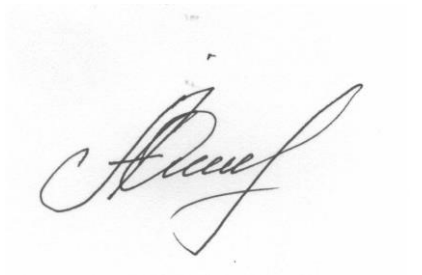


**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК ІРИНА АНАТОЛІЇВНА



УДК 657.1 (043.3)

**РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В КОНТЕКСТІ НЕОІНСТИТУЦІЙНОЇ ТЕОРІЇ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Житомир - 2018

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
Петрук Олександр Михайлович
Житомирський державний
технологічний університет,
професор кафедри фінансів і кредиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор,
академік НААН України
Жук Валерій Миколайович
Національний науковий центр
“Інститут аграрної економіки”
Національної академії аграрних наук України,
головний науковий співробітник
відділу обліку та оподаткування

доктор економічних наук, професор
Левицька Світлана Олексіївна
Національний університет
водного господарства та природокористування,
професор кафедри обліку і аудиту

доктор економічних наук, доцент
Осадча Тетяна Станіславівна
Херсонський державний університет,
професор кафедри економіки, фінансів і
підприємництва

Захист відбудеться “28” березня 2018 р. о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103, конференц-зала (2 поверх).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103.

Автореферат розісланий “27” лютого 2018 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради,
д. е. н., проф.



О. А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Бухгалтерський облік як міжнародна мова бізнесу забезпечує комунікацію між учасниками економічних відносин, надаючи доречну та достовірно сформовану облікову інформацію про економічні ресурси та зобов'язання суб'єкта господарювання для прийняття економічних рішень. Проте, світова фінансова криза початку XXI-го століття викликала появу суперечок серед вчених та різних груп користувачів облікової інформації щодо характеру та ролі бухгалтерського обліку в інформуванні управлінського персоналу, учасників ринку капіталу та регулюючих інститутів про фінансовий стан та результати діяльності підприємств. Такі дебати привернули увагу до бухгалтерського обліку не лише вчених-обліковців, а й представників інших наукових напрямів, які досліджують суміжні з бухгалтерським обліком сфери діяльності (фінанси, менеджмент, маркетинг, право, етика та ін.), тим самим підкресливши зростаючу роль облікової інформації в функціонуванні економіки та суспільства в цілому.

Історичний аналіз актуальних проблем розвитку бухгалтерського обліку у XXI-му столітті дозволив встановити їх періодичне повторення, що є свідченням відсталості теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, які мають розвиватись паралельно з розвитком економічних відносин та з врахуванням особливостей трансформації підходів до ведення господарської діяльності підприємств в умовах постіндустріальної економіки. На сьогодні сформувалась об'єктивна необхідність в розробці нових та трансформації існуючих орієнтирів розвитку бухгалтерського обліку з урахуванням вимог, які висуваються до нього основними групами користувачів облікової інформації. Одним із інструментів, який може бути використаний для досягнення орієнтирів розвитку бухгалтерського обліку в умовах сьогодення є неоінституційна теорія, яка дозволяє врахувати особливості історичного розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні та відповідає сучасним науковим тенденціям розвитку наук економічного спрямування. Підтвердженням актуальності використання неоінституційної теорії в розвитку бухгалтерського обліку є визнання представниками Інституту дипломованих бухгалтерів Великобританії та Уельсу останнього в світлі неоінституційної перспективи як засобу усунення недоліків ринку шляхом зменшення трансакційних витрат, пов'язаних з одержанням інформації, стримуванням і мотивуванням поведінки¹.

Обліковий інституціоналізм на сьогодні посів чільне місце серед наукових парадигм та доктрин, які використовуються для удосконалення теорії, методології та організації бухгалтерського обліку вітчизняними вченими. Проблематиці удосконалення бухгалтерського обліку на основі використання інституційного інструментарію приділяли увагу С.В. Бардаш, Ю.А. Верига,

¹ Business models in accounting: the theory of the firm and financial reporting. Information for better markets initiative. London: ICAEW. 2010. P. 5.

Е.С. Гейер, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишен, В.В. Євдокимов, В.М. Жук, І.В. Замула, О.О. Канцуров, Т.Г. Камінська, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, О.А. Лаговська, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, В.С. Литвиненко, Н.О. Лоханова, О.В. Мельниченко, В.М. Метелиця, О.В. Олійник, Я.В. Олійник, Т.С. Осадча, О.М. Петрук, К.В. Романчук, І.Б. Садовська, В.З. Семанюк, Н.В. Семенишена, Т.М. Сльозко, М.М. Шигун, В.А. Шпак, І.Й. Яремко.

Значний внесок в розвиток облікового інституціоналізму також здійснили такі зарубіжні дослідники як С. Беймен, Ю. Біонді, Р. Болл, К.Ю. Воронова, М.С. Дженсен, Р.А. Ламберт, Я. Моурітсен, В.В. Панков, С.М. Поленова, Ш. Сундер, Р.Л. Уоттс, Е. Хоупвуд, Дж.Л. Циммерманн, Л.А. Чайковська.

З появою і значним поширенням неоінституціоналізму, як нового етапу розвитку інституціоналізму, представники якого застосовують методи неокласичної економічної і соціологічної теорій для розв'язання проблем інших наукових дисциплін, з'явилися об'єктивні передумови щодо їх використання при вирішенні нагальних облікових проблем. На відміну від облікового інституціоналізму, основна увага якого спрямовується на проблематику в сфері регулювання бухгалтерського обліку, де основним об'єктом дослідження є інститут обліку, обліковий неоінституціоналізм спрямований на вирішення проблеми формування облікової інформації на підприємстві для прийняття на її основі рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Відсутність комплексних теоретико-методологічних та організаційних положень бухгалтерського обліку, що ґрунтуються на неоінституційних засадах, зумовлює актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Основний зміст наукової роботи становлять результати досліджень, які проводились протягом 2014-2017 рр. відповідно до планів науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету, зокрема, у межах науково-дослідних тем: “Удосконалення методики бухгалтерського обліку промислових підприємств” (номер державної реєстрації 0114U004256), в межах якої автором удосконалено оцінку вартості мережевого капіталу промислових підприємств; “Механізм економіко-екологічної реабілітації суб'єктів господарювання від надзвичайних ситуацій, бойових дій як складова національної безпеки” (номер державної реєстрації 0116U005482), де автором розроблено шляхи удосконалення бухгалтерської звітності в частині специфічних активів підприємства; “Трансформація соціальної відповідальності бізнесу в умовах гібридної війни” (номер державної реєстрації 0117U006477), де автором удосконалено облікову оцінку специфічних активів із використанням положень неоінституційної економічної теорії.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є виявлення закономірностей та формування науково обґрунтованих пропозицій щодо розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку на основі неоінституційної теорії. Поставлена мета обумовила вирішення таких завдань:

- проаналізувати сучасний стан бухгалтерських інституційних наукових досліджень в Україні та виявити перспективи їх розвитку;
- удосконалити базисні положення інституційної теорії бухгалтерського обліку;
- обґрунтувати необхідність побудови та ідентифікувати складові бухгалтерської інституційної концепції;
- запропонувати загальні напрями розвитку бухгалтерського обліку в контексті теорії контрактів як прогресивного напрямку неоінституційної теорії;
- сформулювати пропозиції щодо розвитку бухгалтерського обліку на основі положень агентської теорії;
- розкрити та обґрунтувати сутність контрактної теорії бухгалтерського обліку;
- обґрунтувати сутність та розкрити особливості позитивної теорії бухгалтерського обліку як вектору інституційного аналізу;
- ідентифікувати проблемні аспекти формування і реалізації облікової політики підприємства;
- обґрунтувати особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства в контексті неоінституційної теорії;
- розкрити інституційні аспекти здійснення креативного обліку в контексті облікової політики підприємства;
- дослідити мережі як об'єкт інституційного аналізу та проаналізувати їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку;
- виявити і обґрунтувати теоретико-методологічні засади обліку мережевих взаємодій;
- обґрунтувати теоретико-методичні засади реалізації мережевої концепції при організації бухгалтерського обліку на підприємствах;
- ідентифікувати специфічні активи як об'єкт обліку з позиції неоінституціоналізму;
- розробити теоретико-методологічні засади обліку специфічних активів;
- удосконалити методику облікової оцінки специфічних активів.

Об'єктом дослідження є теорія та методологія бухгалтерського обліку в контексті застосування неоінституційної теорії.

Предметом дослідження є закономірності процесу формування та розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку на основі неоінституційної теорії.

Методи дослідження. Методологічним базисом дисертаційної роботи є положення інституційної та неоінституційної теорії, акторно-мережевої теорії, теорії агентських відносин, теорії інтелектуального капіталу, контрактної, інституційної та позитивної теорії обліку, концепції специфічних активів, а також праці вітчизняних та зарубіжних вчених і дослідників з питань розвитку

теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку на основі використання інституційного інструментарію.

Відповідно до завдань використано такі методи наукового дослідження: інституційний аналіз – для дослідження процесу трансформації інституту бухгалтерського обліку під впливом змін інституційного середовища та для встановлення взаємозв'язку між обліковою політикою і професійним судженням бухгалтера; історичний аналіз – для вивчення еволюції інституційної парадигми бухгалтерського обліку та для дослідження процесу лібералізації національної облікової системи в Україні; моделювання – для розробки моделі агентської проблеми в розрізі професійного судження бухгалтера та матричної моделі реалізації професійного судження на різних рівнях облікової системи; декомпозиційний аналіз – для визначення сутності та характеристики структурних елементів мегаінституту бухгалтерського обліку; логічне узагальнення та наукову абстракцію, порівняльний аналіз – для систематизації і обґрунтування наслідків застосування контрактної теорії в бухгалтерському обліку.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, фахові наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій вітчизняних і зарубіжних вчених з питань розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на основі використання міждисциплінарних підходів, зокрема, інституційного та неінституційного інструментарію, питань облікової політики підприємства та реалізації професійного судження бухгалтера, бухгалтерського відображення міжмережових взаємодій та специфічних активів підприємства); нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку; статистичні джерела; довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку положень інституційної теорії бухгалтерського обліку та у розробці теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на основі використання неінституційної теорії. Це дозволило виділити й обґрунтувати сукупність наукових положень, серед яких:

вперше одержано:

– постановку агентської проблеми в розрізі професійного судження бухгалтера, яка визначає, що існування інформаційної асиметрії між суб'єктами реалізації облікової політики та постачальниками капіталу, а також неповноти облікової інформації дозволяють таким суб'єктам вести себе опортуністично як на передконтрактній, так і на постконтрактній стадії, внаслідок чого виникають явища несприятливого відбору та морального ризику, що призводить до виникнення додаткових трансакційних витрат;

– методичний підхід до бухгалтерського обліку специфічних об'єктів мережових структур (мережових активів та позабалансових мережових активів) шляхом ідентифікації таких об'єктів, обґрунтування їх сутності та місця в обліковій системі, удосконалення порядку їх оцінки та відображення на

бухгалтерських рахунках і в звітності, що підвищує достовірність та релевантність облікової інформації мережевих структур про основні фактори, що формують їх вартість;

– теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку специфічних активів шляхом удосконалення їх класифікації, обґрунтування обставин, які впливають на їх облікову оцінку в контексті неоінституційної перспективи, розробки системи аналітичного обліку специфічних активів та порядку їх відображення в бухгалтерській звітності, що створює передумови для підвищення ефективності інвестиційно-позикової політики постачальників капіталу;

удосконалено:

– розуміння бухгалтерського обліку як мегаінституту, що є системою явищ і відносин між підсистемами (інститут бухгалтерського обліку, бухгалтерська наука як інститут, дисципліна бухгалтерський облік як інститут, інститут бухгалтерської практики, інститут облікової регламентації), на основі обґрунтування їх інституційних характеристик, які в цілому складають завершену логічну єдність, співвідносяться між собою за ієрархією та рівнем субординації, що сприяє розвитку системи бухгалтерських наукових знань;

– бухгалтерську інституційну концепцію (в широкому розумінні), в основу якої покладено загальну інституційну парадигму бухгалтерського обліку, яка включає елементи інституційної та неоінституційної теорії бухгалтерського обліку, що дозволяє розширити спрямованість сучасних бухгалтерських інституційних досліджень;

– обґрунтування основних складових контрактної теорії бухгалтерського обліку, що дозволяє розширити межі облікової науки в контексті контрактної перспективи та сприяє вирішенню проблем впровадження та функціонування облікових інформаційних систем;

– матричну модель реалізації професійного судження на різних рівнях облікової системи (рівень розробників стандартів, рівень підприємства), що дозволяє встановити особливості впливу формальних та неформальних правил на процес здійснення різних видів професійних суджень;

– розуміння креативного обліку на основі розробки його концептуальної моделі як напряму облікової науки, що передбачає використання творчих підходів в процесі ведення бухгалтерського обліку і формування звітності (фінансової та додаткових форм) про фінансовий стан та результати діяльності підприємства;

– теоретичні засади обліково-аналітичного забезпечення мережевих структур із використанням акторно-мережевої теорії (розгляд бухгалтерського обліку як актору, акторно-мережеве обґрунтування змін в бухгалтерському обліку), що дозволяє обґрунтувати роль бухгалтерського обліку в процесі мережевої взаємодії в контексті міжорганізаційних відносин;

– інформаційну модель побудови мережевих облікових систем на основі аналізу варіантів реалізації мережевої концепції при організації

бухгалтерського обліку, що сприяє подальшому розвитку загальної теорії мережевого управління організаційними структурами;

– методичний підхід до визначення вартості відшкодування специфічних активів в залежності від ступеня їх специфічності, що дозволяє уточнити існуючий порядок бухгалтерського відображення процесу зменшення корисності необоротних активів та сприяє підвищенню рівня достовірності облікової інформації;

дістало подальший розвиток:

– класифікація напрямів бухгалтерських інституційних досліджень в Україні та аналіз причин, які зумовлюють пріоритетність застосування положень інституціоналізму в бухгалтерському обліку, що сприяє розвитку інституційної теорії бухгалтерського обліку;

– порядок трансформації інституту бухгалтерського обліку під впливом змін інституційного середовища, яке є умовами його існування та функціонування в цілому, що має вирішальний вплив на формування суспільних відносин (на рівні національної системи обліку та облікової системи підприємства), які виникають в результаті його функціонування, що дозволяє обґрунтувати відмінність в підходах дослідників до розуміння сутності бухгалтерських інституційних досліджень;

– обґрунтування основних положень позитивної теорії обліку в контексті бухгалтерського інституціоналізму шляхом виявлення її основних відмінностей від нормативної теорії обліку, аналізу проблем, що входять до складу об'єкту дослідження вчених-позитивістів, обґрунтування основних гіпотез, що пояснюють дії суб'єктів ведення обліку при виборі методів обліку, що сприяє розробці шляхів по мінімізації опортуністичної поведінки суб'єктів ведення обліку на рівні підприємства;

– ідентифікація проблемних аспектів формування і реалізації облікової політики підприємства та формулювання шляхів для їх вирішення на основі використання інструментарію неінституційної теорії;

– поняття бухгалтерського інжинірингу як сукупності управлінських дій, спрямованої на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства вимогам, які забезпечують інше бухгалтерське відображення, що відповідає обраній стратегії та цілям менеджменту;

– розробка підходу до усунення негативних наслідків здійснення креативного обліку на основі використання концепції правдивого і справедливого представлення, що забезпечує задоволення інтересів користувачів облікової інформації;

– обґрунтування на основі положень неінституційної теорії необхідності виділення специфічних активів як окремої категорії в загальній структурі активів підприємства з метою надання про них відокремленої інформації заінтересованим користувачам.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення та пропозиції, одержані автором за результатами дослідження, доведено до рівня

методичних розробок і практичних рекомендацій, які можуть бути використані в процесі розробки і функціонування облікових систем підприємств та можуть використовуватись у ході формування обліково-аналітичного забезпечення управління мережевими структурами, що сприятиме прийняттю дієвих управлінських рішень та в ході викладання циклу економічних дисциплін вищими навчальними закладами, зокрема:

на регіональному рівні:

– рекомендації щодо удосконалення взаємодії підприємств Рівненської області, які входять до складу мережових структур, використовуються при підготовці проектів відповідних управлінських рішень облдержадміністрації та розробці обласних цільових програм (Департамент економічного розвитку і торгівлі Рівненської обласної державної адміністрації, довідка № 01/1-227 від 10.03.2017 р.);

на рівні суб'єктів господарювання:

– рекомендації щодо удосконалення процедурних аспектів здійснення креативного обліку на основі застосування концепції правдивого і справедливого представлення (ПАТ “НКМЗ”, довідка № 016/2346 від 11.12.2016 р.);

– рекомендації щодо реалізації професійного судження бухгалтера та бухгалтерського інжинірингу в контексті облікової політики підприємства (ТОВ “ЄВРОТОН-ЕКСКЛЮЗИВ”, довідка № 16 від 03.04.2017 р.);

– організаційно-методичні розробки, пов'язані з удосконаленням методичних підходів до облікового відображення специфічних активів (ТОВ “ЗЕМЛЕВПОРЯДНА КОМПАНІЯ “ЮРЗЕМГЕОПРОЕКТ”, довідка № 368 від 01.11.2017 р.);

– пропозиції з розробки методики бухгалтерського відображення специфічних активів (ПрАТ “РІВНЕАЗОТ”, довідка № 4717 від 07.11.2017 р.);

– комплекс заходів, спрямованих на удосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві на основі врахування базисних положень неінституційної теорії (ТзОВ “СТЕМП”, довідка № 20 від 09.11.2017 р.);

– пропозиції з розробки методики бухгалтерського відображення мережових взаємодій (ТОВ виробничо-комерційна фірма “ВІСА”, довідка № 50/1/17 від 14.11.2017 р.);

на рівні вищих навчальних закладів:

– пропозиції з розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на основі використання інструментів неінституційної теорії застосовано при розробці навчальних робочих програм і методичних вказівок з навчальних дисциплін “Фінанси підприємств”, “Бухгалтерський облік у туризмі”, “Бухгалтерський облік у торгівлі” (Рівненський державний гуманітарний університет, довідка № 224 від 05.10.2017 р.);

– пропозиції з розвитку положень інституційної теорії бухгалтерського обліку та з розробки теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на основі використання неінституційної теорії застосовано при розробці навчальних робочих програм і методичних вказівок з навчальних дисциплін

“Фінансовий облік (поглиблене вивчення)”, “Корпоративні інформаційні системи”, “Методологія наукових досліджень в обліку та оподаткуванні” (Житомирський державний технологічний університет, довідка № 44-45/1619 від 10.11.2017 р.).

Особистий внесок здобувача. Робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі відображені в ній висновки та положення наукової новизни, які виносяться на захист, одержані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації виокристані лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Внесок здобувача у публікації, написані у співавторстві, визначено окремо в списку опублікованих робіт.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені у дисертації, доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на 15 міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [24-38].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 41 наукову працю загальним обсягом 31,73 друк. арк. (особисто автора – 31,53 друк. арк.), з яких 1 монографія загальним обсягом 17,44 друк. арк.; 22 статті у наукових виданнях (з них 2 – у наукових періодичних виданнях інших держав; 2 – у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз; 18 – у наукових фахових виданнях України); 3 праці – у інших наукових виданнях, загальним обсягом 12,47 друк. арк. (особисто автора – 12,27 друк. арк.); 15 тез доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій загальним обсягом 1,82 друк. арк. (особисто автора – 1,82 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, п’яти розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації викладено на 456 сторінках друкованого тексту, обсяг основної частини – 369 сторінок. Робота містить 22 таблиці, 36 рисунків та 13 додатків. Список використаних джерел налічує 372 найменування на 38 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

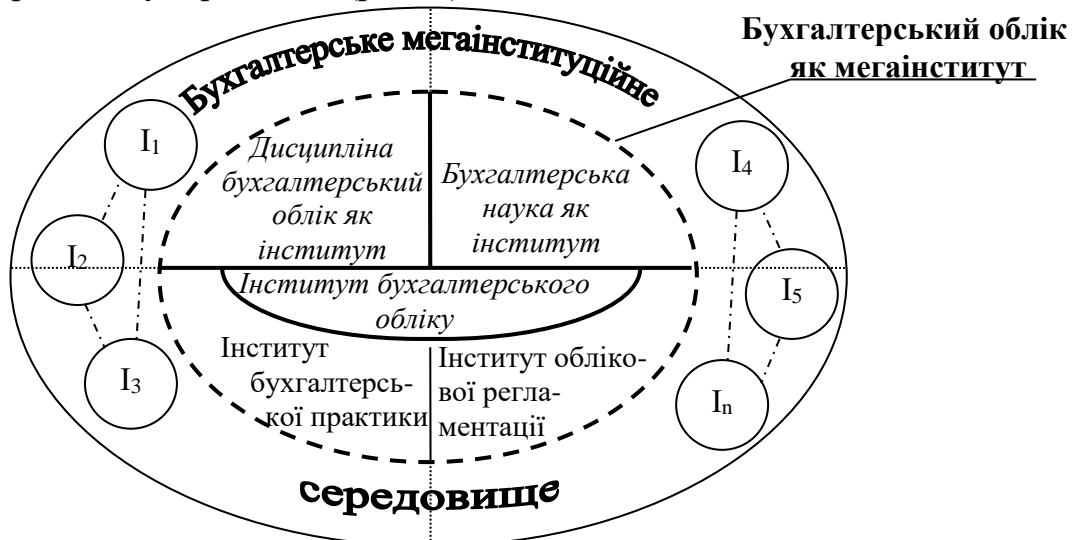
У вступі розкрито актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, завдання, об’єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичну цінність отриманих результатів, характер їх апробації, наведено інформацію про структуру дисертації.

У першому розділі “**Бухгалтерський облік та інституційна теорія: шляхи конвергенції**” розглянуто сучасний стан та виділено перспективи розвитку досліджень розвитку бухгалтерського обліку на інституційних засадах в Україні, виділено причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку, розглянуто бухгалтерський облік як мегаінститут, досліджено поняття інституційного середовища бухгалтерського обліку, розроблено структуру бухгалтерської інституційної концепції.

На підставі вивчення підходів вчених виділено чотири основні напрями інституційних досліджень в бухгалтерському обліку в Україні: розгляд бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту;

розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін або інституційного середовища; побудова інституційної теорії бухгалтерського обліку; розуміння інституційного підходу як одного із методів або як спеціального інструментарію. Існування такої ситуації свідчить, що інституційні наукові дослідження з бухгалтерського обліку в Україні перебувають на стадії становлення та подальшого розвитку та потребують удосконалення шляхом їх поглиблення та наближення до бухгалтерської практики. Зокрема, основними причинами необхідності використання інституційної теорії в процесі розвитку системи бухгалтерських наукових знань є наступні: здатність виступати базисом для розвитку бухгалтерського обліку; міждисциплінарна природа (універсальність у вирішенні проблем різних наук); здатність ідентифікувати нові зрізи господарської діяльності підприємства.

Для усунення існуючих теоретичних протиріч в сфері бухгалтерських інституційних досліджень запропоновано використовувати поняття мегаінституту бухгалтерського обліку, що є системою явищ і відносин, яка включає три підсистеми (інститут бухгалтерського обліку (інститут бухгалтерської практики, інститут облікової регламентації), бухгалтерська наука як інститут, дисципліна бухгалтерський облік як інститут), які в цілому складають певну завершену логічну єдність, співвідносяться між собою за ієрархією та рівнем субординації (рис. 1).



Примітка:

I₁, I₂, ... I_n – інститути, які є складовими інституційного середовища бухгалтерського обліку як мегаінституту, що утворюють в сукупності інституційну систему

Рис. 1. Розуміння бухгалтерського обліку як мегаінституту

У кожного з елементів бухгалтерського обліку як мегаінституту існує своя зона бухгалтерського мегаінституційного середовища, яка складається із відповідного набору інститутів, що утворюють в сукупності інституційні системи різних рівнів.

Для забезпечення єдності підходів дослідників в сфері обліку, що базують свої погляди на засадах інституціоналізму, та для вирішення проблеми

непорівнянності наукових результатів інституційних досліджень розроблено бухгалтерську інституційну концепцію (в широкому розумінні) (рис. 2).



Рис. 2. Бухгалтерська інституційна концепція (в широкому розумінні)

Розроблена концепція (рис. 2) включає елементи інституційної та неоінституційної теорії бухгалтерського обліку, виступаючи способом розуміння і розв'язання проблем в сфері бухгалтерського обліку на основі використання інституційного інструментарію. Її основні положення складають загальну інституційну парадигму бухгалтерського обліку, яка є новим загальним джерелом формування світогляду вчених в сфері бухгалтерського обліку, які стоять на засадах інституціоналізму. Загальний порядок еволюції інституційної парадигми бухгалтерського обліку наведено на рис. 3.



Рис. 3. Еволюція інституційної парадигми бухгалтерського обліку

Наведений порядок еволюції інституційної парадигми бухгалтерського обліку (рис. 3) дозволяє відобразити розвиток зміни системи уявлень, які характерні для кожного з етапів розвитку бухгалтерського обліку як науки. На сьогодні можна констатувати перехід від другого до третього етапу розвитку інституційної парадигми, оскільки використовуючи базові категорії старого інституціоналізму для розвитку бухгалтерського обліку, окрема увага вченими приділяється питанням облікового відображення трансакційних витрат та специфічних активів, дослідженню впливу контрактних взаємовідносин на систему обліку, виникненню агентської проблеми при реалізації професійного судження бухгалтера, що є об'єктами дослідження неінституційної теорії.

У другому розділі **“Розвиток бухгалтерського обліку в контексті теорії контрактів як прогресивного напрямку неінституційної теорії”** визначено основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в контексті теорії контрактів, розвинуто облікові аспекти застосування агентської теорії, розвинуто положення контрактної теорії бухгалтерського обліку, виявлено та обґрунтовано основні положення позитивної теорії обліку.

Незважаючи на відсутність достатньої уваги вітчизняних вчених в сфері бухгалтерського обліку проблематиці неінституційних досліджень, що викликано об'єктивними причинами (достатня новизна неінституційної теорії, достатня відмежованість неінституційної теорії від традиційних об'єктів бухгалтерського відображення), в зарубіжній обліковій думці значного розвитку набуло використання теорії контрактів, що пов'язана з проблемами регулювання бухгалтерського обліку, застосування професійного судження бухгалтера та реалізації облікової політики підприємства. Обґрунтовано доцільність використання її положень для удосконалення національної системи бухгалтерського обліку як на рівні системи облікових стандартів, так і на рівні конкретного підприємства, оскільки теорія контрактів створює формальну концепцію для вивчення контрактних відносин, які стосуються побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві та може розглядатись як потужний інструмент вирішення актуальних облікових проблем, які постали перед дослідниками при переході до більш лібералізованої системи облікового регулювання.

Однією з центральних проблем, на яку спрямована увага представників теорії контрактів, є агентська проблема – конфлікт, що виникає на підприємствах, де управління є відокремленим від постачальників капіталу внаслідок невідповідності інтересів принципалів (інвесторів та позичальників) та агентів (менеджменту, бухгалтерів). Агентська теорія дозволяє зрозуміти яким чином відбувається функціонування бухгалтерської служби підприємства як сукупності індивідумів, які мають контрактні взаємовідносини з принципалом і у яких наявні різні цілі та власне бачення щодо шляхів їх досягнення.

Витоки виникнення агентської проблеми в бухгалтерському обліку пов'язані з тим, що поведінка бухгалтерів при реалізації ними професійного

судження внаслідок відсутності достатньої інформації та наявності особистих опортуністичних схильностей призводить до прийняття ними неоптимальних рішень, внаслідок яких з'являються бухгалтерські агентські витрати, тобто втрати, які несе підприємство внаслідок конфлікту інтересів бухгалтерів / менеджерів та постачальників капіталу.

Конфлікт інтересів між бухгалтерами та постачальниками капіталу виникає в умовах асиметрії облікової інформації і неповних контрактів. Інформаційна асиметрія передбачає, що суб'єкти ведення обліку володіють у порівнянні із постачальниками капіталу набагато більшою інформацією стосовно здійснення конкретних професійних суджень, внаслідок чого постачальники капіталу не в змозі проконтролювати якість реалізованих суджень. Під неповнотою контракту розуміється неможливість передбачити в контракті повний взаємозв'язок між обов'язками суб'єкта ведення обліку по реалізації облікової політики і його винагородою.

Існування інформаційної асиметрії між бухгалтерами та постачальниками капіталу дозволяє бухгалтерам вести себе опортуністично як на передконтрактній, так і на постконтрактній стадії, що відображає загальна модель прояву агентської проблеми в бухгалтерському обліку (рис. 4).



Рис. 4. Загальна модель агентської проблеми в розрізі професійного судження бухгалтера

Бухгалтерський опортунізм на передконтрактній стадії називається несприятливим відбором і передбачає, що суб'єкти ведення бухгалтерського обліку як більш проінформована сторона укладають свій контракт таким чином, щоб в ньому були прописані найвигідніші з їх позиції умови в частині здійснення професійних суджень та в цілому щодо наслідків реалізації облікової політики підприємства. Бухгалтерський опортунізм на постконтрактній стадії називається моральним ризиком і передбачає здійснення суб'єктом ведення бухгалтерського обліку недобросовісної поведінки (вуалювання, маніпулювання тощо) в процесі реалізації професійного судження внаслідок чого принципи вводяться в оману стосовно ефективності функціонування підприємства в звітному періоді.

Розглядаючи бухгалтерський облік як інформаційно-вимірвальну систему виділено два основні аспекти, на які спрямоване використання агентської теорії в бухгалтерських наукових дослідженнях:

- зменшення інформаційної асиметрії між принципалами (постачальниками капіталу) та агентами (суб'єктами реалізації облікової політики підприємства);

- підвищення мотивації агентів для ефективної реалізації покладених на них обов'язків щодо задоволення потреб принципалів для забезпечення мінімізації агентських витрат шляхом розвитку системи регулювання бухгалтерського обліку.

Виходячи із положень агентської теорії будь-які удосконалення облікової системи на підприємствах із розподіленими функціями власності та управління мають відбуватись із врахуванням двох вищенаведених аспектів, що сприятиме не лише покращанню результатів їх діяльності, а й сприятиме підвищенню ефективності функціонування ринків капіталу.

Одним із сучасних напрямів облікового неінституціоналізму є контрактна теорія бухгалтерського обліку, яка дозволяє:

- пояснити причини виникнення і значення для забезпечення ефективності контрактних взаємовідносин значної кількості інструментів, які тривалий час використовуються в обліковій практиці (консерватизм, суттєвість тощо);

- використовуватись для здійснення еволюційного аналізу системи облікових стандартів, які постійно змінюються під впливом різних інституційних факторів;

- обґрунтувати теоретичні аспекти здійснення професійного судження бухгалтера та політику формування фінансової звітності менеджментом;

- розглянути проблему ефективності функціонування діяльності підприємства крізь призму ефективності контрактних взаємовідносин.

Формування контрактної теорії бухгалтерського обліку здійснює значний вплив на формування системи бухгалтерського наукового знання, розширюючи межі облікової науки в контексті контрактної перспективи та сприяючи вирішенню проблем впровадження та функціонування облікових інформаційних систем на підприємствах шляхом використання інструментів теорії контрактів, зокрема, через уточнення предмету бухгалтерського обліку, розширення функцій бухгалтерського обліку, обґрунтування ролі бухгалтерського обліку в контрактному процесі, визначення взаємозв'язку між стандартизацією обліку і контрактним процесом, уточнення критеріїв ефективності формування управлінської звітності.

З 1970-х рр. в США набула значного поширення позитивна теорія обліку, основною метою якої є пояснення причин і факторів, що вплинули на формування чинної облікової методології та намагання спрогнозувати

подальший розвиток облікової практики. Визначальними особливостями позитивної теорії обліку у порівнянні із іншими неоінституційними теоріями є наступні:

- позитивна спрямованість на пояснення та передбачення бухгалтерської практики;
- відмежованість від нормативного прагнення визначати порядок необхідних дій для удосконалення облікової системи;
- використання в якості теоретичного фундаменту засад неоінституційної економічної теорії (агентська теорія, контрактна теорія);
- фокусування уваги на агентських відносинах, що виникають між різними учасниками (власники і суб'єкти ведення обліку, суб'єкти ведення обліку і постачальники капіталу) та стосуються використання і розподілу ресурсів на підприємстві.

Для обґрунтування поведінки суб'єкта ведення обліку в процесі реалізації облікової політики її прихильниками сформульовано основні перспективи та гіпотези, що забезпечують їх додаткове обґрунтування (рис. 5).

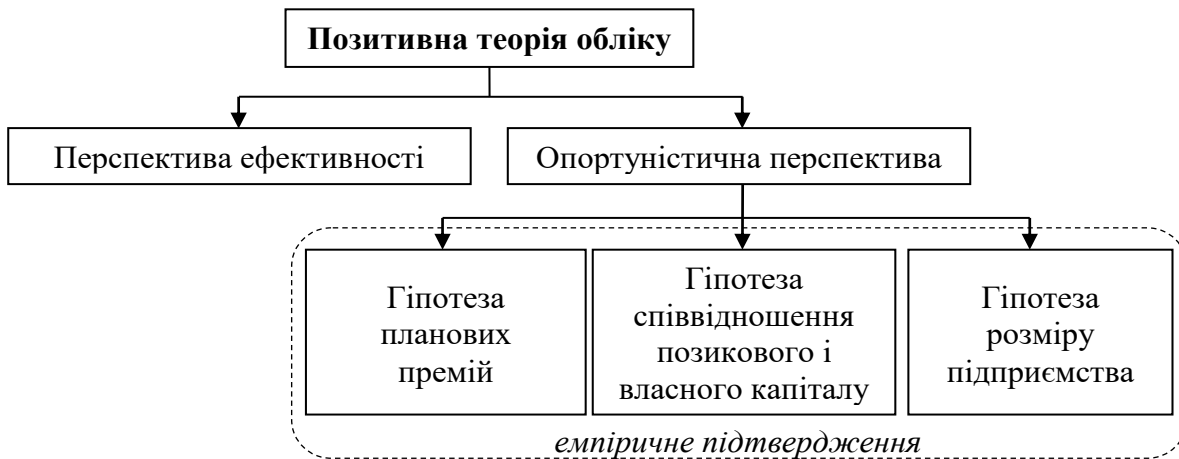


Рис. 5. Базові елементи позитивної теорії обліку

Згідно перспективи ефективності при виборі методів обліку бухгалтери або менеджери підприємства діють з позиції забезпечення найвищої ефективності підприємства в конкретній ситуації, щодо якої вибирається метод обліку, тобто обрані методи обліку адекватно та достовірно відображають господарську діяльність підприємства. Опортуністична перспектива припускає, що при виборі методу обліку в процесі реалізації облікової політики бухгалтери або менеджери здійснюють опортуністичну поведінку для задоволення своїх власних егоїстичних інтересів. Виділені гіпотези визначають мотиви і передумови дій суб'єктів ведення обліку при виборі методів обліку під час реалізації облікової політики підприємства.

Проведений аналіз базових елементів позитивної теорії обліку, зокрема, основних гіпотез опортуністичної перспективи дозволяє констатувати, що:

– вибір методу обліку в контексті реалізації облікової політики підприємства може бути обґрунтований перспективою ефективності або опортуністичною перспективою;

– облікова політика впливає на показники фінансової звітності, від яких залежить виконання контрактів агентів (менеджменту, бухгалтерів), що визначає можливі причини обрання окремих методів оцінки та облікового відображення фактів господарського життя;

– вибір окремих методів обліку в контексті реалізації облікової політики підприємства може призводити до виникнення конфлікту інтересів між агентом та принципалом, для подолання негативних наслідків від яких необхідним є понесення агентських витрат.

Незважаючи на те, що в основу позитивної теорії обліку покладені базові теоретичні основи та припущення агентської і контрактної теорії, вона є більше наближеною до облікової практики, дозволяючи обґрунтувати не те, якою повинна бути облікова практика (шляхом розробки нових методик обліку), а те, якою вона є на сьогодні в рамках чинної системи регулювання. Визначальною перевагою позитивної теорії обліку є те, що вона орієнтована на вивчення суто бухгалтерських проблем та має чітке прикладне спрямування. Основні гіпотези опортуністичної перспективи позитивної теорії обліку виведені на основі емпіричних досліджень, що дозволяє сформулювати надійні передумови для розуміння і пояснення проблем, що виникають в бухгалтерській практиці.

У третьому розділі **“Інституційні засади реалізації облікової політики підприємства”** проаналізовано проблемні аспекти формування і реалізації облікової політики підприємства, обґрунтовано особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства, розкрито інституційні аспекти здійснення креативного обліку в контексті облікової політики підприємства, розкрито поняття бухгалтерського інжинірингу.

Проведений аналіз наукових праць вітчизняних вчених і облікової практики підприємств України дозволив встановити, що на ефективність формування і реалізації облікової політики впливають невирішені проблеми теоретичного і практичного характеру: відсутність теоретичних засад здійснення облікової політики; предметна невизначеність облікової політики; необхідність удосконалення методики формування облікової політики підприємства; відсутність встановленої законодавством форми наказу про облікову політику; відсутність єдиного нормативного документу з регулювання питань здійснення облікової політики; відсутність відповідального ставлення і творчого мислення у бухгалтерів до формування оптимальної облікової політики. Аналіз виділених проблем дозволяє встановити, що їх існування є результатом виникнення протиріч і неузгодженостей в теорії бухгалтерського обліку, що сформувалась в постсоціалістичних країнах, і багатоваріантною

моделлю ведення обліку, що на сьогодні реалізована в національних П(С)БО та системі МСФЗ. Основним стратегічним завданням в контексті ідентифікованої проблеми є не тільки вирішення локальних проблем організації ефективної облікової політики на конкретному підприємстві, а розробка повноцінної та адекватної сучасним ринковим реаліям бухгалтерської теорії облікової політики підприємства.

Існуюча на сьогодні модель регулювання облікової системи в Україні, попри наявність законодавчих обмежень у вигляді імперативів П(С)БО, передбачає існування значної кількості альтернатив облікового відображення господарських операцій, а в окремих випадках – взагалі вимагає здійснення бухгалтером самостійного вибору серед методів та процедур із наявного переліку. Внаслідок запровадження такої моделі облікового регулювання в Україні у суб'єктів ведення обліку з'являється значна кількість проблемних ситуацій, які потребують вирішення шляхом здійснення вибору найбільш оптимального варіанту ведення обліку із наявних альтернатив. В таких випадках бухгалтер має застосовувати професійне судження на основі використання своїх вмінь і навичок, професійних компетенцій та набутого практичного досвіду.

Виходячи із положень інституційної теорії бухгалтерського обліку, професійне судження бухгалтера, як окремих субінститут, є сукупністю формальних і неформальних правил, а також відповідних їм механізмів забезпечення дотримання даних правил. Априорне існування професійного судження в процесі ведення бухгалтерського обліку передбачає необхідність виявлення та глибокого аналізу формальних і неформальних правил його здійснення з метою забезпечення формування достовірної та об'єктивної інформації про діяльність підприємства.

Процес реалізації професійного судження бухгалтера відбувається на основі врахування формальних правил, що встановлені різними законодавчими актами з регулювання бухгалтерського обліку – обліковими принципами та якісними характеристиками фінансової звітності. Існуючі формальні правила вказують на необхідний порядок дій, якого слід дотримуватись при виборі методів і способів обліку під час реалізації професійного судження. До складу неформальних правил, яких слід дотримуватись при здійсненні професійного судження бухгалтера слід віднести його морально-етичні цінності, від рівня розвитку яких залежатиме якість бухгалтерської звітності, складеної за результатами реалізації облікової політики підприємства.

В табл. 1 наведено розроблену інституційну матричну модель реалізації професійного судження, яка дозволяє пояснити особливості впливу формальних та неформальних правил на процес здійснення різних видів професійних суджень.

Таблиця 1

Матрична модель реалізації професійного судження

Формальні та неформальні правила	I. За відсутності нормативного регулювання бухгалтерського обліку	II. За наявності нормативного регулювання бухгалтерського обліку		
		1.1. Суцільна регламентація	1.2. Несуцільна регламентація з визначеними обставинами	1.3. Несуцільна регламентація з невизначеними обставинами
	Здійснення суджень за аналогією	Дотримання чітко встановлених правил	Змішана процедура здійснення судження	Обмежена процедура здійснення судження
	РП	РРС	РП, РРС	РП
Морально-етичні цінності	Загальносуспільні морально-етичні цінності	Морально-етичні цінності закладені в основу системи регламентації	Морально-етичні цінності щодо відповідності обставинам та обмеженням	Морально-етичні цінності щодо здійснення вибору з альтернатив
Принципи обліку, якісні характеристики облікової інформації	Принципи та якісні характеристики облікової інформації, що використовувались при відображенні аналогічних об'єктів	Принципи та якісні характеристики облікової інформації закладені в основу системи регламентації	Принципи та якісні характеристики облікової інформації закладені в основу системи регламентації при визначенні обставин	Принципи та якісні характеристики облікової інформації обмежують здійснення вибору із альтернатив

Рівень застосування: 1) РРС – рівень розробників стандартів; 2) РП – рівень підприємства.

Згідно розробленої моделі (табл. 1) існує два основні варіанти реалізації професійного судження, що залежить від наявності / відсутності нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

За відсутності нормативного регулювання бухгалтерського обліку, тобто у випадках виникнення нових видів господарських операцій або об'єктів, які повинні бути відображені в обліковій системі підприємства, однак коли існуючі документи з регулювання бухгалтерського обліку ще не враховують їх існування і не надають жодних рекомендацій щодо порядку їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності, професійне судження слід здійснювати за аналогією. При відображенні таких нових об'єктів та операцій в бухгалтерському обліку слід дотримуватись загальносуспільних морально-етичних принципів та використовувати принципи і якісні характеристики облікової інформації, що використовувались при відображенні аналогічних або подібних об'єктів та операцій.

За наявності нормативного регулювання бухгалтерського обліку можна виділити три види професійних суджень, що здійснюються суб'єктами. При

суцільній регламентації бухгалтерського обліку відсутні можливі альтернативні варіанти облікового відображення конкретного об'єкта або операції, серед яких суб'єкт ведення обліку може здійснити власний та обґрунтований вибір, однак в окремих випадках наявний встановлений порядок дій, якого слід дотримуватись при його виконанні. Морально-етичні цінності як правила здійснення професійного судження, а також й принципи бухгалтерського обліку і якісні характеристики облікової інформації в даному випадку використовуються не на рівні підприємства, а розробниками системи облікових стандартів, тобто на рівні формування системи облікової регламентації.

Несуцільна регламентація з визначеними обставинами передбачає, що в процесі здійснення професійного судження суб'єкт ведення бухгалтерського обліку має можливість здійснювати вибір, однак процес його здійснення є досить формалізованим в облікових стандартах. Регулятором визначені обставини, які мають враховуватись в процесі здійснення такого вибору, однак всі інші обставини, які можуть виникати, ігноруються. При встановленні відповідності визначеним обставинам та врахуванні обмежень суб'єктами ведення обліку мають враховуватись морально-етичні цінності бухгалтерської професії, а принципи обліку та якісні характеристики облікової інформації при несуцільній регламентації з визначеними обставинами вже впроваджені в систему облікових стандартів її розробниками.

В процесі здійснення професійного судження у випадках несуцільної регламентації обліку з невизначеними обставинами слід застосовувати як існуючі морально-етичні цінності, сформовані в певній соціально-культурній спільноті, так і принципи обліку та якісні характеристики облікової інформації в якості критерію, що дозволяє здійснити вибір із тих альтернативних методів і способів, що наведені в системі облікових стандартів.

Результатом процесу переходу від консервативної радянської до більш лібералізованої ринкової системи регулювання обліку стало запровадження механізму облікової політики, в процесі формування якої можуть застосовуватись інструменти креативного обліку. Варіативність облікової системи підприємства апріорі не є негативним явищем, оскільки дозволяє створити необхідні передумови для забезпечення вибору найбільш реального і адекватного варіанту ведення бухгалтерського обліку та спрямоване на формування релевантної інформації для заінтересованих користувачів. Проте, результати креативних дій бухгалтера, які скеровуються власними інтересами або інтересами інших осіб, задіяних в процесі функціонування облікової системи, вводять в оману як користувачів облікової інформації, створюючи явище інформаційної асиметрії на фінансових ринках, так і в цілому погіршують репутацію бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту.

Концептуальну модель креативного обліку як елемента облікової науки наведено в табл. 2.

Концептуальна модель креативного обліку

Назва	Креативний облік				
Місце в системі облікових знань	Напрямок бухгалтерського обліку				
Рівень застосування	Облікова система підприємства				
Об'єкт	Система фінансового обліку підприємства				
Предмет	Елементи фінансової звітності підприємства (активи, зобов'язання, доходи, витрати)				
Суб'єкти здійснення	Суб'єкти ведення та організації бухгалтерського обліку (менеджери, бухгалтери, аудитори тощо)				
Види	Стосується ведення бухгалтерського обліку			Стосується порядку представлення інформації в фінансовій звітності	
Типи	Звичайний			Інжиніринговий	
Методи	Змістовні			Формальні	
	Що стосуються альтернатив	Що стосуються обставин			
Стратегічні цілі здійснення	Зростання доходів	Зменшення витрат	Зростання активів	Зменшення зобов'язань	Збільшення операційних грошових потоків
Визначення	Креативний облік – це напрям облікової науки, що передбачає використання творчих підходів в процесі ведення бухгалтерського обліку і формування звітності (фінансової та додаткових форм) про фінансовий стан та результати діяльності підприємства				

Запропонована концептуальна модель (табл. 2) базується на припущенні, що креативний облік може здійснюватися лише в двох основних аспектах: в рамках чинного облікового законодавства, тобто в частині дозволених альтернативних варіантів облікового відображення; за повної відсутності нормативного регулювання порядку облікового відображення окремих аспектів господарської діяльності підприємства.

В залежності від відповідності певній моделі реалізації креативного обліку на підприємстві, яка передбачає необхідність здійснення ряду дій, можна виділити два його основні типи – звичайний та інжиніринговий. Звичайний креативний облік передбачає застосування таких методів оцінки, обліку та складання звітності для одержання таких показників фінансової звітності, що відповідають цілям та інтересам окремих груп осіб (власники, менеджмент). Інжиніринговий облік ґрунтується не лише на застосуванні певних технік або методик креативного обліку для досягнення поставлених цілей, а також передбачає трансформацію господарської діяльності підприємства. Запропоновано використовувати поняття бухгалтерського інжинірингу як сукупності управлінських дій, спрямованих на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства вимогам, які забезпечують інше бухгалтерське відображення, що відповідає обраній стратегії та цілям менеджменту.

В результаті аналізу підходів до усунення негативних наслідків застосування креативного обліку на підприємствах запропоновано використовувати концепцію правдивого і справедливого представлення, яка може бути застосована як орієнтир в процесі здійснення вибору із наведених в облікових стандартах альтернатив у відповідності до конкретних обставин та специфічних особливостей діяльності підприємства.

У четвертому розділі **“Інституційні засади використання мережевої концепції в бухгалтерському обліку”** розкрито вплив мережевої економіки на розвиток бухгалтерського обліку, обґрунтовано доцільність застосування акторно-мережевої теорії в обліку, розроблено теоретико-методологічні засади обліку мережевих взаємодій, розроблено концепцію мережевого обліку.

На сьогодні в провідних економічно-розвинених країнах світу відбувається поступовий перехід від індустріального до постіндустріального суспільства, основними рисами якого є мережева логіка функціонування економіки та доступ до інформації за допомогою мереж. Поява мережевих структур як основних суб'єктів постіндустріальної економіки висуває нові вимоги до системи обліково-аналітичної підтримки управління. Встановлено, що діяльність мережевих структур характеризується використанням нових видів міжорганізаційної взаємодії (мережеві механізми колаборації), що підлягають бухгалтерському відображенню, та використанням мережевої форми обробки і передачі облікової інформації. Для розробки облікового забезпечення мережевих структур запропоновано використовувати теорію мереж в розрізі наступних двох шляхів: розвиток теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення функціонування мережевих структур; розвиток мережевої форми організації бухгалтерського обліку для різних видів підприємств.

Однією із визначальних особливостей діяльності мережевих структур є виникнення мережевого капіталу, використання якого створює для всіх учасників мережевої структури потенційні переваги у порівнянні з іншими підприємствами, зокрема, в контексті різних видів ресурсів, щодо яких з'являється можливість їх подальшого спільного використання.

Проведений аналіз поглядів вітчизняних і зарубіжних дослідників щодо розуміння сутності мережевого капіталу дозволив виділити такі його характерні риси, що впливають на порядок його відображення в бухгалтерському обліку: утворюється в мережевих структурах; є результатом взаємодії (синергетичної, спільної) учасників мережевих структур; має інтелектуально-інноваційну природу; має нематеріальну форму; забезпечує одержання економічних вигід в довгостроковій перспективі. Враховуючи існуючі характерні риси мережевого капіталу та порівнявши їх з обліковими критеріями визнання активів запропоновано ті складові мережевого капіталу, які є об'єктами права інтелектуальної власності, відображати в бухгалтерському обліку як нематеріальні активи. Для таких видів активів запропоновано використовувати назву **“мережеві активи”**. Окрім мережевих активів, у зв'язку з наявністю

можливості спільного використання активів у учасників мережевої структури, до складу нових об'єктів обліку, що виникають при функціонуванні мережевих структур, запропоновано відносити позабалансові мережеві активи. Існування можливості спільного користування активами учасників мережі є результатом створення мережевого капіталу, тому позабалансові мережеві активи є похідними до мережевих активів і не можуть виникати без останніх.

Загальну структуру нових об'єктів, що виникають в мережевих структурах і які запропоновано відображати в системі обліку, наведено на рис. 6.



Рис. 6. Нові об'єкти обліку в мережевих структурах

Мережі, як вид організаційної структури підприємства, виходячи з їх сутності, слід розглядати як комерційні позначення, а мережеві торговельні марки – як знаки для товарів та послуг, для відображення яких в бухгалтерському обліку обґрунтовано використання рахунку 123 “Права на комерційні позначення”, зокрема, субрахунок 123.1 “Мережеві активи”. Витрати, пов’язані зі створенням мережевих активів запропоновано обліковувати на субрахунку 154.1 “Придання (створення) мережевих активів”.

Кожен із мережевих активів слід одночасно відображати в бухгалтерській звітності всіх учасників мережевої структури, що обґрунтовується наступними причинами: економічна сутність мережевих активів як об'єкта бухгалтерського обліку; неадитивна модель формування вартості мережевих активів; міжмережевий механізм формування вартості мережевих активів. Запропонований підхід до облікової оцінки мережевих активів передбачає здійснення наступних етапів (рис. 7).

Оскільки однією з визначальних особливостей мережевих структур є можливість використання одними її учасниками активів інших учасників (матеріальних, нематеріальних), що розміщені в різних ланках мережевого ланцюжка вартості, то в мережевих структурах поширеними є операції щодо передачі таких активів в користування на основі використання реляційних контрактів. З метою облікового відображення процесу спільного використання необоротних активів учасниками мережевої структури, які не є їх власниками, запропоновано реструктурувати існуючу класифікацію позабалансових рахунків та додати новий субрахунок 01.2 “Необоротні активи, одержані на умовах мережевих угод” з двома відповідними субрахунками для виокремлення матеріальних та нематеріальних забалансових мережевих активів.

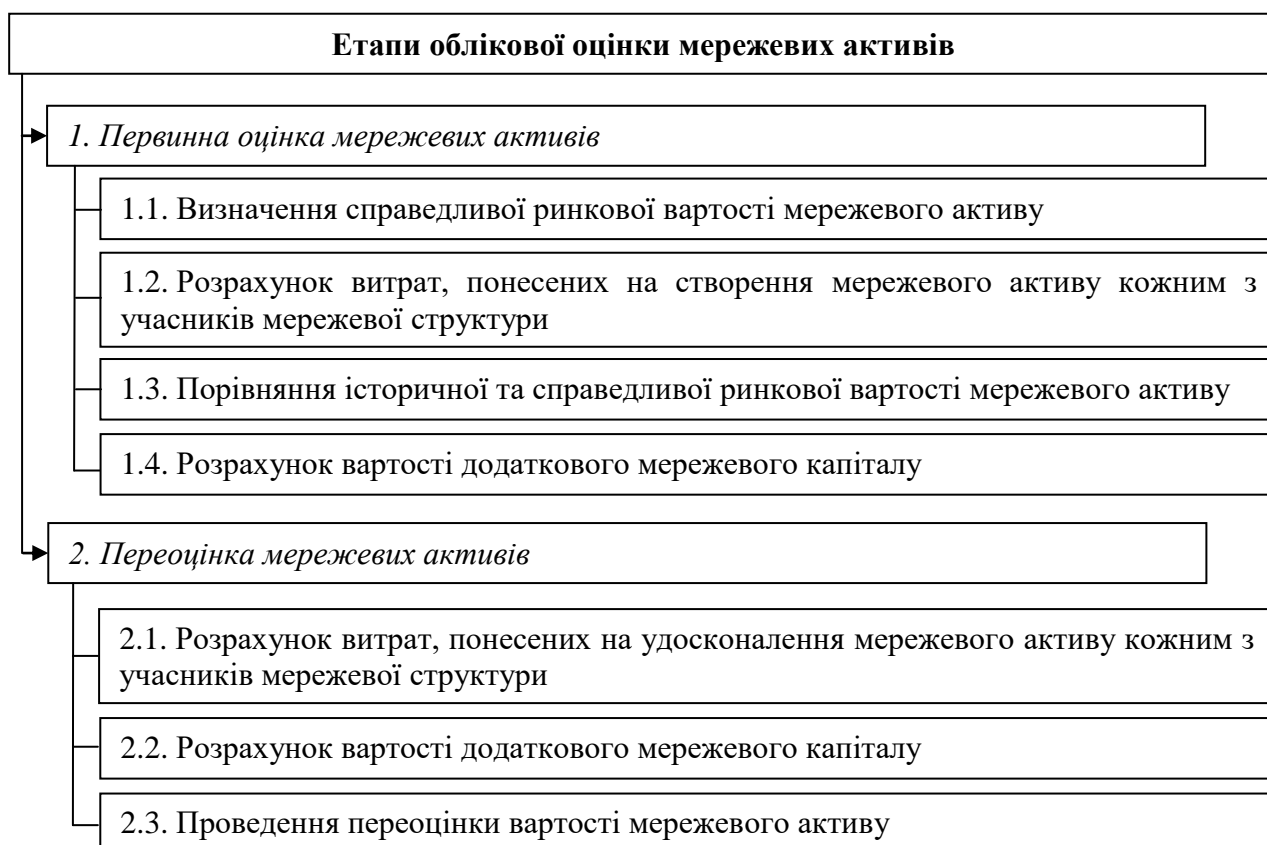


Рис. 7. Етапи облікової оцінки мережевих активів

Застосування мережевої концепції в процесі організації бухгалтерського обліку передбачає побудову системи мережевих взаємозв'язків в комп'ютерному середовищі між працівниками бухгалтерської служби або між окремими службами різних структурних підрозділів чи підприємств, що забезпечує не лише автоматичну обробку облікових даних та їх безперешкодну передачу, а й формування єдиного інформаційного мережевого простору для прийняття управлінських рішень. На основі аналізу підходів до реалізації мережевої концепції при організації бухгалтерського обліку розроблено інформаційну модель побудови мережевих облікових систем (табл. 3).

Таблиця 3

Інформаційна модель побудови мережевих облікових систем

<i>Мережеві облікові системи</i>	<i>Види</i>	<i>Форма реалізації</i>	<i>Основне призначення (центр уваги)</i>	<i>Суб'єкти</i>	<i>Джерело цінності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Мережеві облікові системи звичайних підприємств	Інсорсингові	Локальні мережі, інтранет, інтернет	Обліково-інформаційне забезпечення управління підприємством (цілі і плани підприємства)	Суб'єкти управління підприємством	Важелі управління, функціональна ефективність
	Аутсорсингові				

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6
Мережеві облікові системи групи підприємств	3 розподіленими робочими місцями	Інтранет, інтернет	Обліково-інформаційне забезпечення управління групою підприємств (коригування стратегії і ефективність)	Суб'єкти управління групою підприємств	Дотримання корпоративної стратегії
	3 інтегрованими робочими місцями				
Мережеві облікові системи мережевих структур	Комплексні	Інтернет	Міжмережевий обліково-інформаційний обмін (адаптація до ринкових умов)	Суб'єкти управління учасників мережевої структури	Дотримання ланцюжка створення цінності
	Інтегровані				

Розроблена модель (табл. 3) дозволяє відобразити існуючі відмінності між мережевими обліковими системами для різних видів організаційних структур та в цілому розкриває особливості застосування мережевої концепції в процесі організації облікового процесу.

У п'ятому розділі **“Бухгалтерський облік специфічних активів: неінституційний аспект”** обґрунтовано доцільність розгляду специфічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку, виділено їх класифікацію, розроблено теоретико-методологічні засади обліку специфічних активів, удосконалено облікову оцінку специфічних активів.

З метою підвищення якості облікової інформації (підвищення ефективності контрактних взаємодій, покращання прозорості облікової інформації) до складу об'єктів бухгалтерського спостереження запропоновано включити поняття “специфічні активи”, яке широко використовується вченими-неінституціоналістами починаючи з другої половини ХХ-го століття. Виокремлення даного поняття є результатом класифікації активів в залежності від рівня їх специфічності на три основні групи: стандартні (неспецифічні); малоспецифічні (напівспецифічні); високоспецифічні (унікальні або ідіосинкратичні).

Неспецифічні активи можуть використовуватися багатьма користувачами та їх ринкова вартість мало залежить від того, де вони використовуються. Активи другого виду відносяться до специфічних активів, використання яких частково обмежене, оскільки вони можуть використовуватись вузьким колом споживачів. Активи третього виду характеризуються найвищим рівнем специфічності, їх використання повністю обмежене в інших ніж дана угода випадках. Активи другої та третьої груп можуть бути об'єднані категорією “специфічні активи”, під якими слід розуміти матеріальні та нематеріальні ресурси підприємства, одержані в результаті здійснення спеціалізованих (специфічних або ідіосинкратичних) інвестицій, використання яких є значно обмеженим або майже неможливим поза межами їх основного призначення

(визначеного контрактом), що супроводжується істотною або майже повною втратою їх економічної вартості.

На основі аналізу праць вчених-неоінституціоналістів виділено і обґрунтовано шість основних типів специфіки активів (специфічність розташування, специфічність фізичних активів, специфічність людського капіталу, специфічність цільових активів, часова специфічність, специфічність репутації, торгової марки), які мають бути враховані при розробці методики облікового відображення специфічних активів.

Основним наслідком застосування поняття специфічності активів в бухгалтерському обліку є його вплив на методику облікової оцінки активів підприємства, зокрема, на порядок облікової оцінки специфічних активів, коли вони використовуються в рамках укладеного контракту або в умовах позаконтрактних відносин. Специфічним є такий актив, цінність і ринкова вартість якого залежить від ряду обставин, і при зміні яких для досягнення її попереднього рівня слід понести значні трансакційні витрати. Специфічність активів означає, що даному типу активів притаманні наступні особливості: специфічні активи мають особливу цінність і відповідну вартість при виконанні конкретного контракту; існує потенційна можливість втрати специфічними активами своєї вартості у випадку порушення умов виконання контракту або у випадку його розірвання. Ці дві особливості мають обов'язково враховуватись постачальниками капіталу при здійсненні інвестиційно-позикових операцій.

Оскільки для підприємства, яке інвестувало в специфічні активи, існує потенційний ризик втрати економічних вигід внаслідок неможливості їх ефективного позаконтрактного використання або переміщення, то таке підприємство досить часто стає об'єктом опортуністичної поведінки з боку іншого учасника контрактних відносин. Відповідно, опортуністична поведінка виникає в ситуації, коли підприємство стає залежним від здійснених специфічних інвестицій, внаслідок чого втрачається його переговорна сила, і при цьому підприємство пов'язане контрактом з обмеженою кількістю учасників (або навіть одним), потрапляючи в залежність від них. З іншого боку, наявність асиметричної облікової інформації між зовнішніми користувачами інформації про специфічні активи та менеджерами є одним із факторів, що впливає на поведінку суб'єктів ведення бухгалтерського обліку при реалізації облікової політики підприємства. Таким чином, власники специфічних активів можуть зменшувати вартість доходів по специфічних активах, що відображаються в звітності, зменшуючи при цьому вартість опортуністичних вимог, які можуть висуватись іншою стороною контрактних відносин.

Опортунізм може проявлятися як у вигляді висування вимог щодо необхідності внесення змін в сторону покращання контрактних умов для такого учасника, так і у вигляді прямого вимагання з обумовленням фіксованих сум грошових коштів. Цей етап виконання контракту характеризується виникненням ненормальних обставин (відмінних від традиційних неопортуністичних відносин), під якими слід розуміти такий порядок взаємодії

з іншим учасником контракту, що призводить до понесення значних трансакційних витрат на ліквідацію його опортуністичної поведінки (вимагання, шантаж тощо).

При здійсненні опортуністичної поведінки контрагентом підприємство несе трансакційні витрати на утримання дієздатності контракту, за якого специфічні активи забезпечують реалізацію всього свого потенціалу, однак при досягненні певного рівня трансакційних витрат, за якого підприємство не в змозі окупити інвестиції в специфічні активи, може бути прийняте рішення щодо розірвання контракту або щодо вирішення цієї проблеми шляхом вертикальної інтеграції (злиття, поглинання тощо), тобто об'єднання власності в рамках однієї компанії. У випадку обрання другого варіанту, тобто формування організаційної ієрархії, виконання контракту, пов'язаного з використанням специфічних активів відбувається за нормальних обставин, і є повністю гарантованим. Перехід до ненормальних обставин також може відбутись в результаті реінтеграції підприємства, тобто переходу від ієрархічної структури управління до ринкових відносин, або в результаті розірвання існуючого довгострокового контракту. Відповідно, визначальним наслідком неінституційної теорії в розумінні поняття специфічних активів є їх здатність щодо зміни своєї цінності та вартості для підприємства в результаті зміни контрактних умов, які були сформовані при одержанні таких активів, що має бути відображено в системі обліку. Тому укладання контракту та процес його виконання мають використовуватись в якості джерела даних при проведенні облікової оцінки специфічних активів.

Оскільки на сьогодні облікова система не враховує зміни цінності специфічних активів в процесі контрактних взаємодій, внаслідок чого внутрішні та зовнішні користувачі облікової інформації одержують викривлену інформацію про вартість специфічних активів, а система обліку фактично деформує значення показників господарської діяльності, в цілому негативно впливаючи на процес прийняття управлінських рішень користувачами, обґрунтовано необхідність удосконалення методики облікового відображення специфічних активів.

Оскільки виділення специфічних активів в окремий обліковий об'єкт здійснюється на основі використання іншої класифікаційної моделі, то їх не слід відокремлювати зі складу інших видів активів, які наявні у підприємства і що вже відображаються в бухгалтерському обліку. Для формування комплексної інформації про специфічні активи в системі бухгалтерського обліку слід до всіх інших видів активів підприємства, окрім фінансових активів, ввести нову аналітичну ознаку "Рівень специфічності активу", за якою всі активи будуть поділяться на неспецифічні та специфічні активи. У складі останньої ознаки також слід виділити дві додаткових субознаки – ступінь специфіки та тип специфіки. Комплекс пропозицій щодо удосконалення аналітичного обліку специфічних активів наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Пропозиції з удосконалення аналітичного обліку специфічних активів підприємства

<i>Вид аналітичної ознаки / субознаки</i>	<i>Види аналітичних рахунків</i>
1. Рівень специфічності	1.1. Неспецифічні активи
	1.2. Специфічні активи
2. Ступінь специфіки	2.1. Малоспецифічні активи
	2.2. Високоспецифічні активи
3. Тип специфіки	3.1. Активи зі специфічним розташуванням
	3.2. Специфічні фізичні активи
	3.3. Специфічні цільові активи
	3.4. Активи з часовою специфічністю
	3.5. Специфічні торгові марки

Запропоновані пропозиції (табл. 4) адаптовані до чинних вимог бухгалтерського відображення необоротних активів, внаслідок чого вони не включають всі види та типи специфічних активів, які на сьогодні виділяються вченими-неоінституціоналістами через їх невідповідність обліковим критеріям визнання активів. З метою забезпечення заінтересованих користувачів інформацією про специфічні активи підприємства розроблено структуру відповідного звіту в розрізі виділених субознак (табл. 5).

Таблиця 5

Звіт про специфічні активи підприємства

<i>Класифікація активів за типом специфічності</i>	<i>Мало-специфічні активи, тис. грн.</i>	<i>Високо-специфічні активи, тис. грн.</i>	<i>Види необоротних активів</i>		<i>Усього, тис. грн.</i>
Активи зі специфічним розташуванням			Матеріальні активи	Основні засоби	
Специфічні фізичні активи				Інвестиційна нерухомість	
Специфічні цільові активи				Довгострокові біологічні активи	
Активи з часовою специфічністю			<i>Матеріальні або нематеріальні активи</i>		
Специфічні торгові марки			Нематеріальні активи		
<i>Усього</i>			<i>x</i>		

Запропонований звіт (табл. 5) забезпечує надання користувачам стислої і водночас змістовної та достовірної інформації про специфічні активи в розрізі ступеню та типу їх специфіки, що дозволяє приймати рішення щодо управління ними на рівні підприємства, а також сприяти підвищенню ефективності реалізації інвестиційної та позикової політики власників капіталу. Оприлюднення інформації про специфічні активи підприємства дозволяє

подолати існуючу інформаційну асиметрію в контексті даного елементу фінансової звітності, оскільки учасники ринку у порівнянні з менеджментом підприємства на сьогодні не мають можливості одержувати таку інформацію. Оскільки згідно вимог МСФЗ щодо розкриття облікової інформації суб'єктам ведення обліку та складання звітності надається право вибору щодо форми її розкриття, то на основі врахування потреб кінцевих користувачів або особливостей функціонування комп'ютерної системи бухгалтерського обліку конкретного підприємства форма даного звіту або його формат можуть бути змінені.

Основною причиною необхідності використання звіту про специфічні активи, що є добровільним додатковим засобом розкриття облікової інформації, який може бути доповненням до приміток до фінансової звітності, є його здатність істотно впливати на рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації щодо специфічних активів, від чого значною мірою залежать фінансові результати діяльності підприємства. Тому інформацію про специфічні активи підприємства можна вважати інформацією про фактори, що впливають на фінансові результати підприємства і характеризуються існуванням значної невизначеності, яку слід розкривати в окремому звіті.

Звіт про специфічні активи підприємства слід використовувати для заповнення удосконаленої форми Балансу (Звіту про фінансовий стан) шляхом групування специфічних активів в розрізі традиційних видів необоротних активів. З метою вирішення цієї проблеми пропонуємо удосконалити структуру форми № 1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) шляхом включення до її складу наступних рядків, що стосуються специфічних активів підприємства (табл. 6).

Таблиця 6

Удосконалена структура ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) (Розділ I)

<i>Актив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Необоротні активи	1000		
Специфічні нематеріальні активи	100x ₁		
первісна вартість	100x ₂		
накопичена амортизація	100x ₃		
Специфічні матеріальні активи:	100x ₄		
Специфічні основні засоби	100x ₅		
первісна вартість	100x ₆		
знос	100x ₇		
Специфічна інвестиційна нерухомість	100x ₈		
Специфічні довгострокові біологічні активи	100x ₉		
...	...		
Усього за розділом I	1095		

Наявність значного розриву між ринковою та обліковою вартістю специфічних активів є основною передумовою щодо необхідності

удосконалення чинної методики їх облікової оцінки. Для врівноваження ринкової вартості активів (вартості їх відшкодування) з їх балансовою вартістю в міжнародній та вітчизняній обліковій практиці використовуються стандарти, що дозволяють переоцінювати вартість активів в залежності від рівня їх корисності. На основі аналізу особливостей специфічних активів як об'єкта обліку (ступінь специфічності, зміна нормальних обставин виконання контракту щодо специфічних активів на ненормальні або позаконтрактні обставини) обґрунтовано необхідність удосконалення існуючої методики облікового відображення зменшення корисності активів.

Доведено, що застосування підходів до оцінки вартості відшкодування щодо специфічних активів залежить від ступеню їх специфічності, що впливає на порядок визначення зменшення корисності активів. Для розрахунку вартості відшкодування малоспецифічних активів слід використовувати справедливу вартість або вартість при використанні, а для високоспецифічних – лише вартість при використанні. Запропонований механізм визначення вартості відшкодування для специфічних активів наведено на рис. 8.

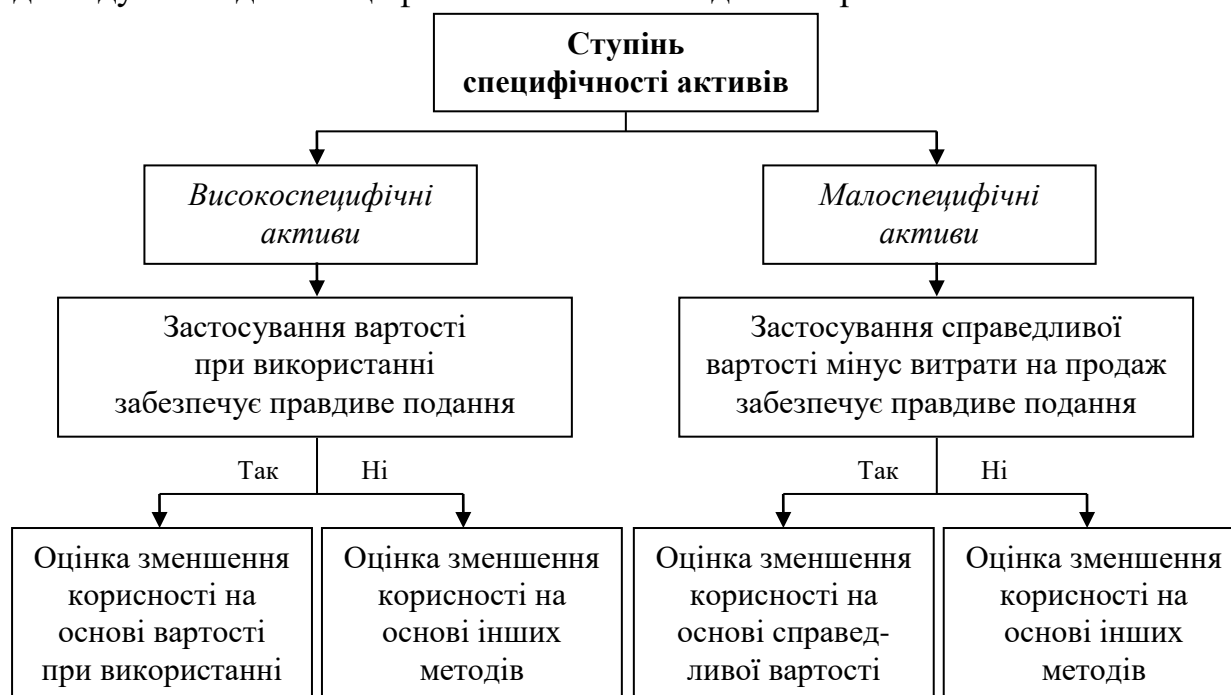


Рис. 8. Порядок визначення вартості відшкодування в залежності від ступеня специфічності активів

Запропонований порядок (рис. 8) базується на припущенні, що визначення вартості відшкодування для різних видів специфічних активів залежить від ступеня їх специфічності.

Враховуючи існуючі відмінності специфічних активів від інших об'єктів обліку, на які поширюється дія МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів”, запропоновано включити до складу ознак, які вказують на можливість зменшення корисності специфічних активів, зокрема, до внутрішніх джерел інформації, припинення дії або розірвання договору щодо використання специфічного активу.

Цю норму також слід запровадити додатковим пунктом (п. 6.8) до П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”. Розгляд договору, яким закріплюються відносини з контрагентами щодо використання специфічного активу на підприємстві як фактору, що впливає на процес оцінки зменшення їх корисності, дозволяє користувачам облікової інформації переглянути майбутні перспективи діяльності підприємства, створюючи необхідні передумови для забезпечення прозорого та ефективного розкриття інформації про специфічні активи підприємства.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми, яка полягає у виявленні закономірностей та формуванні науково обґрунтованих пропозицій щодо розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку на основі неоінституційної теорії. У результаті дослідження отримано наукові результати теоретичного, методологічного та практичного спрямування, зокрема:

1. Виявлення відсутності єдності в поглядах вчених стосовно місця інституційної теорії в подальшому розвитку бухгалтерського обліку на основі аналізу напрямів бухгалтерських інституційних досліджень в Україні зумовлює необхідність їх поглиблення шляхом використання праць засновників і класичних представників інституціоналізму та напрацювань вчених-неоінституціоналістів, що дозволяє розширити розуміння сутності бухгалтерських інституційних досліджень як способу вивчення особливостей функціонування інституту бухгалтерського обліку та передбачає вивчення його внутрішньої будови та його зовнішнього середовища. Основними причинами, які зумовлюють пріоритетність застосування інституційної теорії в бухгалтерському обліку є такі: здатність виступати базисом для розвитку бухгалтерського обліку; міждисциплінарна природа; здатність ідентифікувати нові зрізи господарської діяльності підприємства.

2. З метою усунення відмінностей в підходах до розуміння сутності бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту запропоновано використовувати поняття бухгалтерського обліку як мегаінституту, що складається із сукупності підсистем (інститут бухгалтерського обліку, бухгалтерська наука як інститут, дисципліна бухгалтерський облік як інститут, інститут бухгалтерської практики, інститут облікової регламентації), дозволяючи привести в єдину систему всі існуючі наукові знання, сформовані на основі застосування інституційної теорії в бухгалтерському обліку.

3. З метою забезпечення порівнянності бухгалтерських інституційних досліджень розроблено бухгалтерську інституційну концепцію (в широкому розумінні), що дозволяє об'єднати в єдину теоретичну схему існуючі інституційні напрацювання в сфері бухгалтерського обліку, виступаючи теоретико-методологічним підґрунтям для проведення аналізу поведінки інститутів та бухгалтерів на рівні конкретного підприємства, а також дозволяючи врахувати вплив функціонування інститутів на професійні судження бухгалтерів як економічних агентів.

4. На підставі аналізу сутності агентської теорії обґрунтовано, що її використання дозволяє під іншим кутом зору подивитись на проблему маніпулювання показниками фінансової звітності при реалізації облікової політики підприємства та запропонувати шляхи її вирішення виходячи із основних припущень агентської теорії (асиметрія та неповнота інформації; обмежена раціональність; задоволення егоїстичних інтересів; опортуністична поведінка). Традиційні інструменти вирішення агентської проблеми слід застосовувати для усунення бухгалтерського опортунізму на передконтрактній стадії (несприятливого відбору) та бухгалтерського опортунізму на постконтрактній стадії (морального ризику). Основними аспектами розвитку бухгалтерського обліку на засадах агентської теорії є зменшення інформаційної асиметрії між постачальниками капіталу і суб'єктами реалізації облікової політики підприємства та мінімізація агентських витрат на основі удосконалення системи регулювання бухгалтерського обліку.

5. Використання контрактної теорії бухгалтерського обліку передбачає акцентування уваги на всьому контрактному процесі підприємства та обґрунтуванні ролі бухгалтерського обліку в забезпеченні його ефективного функціонування. Виходячи із положень контрактної теорії бухгалтерського обліку для формування "оптимального контракту" мають бути створені необхідні умови для реалізації оптимальної облікової політики, що може бути досягнуто шляхом обмеження ефектів конфлікту інтересів учасників контрактних відносин (інформаційна асиметрія, бухгалтерський опортунізм) та шляхом обрання оптимального співвідношення між доречністю та надійністю облікової інформації, що відображається в фінансовій звітності.

6. На основі аналізу історичних аспектів виникнення і розвитку позитивної теорії обліку в зарубіжних країнах визначено її вплив на розвиток облікової науки, що проявляється в перенесенні уваги з об'єктів на суб'єктів ведення бухгалтерського обліку, які при реалізації облікової політики орієнтуються не на досягнення ефективності діяльності підприємства, а на максимізацію задоволення власних потреб. Для вирішення цієї проблеми використовуються три основні гіпотези (гіпотеза планових премій, гіпотеза співвідношення позикового і власного капіталу, гіпотеза розміру підприємства), які дозволяють розробити ряд заходів для підвищення достовірності бухгалтерської звітності, що надається заінтересованим користувачам.

7. На основі аналізу праць вчених, присвячених питанням удосконалення реалізації облікової політики підприємств, а також практичної діяльності підприємств України, ідентифіковано наступні проблемні аспекти застосування облікової політики: відсутність теоретичних засад здійснення облікової політики; предметна невизначеність облікової політики; необхідність удосконалення методики формування облікової політики підприємства; відсутність встановленої законодавством форми наказу про облікову політику; відсутність єдиного нормативного документу з регулювання питань здійснення облікової політики; відсутність відповідального ставлення і творчого мислення у бухгалтерів до

формування оптимальної облікової політики. Обґрунтовано, що для їх вирішення необхідно розробити повноцінну та адекватну сучасним ринковим реаліям бухгалтерську теорію облікової політики на основі положень неоінституціоналізму.

8. В результаті обґрунтування сутності професійного судження бухгалтера як окремого облікового субінституту та виявлення можливих варіантів його реалізації із урахуванням відсутності / наявності нормативного регулювання бухгалтерського обліку в контексті застосування формальних та неформальних правил, що виступають засобами його обмеження, визначено, яку роль останні займають в процедурі здійснення кожного з чотирьох виділених видів професійного судження (за відсутності нормативного регулювання бухгалтерського обліку; за наявності нормативного регулювання бухгалтерського обліку (при суцільній регламентації; при несуцільній регламентації з визначеними обставинами; при несуцільній регламентації з невизначеними обставинами)). Обґрунтовано, що морально-етичні цінності, принципи обліку і якісні характеристики облікової інформації як засоби, що обмежують процес реалізації професійного судження, можуть бути запроваджені як на рівні розробників системи облікових стандартів, так і на рівні конкретного підприємства.

9. На підставі дослідження історичних обставин виникнення і розвитку креативного обліку як інституційного явища облікової системи визначено його взаємозв'язок з обліковою політикою підприємства, що дозволило обґрунтувати його теоретико-концептуальні засади (роль в системі облікових знань; рівень застосування; предмет; об'єкт; суб'єкти здійснення; види; типи; методи; стратегічні цілі здійснення; визначення) та удосконалити процедурні аспекти його здійснення на основі застосування концепції правдивого і справедливого представлення. На основі дослідження існуючої практики використання креативного обліку в діяльності підприємств ідентифіковано та обґрунтовано один із його видів – бухгалтерський інжиніринг, як сукупність управлінських дій, спрямованих на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства стратегічним цілям підприємства та вимогам менеджменту.

10. На основі виділення особливостей функціонування підприємств в мережевому суспільстві обґрунтовано необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку шляхом врахування існуючих видів інституційної взаємодії звичайних підприємств та мережевих структур, що дозволяє підвищити якість облікової інформації. Основними тенденціями розвитку бухгалтерського обліку в контексті формування мережевої економіки є наступні: необхідність інтеграції обліково-інформаційних систем з метою надання своєчасної та релевантної інформації суб'єктам прийняття рішень мережевих структур; удосконалення системи інформаційної безпеки обробки і узагальнення обліково-аналітичної інформації в мережевих структурах. В контексті виділених тенденцій обґрунтовано основні напрями використання теорії мереж в бухгалтерському обліку: обліково-інформаційне забезпечення мережевих підприємств; побудова мережевої форми організації обліку.

11. На підставі аналізу вимог, що висуваються до системи бухгалтерського обліку в результаті розвитку мережевої економіки та поширення мережевих структур, виділено напрями її подальшого розвитку на різних рівнях: теоретичний рівень – парадигмальна трансформація облікової системи до вимог мережевих структур; організаційний рівень – побудова спеціалізованих систем інформаційного забезпечення управління мережевими структурами; методологічний рівень – розвиток методики обліку специфічних об'єктів мережевих структур.

12. В результаті аналізу сутності мережевого капіталу обґрунтовано доцільність його виділення як окремого об'єкту обліку, що є активом, який забезпечує формування конкурентних переваг в процесі функціонування мережевої структури, та має наступні визначальні риси: утворюється в мережевих структурах; є результатом взаємодії учасників мережевих структур; має інтелектуально-інноваційну природу; має нематеріальну форму; забезпечує одержання економічних вигід в довгостроковій перспективі. Запропоновано відобразити мережевий капітал в бухгалтерському обліку у вигляді мережевих активів (мережі як вид організаційної структури підприємства; мережеві торговельні марки), як складову нематеріальних активів підприємства, на субрахунку 123.1 “Мережеві активи”. Для облікового відображення операцій з передачі активів учасників мережевої структури в користування іншим учасникам обґрунтовано доцільність використання категорії “Позабалансові мережеві активи”, які запропоновано відобразити на субрахунку 01.2 “Необоротні активи, одержані на умовах мережевих угод”.

13. Застосування мережевої концепції при організації обліку на підприємствах різних видів (звичайні підприємства, групи підприємств, мережеві структури), залежить від особливостей їх функціонування. Для звичайних підприємств мережеві технології можуть використовуватись для побудови системи організації обліку в умовах інсорсингу або аутсорсингу. Для груп підприємств використовуються інтегровані корпоративні інформаційні системи ERP-класу. Побудова мережевої облікової системи в мережевих структурах здійснюється шляхом формування системи обміну обліковою інформацією між її учасниками на основі наступних варіантів взаємодій: відкриття повного доступу до облікової інформації всім учасникам мережевої структури щодо окремих аспектів своєї діяльності; надання конкретної облікової інформації щодо предмету міжмережевої взаємодії у встановлені часові проміжки.

14. Визначено доцільність застосування інституційної категорії специфічних активів як об'єкта бухгалтерського спостереження, до основних типів яких відносяться наступні: активи зі специфічним розташуванням; специфічні фізичні активи; специфічні людські активи; специфічні цільові активи; активи з часовою специфічністю; специфічні торгові марки. На основі обґрунтування сутності концепції специфічних активів виділено і обґрунтовано основні напрями її застосування в контексті розвитку облікової науки:

виділення специфічних активів в загальній структурі активів підприємства; розвиток бухгалтерського аутсорсингу в контексті розуміння працівників бухгалтерської служби як одного з видів специфічних ресурсів; розуміння бухгалтерської інформації як специфічного активу підприємства.

15. Обґрунтовано, що при удосконаленні облікової оцінки специфічних активів слід враховувати їх наступні особливості: специфічні активи мають особливу цінність і відповідну вартість при виконанні конкретного контракту; існує потенційна можливість втрати специфічними активами своєї вартості у випадку порушення умов виконання контракту або у випадку його розірвання. З метою удосконалення процесу інформування внутрішніх і зовнішніх користувачів про специфічні активи підприємства сформовано ієрархічну модель аналітичного обліку специфічних активів підприємства, а також розроблено “Звіт про специфічні активи підприємства” та удосконалено структуру ф. № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”.

16. В результаті дослідження порядку визначення і бухгалтерського відображення процесу зменшення корисності активів та сутності специфічних активів запропоновано удосконалити механізм визначення вартості відшкодування для специфічних активів на основі визначення ступеню їх специфічності (для розрахунку вартості відшкодування малоспецифічних активів слід використовувати справедливу вартість або вартість при використанні, а для високоспецифічних – вартість при використанні). Обґрунтовано необхідність доповнення МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів” та П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” положенням, що передбачає включення до складу ознак, які вказують на можливість зменшення корисності специфічних активів, “припинення дії або розірвання договору щодо використання специфічного активу”, що сприятиме підвищенню рівня прозорості облікової інформації про специфічні активи підприємства.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографія:

1. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії: монографія. Житомир: Вид. О.О. Євенок, 2017. 300 с. (17,44 друк. арк.).

Статті у наукових періодичних виданнях інших держав:

2. Юхименко-Назарук И.А. Позитивная теория бухгалтерского учета: история возникновения и современное состояние // Международный бухгалтерский учет: науч.-практ. и теорет. журнал. 2014. № 4 (298). С. 43-49 (Росія) (0,65 друк. арк.).

3. Юхименко-Назарук И.А. Институциональные аспекты развития бухгалтерского учета // Вестник Брестского государственного технического университета. Серия: Экономика. 2014. № 3. С. 37-39 (Республика Беларусь) (0,35 друк. арк.).

Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:

4. Юхименко-Назарук І.А. Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжн. зб. наук. праць. 2014. Випуск 2. С. 48-51 (включено до: Index Copernicus International, The Cite Factor, The Journals Impact Factor (JIF), The General Impact Factor (GIF), РІНЦ, InfoBase Index, Global Impact Factor (GIF), Google Scholar, International Institute of Organized Research (I2OR), ESJI, Cosmos Impact Factor, JOURNAL FACTOR, ResearchBib, The Electronic Journals Library Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), MIAR, Polish Scholarly Bibliography (PBN), The WZB Berlin Social Science Center, World Cat, Turkish Education Index) (0,3 друк. арк.).

5. Юхименко-Назарук І.А. Акторно-мережева теорія в обліку // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (14). Ч. 2 / відпов. ред. І.Б. Садовська. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2017. 224 с., С. 203-208 (включено до: ISSN International Centre. Paris, РІНЦ, eLIBRARY.RU) (0,3 друк. арк.).

Статті у наукових фахових виданнях України:

6. Юхименко-Назарук І.А. Аналіз інституційних наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні // Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2013. № 4 (66). С. 126-131 (0,6 друк. арк.).

7. Юхименко-Назарук І.А. Деякі питання розвитку бухгалтерського обліку на основі положень агентської теорії // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжн. зб. наук. праць. 2014. Випуск 1 (28). С. 333-343 (0,47 друк. арк.).

8. Юхименко-Назарук І.А. Щодо побудови бухгалтерської інституційної концепції // Вісник Львівської комерційної академії: зб. наук. праць. Серія: Економічна. 2014. Вип. 44. С. 35-38 (0,4 друк. арк.).

9. Юхименко-Назарук І.А. Трансформація інституту бухгалтерського обліку // Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2014. № 2 (68). С. 82-89 (0,62 друк. арк.).

10. Юхименко-Назарук І.А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства: інституційний аспект // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжн. зб. наук. праць. 2014. Випуск 2 (29). С. 195-207 (0,59 друк. арк.).

11. Юхименко-Назарук І.А. Інституційні аспекти реалізації креативного обліку в контексті облікової політики підприємства // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжн. зб. наук. праць. 2014. Випуск 3 (30). С. 428-439 (0,53 друк. арк.).

12. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток контрактної теорії бухгалтерського обліку // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2014. Випуск 9-1. Ч. 4. С. 209-213 (0,57 друк. арк.).

13. Юхименко-Назарук І.А. Інституційні засади здійснення професійного судження в бухгалтерському обліку // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2016. Випуск 21, Ч. 1. С. 185-188 (0,48 друк. арк.).

14. Юхименко-Назарук І.А., Самосей А.В. Теоретичні аспекти облікової політики корпорації // Економіка та суспільство: електронне наукове фахове видання. 2016. Випуск 7. С. 997-1004. URL: http://www.economyandsociety.in.ua-/journal/7_ukr/7_2016.pdf (загальний обсяг 0,6 друк. арк., особисто автору належить 0,4 друк. арк.: розглянуто проблемні аспекти застосування облікової політики в практичній діяльності підприємств та розроблено пропозиції щодо удосконалення теоретичних аспектів її формування).

15. Юхименко-Назарук І.А. Концептуальні засади креативного обліку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2017. Випуск 1 (49). Том 2. С. 288-294 (0,71 друк. арк.).

16. Юхименко-Назарук І.А. Аналіз шляхів удосконалення креативного обліку // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжн. зб. наук. праць. 2017. Випуск 1 (36). С. 281-293 (0,64 друк. арк.).

17. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті теорії контрактів // Проблеми системного підходу в економіці: зб. наук. праць. Серія: Економічні науки. 2017. Випуск 2 (58). С. 152-157 (0,55 друк. арк.).

18. Юхименко-Назарук І.А. Напрями розвитку інформаційного забезпечення діяльності мережевих структур // Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2017. № 2 (80). С. 54-59 (0,55 друк. арк.).

19. Юхименко-Назарук І.А. Напрями розвитку бухгалтерського обліку в мережевому суспільстві: інституційний аспект // Проблеми системного підходу в економіці: зб. наук. праць. Серія: Економічні науки. 2017. Випуск 3 (59). С. 96-101 (0,57 друк. арк.).

20. Юхименко-Назарук І.А. Теоретичні основи бухгалтерського обліку мережевого капіталу: інституційний аспект // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2017. Випуск 3 (09). С. 159-164 (0,6 друк. арк.).

21. Юхименко-Назарук І.А. Методичні аспекти обліку мережевих активів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжн. зб. наук. праць. 2017. Випуск 2 (37). С. 102-107 (0,55 друк. арк.).

22. Юхименко-Назарук І.А. Мережева концепція організації бухгалтерського обліку // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2017. Випуск 25. Ч. 2. С. 183-186 (0,54 друк. арк.).

23. Yuhimenko-Nazaruk I.A. Theoretical aspects of specific asset accounting: institutional approach // Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2017. № 3 (81). С. 45-49 (0,55 друк. арк.).

Матеріали конференцій:

24. Юхименко-Назарук І.А. Поява позитивної парадигми розвитку бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII міжнар. наук. конф. (м. Житомир, 24-25 жовтня 2013 р.). Житомир : ЖДТУ, 2013. С. 59-60 (0,1 друк. арк.).

25. Юхименко-Назарук І.А. Інституційна теорія як методологічний базис для подальшого розвитку бухгалтерського обліку // Сучасні інструменти реалізації практичного менеджменту, маркетингу та логістики: особливості застосування в глобальному конкурентному середовищі : зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (м. Житомир, 14-15 листопада 2013 р.). Житомир : ЖДТУ, 2013. С. 194-196 (0,1 друк. арк.).

26. Юхименко-Назарук І.А. Бухгалтерський облік на основі моделі “Ресурси-Події-Агенти” // Соціально-економічні реформи в контексті глобалізації та євроінтеграції: матеріали Міжн. наук.-практ. конф. (м. Львів, 31 січня 2014 р.). Львів: ЛЕФ, 2014. Ч. 3. С. 98-99 (0,1 друк. арк.).

27. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток бухгалтерського обліку в світлі агентської теорії // Економіка: реалії часу і перспективи : матеріали Міжн. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 20-21 лютого 2014 р.). Одеса: ОНПУ, 2014. Том 2. С. 120-122 (0,14 друк. арк.).

28. Юхименко-Назарук І.А. Бухгалтерська інституційна концепція: необхідність побудови // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : зб. матеріалів III Міжн. наук.-практ. конф., присвяч. 70-річчю кафедри обліку підприємницької діяльності (м. Київ, 3-4 квітня 2014 р.). К.: КНЕУ, 2014. С. 198-200 (0,15 друк. арк.).

29. Юхименко-Назарук І.А. Можливі варіанти трансформації інституту бухгалтерського обліку // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали VII Міжн. наук.-практ. конф. (м. Львів, 16-17 травня 2014 р.). Львів: ЛКА, 2014. С. 81-83 (0,14 друк. арк.).

30. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток інституційної парадигми бухгалтерського обліку // Тези Всеукраїнської наук.-практ. on-line конф. аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 14-16 травня 2014 р.). Житомир : ЖДТУ, 2014. Т. II. С. 277-278 (0,12 друк. арк.).

31. Юхименко-Назарук І.А. Нове завдання науки бухгалтерський облік // Менеджмент суб’єктів господарювання: проблеми та перспективи розвитку : зб. матер. II Міжн. наук.-практ. конф. (м. Житомир, 22-24 травня 2014 р.). Житомир: ЖДТУ, 2014. С. 252-254 (0,13 друк. арк.).

32. Юхименко-Назарук І.А. Інституційні аспекти облікової політики підприємства // Фінансова безпека аграрного бізнесу : тези виступів Всеукраїнської конференції (м. Житомир, 22-23 жовтня 2014 р.). Житомир: ЖДТУ, 2014. С. 141-143 (0,1 друк. арк.).

33. Юхименко-Назарук І.А. Контрактна теорія обліку як новий напрям наукових досліджень // Тези Всеукраїнської наук.-практ. on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки. Житомир : ЖДТУ, 2015. Т. II. С. 117. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/392/108.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (0,1 друк. арк.).

34. Юхименко-Назарук І.А. Виникнення креативного обліку як результат лібералізації системи облікового регулювання // Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування: тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф (м. Житомир, 25 листопада 2016 р.). Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. С. 165-167 (0,15 друк. арк.).

35. Юхименко-Назарук І.А. Історичні аспекти виникнення креативного обліку // Інноваційно-інвестиційні проблеми розвитку економіки України: матеріали V Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Київ, 8 грудня 2016 р.). Київ: Національний авіаційний університет, 2016. С. 208-210 (0,14 друк. арк.).

36. Юхименко-Назарук І.А. Бухгалтерський інжиніринг в системі креативного обліку // Розвиток соціально-економічних систем в геоелектронному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали Міжн. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 11-12 травня 2017 р.). Т.: ФОП Паляниця В.А., 2017. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/21007?locale=sv>. С. 165-166 (0,1 друк. арк.).

37. Юхименко-Назарук І.А. Облік специфічних активів: інституційний аспект // Моделювання та прогнозування соціально-економічного міжнародного співробітництва: матеріали Міжн. наук.-практ. конф. (м. Київ, 1-2 вересня 2017 р.). Київ: Таврійський національний університет ім. В.І.Вернадського, 2017. С. 127-129 (0,15 друк. арк.).

38. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток облікової оцінки специфічних активів // Перспективи розвитку аграрного сектору економіки в умовах глобалізації: матеріали VIII Міжн. наук.-практ. молодіжної інтернет-конф. (у заочній формі). (м. Київ, 30 вересня 2017 р.). К: ННЦ "ІАЕ", 2017. С. 244-248 (0,1 друк. арк.).

Інші публікації:

39. Юхименко-Назарук И.А. Направления институциональных исследований в бухгалтерском учете в Украине // Перспективы инновационного развития Республики Беларусь: сб. науч. статей V Междунар. науч.-практ. конф. (г. Брест, 24-25 апреля 2014 г.) / редкол. : А.М. Омелянюк [и др.]. Брест: Альтернатива, 2014. С. 361-362 (0,2 друк. арк.).

40. Юхименко-Назарук И.А. Проблемные аспекты учетной политики предприятия // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: проблемы и перспективы развития в условиях глобализации: материалы (сборник статей) Межд. науч.-практ. конф. (г. Душанбе, 30 апреля 2015 г.). Душанбе: ДСХ, 2015. С. 285-288 (0,3 друк. арк.).

41. Юхименко-Назарук И.А. Оценка специфических активов предприятия // Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем : сб. науч. тр. / под ред. В.В. Кириенко. Гомель : ГГТУ им. П.О. Сухого, 2017. С. 80-83 (0,25 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Юхименко-Назарук І.А. Развитие теории та методологии бухгалтерского учета в контексте неинституциональной теории. – Рукопись.

Диссертация на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2017.

Робота присвячена виявленню закономірностей та формуванню науково обґрунтованих пропозицій щодо розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку на основі неінституційної теорії. Обґрунтовано розуміння бухгалтерського обліку як мегаінституту. Розроблено бухгалтерську інституційну концепцію (в широкому розумінні). Обґрунтовано необхідність і розкрито особливості розвитку бухгалтерського обліку в контексті теорії контрактів. Розроблено матричну модель реалізації професійного судження на різних рівнях облікової системи та удосконалено теоретичні аспекти креативного обліку. Виділено характерні риси мережевого капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку. Побудовано методичний підхід до бухгалтерського обліку мережевих активів. Розроблено теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку специфічних активів.

Ключові слова: неінституційна теорія, інституційна теорія обліку, позитивна теорія обліку, інститут бухгалтерського обліку, бухгалтерський опортунізм, професійне судження бухгалтера, креативний облік, мережеві взаємодії, мережеві активи, специфічні активи.

АННОТАЦИЯ

Юхименко-Назарук И.А. Развитие теории и методологии бухгалтерского учета в контексте неинституциональной теории. Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2017.

Работа посвящена выявлению закономерностей и формированию научно обоснованных предложений по развитию теории и методологии бухгалтерского учета на основе неинституциональной теории. Обосновано понимание бухгалтерского учета как мегаинститута. Разработана бухгалтерская институциональная концепция (в широком понимании). Обоснована необходимость и раскрыты особенности развития бухгалтерского учета в контексте теории контрактов. Разработана матричная модель реализации профессионального суждения на разных уровнях учетной системы и усовершенствованы теоретические аспекты креативного учета. Выделены характерные черты сетевого капитала как объекта бухгалтерского учета. Разработан методический подход к бухгалтерскому учету сетевых активов. Разработаны теоретико-методологические основы бухгалтерского учета специфических активов.

Ключевые слова: неинституциональная теория, институциональная теория учета, позитивная теория учета, институт бухгалтерского учета, бухгалтерский опортунізм, профессиональное суждение бухгалтера, креативный учет, сетевые взаимодействия, сетевые активы, специфические активы.

ABSTRACT

Yukhimenko-Nazaruk I.A. Development of the theory and methodology of accounting in the context of neo-institutional theory. – Manuscript.

Thesis for a doctoral degree in economics, speciality 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2017.

The thesis is devoted to revealing the regularities as well as to the formation of scientifically substantiated suggestions concerning the development of the theory and methodology of accounting on the basis of neo-institutional theory.

The reasons which determine priority application of the provisions of institutionalism in accounting have been analyzed as well as classification of directions of accounting institutional research in Ukraine has been carried out which promotes the development of institutional accounting theory. Possible variants of transformation of the Institute of Accounting in relation to its institutional environment have been highlighted. It is suggested to use the understanding of accounting as a megainstitute, which is a system of phenomena and relations between subsystems (Institute of Accounting, Accounting Science as an institute, Accounting Discipline as an institute, Institute of Accounting Practice, Institute of Accounting regulation), on the basis of substantiation of their institutional characteristics, which in general, complete logical unity, correlate with each other in a hierarchy as well as in a level of subordination, which, in turn, contributes to the development of the system of accounting scientific knowledge. The accounting institutional concept in the broad sense has been developed, which is based on the general institutional accounting paradigm, which includes elements of the institutional and non-institutional accounting theory, that, in turn, allows to expand the orientation of modern accounting institutional research.

The necessity of accounting theory development in the context of contracting theory as progressive direction of neo-institutional theory has been grounded, in particular, on the basis of the contracting theory, agency theory as well as positive accounting theory. Mechanisms for regulating relations between agent and principals in the accounting system have been grounded. The model of the agency problem in the context of the professional judgment of the accountant has been developed, which assumes that the existence of information asymmetry between the subjects of the accounting policy implementation and the suppliers of capital as well as incomplete accounting information, allow such subjects to behave opportunistically both at the pre-contract and post-contract stage, as a result, phenomena of unfavorable selection as well as moral hazard occur, resulting in additional transaction costs. The main provisions of the positive theory of accounting in the context of accounting institutionalism have been grounded.

Problematic aspects of the formation and implementation of the accounting policy of the enterprise have been highlighted as well as the ways for their solution based on the use of neo-institutional theory tools have been formulated. The matrix model of the implementation of professional judgment at different levels of the accounting system (level of standard developers, level of an enterprise) has been developed, which allows to establish the peculiarities of the influence of formal and informal rules on the process of implementing various types of professional judgments in the broad sense. Understanding

of creative accounting has been suggested on the basis of the development of its conceptual model as a direction of accounting science, which involves the use of creative approaches in the process of accounting and reporting (financial and additional forms) on the financial position and performance of the enterprise. The notion of accounting engineering has been formulated as a set of management actions aimed at ensuring the conformity of economic activities to the enterprise requirements that provide another accounting reflection, which corresponds to the chosen strategy and management objectives. An approach to eliminating the negative effects of creative accounting has been developed on the basis of the use of the concept of true and fair presentation, which ensures the interests of accounting information users.

Possible types of institutional interaction of ordinary and networked enterprises have been identified and grounded. Features of network capital as an object of accounting have been highlighted. Methodical approach to the accounting for specific objects of network structures (network assets and off-balance sheet network assets) has been developed by identifying such objects, substantiating their essence and place in the accounting system, improving the order of their assessment and reflection in accounting and reporting that, in turn, raises the reliability and relevance of accounting information of network structures about the main factors that form their value. Theoretical foundations of accounting and analytical support of network structures using the actor-network theory (considering accounting as an actor, actor-network substantiation of changes in accounting) have been developed, which allows to substantiate the role of accounting in the process of network interaction in the context of inter-organizational relations. A classification model for building network accounting systems has been developed on the basis of analysis of options for implementation of the network concept in the organization of accounting, which contributes to the further development of the general theory of network organizational structures management.

Based on the provisions of the neo-institutional theory, the necessity of highlighting specific assets as a separate category in the general structure of the assets of the enterprise has been grounded in order to provide separate information about them for the interested users. Theoretical and methodological principles of accounting for specific assets have been developed by improving their classification, substantiation of circumstances that affect their accounting assessment in the context of neo-institutional perspective, development of the system of analytical accounting of specific assets as well as the way of their reflection in accounting reporting, which creates the preconditions for improving the efficiency of capital providers' investment and loan policy. A methodical approach to determining the value of the reimbursement of specific assets depending on the degree of their specificity has been developed, which allows to clarify the existing order of accounting reflection of the process of reducing the value of non-current assets and contributes to increase the level of reliability of accounting information.

Key words: neo-institutional theory, institutional accounting theory, positive accounting theory, accounting institute, accounting opportunism, professional accountant's judgment, creative accounting, network interactions, network assets, specific assets.

Підписано до друку 22.02.2018 р. Формат 60x90 1/16

Папір друкарський. Друк офсетний

Гарнітура Time New Roman. Ум. друк. арк. 1,9

Тираж 150. Зам. № 14

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора

у Житомирському державному технологічному університеті

10005, Україна, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103,

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи

ЖТ №08 від 26.03.2004 р.