

УДК 657

РОЛЬ ЕКОНОМІЧНИХ ТЕОРІЙ У ПОДАЛЬШОМУ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

СЕРГІЙ ГОЛОВ,

доктор екон. наук, професор
кафедри менеджменту та
економіки ПВНЗ «Міжнародний
інститут менеджменту
(МІМ-Київ)»

У статті розглянуто можливість удосконалення бухгалтерського обліку на основі економічних теорій. Визначено можливі проблеми і наслідки інституціонального аналізу в процесі прикладних досліджень.

Ключові слова: економічна теорія, інституціональний аналіз, обмеження, система бухгалтерського обліку.

ВСТУП

Економічні теорії завжди, хоча й в різних формах та з різними наслідками, впливали на формування категорій та практику бухгалтерського обліку. Прикладами такого впливу є інтерпретація бухгалтерського обліку як частини політекономії, притаманна французькій школі, та використання політекономії соціалізму як теоретичної основи бухгалтерського обліку в СРСР.

Після другої світової війни, під впливом американської бухгалтерії, спостерігається поступова трансформація парадигми бухгалтерського обліку. З цього приводу М. Чумаченко писав: «...з середини ХХ століття концепція «єдино вірного» обліку трансформувалась в концепцію корисної ділової інформації. Економісти планової централізованої економіки, навпроти, ґрунтуючись на концепції множин (дисциплін), викладеної ще П. Струве, визначення рахункових категорій ґрунтували на працях з політичної економії. В науковому плані до такого підходу немає ніяких претензій. Але зараз в практичному плані ті ідеї виявились малопродуктивними» [1, с. 2].

Проте сьогодні вчені все частіше звертають увагу на необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку на основі використання економічних теорій. Зокрема, Г. Кірейцев зазначає, що при створенні нової національної системи бухгалтерського обліку слід спиратися на досягнення економічної теорії, передусім інституціональної та неінституціональної [2, с. 27]. Поряд з тим існує думка, що побудова бухгалтерських теоретичних конструкцій на основі сучасних економічних теорій є актуальною лише в умовах сучасного рівня теоретизації бухгал-

терського обліку, в подальшому необхідно розробляти суто бухгалтерські наукові теорії [3, с. 44].

В обох випадках необхідно визначити актуальні економічні теорії та можливість їх використання в теорії та практиці бухгалтерського обліку.

Мета статті – визначення ролі економічних теорій для побудови системи бухгалтерського обліку, адекватної сучасним потребам суспільства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Економічні теорії в контексті бухгалтерського обліку були у центрі уваги учасників XI Міжнародної наукової конференції «Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю», яка проходила у Житомирі 18–20 жовтня 2012 р. Предметом обговорення на конференції були, зокрема, такі теорії: неокласична, маржинальна, ресурсні, капіталу, фінансові, ризиків, прибутку, стійкого розвитку.

На думку Ю. Лачінова, «беда всех этих экономических теорий в том, что ни в одной из них нет опоры на определенность сущностей, спрятанных за неясную терминологию, а беда всех авторов разных теорий в том, что никто из них не знает бухгалтерского учета и не знает того, что именно бухгалтерский учет посредством своей методологии дает полную определенность главным экономическим сущностям – стоимости, прибыли, деньгам, капиталу, финансам» [4, с. 60–61].

Проте причина неспівпадіння ступеня визначеності загальноекономічних і облікових категорій набагато глибше, ніж незнання бухгалтерського обліку авторами економічних теорій.

Передусім, як свідчить дослідження Дж. Кеннін-

га, автори економічних і облікових теорій застосовують різні моделі та рівні аналізу, а проблеми, які вони розглядають, мають дуже мало спільного. Зокрема, предметом уваги економіста є соціальна вигода, а для бухгалтера – індивідуальний прибуток [5, с. 1–2]. З урахуванням цього Р.Уолден зазначає, що у курсі «Теорія бухгалтерського обліку» доречно виділяти окрему тему для ілюстрації контрасту між економікою і бухгалтерським обліком [6, с. 222].

Поряд з цим, бухгалтерський облік не може ґрунтуватися лише на економічній теорії, оскільки в дійсності він не є винятково економічною наукою. З цього приводу, Я. Соколов зазначає, що під назвою бухгалтерського обліку існують чотири самостійні науки: право, економіка, теорія систем, психологія. Тому завдання полягає у інтеграції поглядів, створенні загальної теорії бухгалтерського обліку [7, с. 443].

Тривалий час бухгалтерський облік був ареною змагання правових і економічних поглядів. При цьому, не дивлячись на вплив економічної думки, практика бухгалтерського обліку, зазвичай, була підпорядкована правовим нормам.

Тому, хоча «...русская бухгалтерия всегда рассматривалась на словах, как выражение экономической мысли, но на деле она всегда служила только фискальным целям государства, и в основе своей являлась безусловно правовой, подчиняясь принципам административного, финансового и гражданского права» [7, с. 440].

Досвід будівництва соціалізму в СРСР засвідчив, що побудова бухгалтерського обліку на основі єдиної економічної теорії можлива лише за умови директивного характеру останньої та централізованого державного управління економікою.

Проте спроба тлумачити облікові категорії з позиції політичної економії соціалізму фактично призвела до створення псевдотеорії бухгалтерського обліку, яка по суті, з одного боку, була набором схоластичних тверджень, а з іншого – описом положень нормативних актів.

Сьогодні спільним явищем для економічної теорії та теорії бухгалтерського обліку є їх кризовий стан. Але погляди на шляхи виходу з кризи вітчизняних фахівців у галузі економічної теорії та представників облікової науки суттєво відрізняються (табл. 1).

Таблиця 1

РОЗБІЖНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ АВТОРІВ У ПІДХОДАХ ДО ОНОВЛЕННЯ ТЕОРІЇ

Позиція вченого щодо економічної теорії [8]	Позиція представника бухгалтерської науки [9]
Еволюційне оновлення теорії є неможливим	Необхідне подальше консервативне реформування системи бухгалтерського обліку
Проблеми, що виникають у теорії, не піддаються розв'язанню за допомогою методів, що зумовили їх виникнення	Побудову метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку слід здійснювати на основі національних традицій проведення бухгалтерських наукових досліджень, національних облікових теоретико-методологічних цінностей
Залишається в минулому принцип раціоналізму, який у канонічній економіці пов'язується з максимізацією очікуваної корисності та слугує першоосновою формалізації її структурних зв'язків	Заперечення раціонального розвитку науки є ознакою «анархізму»

При цьому А. Гальчинський акцентує увагу на метанауковій (трансцендентній) логіці формування нової парадигми економічних знань [8, с. 7].

Більшість учених-обліковців також спираються на парадигмальний підхід Т. Куна, але розглядають зміну парадигми бухгалтерського обліку як еволюційний процес.

На думку В. Жука, еволюція парадигми бухгалтерського обліку визначається здатністю вирішувати завдання та проблеми, що ставляться перед бухгал-

терським обліком розширеною системою сучасного управління або науковими теоріями, які здатні передбачити потребу цього в майбутньому [10, с. 166].

Іншу точку зору має С. Легенчук [3] який вважає, що парадигмальний метод Т. Куна не може застосовуватися в бухгалтерському обліку. Для відображення процесу зміни фундаментальних понять автор пропонує застосовувати концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса. При цьому без будь-якого аналізу актуальності та достатності існуючих

методів бухгалтерського обліку С. Легенчук наповнює ними «жорстке ядро» та «захисний пояс» подвійної науково-дослідницької програми, яку визначає як метатеорію бухгалтерського обліку.

У цій моделі «жорстке ядро» виконує роль «священної корови», а ті, хто ініціює зміни цього «ядра», оголошуються «методологічними анархістами» – послідовниками П. Фейерабенда, які несуть загрозу національним обліковим теоретико-методологічним цінностям і заперечують існування бухгалтерських наукових шкіл [9].

На мою думку, не варто перебільшувати загрозу методологічного анархізму для вітчизняної облікової науки.

По-перше, ніхто не вимагає відмовитися від існуючої методології бухгалтерського обліку. Якщо уважно та неупереджено аналізувати запропоновані зміни [11], то стане зрозуміло, що йдеться про розширення методів бухгалтерського обліку, оскільки в межах лише одної традиційної моделі (її іноді називають «моделлю Пачолі») вже неможливо задовольнити потреб усіх користувачів. Щодо перегляду принципів бухгалтерського обліку, то це цілком логічно, оскільки сформовані більш ніж сто років тому так звані загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP) орієнтовані на складання фінансової звітності. В умовах застосування різних моделей облік не може ґрунтуватися лише на принципах однієї моделі.

По-друге, залишається в минулому принцип раціоналізму, який у канонічній економіці пов'язується з максимізацією очікуваної корисності та слугує першоосновою формалізації її структурних зв'язків [8, с. 14].

Абсолютизація раціоналізму призводить до заперечення важливості практичної перевірки теорії. Як свідчить історія, наукові трактати раціоналістів нерідко є конструюванням теоретичних моделей, які неможливо перевірити експериментально.

Тому цілком слушним є застереження Ф. Бутинця про те, що наука не може вічно експлуатувати раціоналізм як єдиний спосіб пізнання нових об'єктів [12, с. 23].

Наслідком захоплення теоретичними конструкціями без їх практичної апробації є те, що уявлення про дійсність, які формують та підтримують вчені,

поступово застарівають й не відповідають дійсності.

Не зважаючи на це, окремі вітчизняні вчені намагаються задовольнити потреби користувачів (зокрема, керівництва) на основі збереження національних облікових теоретико-методологічних цінностей.

У зв'язку з цим виникає принаймні два питання:

1. Про які саме цінності йдеться?
2. Що робити, якщо ці цінності вже не здатні задовольнити сучасні інформаційні потреби суспільства?

По-третє, як свідчать вітчизняні реалії, науковим школам загрожує не боротьба ідей, а боротьба людей, передусім боротьба за лідерство і ресурси.

Нарешті дослідження [13] свідчить, що у більш пізніх уточненнях Т.Куна однозначно визнається одночасне співіснування різних парадигм і наявність множинності перехідних форм їх взаємодії.

Тому не варто розглядати розвиток науки з точки зору монопарадигмального погляду. Сучасні дослідження у галузі філософії свідчать про формування нової методологічної традиції, яка ґрунтується на принципі методологічного плюралізму. Це зокрема означає, що концепції Т.Куна, І. Лакатоса, П. Фейерабенда є не взаємовиключаючими, а взаємодоповнюючими. Такий підхід створює науковий простір для подальших междисциплінарних досліджень.

На думку О.Іншакова і Д.Фролова [14], сучасним науковим напрямом, який найбільшою мірою впливає на економічну теорію, практику і політику, є інституціоналізм.

Зростання інтересу до інституціональних проблем економіки спостерігається в Україні починаючи з 90-х років минулого століття. Наразі інституціональна теорія є одним з провідних напрямів сучасної вітчизняної економічної думки. В галузі інституціональної теорії активно працюють С. Архієреєв, Т. Гайдай, О. Гріценко, І. Малий та інші вчені-економісти. Як наслідок інституціоналізм все більше привертає увагу представників облікової науки.

Сьогодні значна частина вітчизняних і російських вчених вважають саме інституціональну теорію досліджень доктриною, що здатна пояснити сучасний стан і перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку. Спільним для них є розгляд проблем бухгалтерського обліку через призму його інституціонального середовища та визнання важливості інститу-

ціонального аналізу та міждисциплінарних зв'язків для розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку.

Поряд з тим існують певні розбіжності у поглядах учених на сферу застосування інституціональної теорії та отриманих ними результатів (табл. 2).

Таблиця 2

ПІДХОДИ ВЧЕНИХ ДО ЗАСТОСУВАННЯ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИХ ТЕОРІЙ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Автор	Сфера застосування інституціональної теорії	Результат дослідження
В. Жук [10]	Створення інституціональної теорії бухгалтерського обліку	Визначення мети, методологічної основи і основних завдань
В. Панков [15]	Інституціональний аналіз різних аспектів бухгалтерського обліку	Визначення основних напрямів для роботи
Л. Чайковська [16]	Створення інституціональної концепції бухгалтерського обліку	Інституціональна модель бухгалтерського обліку, схеми інституціональних змін бухгалтерського обліку
О. Канцуров [17]	Використання інституціонального аналізу як спеціального методу дослідження бухгалтерського обліку	Перелік етапів інституціонального аналізу
М. Чумаченко, Т. Кучеренко [18]	Формування фінансової звітності відповідно до розвитку інституціональної теорії	Авторський погляд на інститути регулювання фінансової звітності

Привертає увагу, що лише В. Жук намагається створити інституціональну теорію бухгалтерського обліку. Решта авторів використовують інституціональну теорію як інструмент аналізу системи бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим С. Легенчук справедливо зауважує, що інституціональна теорія не є чисто бухгалтерською теорією, а є певним засобом, інструментом, що дозволяє досягти певних цілей шляхом розробки інституціональних моделей розвитку бухгалтерського обліку [3, с. 463].

Не викликає заперечень трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту та теза про те, що інститути створюються для задоволення певних потреб, усунення дискомфорту в суспільстві [19]. Також ніхто не заперечує проти застосування теорії психології та мультидисциплінарного підходу в бухгалтерському обліку. Проте інституціональні теорії не здатні реалізувати себе самі. Тому виникає логічне запитання: чому прихильники інституціонального підходу не застосовують його для аналізу інституціонального середовища вітчизняного бухгалтерського обліку, інформаційних запитів інститутів, інтересів і поведінки зацікавлених осіб тощо.

Замість цього вони обмежуються лише створенням теоретичних схем та констатацією актуальності аналізу інституціонального середовища бухгалтерського обліку.

Можна зробити певні припущення щодо відсут-

ності прикладних досліджень у цьому напрямі.

Насамперед можна припустити, що фахівці з бухгалтерського обліку не в змозі самостійно здійснити міждисциплінарний аналіз, який потребує, зокрема, відповідних знань з психології, соціології тощо. Таке обмеження можна подолати створенням багатопредметної групи фахівців для аналізу інституціонального середовища бухгалтерського обліку.

Проте поки не спостерігається формування таких груп або залучення фахівців інших галузей знань для реалізації інституціонального підходу. Тому більш ймовірним є припущення, що самі дослідники не зацікавлені у реальних результатах задекларованого ними інституціонального аналізу.

Відповідно до теорії А. Маслоу будь-яке наукове дослідження обумовлено потребою індивідуума у самореалізації. Відмова від переходу до самоактуалізації може бути викликана лише ризиком втратити внаслідок цього можливість задовольняти потреби нижчого (базового) рівня.

Зокрема, інституціональний аналіз може засвідчити про застарілість окремих неформальних інститутів (звичаїв, теорій, стереотипів), представниками яких є суб'єкти такого аналізу. В цьому випадку дослідники будуть змушені або відмовитися від звичних переконань, або відмовитися від подальшої самоактуалізації. В такому випадку, звичайно, спрацює інстинкт самозбереження і небажання сприймати невигідні істини.

Отже, відмову вітчизняних учених від самоактуалізації можна пояснити бажанням зберегти існуючі неформальні інститути.

З цього приводу Т. Корбетт зазначає: «Наше образование практически полностью построено на устаревшей парадигме, поэтому нам так трудно разглядеть альтернативы. Даже если какая-нибудь новая теория кажется нам разумной, то есть основанной на логике и интуитивно нам понятной, мы все равно склонны поступать так, как нас учили» [20, с. 219].

Більшість учених (і не лише прихильники інституціональних теорій) згодні, що метою ведення бухгалтерського обліку є забезпечення запитів усіх інститутів. Отже, логічно, дослідивши сучасні запити користувачів облікової інформації, оцінити можливості сучасного інституту бухгалтерського обліку щодо їх забезпечення та визначити необхідні зміни у теорії та практиці.

Доведено, що інформаційні потреби користувачів облікової інформації суттєво відрізняються. Тому завданням відповідних уповноважених інститутів є забезпечення формування в системі бухгалтерського обліку інформації з урахуванням конкретних потреб користувачів.

Згідно із ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Проте на практиці існуюча система бухгалтерського обліку в Україні не забезпечує формування інформаційної бази для

складання всіх форм звітності. Закономірно, що за таких умов користувачі поділяються на пріоритетних та другорядних.

У вітчизняному інституціональному середовищі такими пріоритетними користувачами є передусім фіскальні та статистичні органи. Це яскраво ілюструє підхід до запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні.

Нездатність системи бухгалтерського обліку задовольняти потреби всіх користувачів свідчить про наявність обмежень. На мою думку, теорію обмежень Е. Голдрата можна застосовувати не лише до виробничих, а й до будь-яких систем. Це означає, що система бухгалтерського обліку має як мінімум одне обмеження, що не дає змоги їй досягти поставленої мети – забезпечити інформаційні запити всіх користувачів. Тому в процесі інституціонального аналізу важливо ідентифікувати ці обмеження та визначити шляхи їх подолання.

Проведене дослідження [21] свідчить, що система вітчизняного бухгалтерського обліку має теоретичні, методологічні та регуляторні обмеження.

Теоретичним обмеженням є передусім погляди вітчизняних учених на бухгалтерський облік (його предмет, метод тощо), які сформувалися ще в епоху соціалізму та втілені у підручниках, посібниках, монографіях та інших виданнях. Сьогодні ці погляди все більше віддаляються від реалій та гальмують розвиток науки та практики.

Приклади поширених серед вітчизняних учених стереотипів наведено у табл. 3.

Таблиця 3

ДЕЯКІ СТЕРЕОТИПИ ВІТЧИЗНЯНИХ УЧЕНИХ

	Уявлення	Реалії
Фінансова звітність	Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність	Фінансова звітність містить числовий і словесний опис не лише результатів господарських операцій, а й політики управління (суджень, методів управління ризиками тощо). При цьому значна частина інформації у примітках не формується у системі бухгалтерського обліку
Бухгалтерський облік	Бухгалтерський облік слід вести на єдиних методологічних засадах	Єдині методологічні засади дають змогу задовольнити лише потреби тих користувачів, на яких розрахована обрана методологія. Інші користувачі можуть потребувати іншої методології
МСФЗ	МСФЗ нав'язують Україні міжнародні фінансові структури, що призведе до повної залежності вітчизняної системи бухгалтерського обліку від Ради з МСФЗ	МСФЗ – це стандарти фінансової звітності. МСФЗ не встановлюють вимоги до всієї системи бухгалтерського обліку. Запровадження МСФЗ у Німеччині, Франції та інших країнах не призвело до відмови від національних традицій та вимог до бухгалтерського обліку
Професійне судження	Професійне судження свідчить про переважування суб'єктивного в обліку над об'єктивним	Облік завжди ведуть суб'єкти, а об'єктивних оцінок та суджень не існує

Методологічними обмеженнями є загальноприйняті принципи та методи бухгалтерського обліку (обачність, періодичність і відповідність витрат і доходів, грошового вимірника тощо), які визначають пріоритети та процедури формування облікової інформації.

Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP), які формувалися в епоху індустріального суспільства, не пристосовані для адекватного відображення сучасних чинників вартості бізнесу та ін.

В свою чергу будь-яке обмеження методу бухгалтерського обліку певною кількістю елементів є штучним, оскільки вибір конкретних методів залежить від запитів користувачів, а не від теоретичних уявлень. Методологічні обмеження є похідними від теоретичних обмежень.

Отже, джерелом теоретичних і методологічних обмежень є неформальні інститути (стереотипи, звичаї тощо). Проте розглянуті обмеження безпосередньо впливають на діяльність формальних інститутів, які регламентують систему бухгалтерського обліку і втілені у відповідних нормативно-правових актах (законах, положеннях, інструкціях тощо).

Регуляторними обмеженнями є такі, що утруднюють застосування альтернативних підходів до формування необхідної інформації.

В Україні таким обмеженням є уніфіковані план рахунків і форми фінансової звітності, які не дають змоги здійснювати поточний облік на основі між-

функціонального зв'язку зі стратегією підприємства.

Уніфікований план рахунків та положення (стандарту) бухгалтерського обліку призначені передусім для складання фінансової звітності. Це виключає можливість забезпечення в межах однієї системи обліку потреб користувачів, інтереси яких не задовольняє фінансова звітність.

Регламентация процесу перетворення вхідної інформації у вихідну значно обмежує можливості підприємств щодо ефективного використання сучасних інформаційних технологій та збільшує їх витрати на формування інформації для цілей управління.

Отже, для забезпечення паритетності користувачів щодо отримання необхідної інформації з системи бухгалтерського обліку необхідно подолати наявні обмеження цієї системи. Однак парадоксальність висновку, до якого неминуче призводить інституціональний аналіз, полягає в тому, що основним обмеженням на шляху розв'язання сучасних проблем теорії та практики бухгалтерського обліку є саме суб'єкти цього аналізу.

Виникає питання, чи здатні до змін вітчизняні неформальні інститути бухгалтерського обліку? Відповідь на це питання певною мірою залежить від розвитку інституціонального середовища в країні. Але безперечно, активізація прихильників інституціоналізму в бухгалтерському обліку сприяє створенню «революційної ситуації» у нашій науці, яка з часом неминуче приведе до зміни парадигми бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ

Розглянуті у статті питання дають змогу дійти певних висновків.

1. Сучасна теорія бухгалтерського обліку не може ґрунтуватися на економічних теоріях. Економічні (зокрема інституціональні) та інші (психологічні, обмеження систем тощо) теорії є інструментами дослідження і вдосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку.

2. Вітчизняні вчені-обліковці обмежуються популяризацією інституціонального підходу, але утримуються від застосування його до існуючої системи бухгалтерського обліку та її інституціонального середовища.

3. Актуальність сучасних економічних теорій для вдосконалення бухгалтерського обліку слід оцінювати після ідентифікації запитів конкретних інститутів і аналізу існуючих обмежень щодо їх задоволення.

4. Основним обмеженням, що гальмує розвиток вітчизняного бухгалтерського обліку, є неформальні інституції (стереотипи, звичаї тощо), які формуються під впливом існуючих науково-освітніх інститутів. Умови та шляхи подолання обмежень системи бухгалтерського обліку є перспективним напрямом подальших наукових досліджень.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Чумаченко Н.Г.** Бухгалтерський учет: прошлое, настоящее ... будущее?! / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2–6.
2. **Кірейцев Г.Г.** Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Зб. наук. праць. – Кам'янець-Подільський. – Вип. 17. – Т. 2. – 2009. – С. 22–29.
3. **Легенчук С.Ф.** Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: [монографія] / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
4. **Лачинов Ю.Н.** Методологія бухгалтерського учета в фундаменте экономических теорий / Ю.Н. Лачинов // Тези виступів XI Міжнар. наук. конференції «Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю». – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 60–62.
5. **Canning J.B.** Some divergence of accounting theory from economic theory / J.B. Canning // The accounting review. – 1929. – March. – Vol. 4. – Issue 1. – P. 1–8.
6. **Walden R.E.** A course in accounting theory / J.B. Walden // The accounting review. – 1951. – April. – Volume 26. – Issue 2. – P. 221–225.
7. **Соколов Я.В.** Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 638 с.
8. **Гальчинський А.С.** Начала нової парадигми політичної економії. Постановка проблеми / А.С. Гальчинський // Економічна теорія. – 2012. – № 2. – С. 5–16.
9. **Легенчук С.Ф.** Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейєрабенда: PRO ET CONTRA / С.Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. – 2012. – №2. – С. 88–91. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/88-91.pdf>
10. **Жук В.М.** Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
11. **Голов С.** Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
12. **Бутинець Ф.Ф.** Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф.Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №10. – С. 20–29.
13. **Гайдай Т.В.** Методологічне значення теорії наукових парадигм для дослідження розвитку економічної науки / Т.В. Гайдай // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – Економіка. – 2005. – №75–76. – С. 62–65.
14. **Иншаков О.** Эволюционная перспектива экономического институционализма / О.Иншаков, Д.Фролов // Вопросы экономики. – 2010. – №9. – С. 63–77.
15. **Панков В.В.** Институциональный подход и теория учета / В.В. Панков // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 51–55.
16. **Чайковская Л.А.** Современные концепции учета: теория и методология: автореф. дис. на соискание степени доктора экон. наук: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика // Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 45 с.
17. **Канцуров О.О.** Институціональний аналіз як спеціальний метод дослідження бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Наукові праці НДФУ. – 2010. – №4(53). – С. 115–123.
18. **Чумаченко М.** Сучасний підхід до розвитку фінансової звітності відповідно до основних напрямів інституціональних теорій / М. Чумаченко, Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №8. – С. 12–19.
19. **Жук В.М.** Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №2. – С. 14–22.
20. **Корбетт Т.** Управленческий учет по ТОС / Т. Корбетт; пер. с англ. Д. Капранов. – К.: Издательство «Необхідно і достатньо», 2009. – 240 с.
21. **Голов С.Ф.** Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури. – 2007. – 522 с.

В статтю розглянуто можливість удосконалення бухгалтерського учета на основі економічних теорій. Визначено можливі проблеми і наслідки інституціонального аналізу в процесі прикладних досліджень.

Ключевые слова: економічна теорія, інституціональний аналіз, обмеження, система бухгалтерського учета.

The article deals with the possibility of the improvements of accounting on the basis of economic theories. The are defined possible problems and consequences of institutional analysis in the course of the applied researches.

Keywords: economic theory, institutional analysis, constraint, accounting system.