

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНСТИТУЦІЙНА ЗМІНА

*Досліджено особливості розвитку бухгалтерського обліку
як інституційної зміни*

*Платон мені друг, але істина дорожча
Аристотель*

Постановка проблеми. Протягом XIX ст. дослідження суспільно-економічних відносин, повинні були не лише описувати їх такими, якими вони були, і допомагати дослідникам робити прогнози щодо майбутнього, а також пропонувати принципи економічних відносин. Вони мали визначати, які дії сприятимуть покращанню суспільного добробуту, а які можуть призвести до збідніння.

Сучасна економічна наука знаходиться у кризі, вона поступово втрачає сам статус науки як знання, що відображає і пояснює світ. Натомість з'явився попит на науку-функцію, яка може допомагати маніпулювати і переслідувати власні егоїстичні мотиви та бізнесові інтереси.

“Не наука про людину і суспільство, а наука на людину і на суспільство, точніше, на те, що ще за традицією називається людиною і суспільством. Наука тепер лише фактор, тільки засіб, тільки зброя, а це вже не зовсім наука, якщо зовсім не наука. У такої науки немає погляду, у неї є лише одні інструменти – впливу, переконання, управління. Наука більше не вільна, її завдання – не стільки пояснювати, скільки спостерігати на свій розсуд і виправдовувати. Слово науки захоплено і направлено – науковим же способом” [23, с. 3].

Така оцінка сучасного стану науки може подобатися або не подобатися. Все залежить від того, на якому боці знаходиться суб'єкт оцінки. Якщо він є тією людиною, на яку працює наука, інтереси якої захищаються тими науковими засобами та зброєю, ми переконані, що така ситуація його влаштовуватиме, навіть більше – він прагнутимете зберегти її. Якщо ж він належить до табору ідеалістів, що прагнуть звільнити науку від будь-якого прояву суб'єктивного фактору, такий стан речей змусить його активізувати всі сили й кинути їх на викриття та критику небажаного йому впливу.

Такі висновки є прикладом ціннісного судження. У першому випадку очевидне і пряме відстоювання індивідуальних інтересів породжує відповідну оцінку (у нашому випадку – схвалення). Трохи складніше у другому випадку. Ціннісне судження тут приховується в оцінці впливу суб'єктивного фактору на

науку та її розвиток (у нашому випадку такий вплив визнається негативним). Далі на основі такої оцінки формується негативне ставлення до описаної ситуації, в якій знаходиться наука. Аналогічну ситуацію можна спостерігати в наукових дослідженнях з проблем бухгалтерського обліку.

Аналіз стану та розвитку науки не може спиратися на ціннісне судження, адже це суперечить принципу науковості. Останній передбачає неупередженість наукових досліджень, а також прагнення вчених до об'єктивності у своїх діях.

Метою дослідження є аналіз існуючих підходів до вивчення рушіїв розвитку бухгалтерського обліку, а також характеристика розвитку бухгалтерського обліку як інституційної зміни.

Виклад основного матеріалу. В статті “Вплив ідеологічних уподобань на бухгалтерський облік” [3, с. 201-208] були розкриті теоретичні основи впливу індивідуальних інтересів бізнесу на систему бухгалтерського обліку. В результаті дослідження зроблено висновок про те, що такий вплив існує і реалізовується через державне управління та має негативний характер. Така оцінка зумовлена не фактом суб'єктивності, а тими деструктивними результатами розвитку бухгалтерського обліку, які спостерігаються сьогодні в результаті цього впливу. Бухгалтерський облік знаходиться на службі великого бізнесу, який через законодавчу систему отримав можливість лобіювати власні індивідуальні цілі.

Сучасний стан бухгалтерського обліку є результатом його розвитку, а якщо точніше – результатом змін, що відбувалися з ним протягом всього часу існування. Незважаючи на можливий регресивний характер зміни бухгалтерського обліку розглядаємо як своєрідний антипод деструкції, тобто руйнуванню.

Для їх розуміння недостатньо лише застосування системного підходу (який розвиває у своїх дослідженнях д.е.н., проф. О.М. Петрука [16, с. 15-34]). У світлі актуальності міждисциплінарних досліджень, системний підхід повинен бути доповнений міжсистемним. Проте вирішальним акордом має стати аналіз логіки змін бухгалтерського обліку. Саме він дозволить знайти, а, відповідно, й зрозуміти, що або хто є рушієм розвитку бухгалтерського обліку.

Подібна проблематика притаманна дослідженням історії бухгалтерського обліку [2, 18, 19]. Проте застосування історичного методу має ряд недоліків, які не дозволяють пояснити сучасні особливості стану бухгалтерського обліку, не кажучи вже про можливість будь-яких прогнозів (детальніше у К. Поппера [17]).

Аби уникнути цих та інших недоліків, д.е.н., проф. Н.М. Мальяга запропонувала парадигмальний підхід до аналізу розвитку бухгалтерського обліку [9, с. 330-344]. Як результат автором монографії було запропоновано шосту парадигму бухгалтерського обліку – подвійна інформаційна динаміка. Вона покликана врахувати нові технології та нові об'єкти, властиві сучасному

етапу розвитку суспільства. В той же час, пояснення, яке дає вчений, аналізуючи зміну парадигм бухгалтерського обліку, мають певні недоліки. Вона характеризує зміну внутрішніх її (парадигми) елементів, як то, мету обліку, техніку обліку, об'єкт, завдання тощо. Таким чином, акцентується увага на внутрішніх факторах розвитку бухгалтерського обліку – методології.

За словами д.е.н., проф. Г.Г. Кірейцева: “Інтерпретація мети і завдань бухгалтерського обліку, як і тлумачення причин розвитку обліку, однозначно пов'язувалися із задоволенням інформаційних потреб практики господарського життя, тобто потреб безпосередньої управлінської практики. Такий підхід свідчив про сервісний характер та призначення бухгалтерського обліку і ґрунтувався на філософії бізнесової діяльності, чим підкреслювалася його підлеглість, другорядність порівняно з іншими функціями управління та факторами економічного відтворення” [6, с. 55]. При цьому перехід до нової парадигми, за словами д.е.н. Н.М. Малюги, орієнтований на “нові завдання обліку, що пов'язані з перерозподілом ресурсів в економічній системі та появою нових об'єктів обліку” [10, с. 16].

Дослідження логіки змін бухгалтерського обліку має відбуватися в контексті загальних законів розвитку наукового знання, теорією та мовою науки – реалізація міжсистемного підходу. При цьому дослідник не лише має дотримуватися вимоги контекстності, але дотримуватися всіх суворих принципів наукових досліджень, як то принципів наукового доведення та обґрунтування.

Проблемам наукового знання й пізнання, методології науки, змісту і структури наукового методу присвячені роботи Д. Агассі, Г. Башляра, Ф. Бекона, Д. Берклі, М. Блауга [1], Г.В.Ф. Гегеля, Гуссерля, Р. Декарта [4], І. Канта [5], О. Конта, В.П. Кохановського [7], Т. Куна [8], К. Поппера, І. Лакатоса [8], Мейерсона, Д.С. Міля, Б. Рассела, А.Дж. Тойнбі [21, 23], С. Тулміна, Уайтхеда, П. Фейерабенда, Д. Юма та інших.

Проблемами теорії та методології бухгалтерського обліку займалися такі відомі вчені як Г. Бикова, Ф.Ф. Бутинець, П.Н. Василенко, О.М. Галаган, Я.М. Гальперін, Г.Г. Кірейцев, М.А. Кіпарісов, 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.

Тому наше завдання зводиться до використання та синтезу цих результатів для досягнення власних завдань, зокрема, пошуку рушіїв розвитку бухгалтерського обліку.

Як зазначає проф. Я.В. Соколов, “...розвиток обліку повинен бути спрямований на вироблення єдиної методології, наближення предмету та методів його пізнання, розумне осмислення цілей, завдань і можливостей бухгалтерського обліку” [9, с. 215]. Така пропозиція може бути підтримана з

одним лише уточненням – обов'язково вказувати, що ми розуміємо під обліком – облік як практична діяльність чи облік як наука. Таке розмежування є принциповим. Воно дозволяє чітко визначити суб'єкта дій, які потенційно можуть стати джерелом або навіть рушієм розвитку бухгалтерського обліку.

“Бухгалтерська наука розвиває і удосконалює методологію пізнання, тобто має своїм об'єктом закономірності розвитку методології, а предметом – окремі принципи, методи та прийоми бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік як вид професійної діяльності, має своїм об'єктом господарську діяльність окремого підприємства у вигляді фактів господарського життя, а предметом – інформацію, необхідну для управління” [16, с. 34].

Підставою для зміни методів бухгалтерського обліку, його принципів або ж прийомів мають бути реальні факти-підстави, які б свідчили про неможливість використання цих методів у попередньому вигляді – такими якими вони були до моменту виявлення нових фактів або ж логічні конструкції, які б виконували таку ж роль фальсифікаторів.

Тому, коли дослідник ставить собі за мету вдосконалення бухгалтерського обліку, він має передусім зайняти позицію критика його існуючих положень, а не адвоката власних пропозицій, а гірше – своїх або чужих егоїстичних цілей (див. зв'язок практики і науки).

Такий підхід впливає з попперівської методологічної доктрини, побудованої на процедурі емпіричного обґрунтування знання методом дедуктивної перевірки за правилом модус толленс і тези емпіризму в поєднанні з тезою критицизму [1, 15].

“Розвиток методології науки про бухгалтерський облік, – як відмічає д.е.н. Н.М. Малюга, – пов'язаний з розвитком методів наукового пізнання дійсності, загальними законами розвитку наукового знання, теорією та мовою науки, перевіркою теорій практикою” [9, с. 210]. Такий підхід має бути врахований у кожному науковому дослідженні. Це дозволить поставити наукові дослідження з бухгалтерського обліку на жорсткий фундамент теорії пізнання.

“У процесі свого розвитку методологія бухгалтерського обліку збагачується, накопичує досвід, відкриває суттєві закономірності та принципи господарювання як явище об'єктивної реальності. *Нове економічне зростання знання вийшло за межі традиційної системи понять, які використовувалися до цього часу* (виділено – В.Т.)” [9, с. 208].

Проте це не означає, що дослідник може вільно маніпулювати ними (використовувати їх) для досягнення поставлених цілей. Неприпустимо нехтувати науковими методами, які до моменту їх спростування є чинними і мають використовуватися в ході наукових досліджень. А тим більше, коли мова не йде про їх зміну.

Для прикладу розглянемо послідовність обґрунтування к.е.н., доц. М.О. Козловою *можливості* обліку резервів, які є об'єктом її дослідження. “Можливості”, тому що для відображення у системі бухгалтерського обліку господарської операції необхідна підстава. Саме її вчений і намагається знайти.

Для цього вона вводить поняття “операційний буфер”. “Для їх (резервів – доповнено В.Т.) позначення та відображення специфіки механізму дії пропонуємо введення нового терміну – “операційний буфер”. Слово “операційний” застосовано у значенні, в якому воно вживається у словосполученні “операційна діяльність”. “Операційним буфером” далі будемо називати об'єкт, призначений для накопичення інформації про тимчасове акумулювання сум витрат (збитків) та / або доходів на рахунках бухгалтерського обліку, які не відповідають критеріям визнання безпосередньо в момент їх фактичного виникнення. Операційний буфер, таким чином, виступає інструментом здійснення процедури відстрочки або трансформації”.

Обґрунтовуючи такий крок, к.е.н. М.О. Козлова відмічає, що “введення поняття показує можливість відображення витрат окремо від моменту їх виникнення. Обсяг поняття – резерви майбутніх витрат і платежів, резерв сумнівних боргів (оціночні резерви, що створюються за рахунок витрат), резерви, що формуються з прибутку, витрати майбутніх періодів, доходи майбутніх періодів”. Таким чином, відбувається спроба сформувати підставу для відображення в бухгалтерському обліку. Але поза увагою залишається застосування методів бухгалтерського обліку. Хоча, як зазначає д.е.н., проф. Н.М. Малюга, “передумовою для досягнення поставленої мети методи бухгалтерського обліку повинні свідомо застосовуватися” [9, с. 210].

На думку д.е.н., проф. О.М. Петрука: “Бухгалтерський облік – це наука методологічна, яка є методом відображення господарської діяльності, завдяки якому з'являється можливість визначити господарства, пізнати зміни, що відбулися в його діяльності. Шляхом пізнання господарського процесу отримується необхідна інформація для управління ним, для здійснення контролю за досягненням обраної мети та оцінки діяльності” [16, с. 32].

Ключовим для нас тут є теза про те, що облік має відображати господарську діяльність. Д.е.н. Н.М. Малюга навіть більше конкретизує і зазначає, що “використання методу бухгалтерського обліку забезпечує *узагальнення наслідків господарських операцій* (виділено – В.Т.), формування загальної картини діяльності підприємства за певний період” [9, с. 213].

Але у випадку з резервами наслідків ніяких ще не відбулося. Про це говорить сама к.е.н. М.О. Козлова: “З точки зору теорії бухгалтерського обліку резервування – це визнання витратами того, що тільки потенційно може ним стати”. А відповідно, відсутні й підстави для їх відображення в бухгалтерському обліку.

Відповідно до визначення методу бухгалтерського обліку, підставою може бути лише факт господарського життя.

“Під методом бухгалтерського обліку проф. В.Г. Макаров розуміє сукупність різноманітних способів, які використовуються для вивчення стану (виділено – В.Т.) та використання засобів у бухгалтерському обліку. При цьому вчений відмічає, що способи, які утворюють метод обліку, слугують виконанню певних завдань і утворюють єдину систему. Тому узагальнюючим є таке визначення методу: метод бухгалтерського обліку – це система способів, яка забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов’язане та об’єктивне відображення, економічне узагальнення і підрахунок у грошовому вираженні об’єктів бухгалтерського обліку для здійснення планового керівництва господарською діяльністю” [9, с. 219].

Проф. Я.В. Соколов метод бухгалтерського обліку представляє як моделювання, яке він визначає як надбання даної науки та один із засобів концептуальної реконструкції предмету бухгалтерського обліку. 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 (виділено – В.Т.) [9, с. 222].

Аналогічної думки дотримується й д.е.н. Н.М. Малюга: “методом науки про бухгалтерський облік, у широкому розумінні, виступає моделювання господарської діяльності підприємства. В обліку за допомогою моделювання забезпечується спостереження, сприйняття й наступний аналіз фактів господарської діяльності (виділено – В.Т.). Моделювання є надбанням науки, але результати, отримані в процесі моделювання, одержують практичну апробацію в обліку, в його процедурах. Безпосередньо ж метод обліку на практичному рівні проявляється через використання різних прийомів обробки отриманих і зафіксованих документально даних про факти господарської діяльності (виділено – В.Т.)” [9, с. 256-257].

Отже, спільним для вчених є акцент на “вивченні стану” та “пізнанні фактів”. Це дозволяє дійти висновку про те, що метод бухгалтерського обліку застосовується для вивчення подій, які відбулися (отримали статус факту). Таким чином, майбутні події, для відображення яких к.е.н. О.М. Козлова вводила поняття “операційний буфер”, і які лише потенційно можуть призвести до витрат, виходять з поля застосування методу.

Зрозуміти таку логіку доведення може допомогти методологічна концепція І. Лакатоса та його дослідницька програма [8, 15]. Під дослідницькою програмою він розуміє серію теорій, що змінюють одна одну, об’єднаних

певною сукупністю базисних ідей і принципів. Дослідницька програма складається з чотирьох основних елементів: ядра програми, негативної евристики, позитивної евристики і запобіжного поясу [15, с. 138].

В світлі Лакатосівської дослідницької програми дії к.е.н., доц. М.О. Козлової, пов'язані з введенням нового поняття, є ніщо інше, як побудова запобіжного поясу. “Запобіжний пояс, або оболонка, складається з сукупності допоміжних гіпотез, що оточують ядро і приймають на себе удари спростувань досвідом. У ході розвитку програми запобіжний пояс змінюється, і зміни, що вводяться, обумовлюються рядом так званих правил евристичної програми” [15, с. 138].

Але навіть коли прийняти суто історичне розуміння новизни фактів, такий підхід всеодно нашоухується на дуже суттєві труднощі, пов'язані з відмовою від жорстких правил застосування теоретичних побудов.

Одним з шляхів подолання логічної невідповідності могло б стати доповнення змісту методу бухгалтерського обліку, але за умови дотримання процедури емпіричного обґрунтування відповідно до принципу критицизму. Таким чином, поряд з можливостями, якими володіє дослідник, він отримує систему правил, якими він має керуватися під час наукових досліджень.

Сьогодні не стоїть питання про актуальність наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку. Питання у тому, наскільки вони здатні позитивно впливати на розвиток бухгалтерського обліку.

За своєю формою бухгалтерський облік є сукупністю певних правил, застосовуючи які суб'єкти господарювання отримують необхідну для управління інформацію. Існування й розповсюдження цих правил стало можливим завдяки згоді між індивідами, спрямованій на узгодження поведінки і взаємодії різних економічних суб'єктів на мікрорівні.

Регулювання та регламентація бухгалтерського обліку сьогодні реалізовано через систему законодавства у системі державного управління. Основним документом з регулювання бухгалтерського обліку в Україні є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. Він визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Цим законом передбачається:

- державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою захисту інтересів користувачів й удосконалення бухгалтерського обліку та звітності;
- застосування принципів і методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які визначаються національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

➤ розробку галузевими міністерствами та іншими органами виконавчої влади методичних рекомендацій щодо застосування національних П(С)БО відповідно до галузевих особливостей.

Ідея представити бухгалтерський облік в якості сукупності правил не є новою. Досліджуючи вплив економічної теорії на бухгалтерський облік, д.е.н. Г.Г. Кірейцев говорить про необхідність принципового оновлення окремих положень теорії бухгалтерського обліку, орієнтуючись на вимоги економічної теорії, зокрема, інституціональної теорії.

Аналізуючи розвиток завдань бухгалтерського обліку, вчений відмічає, що “пріоритетне задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів як критерій побудови облікових систем сучасних підприємств нехтує положення інституціональної економічної теорії. Класифікаційні ознаки об’єктів дослідження в економічній теорії, теорії бухгалтерського обліку, теорії менеджменту та теорії фінансів часто різняться, послаблюючи тим самим дієвість методології економічної науки” [6, с. 56].

Як соціальний інститут і метод регулювання економіки, бухгалтерський облік розглядається д.е.н. О.М. Петруком [16, с. 58-64]. Основою таких висновків є інституційна теорія Д. Норта [12], Дж.М. Ходжсона, Дж. Б’юкенена [11] та ін., відповідно до якої базою для соціальних інститутів є “правила гри”. “Інститути – це правила гри в суспільстві або, точніше, придумані людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію в певне річище. 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” [12, С. 10].

“Однин з засновників інституціонального напрямку в економічній теорії Т. Верлен розглядав інститути як складні утворення, кумулятивна динаміка яких визначає траєкторію розвитку” [20, с. 159]. Інституціональний підхід дозволяє по-новому розглянути розвиток бухгалтерського обліку, представивши його як інституційні зміни. У світлі цієї теорії відкриваються нові й дуже важливі особливості підприємства, що характеризують його як частину єдиної структури, в рамках і засобами якої відбуваються відносини між людьми.

До сьогодні так і не склалася єдина класифікація інституційних теорій, залишаючи місце для дуалізму старого інституціоналізму (Т. Верлен, Дж. Комплонс, Дж. К. Гелбрейт) і неоінституціоналізму (Р. Коуз, У.К. Мітчелл, Дж. Б’юкенен, Х. Демсец, М. Ослон, Р. Познер). Обидва напрями сучасного інституціоналізму сформувалися або на основі, або під суттєвим впливом неокласичної теорії.

Існуючі вади традиційного інституціоналізму, як то, базування на індуктивному методі, визнання дієвості колективів (головним чином, профсоюзів і уряду), що захищають інтереси індивіду, змушують нас відмовитися від подальшого його застосування у пошуках рушіїв розвитку бухгалтерського обліку.

Натомість неоінституціоналізм базується на дедуктивному підході, застосування якого за правилом модус толленса гарантує можливість емпіричного обґрунтування.

Неоінституційна економіка опозиційна до неокласичного мейнстриму. Однак, сьогодні не потрібно його повністю ігнорувати. Окремі його положення продовжують ефективно обслуговувати економічну практику. Основне ж призначення неокласичного мейнстриму, що полягає в обслуговуванні економічної практики індустріально розвинених з достатнім правовим забезпеченням країн, унеможливує його ефективне використання в економічних моделях країн з перехідною економікою.

“Нова інституційна економіка відкидає методи маржинального і рівноважного аналізу, беручи на озброєння еволюційно-соціологічні методи (мова йде про такі напрями, як концепції конвертації, постіндустріального, постеконічного суспільства, економіка глобальних змін). Тому представники даних шкіл обирають сфери аналізу, що виходять за межі ринкового господарства (проблеми творчої праці, подолання приватної власності, ліквідація експлуатації тощо)” [13, с. 24-26].

Одне з головних завдань бухгалтерського обліку як інституту в суспільстві полягає у тому, щоб зменшити невизначеність шляхом встановлення постійної (але не обов'язково ефективною – в протилежному випадку заперечується необхідність подальшого розвитку) структури відображення господарської діяльності. Прагнення до постійності або ж стабільності бухгалтерського обліку у жодному разі не суперечить тому факту, що він змінюється.

Інституційна зміна – складний процес, наростання змін може бути наслідком змін правил, неофіційних обмежень, характеру та ефективності дотримання правил [12, с. 15].

Критерієм оцінки інституційної зміни виступає практика бухгалтерського обліку. В такий спосіб реалізується роль бухгалтера-практика. Він не може прямо змінювати методи, прийоми або ж принципи бухгалтерського обліку. Вони йому задані, як сформовані інституції, і мають бути правильно (відповідно до законодавства) застосовані. Але саме дії бухгалтера виступають одним з головних інструментів фальсифікації та критики теоретичних пропозицій і нововведень, допомагаючи досліднику дотримуватися критерію науковості.

Офіційні правила, у випадку з бухгалтерським обліком – це нормативне забезпечення (закони, законодавчі акти, положення і стандарти, що регулюють бухгалтерський облік), яке змінюється переважно під дією системних умов. Останні формують реальні підстави, що можуть бути об'єктивними причинами зміни бухгалтерського обліку.

У XVI ст. в країнах Західної Європи – в Англії, Франції, Іспанії – утворилися централізовані національні держави – монархії. Виникла потреба у точних розрахунках в узагальненні економічної діяльності на рівні всієї держави. З'явилася необхідність в інформації про економічний стан підприємства. Все це створило інформаційний зв'язок між обліком і макроекономічними узагальненнями, що сьогодні існують у вигляді системи національних рахунків. Відбулося розширення кола користувачів облікової інформації, а сам облік набув ознак відкритості. Потреби макроекономічного узагальнення стали одним з визначальних факторів розвитку бухгалтерського обліку.

Але самі умови не володіють прямою дією на бухгалтерський облік (здатністю безпосередньо змінювати). Їх вплив здійснюється через суб'єкта (детальніше у О.М. Петрука [16, с. 16]).

Інституції – творіння людей. Розвивають і змінюють їх люди. Тому головним рушієм розвитку бухгалтерського обліку як інституту є воля людини. Поєднання індивідуального вибору з обмеженнями, які інституції накладають на сукупність варіантів вибору – це значний крок до синтезу досліджень у суспільних науках.

Поряд з системними умовами реалізації на облік впливають і неформальні інститути – традиції, менталітет, культура. Але така констатація, яка постійно повторюється у наукових дослідженнях, не дозволяє зрозуміти сам механізм такого впливу.

Носієм традицій, менталітету та культури є людина. Тому для пояснення механізму впливу неформальних інституцій потрібно повернутися до суб'єкта та його поведінки.

Бухгалтерський облік як інституція разом із визначеними обмеженнями економічної теорії визначають господарські можливості в суспільстві. Підприємства (в рамках інституціональної теорії – це організації), як уособлення бізнесового інтересу, створюють для того, щоб скористатися такими можливостями. Відповідно до їх еволюції, змінюються й інституції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження рушіїв розвитку бухгалтерського обліку мають спиратися на загальні закони розвитку наукового знання, теорії та мови науки.

Вимога контекстності повинна бути доповнена вимогою суворого дотримання принципів наукових досліджень, як то принципів наукового доведення та обґрунтування. Її основою може стати методологічна доктрина, побудована на процедурі емпіричного обґрунтування знання методом дедуктивної перевірки за правилом модус толленс і теза емпіризму в поєднанні з тезою критицизму. Тому, коли дослідник ставить собі за мету вдосконалення бухгалтерського обліку, він має передусім зайняти позицію критика його існуючих положень, а не адвоката власних пропозицій, а гірше – своїх або чужих егоїстичних цілей.

Підставою для зміни бухгалтерського обліку можуть бути об'єктивні зміни умов існування бухгалтерського обліку.

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.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Блауг М.* Методология экономической науки, или Как экономисты объясняют. Пер. с англ. / Науч. ред. и вступ. ст. *В.В. Автономова.* – М.: НП “Журнал Вопросы экономики”, 2004. – 416 с.

2. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / 2-е вид, доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.

3. Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – №1 (39). – 514 с.

4. *Декарт Р.* Сочинения в 2 т.: Пер. с лат и франц. Т.І / Сост., ред., вступ. ст. *В.В. Соколова.* – М.: Мысль, 1989. – 654 с.

5. *Кант И.* Критика чистого разума / Пер. с нем. Н. Лосского сверен и отридактирован *Ц.Г. Арзаканяном и М.И. Иткиным;* Примеч. *Ц.Г. Арзаканяна.* – М.: Изд-во Эксмо, 2007. – 736 с.

6. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. - Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

7. *Кохановский В.П.* Философия и методология науки: Учебник для высших учебных заведений. – Ростов н/Д.: “Феникс”, 1999. – 576 с.

8. *Кун Т.* Структура научных революций: Пер. с англ. / *Т. Кун;* Сост. *В.Ю. Кузнецов.* – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608

9. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
10. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, 08.06.04. – 2-ге вид., випр. і доп. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 76 с.
11. *Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т./ Сопред.редкол. Г.Г.Фетисов. А.Г.Худокормов. Т.У. В 2 кн. Всемирное признание: Лекции нобелевских лауреатов / Отв.ред. Г.Г.Фетисов. Кн.1. - М.:Мысль, 2004. - 767 с.*
12. *Норт, Даглас* Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. *І.Дзюб.* - К.: Основи, 2000. - 198 с.
13. *Нуреев Р.М.* Теория общественного выбора. Курс лекций [Текст]: учеб. пособие для вузов / *Р.М. Нуреев*; Гос. ун-т – Высшая школа экономики. – М.: Изд.дом ГУ ВНЭ, 2005. – 531 с.
14. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.
15. *Панин А.В.* Диалектический материализм и постпозитивизм (критический анализ некоторых современных буржуазных концепций науки). – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1981. – 240 с.
16. *Петрук О.М.* Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
17. *Поппер Карл.* Злиденність історизму: Пер. з англ. – К.: “АБРИС”, 1994. – 192 с.
18. *Соколов Я.В.* Бухгалтерський учт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
19. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: Ученик. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
20. *Социально-экономические проблемы информационного общества / Под ред. д.э.н., проф. Л.Г. Мельника.* – Сумы: ИТД “Универсиетская книга”, 2005. – 430 с.
21. *Тойнби А.Дж.* Постижение истории: Сборник / Пер. с англ. *Е.Д. Жаркова.* – М.: Айрис-пресс, 2004. – 640 с.
22. *Тойнби А.Дж.* Цивилизация перед судом истории: Сборник / Пер. с англ. – 2-е узд. – М.: Айрис-пресс, 2003. – 592 с.
23. *Экономическая теория на пороге XXI столетия – 6. В 2-х книгах. Кн. 1. Философия хозяйства. Кн. 2. Теоретическая экономия / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарева, Е.С. Зотовой.* – М.: Юристъ, 2002. – 655 с.