать общую тенденцию по применению методологии институционального анализа для решения целого ряда важных теоретико-методологических вопросов. Данное явление также характерно и для бухгалтерского учета, где вопросам построения отдельной институциональной теории или институциональной модели учета, которые можно использовать для объяснения современного состояния и дальнейших перспектив развития системы бухгалтерского учета, в последние годы учеными также уделяется значительное внимание.

Использование институциональной теории для дальнейшего развития бухгалтерского учета ученые обосновывают существованием целого ряда преимуществ на теоретико-методологическом и эмпирическом уровне бухгалтерской науки. В частности, с помощью институционального анализа, который предполагает использование достижений не только в сфере экономики, но и социологии, психологии, поведенческих наук, можно проанализировать и объяснить динамику развития бухгалтерского теоретического знания, объяснить эволюционное развитие национальной системы бухгалтерского учета во взаимосвязи с развитием социально-экономической системы государства и других смежных систем.

Сегодня можно выделить две основные причины применения институционального анализа для исследования учетной системы: расширение предмета бухгалтерского учета как науки; совершенствова-

ние методологии бухгалтерского научного познания путем использования новых для бухгалтерского учета инструментов – социологических, психологических и бихевиористических теорий. Выделенные причины, с одной стороны, выступают факторами дальнейшего развития бухгалтерского учета как науки, а с другой – определяют границы бухгалтерских научных исследований вследствие неготовности ученых-бухгалтеров к проведению глубоких научных поисков, где требуются знания смежных с бухгалтерским учетом областей.

Можно выделить четыре основных направления институциональных исследований в бухгалтерском учете, которые прямо не противоречат друг другу, а в отдельных случаях даже и взаимодополняют друг друга. Каждое из выделенных направлений имеет свою основную идею по применению институциональной теории относительно бухгалтерского учета:

1. Рассмотрение бухгалтерского учета как отдельного социально-экономического института предполагает понимание учета как средства управления деятельностью различных видов субъектов хозяйствования и технологии, который создает собственный информационный продукт, обеспечивающий удовлетворение интересов различных членов общества (внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности).
2. Развитие бухгалтерского учета в условиях институциональных изменений или институциональной среды, в составе которого функционирует система учета. Применение такого подхода предполагает учет влияния различных формальных социально-экономических институтов (предпринимательство, право, собственность, налогообложение, банкротство и др.), в целом составляющих учетную институциональную среду, и набора определенных неформальных правил (культурных традиций, менталитета бухгалтеров), на функционирование системы бухгалтерского учета. При этом представители такого подхода не всегда рассматривают учет в качестве отдельного института, а основное внимание обращают на особенности влияния общепринятых в экономической теории институтов на функционирование и дальнейшее развитие учетной системы в условиях трансформации экономики.

Юхименко-Назарук Ирина Анатольевна, к.э.н., декан факультета документальных коммуникаций и менеджмента Ровенского государственного гуманитарного университета, Украина.

Экономика



Рис. 1. Группы причин, определяющие приоритетность применения институциональной теории в бухгалтерском учете

3. Построение институциональной теории бухгалтерского учета. Представители такого подхода, например, проф. В.М. Жук [1], также рассматривают бухгалтерский учет как отдельный институт, однако под последним понимают не только систему для предоставления информации различным группам заинтересованных лиц, но и как подсистему образования и этики, состоящую не только из набора определенных собственных институтов, а имеющую свою внутреннюю институциональную среду. По сравнению с предыдущими двумя подходами этот подход является комплексным и предполагает понимание бухгалтерского учета как социально-экономического явления, имеющего многовекторное влияние на экономику и общество, а с другой стороны, который сам находится в зависимости и под влиянием эволюционного развития других социально-экономических институтов. Бухгалтерский учет, как отдельный социально-экономический институт, является сложной открытой системой, которая взаимодействует с окружающей институциональной средой. Он имеет сложную инфраструктуру, которая выступает внутренней институциональной средой, в результате чего в составе бухгалтерского учета можно выделить собственные субинституты, в частности, институт профессионального суждения.

4. Понимание институционального подхода как одного из методов или как специального методологического инструментария научного познания учетной системы, который может использоваться учеными для совершенствования теории, методологии бухгалтерского учета, системы его нормативно-правового регулирования. Представители этого подхода указывают на необходимость применения специальных знаний из смежных с бухгалтерским учетом дисциплин (социология, психология, поведенческая теория), что позволяет получить новые весомые научные результаты и обеспечить таким исследованиям прикладной характер.

Современными учеными выделяются разнообразные причины необходимости применения институциональной теории в бухгалтерских научных исследованиях и в отношении различных его структурных элементов:

1. Относительно составляющих национальной системы бухгалтерского учета (системы ведения бухгалтерского учета, системы регулирования бухгалтерского учета).
2. Относительно различных видов учета (финансовый учет, налоговый учет, управленческий учет).
3. Относительно методики бухгалтерского учета отдельных объектов (основных средств, производственных запасов, налоговых расчетов и т.д.).

Можно выделить следующие группы причин, которые определяют приоритетность применения институциональной теории в научных исследованиях по бухгалтерскому учету (рис. 1).

1. Экономическая теория является базисом для развития бухгалтерского учета, и вследствие изобретения новых экономико-теоретических доктрин и методологий, на их основе может быть сформирована новая теория бухгалтерского учета.
2. Междисциплинарная природа институционализма позволяет "повному" решать существующие проблемы. Впервые такая позиция была обнародована проф. Л.А. Чайковской в 2007 году. В частности, автор отметила, что институционализм, активно использует идеи других наук, таких как психология, социология. Он может способствовать более глубокому анализу института бухгалтерского учета, а бухгалтерский учет, будучи открытой и эволюционной системой, не должен рассматриваться как нечто

один раз созданное, поскольку постоянно испытывает на себе влияние среды, в которой он находится [2, с. 24].

3. Институционализм позволяет идентифицировать новые срезы хозяйственной деятельности предприятия путем выделения транзакционных издержек и расширить границы бухгалтерских исследований. Благодаря институциональной теории в бухгалтерском учете появилась новая категория – транзакционные издержки, что позволило рассматривать бухгалтерский учет с позиции эффективности функционирования как отдельного института и анализа его роли в обществе – в социальной институциональной среде.

В то же время, основной проблемой, которая требует разрешения в современных условиях в свете применения институционализма в бухгалтерском учете, является необходимость обобщения понимания сущности института бухгалтерского учета. Вследствие существования значительного количества разноуровневых подходов возникают несравнимые бухгалтерские институциональные концепции, что не позволяет сформировать основы комплексной институциональной теории бухгалтерского учета, которая позволила бы объяснить важные вопросы во всех сферах бухгалтерского учета с позиции институционализма.

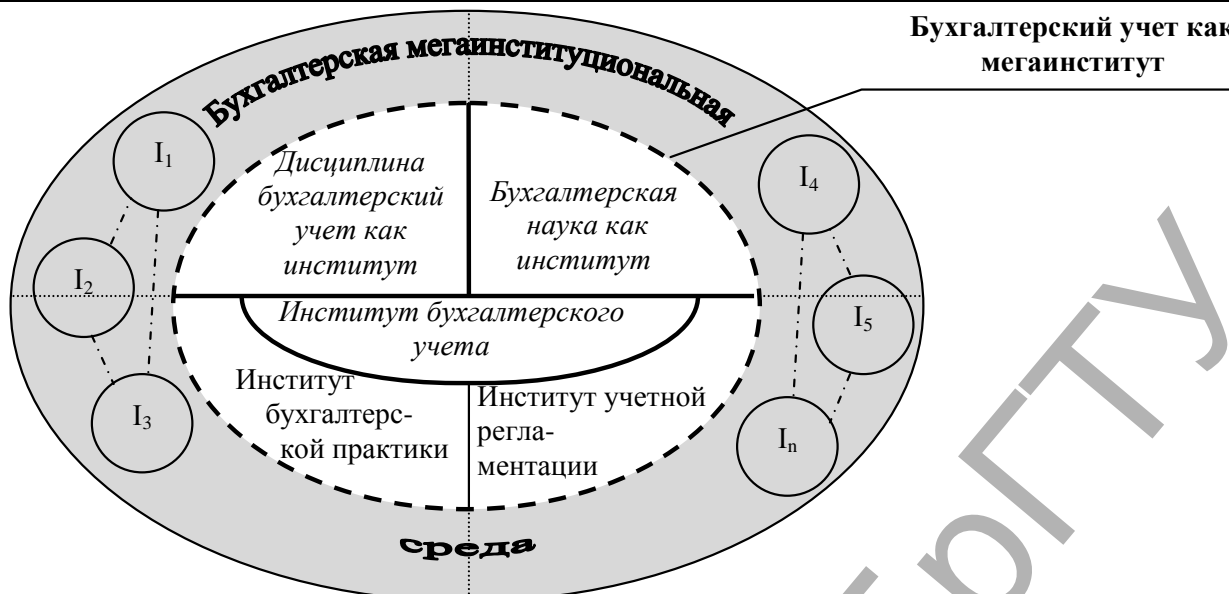
Несопоставимость разработанных учеными институциональных концепций приводит к формированию различных подходов к пониманию:

- сущности бухгалтерской институциональной среды;
- путей адаптации бухгалтерского учета в условиях меняющейся институциональной среды;
- сущности трансформации института бухгалтерского учета;
- сущности процесса институционализации бухгалтерского учета.

Основной причиной несопоставимости является нерасчлененность рассмотрения сущности и содержания бухгалтерского учета, которые имеют значительное количество проявлений. В частности, бухгалтерский учет можно рассматривать как науку, как отдельную учебную дисциплину, как профессиональную деятельность – бухгалтерскую практику. Бухгалтерский учет в каждом из своих проявлений может рассматриваться в качестве института, который имеет свою отдельную институциональную среду, поскольку и наука, и процесс преподавания, и профессиональная деятельность могут рассматриваться в качестве института, а для их изучения может применяться институциональный инструментарий. Для устранения существующих теоретических противоречий и построения в дальнейшем комплексной бухгалтерской институциональной концепции предложено использовать понятие мегаинститута бухгалтерского учета.

Мегаинститут бухгалтерского учета – это сложное, многогранное понятие, которое следует рассматривать как систему явлений и отношений, включающую в свой состав определенное количество подсистем (институт бухгалтерского учета, бухгалтерская наука как институт, дисциплина бухгалтерский учет как институт, институт бухгалтерской практики, институт учетной регламентации). Эти институты взаимодействуют между собой и вступают в определенные отношения (рис. 2).

Рассмотрение мегаинститута бухгалтерского учета как системы предполагает понимание существования взаимосвязей между ее составляющими, которые в целом составляют определенное законченное логическое единство, соотносятся между собой по иерархии и уровню субординации. Исследуя особенности функционирования любой из составляющих мегаинститута бухгалтерского учета, невозможно полностью понять ее смысл, не углубившись в сущность других составляющих мегаинститута.



$I_1, I_2, \dots, I_n$  – институты, являющиеся составляющими институциональной среды бухгалтерского учета как мегаинститута, в совокупности образующие институциональную систему

Рис. 2. Бухгалтерский учет как мегаинститут

Выделенные в составе мегаинститута бухгалтерского учета институты не являются однородными по отношению друг к другу. Три из них (институт бухгалтерского учета, бухгалтерская наука как институт, дисциплина бухгалтерский учет как институт) являются системообразующими, они определяют характерные черты бухгалтерского учета как мегаинститута.

Исходя из понимания сущности мегаинститута бухгалтерского учета, институционализация бухгалтерского учета в широком понимании – это общее понятие, касающееся различных видов институтов, которые являются составляющими мегаинститута бухгалтерского учета. Однако на сегодня в бухгалтерской научной литературе учеными в подавляющем большинстве случаев используется достаточно узкий подход, предусматривающий рассмотрение институционализации относительно внешней среды национальной системы бухгалтерского учета, без учета возможности институционализации других составляющих мегаинститута бухгалтерского учета. С таким подходом нельзя согласиться, исходя из чего, считаем, что институционализация бухгалтерского учета – это постоянный процесс закрепления и установления правил и норм и процесс их трансформации (замена, сужение, расширение, ликвидация), протекающий под влиянием факторов внутренней и внешней институциональной среды.

Относительно института бухгалтерской практики процесс институционализации следует рассматривать в качестве процесса, который приближает систему бухгалтерского учета предприятия к хозяйственной реальности, обеспечивая согласование учетной методологии с требованиями внутренних и внешних пользователей учетной информации.

**Заключение.** Проведенный анализ подходов ученых позволяет выделить следующие причины необходимости применения институциональной теории и методологии (институционального анализа) в

бухгалтерском учете на современном этапе его развития:

- существует целесообразность использования институционализма в условиях трансформационных процессов, происходящих в национальной системе бухгалтерского учета – завершении перехода от советской к рыночной модели регулирования;
- институциональная теория позволяет разрешать существующие значимые проблемы теоретико-методологического характера в бухгалтерском учете;
- институциональная теория позволяет связать бухгалтерский учет на уровне предприятия и национальную систему бухгалтерского учета с их институциональной средой;
- институциональная методология позволяет учитывать социально-культурные факторы развития бухгалтерского учета и теоретически обосновывает его социальное значение;
- институциональная теория позволяет расширить поле теории бухгалтерского учета, внося в него новые институциональные категории (институт бухгалтерского учета, учетная институциональная среда, транзакционные издержки и др.);
- институциональный анализ позволяет поднять на новый качественный уровень бухгалтерские научные исследования путем эффективного использования институционального инструментария.

#### СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Жук, В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография / В.Н. Жук. – К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
2. Чайковская, Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

Материал поступил в редакцию 28.09.14

#### YUHIMENKO-NAZARUK I.A. Institutional aspects of accounting development

Main directions of institutional research in accounting have been allocated. The groups of causes that determine the priority of application of institutional theory in accounting have been allocated. For construction of the complex accounting institutional concept have been proposed to use the concepts of accounting as megainstitution and accounting institutionalization.