

**Рожельюк В. М.**

*д.е.н., професор,*

*Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна;*

*e-mail: rozelyk@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-2298-6160*

**Хорунжак Н. М.**

*д.е.н., професор,*

*Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна;*

*e-mail: n.khorunzhak@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-7434-5456*

**Лучко М. Р.**

*д.е.н., професор,*

*Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна;*

*e-mail: m.luchko@tneu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0001-6499-4188*

## **ІНСТИТУЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇЇ КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ**

**Анотація.** Одним з найбільш сучасних напрямів поліпшення організації обліку є використання інституційного підходу у формуванні її концепції в сучасному інформаційному середовищі. Побудова концепції організації обліку на принципах інституціоналізму забезпечить підвищення якості й дієвості інформаційної системи обліку для різних груп зацікавлених користувачів. Інституційні підходи в економічній теорії на сьогодні як ніколи актуальні до використання в організації роботи бухгалтерської служби за рівнями підпорядкування від вищого до нижчого з врахуванням психологічного портрету кожного працівника та його впливу на ефективність облікової діяльності.

В статті обґрунтовано призначення концепції, що базується на засадах інституційного підходу до організації обліку в частині врахування інформаційних запитів зацікавлених користувачів. На основі критичної оцінки сучасних викликів і запитів системи управління визначено особливості трансформації професійної бухгалтерської роботи в русло управлінських функцій. Відповідно до цього обґрунтовано доцільність зміни функціональних повноважень головного бухгалтера як носія комунікативних зв'язків внутрішнього (на рівні бухгалтерії) і зовнішнього (на рівні підприємства в цілому та на макрорівні) середовища.

На основі врахування управлінських трансформаційних змін обґрунтовано потребу в уточненні принципів організації бухгалтерської служби на засадах інституційного підходу та запропоновано основний конструктивний принцип організації бухгалтерського обліку.

Відповідно до цього окреслено організаційну структуру обліку на засадах врахування групування інтересів користувачів облікової інформації за рівнем її значущості, продукантами (місцями виникнення, чи локалізації), ступенем прогнозованості.

Розроблена концептуальна основа організації обліку на базі інституційного підходу сприятиме формуванню єдиного інформаційного простору для забезпечення стабільності діяльності підприємств в ринковому середовищі.

**Ключові слова:** управлінські запити, інформаційні ресурси, інституція, концепція, організація обліку, принципи, структура, економічна теорія, облікова система, бухгалтерська служба.

Формул: 0; рис.: 2, табл.: 0, бібл.: 20

**Rozhelyuk V. M.**

*Doctor of Science (Economics), Professor,*

*Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine;*

*e-mail: rozelyk@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-2298-6160*

**Khorunzhak N. M.**

*Doctor of Science (Economics), Professor,*

*Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine;*

*e-mail: n.khorunzhak@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-7434-5456*

**Luchko M. R.**  
*Doctor of Science (Economics), Professor,*  
*Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine;*  
*e-mail: m.luchko@tneu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0001-6499-4188*

## **INSTITUTIONAL APPROACH TO ARRANGEMENT OF BUSINESS ACCOUNTING AND ITS CONCEPTUAL FOUNDATIONS**

**Abstract.** Arrangement of accounting as a definite link of enterprise management requires new approaches to its development. The use of institutional approach for forming its concept in current information environment is the modern direction to improve arrangement of accounting. Concept development of arrangement of accounting using institutional principles will support increase of quality and efficiency of information accounting system for different groups of users.

In economic theory, institutional approaches involve principles, which can be effectively used for the development and improvement of arrangement of accounting. The issue is now becoming ever more relevant because of the deeper investigation of institutional approaches, new elements, which are beyond classical understanding about arrangement of accounting, appear to be introduced, the use of the corresponding theoretical grounds and instruments, which present wide set of variables and longer chain of views.

The role of the concept, which is based on the institutional approach to accounting management taking into consideration information enquiries of interested users, has been proved in the article. The peculiarities of transformation of professional accounting activity, which are referred to managerial functions, have been revealed owing to critical assessment of current challenges and information enquiries of the management system. Correspondingly, the expediency of the change of functional authorities of the chief accountant as the medium of communication relations between the interior (on the level of accounting department) and exterior (on the level of the enterprise in general and on the macro level) surroundings has been grounded.

Taking into account management transformation changes the necessity to specify the principles of accounting management based on the institutional approach has been proved. The main constructive principle to manage business accounting has been suggested.

Properly, the organization structure of accounting based on grouping the users' interests in accounting information according to the level of its meaning, producers (places of occurrence or localization) and the degree of predictability has been drawn.

The developed conceptual framework, which is based on the institutional approach, will support forming the only information space for stable enterprise activity in the market economy environment.

**Keywords:** management enquiries, information resources, institution, concept, arrangement of accounting, principles, structure, economic theory, accounting system, accounting department.

**GEL classification:** M 42, M 49

Formulas: 0; fig.: 2, tabl.:0, bibl.: 20

**Рожельюк В. Н.**  
*д.е.н., профессор,*  
*Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь, Украина;*  
*e-mail: rozelyk@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-2298-6160*

**Хорунжак Н. М.**  
*д.е.н., профессор,*  
*Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь, Украина;*  
*e-mail: n.khorunzhak@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-7434-5456*

**Лучко М. Р.**  
*д.е.н., профессор,*  
*Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь, Украина;*  
*e-mail: m.luchko@tneu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0001-6499-4188*

## **ИНСТИТУЦИОННЫЙ ПОДХОД К ПРОБЛЕМЕ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕЕ КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ**

**Аннотация.** В статье обосновано назначение концепции, базирующейся на принципах институционального подхода к организации учета в части учета информационных запросов заинтересованных пользователей. На основе критической оценки современных вызовов и запросов системы управления определены особенности трансформации профессиональной бухгалтерской работы в русло управленческих функций. В соответствии с этим обоснована целесообразность изменения функциональных полномочий главного бухгалтера как носителя коммуникативных связей внутренней (на уровне бухгалтерии) и внешней (на уровне предприятия в целом и на макроуровне) среды.

На основе учета управленческих трансформационных изменений обоснована необходимость в уточнении принципов организации бухгалтерской службы с учетом институционального подхода и предложено основной конструктивный принцип организации бухгалтерского учета в целом. В соответствии с этим идентифицирована организационная структура учета на основе группировки интересов пользователей учетной информации по уровню ее значимости, продукантам (местам возникновения или локализации), степени прогнозируемости.

Разработанная концептуальная основа организации учета на базе институционального подхода будет способствовать формированию единого информационного пространства для обеспечения стабильности деятельности предприятий в рыночной среде.

**Ключевые слова:** управленческие запросы, информационные ресурсы, организация, концепция, организация учета, принципы, структура, экономическая теория, учетная система, бухгалтерская служба.

Формул: 0; рис.: 2, табл.: 0, библи.: 20

**Вступ.** В останні роки актуалізувався розгляд бухгалтерських проблем під кутом інституційного підходу. Цей підхід є одним з найсучасніших способів вирішення практично всіх проблем, що існують в бухгалтерському обліку незалежно від їх напрямку й стану вирішення. В наукових журналах та вісниках оприлюднено сотні статей, а на університетських конференціях виголошено декілька сотень доповідей, що базуються на основах інституційних підходів.

Інституціоналісти виступають за те, щоб відкрито висловлювати ціннісні судження, обговорювати їх у відкритих дискусіях і критикувати їх, а не використовувати цінності в неявному вигляді. Вони відкидають практику економістів, які беруть за основу позитивізм, як основну теорію, здатну забезпечити розвиток системи обліку, при цьому використовуючи очевидно обмежений, але надзвичайно привабливий нормативізм у формі оптимальності за Парето, і уникаючи серйозних і епістемологічних складних перевірок. Справедливо буде визнати, що низка авторів статей і доповідей лише винесли в заголовок термін «інституція», а насправді описують звичайний облік руху основних засобів, виробничих запасів, стану розрахунків, обчислення прибутку тощо. Це наслідок слабого розуміння економічної теорії взагалі та інституційної теорії зокрема. Причиною цього є не відсутність знань загалом, а недостатній їх рівень з позиції конкретного об'єкта та доцільності застосування щодо нього інституційних підходів. Саме тому, насамперед, слід використовувати інституційну теорію, але обережно і там де вона дійсно принесе користь при розгляді облікової проблеми.

**Аналіз досліджень та постановка завдання.** Проблемам дослідження принципів організації та ведення обліку приділяли і продовжують приділяти все більше уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, зокрема, Д. Адаір, А. Єфремова, Н.І.Копняк, І.О. Ромашевська, М.Метьюс, М.Перера, Я. Олійник, Д. Грінеусей, М. Бліні, І. Стюарт, Б. Райан, В. Савчук, Я. Соколов, Н. Ткаченко, Уорен Дж. Сэмюэлс, Е.Хендріксен, М.ВанБреда, М. Шишханов та ін.

З метою використання інституційної теорії при дослідженні проблем, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку, доцільно спочатку розглянути поняття сутності

інституційного підходу, щоб застосовувати його там, де це він дійсно може сприяти справжньому вивченню проблеми. Наукові дослідження впливу інституційного підходу на організацію обліку та формування на цій базі відповідної концептуальної основи вимагає подальших розробок та проваджень як на рівні держави, так і на рівні конкретного суб'єкта господарювання.

Мета статті полягає у вирішенні проблеми адаптації інституційного підходу в процесі побудови ефективної концепції організації обліку діяльності підприємств у ринковому середовищі. Інституційні підходи в економічній теорії на сьогодні як ніколи актуальні до використання в організації роботи бухгалтерської служби за рівнями підпорядкування від вищого до нижчого і навпаки, з врахуванням психологічного портрету кожного працівника та його впливу на ефективність облікової діяльності. Також потрібна адаптація інституційних постулатів до інформаційного середовища конкретного підприємства, основою формування якого виступає раціональна організація обліку.

**Результати дослідження.** Інституційна економічна теорія бере свій початок з праць Торстена Веблена, Джона Коммонса і Уеслі Мітчелла, а також багатьох інших. Інституційна економічна теорія має щонайменше три грані: перша – це галузь знань, друга – підхід до вирішення проблем і третя – рух протесту. Вони окреслені в праці Уоррена Дж. Семюелса «Институциональная экономическая теория» [9, с.125-141].

Критикували інституціоналістів як ортодоксальна неокласична, так і радикальна марксистська економічні теорії і розвивали свої власні ідеї. Це призвело до виникнення суперечностей всередині самого інституціоналізму: по-перше, одні інституціоналісти розглядають свою теорію як доповнення неокласики, в той час як інші впевнені, що ці два напрямки економічної думки суперечать один одному; по-друге, одні надають особливе значення критиці, інші – творчому розвитку інституційної теорії; по-третє, самі ж інституціоналісти намагаються розвивати свої ідеї в різних напрямках. Така ситуація призвела до того, що інституціоналістів критикували за негативізм [17, с.125].

Інституціоналісти вважають, що їх дослідження становлять галузь знань, де центральною проблемою, що визначає предмет їхніх досліджень, є організація та контроль в економіці в цілому, а не тільки аллокація ресурсів, розподіл доходу і процес визначення агрегованих рівнів доходу, випуску, зайнятості і цін в рамках заданої системи. У тій мірі, в якій інституціоналісти займаються останніми проблемами, вони, зазвичай, на відміну від економістів-неокласиків, підходять до них, розглядаючи більш широкий набір змінних або використовуючи більш довгий ланцюжок міркувань.

Основна відмінність інституціоналістів полягає саме в дослідженні проблеми організації та контролю, що призводить до необхідності вивчення більш широкого набору змінних. Інституціоналісти стверджують, що:

а) економіка не обмежується ринком;

б) діючий механізм аллокації ресурсів не збігається з поняттям ринку як таким, а являє собою інститути (або структуру влади), що формують реальний ринок і діють через нього. Тому вони фокусують увагу на дослідженні сил, які керують еволюцією організації та контролю в економіці і на інституційні організації ринку там, де він існує. Порівняно зі своїми ортодоксальними і марксистськими «побратимами» інституціоналісти володіють зовсім іншими уявленнями про економіку і економічну науку, а також намагаються виробити свою власну теорію [17, с.126].

Інститут (лат *Institutum* – встановлення, установа; ... англ. *інститут*) – сукупність норм права в якій-небудь області суспільних відносин, та чи інша форма суспільного устрою [19, с.274]. Метод інституціоналізації – це метод врегулювання соціальних конфліктів: створення необхідних організацій, структур, що сприяють вирішенню конфлікту і що беруть на себе вираження й відстоювання інтересів сторін [19, с.274].

Інституційні рішення – це рішення, що включають довгострокове планування і формулювання загальної політики, спрямованої на продовження діяльності підприємства в

якості продуктивного учасника економічного та суспільного життя [19, с.275]. На підставі розглянутого можна сформулювати сучасну концепцію організації бухгалтерського обліку.

Концепція (від лат. Conceptio – розуміння; система) – це певний спосіб розуміння, трактування яких-небудь явищ, основна точка зору, керівна ідея для їх освітлення; єдиний, визначальний задум, провідна думка проекту (літературного чи наукового твору, системи та ін.) [19, с.342].

В ринковій економіці концепція бухгалтерського обліку – це документ, схвалений Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що визначає основи побудови системи бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки: мета бухгалтерського обліку, основи його організації, зміст і вимоги до інформації, що формується в бухгалтерському обліку, склад інформації для зовнішніх користувачів, критерії визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат, основи їх оцінки.

Слід наголосити, що концепція не замінює ніяких нормативних актів з бухгалтерського обліку. Вона покликана забезпечити зацікавлених фахівців інформацією:

- а) про загальні підходи до організації та ведення бухгалтерського обліку;
- б) бути основою поетапної розробки нових і перегляду діючих нормативних актів з бухгалтерського обліку;
- в) про прийняття рішень з питань, ще не врегульовані нормативними актами;
- г) допомагати користувачам бухгалтерської інформації в розумінні даних, що містяться в бухгалтерській звітності.

Оскільки організація обліку зачіпає саме підприємство, то підкреслимо, що інституційна концепція вивчення підприємства – це підхід, при якому центральною проблемою є пояснення феномена виникнення підприємства, закономірностей його подальшого розвитку і, в кінцевому підсумку, зникнення. У його основі лежить припущення про те, що завжди є можливість визначити структуру та склад бухгалтерської служби, що виражає максимальну кількість бухгалтерів при заданому рівні розвитку техніки і технології, при всіх можливих комбінаціях наявних факторів виробництва.

В цьому контексті представляє інтерес концепція кадрового складу бухгалтерів – як теоретична система, що використовується для аналізу сукупності складних процесів, які відбуваються в соціально-трудовій та кадровій сферах. Виходячи з цієї концепції кадрова структура бухгалтерів розглядається як система складних службово-трудових відносин, що виникають, насамперед, у відносинах між керівництвом підприємства, головним бухгалтером і «робочою масою», що знаходяться в постійному пошуку компромісів і ведуть між собою боротьбу за задоволення своїх потреб (інтересів).

На думку представника теорії еліт італійського соціолога і економіста В. Парето (1848-1923), функціональними елементами системи людських відносин, в т.ч. і виробничих, є такі фактори, як «безкінечне розмаїття молекул», які утворюють економічний чинник, «інтереси» (інтелектуальний фактор), «деривації» або «ідеології» (соціальний фактор), «соціальне звернення».

В системі соціально-виробничих і кадрових відносин взаємодіють так звані залишки (похідні від почуттів людини). Вони визначають характер ставлення облікового працівника до трудової діяльності, професії, службової кар'єри, а також розкривають інтереси різних індивідів і соціально-професійних груп, що складають бухгалтерський колектив і вчиняють як логічні, так і нелогічні (іраціональні) дії.

Для впорядкування таких дій керівники підприємств повинні використовувати різні психологічні стимули, що нейтралізують зрештою іраціональну поведінку людей в процесі трудової діяльності (один із прикладів – кооптація нових членів з нижчих управлінських ланок, робочого середовища у вищі органи підприємства). В іншому випадку, на думку фахівців, настає «мала соціальна революція», сенс якої полягає у прагненні змінити (павалити, піддати дифамації) персональний склад управлінської бухгалтерської верхівки [5].

Відповідно до цієї концепції, щоб підтримувати рівновагу в системі «головний бухгалтер-працівники», або «адміністрація-колектив бухгалтерії» одні повинні бути схильні до майстерного управління колективами та індивідами (в т.ч. і маніпулюванню свідомістю працівників), а інші – володіти здатністю своєчасно вдаватися до організованого протесту проти нераціонального, малопродуктивного керівництва, що веде до кризи, банкрутства, втрати роботи тощо.

Невелика група основних керівників підприємства належить до менеджерів *вищого (інституційного) рівня*. Це голова ради, президент (директор), віце-президенти (заступники), генеральний директор та головний бухгалтер, їх частіше називають топ-менеджерами. На вищому рівні управління формулюється місія, встановлюються організаційні цілі підприємства, визначається загальнокорпоративна стратегія та основні шляхи її реалізації, приймаються рішення про вихід на нові ринки, випуск нової продукції, залучення інвестицій, напрями досліджень тощо. Управлінці цього рівня відповідають за ефективну перебудову бізнесу на основі ключових багатофункціональних процесів.

Водночас, більшість проблем, що виникають перед управліннями вищого рівня, пов'язані з думкою про те, що керувати підприємством має одна людина. Проте за своїми масштабами, сукупністю вимог до кваліфікації виконавців, видами робіт, які треба виконувати, ті задачі, які стоять перед топ-менеджерами, значно переважають можливості окремої людини. У вищого керівника повинна бути обмежена кількість обов'язків і кожний з них є життєво важливим для бізнесу. Досвід успішних компаній показує, що успіху вони досягають через те, що ними керує *команда вищих менеджерів*.

Головний бухгалтер, як менеджер вищого рівня і є членом команди, повинен добирати методи та інструменти управління бухгалтерським обліком, бухгалтери середнього рівня – заступники головного бухгалтера їх використовувати, а рядові бухгалтери – низового рівня отримувати результати від їх використання.

Головний бухгалтер опрацьовує стратегію ведення обліку, бухгалтери середнього рівня – розробляють плани її реалізації, а низового – відповідають за конкретну облікову роботу, що виконується відповідно до цих планів. У зв'язку з цим на стан праці бухгалтерів кожного рівня впливають *стосунки між ними*, що розвиваються у таких напрямках: зв'язок кожного бухгалтера (незалежно від рівня) з підприємством; зв'язки бухгалтерів низового рівня з бухгалтерами вищого рівня; зв'язки бухгалтера вищого рівня з бухгалтерами низового рівня.

Важливим функціональним обов'язком головного бухгалтера є *вибудовування комунікацій* для отримання та передачі інформації. Але в сучасних умовах йдеться не просто про роль бухгалтера в обміні інформацією, а про культуру його спілкування – вміння приймати та передавати потрібну інформацію, встановлювати доброзичливі міжособистісні стосунки з іншими людьми, адекватно їх розуміти. Головний бухгалтер за своїм статусом здійснює вплив на інших людей.

*Вплив* – це процес і результат зміни однією людиною поведінки іншої людини, її намірів, уявлень, установок, оцінок під час взаємодії з нею на підставі престижу, поваги, прив'язаності тощо. Вплив головного бухгалтера дає цільову установку, імпульс трудової активності і координації спільної роботи. Вплив, за своїм характером, може бути різним: формальним та неформальним, безпосереднім та опосередкованим, короткостроковим і довгостроковим, регулярним та епізодичним, прямим та непрямим. За прямого впливу головний бухгалтер відкрито пред'являє працівникам свої вимоги, а за непрямого – вплив здійснюється не на об'єкт, а на середовище, що його оточує.

Сукупність видів впливу, що використовуються в управлінні, характеризує тип і стиль управління, підхід до управління та мистецтво, механізми управління та якість персоналу. Виступаючи одним із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки до його ефективної діяльності, організація бухгалтерського обліку вимагає особливої уваги та врахування низки вимог до інформаційних запитів системи управління.

Причиною незадовільного стану інформаційного забезпечення управлінців діючих

підприємств – неопрацьованість теоретико-методологічних та практичних питань створення і використання інформації бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських рішень та відсутність науково обґрунтованих рекомендацій щодо визначення якості організації обліку, в тому числі неврахування інституційної природи в обліковій теорії.

Під обліковою теорією ми розуміємо міркування, в яких використовуються загальні припущення, що дозволяють зробити певні висновки про наслідки (що прогнозують теорії) або інтерпретувати певні практичні спостереження (описові теорії) [10, с.17].

Теорії є результатом раціонального мислення як у бізнесі, так і поза ним. Покладатись лише на практичний досвід, це означає мати лише «точкове» уявлення про події господарювання і набір неузгоджених спогадів про минуле і фінансово-господарської діяльності. Кожен раз, коли ми хочемо осмислити наш досвід, нам потрібна якась концептуальна основа (модель), що представляє реальний світ. Саме це часто і називають «використовуванням теорії» [10, с.18]

«У всьому різноманітті проблем і завдань, що ставляться до організації обліку, як зазначає Я.В. Олійник, має бути визначена певна наукова основа, яка окрім універсальності до спільних галузей науки водночас мала би конкретну сутність та яку можна було б визначити як предмет наукових досліджень у галузі організації обліку» [8, с. 273].

Чому б це не мала бути інституціоналістська теорія, яка при організації бухгалтерського обліку в Україні має значний потенціал для вироблення облікової концепції і звітності, необхідних для управління ефективною діяльністю підприємств в ринкових умовах. Тим більше, що сама система бухгалтерського обліку та її організація вже виходять за межі власне теорії бухгалтерського обліку, фінансового обліку або управлінського обліку й включають в себе питання, що представляють різні рівні регламентації (міжнаціональний, макрота мікрорівні).

Тобто організація обліку має вивчати не тільки обліковий процес на рівні суб'єкта господарювання, вона не тільки виходить за його межі, досліджуючи не тільки макрорівень, але й має вивчати питання державного регулювання та бути спрямованою на пошук шляхів його удосконалення з урахуванням досвіду ведення обліку за різними моделями [8, с.274-275].

В таких умовах розходження поглядів персоналістів і інституалістів поступово стали стиратися, адже виробляються нові ідеї та дефініції. Тут можна навести класичне визначення бухгалтерського обліку, що належить Мейю: «Мистецтво запису, класифікації та узагальнення у вартісній оцінці угод та операцій, що носять, принаймні частково, вартісний (фінансовий) характер, з подальшою інтерпретацією результатів» [20, с. 9].

Звідси з'явилося вирішальне значення вартісного вимірника і суттєва роль аналізу процесу господарювання в системі бухгалтерського обліку, який зараз ми називаємо управлінський. Критерієм для вибору того чи іншого методологічного підходу Мей вважав корисність, повністю поділяючи погляди Дьюї, який вважав, що в теорії взагалі і в теорії обліку зокрема, важлива не істина, а користь від наданих даних. Але користь не може бути абстрактною, щось корисне одним людям, щось – іншим. [15, с.371].

Організація обліку є внутрішньою справою підприємства, отже, в першу, чергу має бути корисною для його діяльності. Підсистема обліку служить інтересам ефективного управління, тому рішення про її доцільність керівник підприємства приймає виходячи з оцінки витрат та вигод від її функціонування. Зазначена система ефективна в тому випадку, якщо вона сприяє досягненню цілей підприємства, причому з найменшими витратами на її організацію та функціонування.

Відповідним чином має бути сформована структура системи організації бухгалтерської служби. Оскільки це об'єктивно існуюча внутрішня будова обліку даного підприємства, то вона має бути підпорядкована інтересам отримання корисної інформації для досягнення ефективного управління діяльністю господарюючого суб'єкта. Використовуючи принципи організації обліку (не плутати з принципами його ведення), важливо виходити з того, що всі вони повинні служити цілям оптимізації та ефективності й

при цьому враховувати певний схематизм, котрий впливає зі специфіки цього економічного явищ (рис. 1).

З огляду на таку структуру, до принципів організації бухгалтерської служби можна віднести: адаптивність, всебічність, динамічність, паралелізм, пропорційність та цілісність.

Слід чітко відрізнити поняття «організація» і «ведення» обліку. Організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), друга – виключно обов'язки головного бухгалтера (рис. 2).

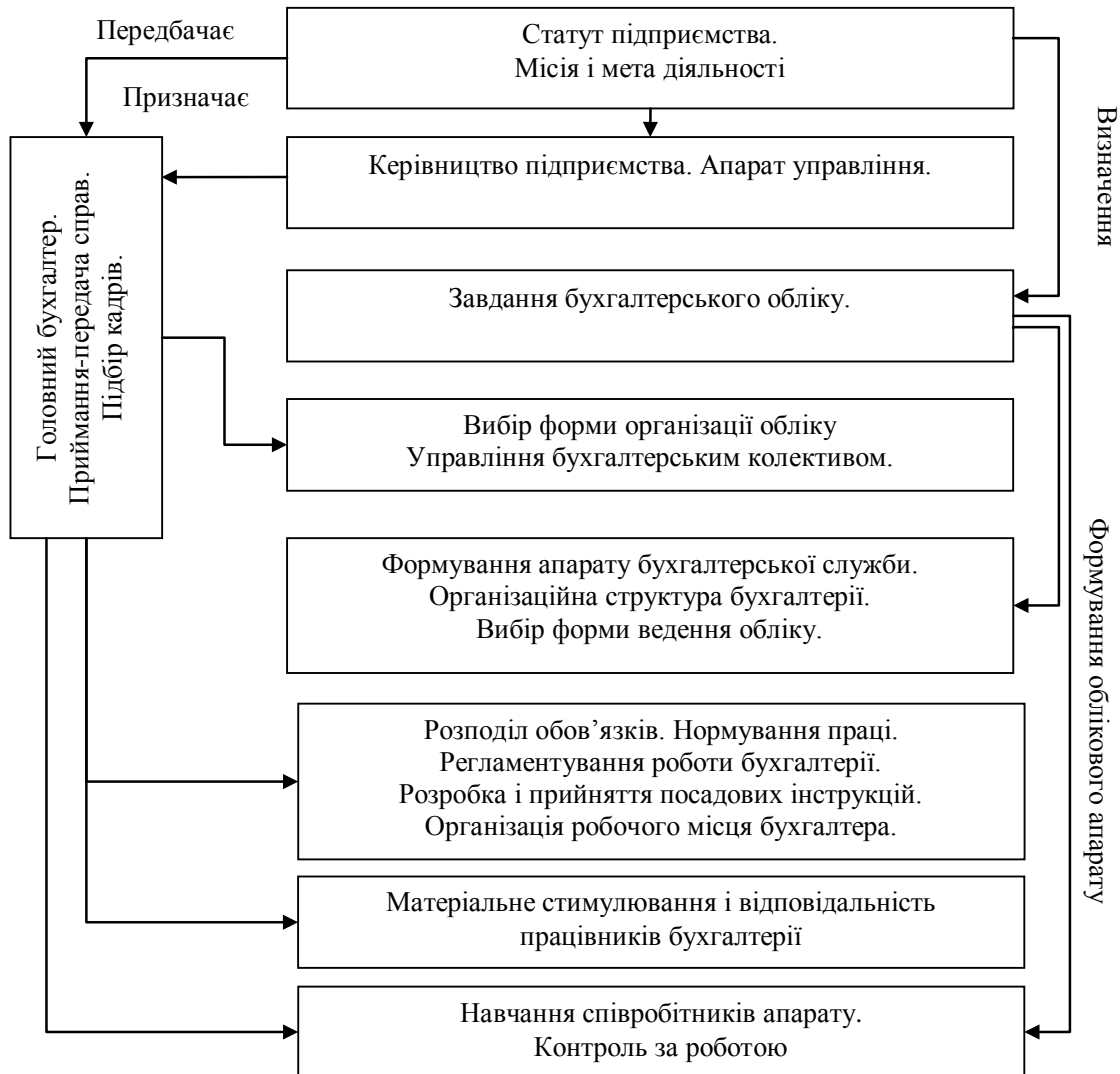


Рис. 1. Загальна схема організації бухгалтерської служби на підприємстві [12]

За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології обліку відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу – головного бухгалтера. Це можна передбачати в Положенні про бухгалтерську службу підприємства, Статуті, спеціальному наказі, контракті з головним бухгалтером тощо. Організація бухгалтерської служби включає такі складові: положення про бухгалтерську службу; положення про головного бухгалтера; посадові інструкції виконавців; організаційне, правове, методологічне забезпечення бухгалтерської служби; технічне забезпечення обліку; наукова організація праці та інші види робіт з організації обліку. Складовою організацією ведення бухгалтерського обліку є графіки документообігу. Схематично організацію бухгалтерського обліку можна зобразити так: суб'єкт організації бухгалтерської служби

(директор, головний бухгалтер) → суб'єкт ведення обліку (працівники бухгалтерії) → об'єкт обліку → господарські факти.

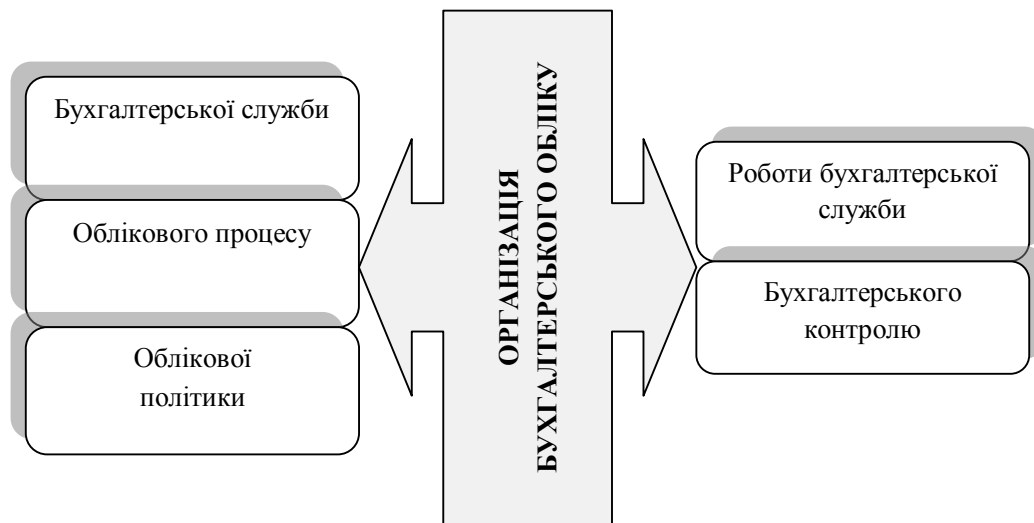


Рис. 2. Система організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Основний конструктивний принцип організації можна сформулювати наступним чином. Кожна бізнес-система створена не тільки для того, щоб існувати, а для того, щоб реалізувати якусь головну мету. У процесі функціонування цієї системи відбувається взаємодія різних взаємопов'язаних елементів, результат роботи кожного з яких впливає на інші елементи і в кінцевому підсумку – на досягнення мети підприємства. Перший висновок з цих простих міркувань полягає в тому, що, перш ніж поліпшити результат діяльності компанії, необхідно чітко визначити мету [14, с.382-383].

**Висновок.** Позичування теоретичних засад, принципів і завдань організації бухгалтерського обліку в світлі інституційної теорії дає змогу вирішити низку проблемних питань, що стосуються складу, повноважень, взаємозв'язків, вимог до суб'єктів обліку. Ключовим аспектом в даному випадку слід вважати побудову організаційної структури обліку на засадах врахування групування інтересів користувачів облікової інформації за рівнем її значущості, продуцентами (місцями виникнення, чи локалізації), ступенем прогнозованості. Остання складова особливо складна з позиції досяжності, особливо в традиційній системі бухгалтерського обліку. Запропоновані варіанти врахування інституційного підходу, зокрема розширення меж облікової системи через включення у її склад підсистем фінансового, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, згладжують цю складність та суттєво поліпшують якість інформаційного забезпечення управління. Принципи організації обліку, збалансовані з інституційною теорією, дозволяють максимізувати рівень адаптованості структурних складових (бухгалтерської служби, її працівників тощо) до формування облікових даних, необхідних менеджерам в процесі їх діяльності. Визначені завдання, які також враховують інституціональний підхід, сприяють вирішенню проблеми раціонального розмежування повноважень між суб'єктами обліку. Таким чином, інституціональний підхід забезпечує вирішення ряду проблем, що гальмують оптимізацію системи обліку та можливості розширення інформаційності її показників (облікових даних). Ефективність організації обліку, яка досягається завдяки застосуванню інституційного підходу, полягає не лише у формуванні більш якісної інформації для потреб управління та раціоналізації праці працівників бухгалтерської (облікової) служби. Вона характеризується мультиплікативністю, оцінка якої є окремим актуальним напрямом наукових досліджень.

### Література

1. Адаир Д. Гуру менеджмента : пер. с англ. / Д. Адаир. — Москва : Эксмо, 2004. — 656 с.
  2. Большой психологический словарь / сост. и общ. ред. Б. Мещеряков, В. Зинченко. — Санкт-Петербург, 2003. — 672 с.
  3. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / А. А. Ефремова. — Москва : Книжный мир, 2000. — 478 с.
  4. Копняк Н. І. Організація обліку: сьогодення та можливості / Н. І. Копняк, І. О. Ромашевська // Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. — Київ, 2012. — 75 с.
  5. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] // Законодавство України. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page>.
  6. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. — Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
  7. Немов Р. С. Психология : словарь-справочник : в 2 ч. / Р. С. Немов. — Москва : Владос-Прес, 2003. — Ч. 1. — 352 с.
  8. Олійник Я. В. Організація обліку як галузь наукового пізнання / Я. В. Олійник // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф.; (м. Київ, 6—7 груд. 2012 р.). — Київ : КНЕУ, 2012. — С. 273—275.
  9. Панорама экономической мысли конца XX столетия : в 2-х т. / под ред. Д. Гринэуэя, М. Блини, И. Стюарта : пер. с англ. под ред. В. С. Автономова, С. А. Афонцева. — Санкт-Петербург : Экономическая школа, 2002. — Т. 1. — 668 с.
  10. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан ; пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. — Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 616 с.
  11. Рожелюк В. М. Дослідження компетентності професії бухгалтера як фахівця управління бізнес-процесами в переробній галузі агропромислового комплексу / В. М. Рожелюк // Аналітично-інформаційний журнал «Схід». Економічні науки. — 2015. — № 5 (137). — С. 81—86.
  12. Рожелюк В. М. Концепція бухгалтерського обліку та її елементи / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації : зб. матеріалів XI Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, 13—14 лютого 2014 р. — Тернопіль : Вектор, 2015. — С. 312—314.
  13. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств : монографія / В. М. Рожелюк. — Київ : ННЦ ІАЕ, 2013. — 488 с.
  14. Савчук В. П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент / В. П. Савчук. — 2-е изд. — Киев : Изд. дом «Максимум», 2006. — 884 с.
  15. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. — Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
  16. Ткаченко Н. М. Організація бухгалтерського фінансового обліку / Н. М. Ткаченко // Вісник Житомирського інженерно-технічного інституту. — 2001. — № 14. — С. 170—174.
  17. Сэмюэлс У. Дж. Институциональная экономическая теория. «Экономическая школа». Панорама экономической мысли конца XX столетия : в 2-х т. / под ред. У. Дж. Сэмюэлс, Д. Гринэуэя, М. Блини, И. Стюарта / пер. с англ. под ред. В. С. Автономова, С. А. Афонцева. — Санкт-Петербург : Экономическая школа, 2002. — Т. 1. — XVI. — 668 с.
  18. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я. В. Соколова. — Москва : Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
  19. Шишханов М. О. Управленческий консалтинг : словарь-справочник / М. О. Шишханов. — Москва : Анкил, 2006. — 896 с.
  20. American Institute of Certified Public Accountant's Committee on Terminology // Accounting Terminology Review and Resume : Bulletin. — New York, 1953. — № 1.
- Стаття рекомендована до друку 17.12.2018*                      © Рожелюк В.М., Хорунжак Н.М.,  
Лучко М.Р.

### References

1. Adair, D. (2004). Guru of Management [Guru of Management]. Moscow: Eksmo [in Russian].
2. Mescheryakov, B., & Zinchenko, V. (Eds.). (2003). Bol'shoy psihologicheskij slovar' [Large psychological dictionary]. Sankt-Peterburg [in Russian].
3. Efremova, A. A. (2000). Uchetnaya politika predpriyatiya: sodержanie i formirovanie [Accounting Enterprise Policy: content and formation]. Moscow: Knizhnyy mir [in Russian].
4. Kopniak, N. I., & Romashevskaya, I. O. (2012). Orhanizatsiia obliku: sohodennia ta mozhlyvosti [Arrangement of Accounting: current state and possibilities]. Tezy dopovidei mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii — Theses of International Scientific Conference. Kyiv [in Ukrainian].
5. Kryminalnyi kodeks Ukrainy vid 05.04.2001 № 2341-III (iz zminyamy ta dopovnenniamy) [The Criminal Code of Ukraine from 05.04.2001 № 2341-III (with amendments and additions)]. Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page> [in Ukrainian].
6. Met'yus, M. R., & Perera, H. B. (1999). Teoriya buhgalterskogo ucheta: Uchebnik [Theory on Business Accounting: Textbook]. Ya. V. Sokolova, I. A. Smirnovoy (Trans., Eds.). Moscow: Audit, YuNITI [in Russian].
7. Nemov, R. S. (2003). Psihologiya: Slovar'-spravochnik [Psychology: Dictionary-reference]. Moscow: Vlados-Pres [in Russian].
8. Oliinyk, Ya. V. (2012). Orhanizatsiia obliku yak haluz naukovooho piznannia [Arrangement of Accounting as a Sphere of Scientific Perception]. Rol i mistse bukhgalterskoho obliku, kontroliu y analizu v rozvytku ekonomichnoi nauky ta praktyky: zb. materialiv II Mizhnar. nauk.-prakt. konf.; (m. Kyiv, 6—7 hrud. 2012 r.) — The role and place of accounting, control and analysis in the development of economic science and practice: Sb. Materials of II International science-practice conf. (Kyiv, December 6-7, 2012). Kyiv: KNEU [in Ukrainian].

9. Grineuey, D., Blin, M., & Styuart, I. (2002). Panorama ekonomicheskoy mysli konca 20 stoletiya [Panorama of Economic View in the End of the 20th Century]. Avtonomov, V. S., Afoncev S. A. (Trans., Ed.). Sankt-Peterburg: Ekonomicheskaya shkola [in Russian].
10. Rayan, B. (1998). Strategicheskii uchet dlya rukovoditelya [Trategic Accounting for a Manager]. Mikryukov, V. A. (Trans. Ed.). Moscow: Audit, YuNITI [in Russian].
11. Rozheliuk, V. M. (2015). Doslidzhennia kompetentnosti profesii bukhhaltera yak fakhivtsia upravlinnia biznesprotsesamy v pererobnii haluzi ahropromyslovoho kompleksu [Investigation of the Competence of an Accountant as a Specialist of Management of Business Processes at Processing Plants]. Analitichno-informatsiinyi zhurnal «Skhid». Ekonomichni nauky — Analytical and informational magazine «East». Economic sciences, 5 (137), 81—86 [in Ukrainian].
12. Rozheliuk, V. M., & Denchuk, P. N. (2015). Kontseptsii bukhhalterskoho obliku ta yii elementy [The Concept of Business Accounting and its Elements]. Ekonomichni i sotsialnyi rozvytok Ukrainy v XXI stolitti: natsionalna viziia ta vyklyky hlobalizatsii — Economic and social development of Ukraine in the XXI century: the national vision and the challenges of globalization, 312—314. Ternopil: Vektor [in Ukrainian].
13. Rozheliuk, V. M. (2013). Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku diialnosti pererobnykh pidpriemstv [Arrangement of Business Accounting at Processing Plants]. Kyiv: NNTs IAE [in Ukrainian].
14. Savchuk, V. P. (2006). Prakticheskaya enciklopediya. Finansovyy menedzhment [Practical Encyclopedia. Financial Management]. Kyiv: Izdatel'skiy dom «Maksimum» [in Russian].
15. Sokolov, Ya. V. (1996). Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dney [Business Accounting: from Origin to Nowadays]. Moscow: Audit, YuNITI [in Russian].
16. Tkachenko, N. M. (2001). Orhanizatsiia bukhhalterskoho finansovoho obliku [Arrangement of Business Financial Accounting]. Visnyk Zhytomyrskoho inzhenerno-tekhnichnoho instytutu — Bulletin of the Zhytomyr Engineering and Technical Institute, 14, 170—174 [in Ukrainian].
17. Samuels, W. (2002). Institucional'naya ekonomicheskaya teoriya. «Ekonomicheskaya shkola» Panorama ekonomicheskoy mysli konca 20 stoletiya. [Institutional Economic Theory. «Economic School» Panorama of Economic View in the End of 20th Century]. Avtonomov, V. S., Afoncev, S. A. (Trans., Eds.). Sankt-Peterburg: Ekonomicheskaya shkola [in Russian].
18. Hendriksen, E. S. (1997). Teoriya buhgalters'kogo ucheta. [The theory of Business Accounting]. Hendriksen, E. S., VanBreda, M. F. (Trans., Eds.). Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
19. Shishhanov, M. O. (2006). Upravlencheskiy konsalting: slovar'-spravochnik [Management Consulting: Dictionary Reference]. Moscow: Ankil [in Russian].
20. American Institute of Certified Public. (1953). Accountant's Committee on Terminology. Accounting Terminology Review and Resume. Bulletin, 1. New York.

*The article is recommended for printing 17.12.2018*

© Rozheliuk V. M., Khorunzhak N. M.,  
Luchko M.R.