

## Інституційний тренд розвитку бухгалтерського обліку в Україні: структурний аналіз

*Обґрунтовано необхідність пошуку нових інструментів здійснення наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку в умовах сьогодення. Проаналізовано історичні причини виникнення відмінностей між обліковою наукою та іншими науками економічного спрямування. Виявлено інституційний тренд розвитку бухгалтерського обліку в Україні в останні роки. Виокремлено та обґрунтовано причини використання інституційної теорії вітчизняними дослідниками в наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку. Вирізняємо напрями інституційних досліджень у сфері бухгалтерського обліку (дослідження інституційних змін та аналіз їх впливу на систему бухгалтерського обліку; розгляд бухгалтерського обліку як об'єкта дослідження інституційної теорії; використання інституційної теорії як теоретико-методологічного базису для розвитку бухгалтерського обліку). Обґрунтовано доцільність використання неінституційної теорії для розробки теоретико-методологічних засад обліково-аналітичного забезпечення системи корпоративного управління.*

**Ключові слова:** облікова наука; наукові дослідження в сфері обліку; інституціоналізм; інституційна теорія обліку.

**Актуальність дослідження та постановка проблеми.** Протягом двох останніх десятиліть розвиток бухгалтерського обліку в Україні відбувається в контексті гармонізації з системою МСФЗ на основі широкого застосування концепцій, теорій, методологій та методик з інших суміжних сфер наукових знань, що дозволяє поглибити його теоретико-методологічні основи і забезпечити адаптивність облікової системи підприємств різним видам збурень, що виникають в її зовнішньому середовищі (економічних, юридичних, соціальних, екологічних тощо).

Однак, незважаючи на помітний прогрес у наукових дослідженнях, порівняно з 90-ми роками, що був зумовлений стрімким розвитком національної облікової школи, представники якої почали поступово позбавлятися радянських догм та стереотипів, відкриттям доступу до провідної зарубіжної академічної практики (монографії, фахові наукові журнали, інтернет-ресурси тощо), стандартизацією облікової діяльності в Україні, окремі вчені все ж таки наголошують на тому, що якість наукових досліджень у сфері обліку є достатньо низькою. Так, на думку проф. П.Я. Хомина, замість активних досліджень у галузі обліку, маємо в усье більшій мірі догматичну творчість, яка є трагедією творчості, оскільки накладає свій мертвотний відбиток не тільки на «окремі аспекти формування парадигми обліку, але й свідчить про пасивну роль учених і практиків» [7, с. 95], про що також наголошує В.З. Семанюк, зауважуючи, що окремі дослідження та рекомендації науковців не дають потрібного результату, облікова наука і далі не використовує сучасних досягнень інших (економічних, природничих, гуманітарних, технічних) наук, не взаємодіє з ними. Комплексні дослідження теоретичних аспектів обліку, які дозволили б сформулювати його теорію, описати її структуру, елементи, зв'язки та напрями розвитку в постіндустріальному суспільстві, практично відсутні [6, с. 281].

Підвищення якісного рівня наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку в Україні може бути здійснено шляхом наближення філософських та методичних засад їх здійснення до провідної світової практики, що в цілому передбачає активне використання інституційного та позитивістського підходу, методів здійснення наукових досліджень, ефект від використання яких вже було одержано в суміжних сферах наукових знань.

**Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.** Питанням розвитку бухгалтерського обліку на основі використання інституційної теорії присвячено праці В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, О.О. Канцурова, С.Ф. Легенчука, В.М. Метелиці, Я.В. Олійник, В.В. Панкова, О.М. Петрука, С.М. Поленової, М.А. Проданчука, І.Б. Садовської, Л.А. Чайковської, І.А. Юхименко-Назарук та ін.

**Формулювання мети статті.** Основним завданням статті є виокремлення та аналіз напрямів інституційних досліджень у сфері бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** В умовах гармонізації національних систем бухгалтерського обліку на основі МСФЗ, що забезпечило усунення значних розбіжностей в обліковій практиці в різних країнах світу, та відповідно, зумовило недоцільність використання досвіду інших країн щодо побудови облікової теорії та методології, для їх удосконалення вченими найчастіше використовуються розробки в сфері економіки або положення трансдисциплінарного характеру, що можуть використовуватися в різних сферах наукових досліджень, наприклад, системний підхід.

Впровадження економічних напрацювань у бухгалтерському обліку дозволяє під іншим кутом зору подивитися на існуючі невирішені проблеми, сформулювати рекомендації щодо їх вирішення, а також використати готові моделі та концепції для забезпечення відповідності бухгалтерського обліку зростаючим потребам користувачів облікової інформації, що вже були розроблені вченими-економістами. При цьому застосування такого підходу передбачає необхідність адаптування економічних моделей та концепцій до фундаментальних облікових положень, з яких складається ядро чинної парадигми бухгалтерського обліку або навіть їх взаємоузгодження, оскільки лише за таких умов можуть бути створені необхідні передумови для вирішення практичних проблем, зокрема, в сфері корпоративного управління. Це пояснюється існуванням відмінностей в обліковій науці та інших економічних науках як в частині категорійно-понятійного апарату, так і з теоретико-методологічної точки зору.

На сьогодні є цілий ряд теоретичних конструктів, які по-різному трактуються в бухгалтерському обліку та в інших економічних науках. Найбільш поширеним прикладом існування невідповідності в поглядах між обліковцями та економістами є поняття «доходи», «витрати» та похідне від них поняття «прибуток», щодо яких у представників двох вказаних сфер наукових досліджень існують розбіжні підходи до розуміння. А вже з формуванням постіндустріальної економіки також особливо яскраво проявляється невідповідність між економічним та обліковим розумінням сутності поняття «капіталу», зокрема, в частині тих його складових капіталу, що мають невідчутну природу. Так, до складу капіталу (активів) в систему об'єктів бухгалтерського обліку лише частково врахований інтелектуальний капітал, а людський, соціальний та екологічний капітал взагалі залишаються поза її межами.

Існуючі відмінності в обліковій та інших економічних науках пояснюються не лише відмінністю в об'єкті дослідження, а також в цілях, які ставляться перед науковцями, та у використуваній методології здійснення наукових досліджень. Так, на думку проф. Дж.Б. Кеннінга, можна виокремити такі причини, що зумовлюють існування відмінностей між науковцями в сфері обліку та в економічній теорії: 1) використання відмінних методів аналізу; 2) вивчення різного об'єкта різними суб'єктами; 3) відсутність схожих тематик у систематичних працях; 4) розгляд зовсім різних проблем; 5) недостатня єдність з точки зору методу, предмета та конкретних проблем [10, с. 1–2]. Хоча, як зауважує проф. С.Ф. Легенчук [4, с. 109], у 1970-х рр. в США окрема група дослідників (М.Дженсен, В.Меклінг, Ю.Фама) почала використовувати інституційну методологію для одночасного проведення досліджень в економічній сфері та в сфері бухгалтерського обліку, що можна розглядати як приклад поступового усунення відмінностей в процедурних аспектах проведення наукових досліджень у двох цих сферах.

Така проблема, що характеризується існуванням відмінностей облікової науки з іншими науками економічного спрямування, має глибокі історичні корені. Так, наприкінці XIX – на початку XX століття значна кількість вчених вважали бухгалтерський облік однією з найважливіших складових економіки або політекономії (В.Д. Белов, Л.І. Гомберг, А.І. Скворцов, П.Цюмпа та ін.), але інші вчені (П.Ж. Прудон) безпосередньо вважали її справжньою економікою. Якщо раніше ця проблема переважно розглядалася в контексті можливості виокремлення і розгляду бухгалтерського обліку як самостійної науки, то на сьогодні більш актуальними є розгляд таких її аспектів, що пов'язані з можливістю та доцільністю використання напрацювань у сфері економіки для подальшого розвитку бухгалтерської науки, зокрема, що вступають у суперечність з неокласичною економічною теорією фірми, яка покладена в основу системи МСФЗ. Наприклад, в окремих публікаціях американські дослідники (В.Е. Патон, І.Клірекопер та ін.) згадували про необхідність застосування економічного підходу до розвитку облікової практики, що відрізняється від традиційної облікової методології.

У подібному аспекті вчені на сьогодні також наголошують як на необхідності приведення у відповідність облікової теорії до економічної теорії або їх зближенні чи узгодженні (Ю.Біонді, М.Шубік), так і всупереч такій позиції зауважують про те, що облікова теорія є окремим варіантом економічної теорії, яка формується під впливом ряду власних політичних та соціальних факторів, а тому вона не потребує повного взаємоузгодження та забезпечення відповідності (М.Гаффікін), оскільки вона більш точно відображає дійсну економічну реальність.

Незважаючи на те, що на сьогодні вчені в сфері бухгалтерського обліку по-різному підходять до питання співвідношення економічної та облікових теорій, беззаперечними є переваги використання перевірених практикою напрацювань в інших економічних науках задля удосконалення теоретико-методологічних засад функціонування облікових систем на підприємствах. Так, проф. Д.А. Львова зазначає, що в останні роки теорія бухгалтерського обліку переосмислюється в парадигмі *mainstream economics*, а її проблеми більше не розглядаються відокремлено від загальних проблем економічної теорії [5, с. 139]. Передусім це пов'язано з відходом вчених від механістичного розуміння облікової системи підприємства (як прикладної математики) та її розгляд як повноцінного учасника соціально-економічного життя суспільства (як прикладної соціоекономіки), що забезпечує формування економічної дійсності. Тому все більш актуальними для розвитку облікової науки в умовах сьогодення стають

соціологічні, психологічні та поведінкові економічні теорії, які дозволяють розкрити роль обліку в суспільстві та обґрунтувати порядок здійснення дій суб'єктами його ведення та організації.

На думку проф. Ю.І. Будович є очевидним, що на основі помилок, наявних в економічній теорії, мають вчитися й інші економічні науки, в тому числі, наука «бухгалтерський облік», що займається формуванням теорії обсягу дослідження (меж пізнання) бухгалтерського обліку – практики [1, с. 38]. Таким чином, автор наголошує на доцільності використання не лише окремих положень економічної теорії для подальшого розвитку бухгалтерського обліку, а також й на використанні трансдисциплінарних концепцій, покладених в основу економічних теорій, а також всіх переваг і недоліків, пов'язаних з цим процесом, що в цілому дозволить вирішити проблему неповноти та розосередженості облікових конструктивів, забезпечуючи їх приведення в адекватну форму.

В результаті дослідження проф. О.О. Канцуровим ряду докторських дисертацій вітчизняних науковців за останнє десятиліття було встановлено, що в більшості робіт бухгалтерський облік досліджується на засадах традиційних методів пізнання, а при обранні методів дослідження більшість дослідників залишають поза увагою інституціональний аспект бухгалтерського обліку [3, с. 13]. Під «традиційними» методами або підходами автор розуміє методи інших економічних дисциплін та трансдисциплінарні методи (системний підхід, історичний аналіз тощо), які використовуються вченими з моменту виникнення бухгалтерського обліку як одного з видів наукової діяльності (кінець ХІХ століття).

Однак протягом останніх 5 років ситуація у вітчизняному науковому середовищі суттєво змінилася. Проведений аналіз наукових праць дозволив встановити, що в останні роки все більшого поширення серед вітчизняних дослідників набуває використання інституційної теорії як «інструменту», що застосовується для удосконалення бухгалтерського обліку. Це обґрунтовується такими причинами: 1) «інституційною революцією», що на сьогодні відбувається в економічних науках; 2) здатністю інституційної теорії сприяти вирішенню суттєвих проблем, що існують як на рівні національної системи бухгалтерського обліку, так і на рівні облікової системи окремого підприємства; 3) можливістю спрямування наукових досліджень у сфері обліку на врахування соціокультурного контексту; 4) популяризацією та пропагуванням використання цього інструменту вітчизняними (вчені-інституціоналісти) та зарубіжними науковцями (представники позитивної теорії обліку); 5) трансформацією підходів до розуміння змісту облікової науки та практики.

Загальні причини необхідності використання інституційної теорії на сучасному етапі розвитку облікової науки, що виокремлюються дослідниками, наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

*Причини необхідності використання інституційної теорії для розвитку облікової науки*

Автор	Причини
В.М. Жук	Інституціональна теорія є вершиною сучасної економічної думки. Вона здатна не тільки пояснити причини успішності чи неуспішності різного роду економічних систем, але і визначити фактори й шляхи подолання проблем, що створюють інститути. Інституціональна теорія практики на зміну інститутів для досягнення бажаних результатів. До того ж інституціональна платформа для змін в теорії бухгалтерського обліку буде зрозумілою для широкого загалу економічної науки. Імідж бухгалтерського обліку як консервативної складової економічної науки має відходити у минуле [2, с. 18–19]
О.О. Канцуров	Інституціональний підхід до пізнання бухгалтерського обліку дозволяє виявляти закономірності залежності якості економічної інформації від моделі регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку та інших питань, які виходять за межі традиційного предмета і методу бухгалтерського обліку [3, с. 58]
І.А. Юхименко-Назарук	Існує дві основні причини застосування інституційного аналізу для дослідження облікової системи: 1) розширення предмета бухгалтерського обліку як науки; 2) удосконалення методології бухгалтерського наукового пізнання шляхом використання нових для бухгалтерського обліку інструментів – соціологічних, психологічних та біхевіористичних теорій [9, с. 17]

Проведений аналіз виокремлених авторами причин необхідності використання інституційної теорії для розвитку облікової науки (табл. 1) дозволяє встановити, що використання інституційної теорії для розвитку облікової науки в умовах сьогодення є не бажанням окремих дослідників підвищити її наукову вагомість, а є об'єктивною необхідністю в забезпеченні її подальшого прогресивного функціонування. Це обґрунтовується тим, що, виходячи з позицій представників англо-американської школи, бухгалтерський облік є соціальним явищем, для вивчення якого на сьогодні вже недостатньо традиційного набору методів, які раніше застосовувалися для аналізу обліку як закритої системи, а тому

інституційна теорія дозволяє заповнити цю прогалину. Таким чином, необхідність використання інституційної теорії обґрунтовується трансформацією підходів до розуміння сутності бухгалтерського обліку як науки, що в свою чергу, для її ефективного аналізу передбачає необхідність використання адекватних методів пізнання, що враховуватимуть існуючий рівень її різноманіття.

Першопрохідцями в здійсненні інституційних досліджень у сфері бухгалтерського обліку на пострадянському просторі були В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.В. Панков, О.М. Петрук, та Л.А. Чайковська, завдяки яким, виходячи з положень інституціоналізму, були поставлені проблеми, які потребують вирішення в сфері бухгалтерського обліку, окремі шляхи їх подолання, здійснені перші спроби та окреслені перспективи використання інституційної теорії в наукових дослідженнях щодо розвитку облікової системи підприємств та національної системи бухгалтерського обліку.

Протягом останніх років цілою групою вітчизняних дослідників інституційна теорія була використана при написанні докторських дисертацій – О.О. Канцуров, В.М. Метелиця, Я.В. Олійник, М.А. Проданчук, І.А. Юхименко-Назарук, І.Б. Садовська. Проте, незважаючи на стрімке зростання кількості публікацій у цьому напрямі, на сьогодні можна констатувати відсутність єдності в підходах як щодо порядку використання інституційної методології в бухгалтерських наукових дослідженнях, так і щодо інтерпретації складових бухгалтерського обліку як певного інституційного явища (мегаінституту, інституту, інституції, інституційної практики тощо).

Одним зі способів вирішення наведеної вище проблеми є проведення систематизації таких досліджень, їх предметне розмежування та формування єдиного базису для порівняння, що має стати точкою опору в побудові універсальної інституційної теорії бухгалтерського обліку. Окремі спроби щодо систематизації бухгалтерських інституційних досліджень в Україні вже були здійснені проф. І.А. Юхименко-Назарук [9, с. 17–19], однак вони не повною мірою враховують сучасний рівень їх розвитку, виокремлені автором напрями частково перетинаються між собою, порушуючи базові принципи вирізнення наукових класифікацій, а тому потребують доповнення та уточнення.

На нашу думку, інституційні дослідження в сфері бухгалтерського обліку можна класифікувати на основі виокремлення таких напрямів (рис. 1).

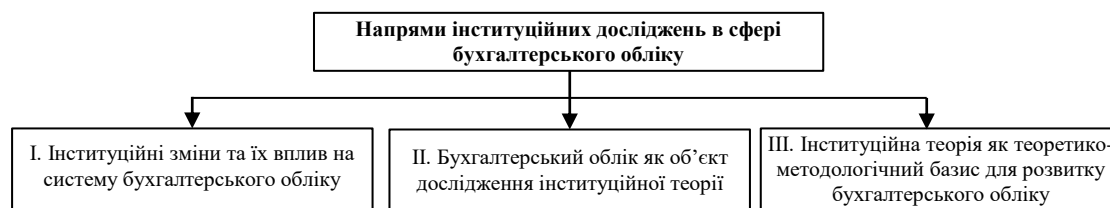


Рис. 1. Напрями інституційних досліджень у сфері бухгалтерського обліку

Під напрямом у цьому випадку розуміється сфера наукових досліджень групи вітчизняних вчених, яка виникла на основі використання положень інституційної теорії, що спрямовані на вирішення певних завдань у бухгалтерській науці. В межах кожного з напрямів можна виокремити ряд проблем та проблемних питань, на вирішення яких спрямовується основна увага їх представників.

Вирізнення наведених вище напрямів є достатньо умовним, оскільки відображає лише спрямування наукових пошуків дослідників, виходячи з об'єкта, методів та завдань дослідження, однак не обмежує дослідників межами лише одного з напрямів. Наприклад, проф. Л.А. Чайковська, для визначення впливу інституційних теорій на теорію та практику бухгалтерського обліку одними з основних завдань називає систематизацію існуючих теоретичних поглядів щодо бухгалтерського обліку, аналіз взаємозв'язку інституційних змін і об'єктів обліку, уточнення природи і сутності понять та категорій «інститут» та «інституційні зміни» [8, с. 90–91]. Таким чином, автор в своїй праці одночасно займається дослідженнями в межах першого та другого з виокремлених напрямів. При цьому слід враховувати, що якщо перед вченими постає завдання формування інституційної теорії або парадигми бухгалтерського обліку, то вона має забезпечити формування такої системи облікових знань, що дозволить роз'яснити всі події та ситуації, пов'язані з вирішенням всіх проблем, які розглядаються дослідниками в межах кожного з виокремлених напрямів.

*I. Інституційні зміни та їх вплив на систему бухгалтерського обліку* – один із найпоширеніших напрямів розвитку бухгалтерських інституційних досліджень, пов'язаний з аналізом впливу змін, що відбуваються в зовнішньому середовищі облікової системи на різних рівнях. У цьому випадку інституційна теорія використовується для аналізу факторів, від яких залежить розвиток бухгалтерського обліку. Подібні дослідження в світі почали проводитися ще з середини ХХ століття, і передбачали врахування впливу різних видів факторів (економічних, політичних, екологічних, соціальних, культурних тощо) при аналізі особливостей формування систем обліку в різних країнах світу та на

конкретних підприємств. Однак лише з появою надійної теоретичної основи – інституційної теорії – такі дослідження набули більш системного вигляду. Оскільки інституційні зміни регулярно відбуваються в певних складових зовнішнього середовища облікової системи, то остання має адаптивно реагувати на їх виникнення, забезпечуючи ефективність свого функціонування на належному рівні. Вивчення особливостей реалізації інституційних змін, притаманних бухгалтерському обліку, дозволяє сформулювати найбільш ефективний напрям його подальшого розвитку. Досягнення наведеного вище завдання є одним з основних завдань, яке ставлять перед собою представники цього напрямку, використовуючи інструментарій інституційної теорії.

II. У випадку розгляду бухгалтерського обліку як об'єкта дослідження інституційної теорії останній розглядається крізь призму інституційного аналізу в контексті функціонування системи вищого порядку, що дозволяє розглядати його як певне інституційне явище. Хоч серед вітчизняних та зарубіжних вчених на сьогодні ще немає остаточної згоди стосовно того, до якого саме виду таких явищ може бути зарахована система бухгалтерського обліку (мегаінститут, інститут, інституція, інституційна практика тощо) або її окремі елементи (облікова оцінка, професійне судження тощо) як на рівні підприємства, так і на загальнодержавному рівні. Однак наділення облікової системи або її окремих елементів статусом певного інституційного явища вже дозволяє його розглядати в межах інституційних категорій, взаємозв'язків між ними та використовувати рекомендації щодо забезпечення їх ефективного функціонування та подальшого розвитку, що були розроблені вченими-інституціоналістами.

III. *Інституційна теорія як теоретико-методологічний базис для розвитку бухгалтерського обліку.* Окрім використання для аналізу факторів впливу на облікову систему та її дослідження як певного інституційного явища, інституційна теорія може розглядатись як альтернатива для побудови теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, що проявляється в двох основних аспектах: 1) об'єкти обліку; 2) методи обліку. Виходячи з положень інституційної теорії, для ефективного функціонування економічних систем недостатнім є використання традиційних облікових об'єктів, а необхідне їх розширення та деталізація. В результаті окремі дослідники в сфері бухгалтерського обліку пропонують імплементувати подібні нові інституційні об'єкти до складу облікової системи, розробляючи методики щодо їх оцінки та облікового відображення: трансакційні витрати (П.І. Гайдуцький, В.М. Жук, В.С. Литвиненко, М.А. Проданчук, І.Б. Садовська, М.М. Шигун, Ж.М. Ющак та ін.); мережеві та специфічні активи (І.В. Жиглей, І.А. Юхименко-Назарук). Окрім цього, представники інституційної теорії розробили значну кількість пропозицій, які можуть бути використані для удосконалення елементів методології ведення бухгалтерського обліку (облікова оцінка, професійне судження) та його організації (контрактна взаємодія, мінімізація інформаційної асиметрії та неповноти інформації).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** У сучасних умовах розвитку облікової науки та практики одним із найбільш актуальних варіантів їх подальшого удосконалення є застосування напрацьованих із суміжних сфер економічних знань. Незважаючи на існування відмінностей в економічній теорії та в обліковій науці, до складу останньої можуть бути успішно інкорпоровані різноманітні економічні моделі та концепції, однак які мають бути обов'язково узгоджені з фундаментальними обліковими положеннями, покладеними в основу чинної парадигми бухгалтерського обліку.

Протягом останніх десяти років в Україні сформувався інституційний тренд розвитку бухгалтерського обліку, що характеризується застосуванням інституційної теорії для його удосконалення в розрізі його різноманітних проявів (як науки, як практичної та професійної діяльності) та на різних рівнях (теоретичному, методологічному та організаційному). Основними причинами застосування інституційної теорії є: 1) виникнення «Інституційної революції» в економічних науках; 2) універсальність щодо вирішення різних видів облікових проблем; 3) здатність враховувати соціокультурний контекст; 4) популяризація та пропагування її використання вченими в сфері обліку; 5) Трансформація підходів до розуміння змісту облікової науки та практики.

З метою структурування бухгалтерських інституційних досліджень та подальшого формування універсальної інституційної теорії бухгалтерського обліку виокремлено такі напрями інституційних досліджень у сфері бухгалтерського обліку: 1) дослідження інституційних змін та аналіз їх впливу на систему бухгалтерського обліку; 2) розгляд бухгалтерського обліку як об'єкта дослідження інституційної теорії; 3) використання інституційної теорії як теоретико-методологічного базису для розвитку бухгалтерського обліку.

Перспективним напрямом наукових досліджень є розробка теоретико-методологічних засад обліково-аналітичного забезпечення системи корпоративного управління на основі використання положень неінституційної теорії корпоративного управління. З одного боку, це дозволить розширити межі інституційної теорії бухгалтерського обліку, а з другого – сформулювати дієві засади для функціонування системи інформаційної підтримки корпоративного управління, яка забезпечуватиме досягнення основних цілей корпоративної структури з урахуванням балансу інтересів з її стейкхолдерами.

## Список використаної літератури:

1. Будович Ю.І. Границы познания в счетоводстве / Ю.І. Будович // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 22. – С. 35–45.
2. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: мотивація досліджень / В.М. Жук // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. (10–11 жовтня 2014 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – С. 15–19.
3. Каницуров О.О. Удосконалення методології досліджень бухгалтерського обліку / О.О. Каницуров // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р., м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – С. 55–59.
4. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 204 с.
5. Львова Д.А. Теория бухгалтерского учета и экономическая теория: в поисках взаимодействия / Д.А. Львова // Финансы и бизнес. – 2015. – № 2. – С. 124–142.
6. Семанюк В. Теорія обліку: інституційний підхід / В.Семанюк // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 11. – Ч. 4. – С. 281–284.
7. Хомин П.Я. Гризайль – Ignis Sanat облікової теорії / П.Я. Хомин // Галицький економічний вісник : наук. журн. – Тернопіль, 2018. – № 1 (54). – С. 88–97.
8. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета : теория и методология : дис ... доктора экон. наук : 08.00.12 / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 338 с.
9. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії : монографія / І.А. Юхименко-Назарук. – Житомир : О.О. Євенок, 2017. – 300 с.
10. Canning J.B. Some divergences of accounting theory from economic theory / J.B. Canning // The Accounting Review. – 1929. – Vol. 4, No. 1 (Mar.). – P. 1–8.

## References:

1. Budovich, Yu.I. (2015), «Granitsy poznaniya v schetovodstve», *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 22, pp. 35–45.
2. Zhuk, V.M. (2014), «Instyutsionalna teoriia bukhgalterskoho obliku: motyvatsiia doslidzhen», *Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informatsiinoi systemy v Ukraini*, TNEU, Ternopil, pp. 15–19.
3. Kancurov, O.O. (2013), «Udoskonalennja metodologii' doslidzhen' buhgalters'kogo obliku», *Zrostannja roli buhgalters'kogo obliku v suchasnij ekonomici*, LLC “All-Ukrainian Institute of Law and Evaluation”, Kyiv, pp. 55–59.
4. Legenchuk, S.F. (2017), *Bahatovariantnist v bukhgalterskomu obliku: istoryko-teoretychni aspekty*, ZhDTU, Zhytomyr, 204 p.
5. L'vova, D.A. (2015), «Teoriya bukhgalterskogo ucheta i ekonomicheskaya teoriya: v poiskakh vzaimodeistviya», *Finansy i biznes*, No. 2, pp. 124–142.
6. Semanjuk, V. (2012), «Teoriya obliku: instyucijnyj pidhid», *Ekonomichnyj analiz*, Issue 11, Part 4, pp. 281–284.
7. Номын, Р.Я. (2018), «Gryzajl' – Ignis Sanat oblikovoi' teorii'», *Galyc'kyj ekonomichnyj visnyk*, nauk. zhurn., No. 1 (54), pp. 88–97.
8. Chaikovskaya, L.A. (2007), *Sovremennye kontseptsii bukhgalterskogo ucheta: teoriya i metodologiya*, D.Sc. Thesis, Moskva, 338 p.
9. Juhymenko-Nazaruk, I.A. (2017), *Rozvytok teorii' i metodologii' buhgalters'kogo obliku v konteksti neinstyucijnoi' teorii'*, monografija, O.O. Yevenok, Zhytomyr, 300 p.
10. Canning, J.B. (1929), «Some divergences of accounting theory from economic theory», *The Accounting Review*, Vol. 4, No. 1 (Mar.), pp. 1–8.

**Царук Василь Юрійович** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- теорія корпоративного управління;
- розвиток обліково-аналітичного забезпечення корпоративного управління;
- інституційна теорія обліку.

Стаття надійшла до редакції 10.06.2019.