

## ТРАНСФОРМАЦІЯ ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Обґрунтовано авторський підхід до розуміння сутності процесу трансформації інституту бухгалтерського обліку. Запроваджено використання поняття бухгалтерського обліку як мегаінституту з метою підвищення порівняності облікових інституційних концепцій.*

**Ключові слова:** інституційна теорія бухгалтерського обліку, інститут бухгалтерського обліку.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** На сьогодні значною кількістю вчених, які базують свої погляди на засадах інституціоналізму, бухгалтерський облік розглядається як соціально-економічний інститут. Серед представників інституційної економічної теорії (старої та нової) відсутній чіткий однозначний підхід до розуміння поняття «інститут», що породжує значну кількість його інтерпретацій і в бухгалтерському обліку. З одного боку, це створює сприятливі умови для розробки різних облікових інституційних концепцій, однак з іншого – не дозволяє сформулювати єдину загальну інституційну теорію бухгалтерського обліку.

Для удосконалення і подальшого розвитку бухгалтерського обліку слід використовувати неінституційне розуміння сутності інституту (дворівневої системи правил), що створює можливість для удосконалення як розвитку теоретико-методологічних основ національної системи бухгалтерського обліку (на його макрорівні), так і для удосконалення бухгалтерської практики на рівні підприємства при реалізації професійного судження бухгалтера. Застосування такого підходу в бухгалтерському обліку дозволяє перенести інституційну методологію на бухгалтерський мікрорівень, що, в свою чергу, дозволяє за допомогою використання інституційного інструментарію вирішувати організаційно-методичні проблеми бухгалтерської практики. Однак на сьогодні серед вчених відсутня єдність в підходах до розуміння сутності бухгалтерського обліку як інституту. Для вирішення цієї проблеми необхідно провести аналіз існуючих підходів, обґрунтувати причини існування відмінностей між ними, розробити їх загальну класифікацію з метою побудови загального комплексного підходу на основі використання неінституційного розуміння сутності інституту.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням розгляду подальшого розвитку бухгалтерського обліку в світлі застосування інституційної теорії приділяли увагу такі вітчизняні вчені, як Ю.А. Верига, Г.Г. Кірейцев, Е.С. Гейер, С.Ф. Голов, В.М. Жук, О.М. Колеснікова, О.О. Канцуров, М.Д. Корінько, С.Ф. Легенчук, В.М. Метелиця, О.М. Петрук, Н.В. Семенишена, І.Б. Садовська, Т.М. Сльозко, В.В. Травін, К.В. Романчук, І.Й. Яремко та ін.

**Формулювання цілей статті.** Основною ціллю статті є обґрунтування авторського підходу до розуміння сутності трансформації інституту бухгалтерського обліку, обґрунтування необхідності використання та сутності поняття бухгалтерського обліку як мегаінституту.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Застосування поняття інституту бухгалтерського обліку передбачає необхідність розгляду відносно нього характеристик, які в цілому притаманні поняттю «інститут». Однією із таких характеристик є історичність, що передбачає здатність інституту бухгалтерського обліку до розвитку, модифікації і трансформації в процесі історичного розвитку.

Без розгляду процесу трансформації інституту бухгалтерського обліку неможливо провести аналіз впливу факторів на процес його зміни та спрогнозувати подальший розвиток системи бухгалтерського обліку і бухгалтерської практики в майбутньому. Як зазначає з цього приводу І.Б. Садовська, вивчення історичного аспекту впливу інституційних теорій на розвиток обліку необхідно для того, щоб оцінити мотиви різних дій у минулому і зрозуміти їх зв'язок із сьогоденням [10, С. 109].

На думку К.Ю. Воронової, для розуміння механізму функціонування інститутів необхідно розібратися в причинах, що призводять до інституційних змін. У процесі розвитку суспільства відб  
© І.А. Юхименко-Назарук, 2014 Якщо формальні правила можна змінити, прийнявши той чи інші....., що виражаються в звичаях і традиціях, неможливо змінити чи ліквідувати за один день, вони продовжують жити і здійснюють вплив на розвиток суспільства ще тривалий час [3, С. 55–56]. Відповідно, під час проведення аналізу трансформації інституту бухгалтерського обліку обов'язково слід враховувати існування відмінностей в часі зміни окремих його елементів – формальних та неформальних правил (підхід Т.Веблена).

Існування класичної проблеми інституційної дихотомії, що проявляється в існуванні двох типів правил, які використовуються для регулювання функціонування інституту бухгалтерського обліку – формальних та неформальних, на сьогодні є однією із найважливіших характеристик інституційного

середовища бухгалтерського обліку в Україні. Так, із введенням системи бухгалтерських стандартів на початку 2000 р. відбулося встановлення нових формальних правил, однак неформальні правила, ще тривалий час залишатимуться в «головах радянських бухгалтерів». Прикладом таких неформальних правил є віра бухгалтерів у можливість існування повної правдивості та достовірності облікової інформації, яка відображається в фінансовій звітності. Хоча із впровадженням механізму облікової політики в систему бухгалтерських стандартів або впровадження концепції суттєвості, такий підхід втратив свою актуальність.

Професором Л.О. Чайковською [11, С. 46] розроблено підхід до розуміння сутності та порядку здійснення інституційних змін у бухгалтерському обліку, який враховує конвергенцію неформальних і формальних інститутів та базується на модифікації загальної схеми облікового процесу. Цей підхід використовує концепцію Т.Веблена відносно розуміння порядку протікання інституційних змін та в цілому щодо еволюції інституту бухгалтерського обліку.

За підходом Д.Норта [7, С. 32–33], існує два основних джерела інституційних змін, особливості протікання яких також можна розглянути на прикладі розвитку інституту бухгалтерського обліку.

Перше джерело – це зрушення в структурі відносних цін. Технічний прогрес, відкриття нових ринків тощо – все це веде або до зміни цін кінцевого продукту щодо цін факторів виробництва або до зміни цін одних факторів щодо цін інших. Кінцевим продуктом системи бухгалтерського обліку є інформація у вигляді бухгалтерської звітності, що надається користувачам. Під впливом описаних вище змін деякі з раніше відомих форм організації і ведення бухгалтерського обліку стають економічно не вигідними, внаслідок чого суб'єкти організації обліку починають експериментувати з новими формами, впроваджуючи в сучасних умовах різні варіанти комп'ютеризованої форми обліку (мережеву бухгалтерію, хмарні технології тощо), розробляючи нові підсистеми обліку – управлінський облік, креативний облік, стратегічний облік тощо. Що стосується неформальних правил ведення обліку, наприклад, систем калькулювання витрат, то вони поступово витісняються з обігу «ціновими зрушеннями», оскільки їх починає дотримуватися все менша і менша кількість бухгалтерів, а на заміну їм починають використовуватися нові підходи (ABC-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг, калькулювання собівартості за стадіями життєвого циклу продукту тощо).

Друге джерело – це ідеологія, тобто набір суб'єктивних моделей, через призму яких суб'єкти регулювання і ведення бухгалтерського обліку сприймають і оцінюють навколишній світ. Відмінність в ідеології регулювання систем обліку в СРСР та в сучасній Україні зумовлюють існування значної кількості відмінностей в порядку ведення обліку на підприємствах та стали основною причиною трансформації системи обліку в Україні на початку 1990-их рр. при переході вітчизняної економіки до ринку. Ідеологічні уподобання також не вільні від впливу економічних розрахунків: чим більше можливостей одержання прибутку блокує будь-яка суб'єктивна картина світосприйняття, тим сильнішими є стимули до її перегляду. Тобто, чим більший економічний ефект принесе впровадження певної облікової норми (стандарту, правила, порядку облікового відображення або оцінки тощо) для окремої групи зацікавлених суб'єктів, тим більшою є ймовірність практичної реалізації таких змін.

Виходячи із підходів Т.Веблена та Д.Норта, загальну модель змін в процесі функціонування інституту бухгалтерського обліку можна представити таким чином (рис. 1).

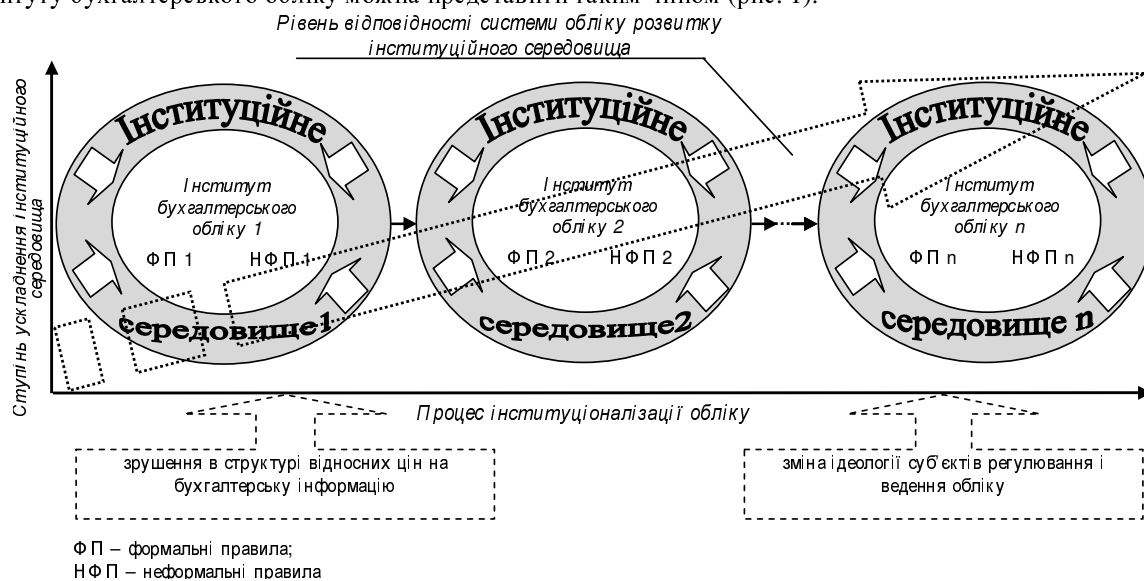


Рис. 1. Зміна інституту бухгалтерського обліку під впливом змін інституційного середовища

Наявність інституційних змін бухгалтерського обліку є перманентним (постійним) процесом, внаслідок чого система бухгалтерського обліку повинна мати адаптивні характеристики. Це пояснюється тим, що необхідність внесення змін у процес функціонування системи бухгалтерського обліку виникає за умови виявлення невідповідності між існуючими інституціями та новими характеристиками інституційного середовища, які щойно сформувалися і висувають до бухгалтерського обліку нові інституційні запити.

Процес приведення стану інституту бухгалтерського обліку до адекватного його рівня, що вимагає нове удосконалене інституційне середовище, називається інституційним оформленням бухгалтерського обліку. Професором Н.О. Лохановою обґрунтовано, що інституційне оформлення бухгалтерського обліку в Україні в умовах сьогодення має спиратися на ряд важливих принципів: забезпечення балансу інтересів усіх зацікавлених осіб в обліковій інформації; послідовності інституціональних змін в обліку; узгодження змін у загальному інституціональному середовищі і змін в обліковій системі; відкритості інформаційних потоків з урахуванням забезпечення прав господарюючого суб'єкта на захист облікової інформації; інноваційності змін в обліковій системі [5, С. 404]. Дотримання запропонованих принципів інституційного оформлення бухгалтерського обліку, на думку автора, дозволить забезпечити узгоджене і системне здійснення інституціональних перетворень на всіх рівнях національної облікової системи.

На рисунку 1 наведений найбільш ідеальний варіант трансформації інституту бухгалтерського обліку, який передбачає адекватну реакцію на зміну зовнішнього середовища шляхом одночасної зміни формальних та неформальних правил функціонування такого інституту. При цьому слід враховувати існування проблеми інституційної дихотомії в бухгалтерському обліку, із якої випливає існування часового лага щодо адекватної трансформації (або навіть зникнення) неформальних правил відповідно до змін інституційного середовища. Як зазначає з цього приводу Т.Веблен, на зміну новим формальним нормам приймаються інші, а неформальні відмирають поступово, коли їх починає дотримуватися все менша і менша кількість людей [1, С. 32].

До того ж, на сьогодні в економічній науці відсутня загальноприйнята теорія інституційних змін, тобто відсутні загальні правила протікання таких змін, особливості трансформації інститутів під тиском інституційного середовища. На думку В.В. Вольчик, існування такої ситуації, насамперед, пов'язано з такими причинами:

- до предмета дослідження економіки мейнстріму (неокласичної школи) не включаються фактори, що детермінують динамічні, якісні зміни в економіці;
- теорії, які описували інституційні зміни з позицій класового підходу в рамках марксистської політичної економії, не витримали випробування практикою;
- більшість теорій інституційних змін, що виникають в надрах інституціоналізму, характеризуються еkleктичністю і несумісністю одна з одною [2, С. 64].

Таким чином, відсутність загального підходу до протікання інституційних змін в бухгалтерському обліку зумовлює необхідність обґрунтування всіх можливих варіантів таких змін. На нашу думку, в цілому теоретично можна виділити і описати 4 варіанти трансформації інституту бухгалтерського обліку, які можуть виникати на практиці (табл. 1).

Таблиця 1

*Неідеальні варіанти трансформації інституту бухгалтерського обліку  
у взаємозв'язку з його інституційним середовищем*

Варіант трансформації	Інституційне середовище	Формальні правила	Неформальні правила
Варіант 1	+	+	+
Варіант 2	+	+	-
Варіант 3	+	-	+
Варіант 4	-	+	-

Відповідно, варіант 1 є ідеальним варіантом інституційного оформлення бухгалтерського обліку, оскільки передбачає адекватну трансформацію формальних та неформальних правил функціонування бухгалтерського обліку відповідно до змін його інституційного середовища.

Варіант 2 передбачає реакцію національних регуляторів облікової системи на зміни в інституційному середовищі шляхом впровадження нових стандартів, інструкцій ведення обліку або внесення змін в них. При цьому неформальні правила залишаються без змін, оскільки для їх відмирання потрібен час, який зможе «витерти їх з голів» бухгалтерів та суб'єктів регулювання обліку.

Варіант 3 передбачає зміну неформальних правил відповідно до змін у бухгалтерському інституційному середовищі. Така ситуація може виникати у випадку, коли національні регулятори облікової системи ігнорують вплив інституційних змін або уникають реакції на нього внаслідок

лобіювання інтересів зацікавлених груп осіб. Наприклад, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено набір принципів, яких потрібно дотримуватися при веденні обліку, однак сьогодні на практиці широко використовується оцінка за справедливою вартістю, передбачена П(С)БО, яка суперечить окремим принципам (обачності та безперервності). Таким чином, бухгалтерська практика як набір формальних і неформальних правил відповідає на нові інституційні запити користувачів облікової інформації, надаючи інформацію про справедливу вартість, в той же час принципи обліку як набір формальних правил до цього часу залишаються без змін та ігнорують трансформацію вимог зовнішнього середовища.

Виникнення варіанта 4 може бути викликано проведенням неадекватної трансформації інституту бухгалтерського обліку відповідно до рівня розвитку інституційного середовища. Тобто, коли процес трансформації не враховує існуюче інституційне середовище. Існування такої ситуації пов'язане зі «сліпим» копіюванням («імпортом») передового зарубіжного досвіду в національну облікову практику. Зокрема, з цього приводу ще у 2005 р. професор О.М. Петрук наголошував, що реформа національної системи бухгалтерського обліку має «імпортий» характер, що в основному орієнтує нас на американський досвід ведення обліку, який значною мірою ґрунтується на професійному судженні [9, С. 201]. Цим самим автор намагався підкреслити, що в національну облікову систему впроваджені інструменти, щодо яких були ще відсутні інституційні запити користувачів облікової інформації.

Таким чином, теоретично можуть існувати 4 різні варіанти трансформації інституту бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з його інституційним середовищем, що впливає через існування проблеми інституційної дихотомії в бухгалтерському обліку. Внаслідок цього існує значна відмінність в підходах дослідників до обґрунтування процесу впливу зовнішнього (інституційного) середовища на розвиток облікової системи, оскільки вони як базисна основа використовують будь-який із 4-х описаних підходів.

Однак основною проблемою, яка потребує розв'язання в сучасних умовах в світлі застосування в обліку інституціоналізму, є необхідність узагальнення розуміння сутності інституту бухгалтерського обліку. Внаслідок існування значної кількості різнорівневих підходів виникають непорівняні бухгалтерські інституційні концепції, що не дозволяє побудувати основи комплексної інституційної теорії бухгалтерського обліку, яка б дозволила пояснити нагальні питання у всіх сферах бухгалтерського обліку з позиції інституціоналізму.

Непорівнянність розроблених вітчизняними вченими інституційних концепцій призводить до формування відмінних підходів щодо розуміння:

- сутності бухгалтерського інституційного середовища;
- шляхів адаптації бухгалтерського обліку в умовах мінливого інституційного середовища;
- сутності процесу трансформації інституту бухгалтерського обліку;
- сутності процесу інституціоналізації бухгалтерського обліку.

Основною причиною непорівнянності, на нашу думку, є нерозчленованість при розгляді сутності бухгалтерського обліку, який має значну кількість проявів. Зокрема, бухгалтерський облік можна розглядати як науку, як окрему навчальну дисципліну, як професійну діяльність – облікову практику. Бухгалтерський облік в будь-якому із своїх проявів може розглядатися як інститут, що має своє окреме інституційне середовище, оскільки і наука, і процес викладання, і професійна діяльність можуть розглядатися як інститут, а до їх вивчення може застосовуватися інституційний інструментарій. До того ж, поняття бухгалтерського обліку як професійної діяльності теж недостатньо розглядати в такому широкому розумінні, оскільки у своєму складі він містить відокремлені елементи, які вже є об'єктом дослідження вітчизняних вчених-інституціоналістів. Як зазначає професор О.М. Петрук, у складі національної системи бухгалтерського обліку слід виділяти дві основні складові: 1) систему регламентації бухгалтерського обліку; 2) систему бухгалтерського обліку [9, С. 116]. Таким чином, ці дві складові теж можна розглядати як окремі інститути, які мають своє власне інституційне середовище, а на їх розвиток впливають відмінні інституційні фактори.

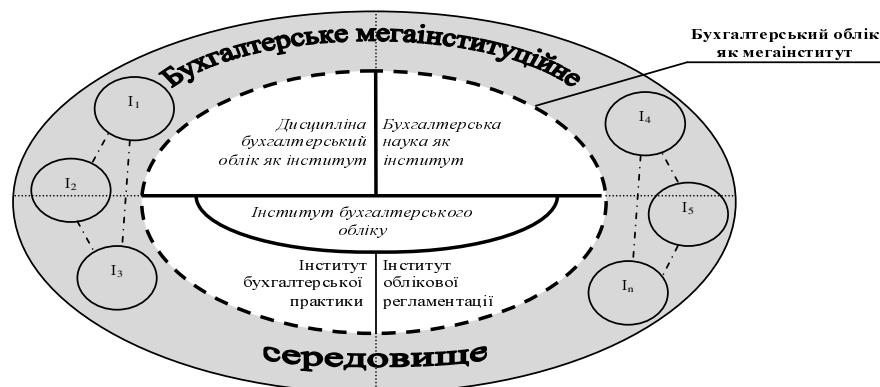
Подібного підходу дотримуються О.М. Петрук, Ю.Л. Петрушевський, С.М. Поленова, О.І. Стрельников, Я.В. Олійник, які виокремлюють інститут регулювання бухгалтерського обліку. Зокрема, на думку Я.В. Олійник, державу слід розглядати як суб'єкт інституціональної інфраструктури організації бухгалтерського обліку, який підтримує політичний, економічний та соціальний порядок, формує інституціональне середовище та інституціональні механізми, забезпечує поділ повноважень між інститутами держави щодо забезпечення державного регулювання бухгалтерським обліком та складанням фінансової звітності [8, С. 125]. Таким чином, автор як суспільний інститут розглядає систему регламентації бухгалтерського обліку, внаслідок чого предметом її дослідження є інституційні чинники макроекономічного регулювання бухгалтерського обліку, а не, наприклад, дослідження реалізації потенціалу внутрішнього інституціонального середовища (організацій, суб'єктів та інститутів бухгалтерської професії) і прогнозування та оперативне реагування на інформаційні запити постійно змінюваного зовнішнього інституціонального середовища (держави, інвестори, кредитори), що пропонує В.М. Метелиця [6, С. 101], який розглядає в цілому як інститут національну систему бухгалтерського обліку.

Для усунення існуючих теоретичних протиріч та побудови в подальшому комплексної бухгалтерської інституційної концепції, запропоновано використовувати поняття мегаінституту бухгалтерського обліку.

*Мегаінститут бухгалтерського обліку* – це складне, багатогранне явище, яке слід розглядати як систему явищ і відносин, що включає до свого складу певну кількість підсистем (інститут бухгалтерського обліку, бухгалтерська наука як інститут, дисципліна бухгалтерський облік як інститут, інститут бухгалтерської практики, інститут облікової регламентації). Ці підсистеми взаємодіють між собою та вступають у певні відносини (рис. 2).

Розгляд мегаінституту бухгалтерського обліку як системи передбачає розуміння існування взаємозв'язків між її складовими, які в цілому складають певну завершену логічну єдність, співвідносяться між собою за ієрархією та рівнем субординації. Досліджуючи особливості функціонування будь-якої зі складових мегаінституту бухгалтерського обліку, неможливо повністю зрозуміти її зміст, не заглибившись в сутність інших складових мегаінституту.

Виділені у складі мегаінституту бухгалтерського обліку інститути не є однорідними один до одного. Три з них (інститут бухгалтерського обліку, бухгалтерська наука як інститут, дисципліна бухгалтерський облік як інститут) є системоутворюючими, які визначають характерні риси бухгалтерського обліку як мегаінституту.



$I_1, I_2, \dots, I_n$  – інститути, які є складовими інституційного середовища бухгалтерського обліку як мегаінституту, що утворюють в сукупності інституційну систему

Рис. 2. Розуміння бухгалтерського обліку як мегаінституту

Інститут бухгалтерської практики та інститут облікової регламентації є складовими інституту бухгалтерського обліку. У кожного з інститутів існує своя зона бухгалтерського мегаінституційного середовища, яка складається із відповідного набору інститутів, що утворюють в сукупності інституційні системи різних рівнів.

Як зазначають С.Н. Гапонова, Г.І. Рац та В.С. Рац, в основі інституційного середовища лежить інституційна система. Саме вона визначає сутність, зміст і характер інституційного середовища [4]. Таким чином, при здійсненні аналізу інституційного середовища слід здійснювати аналіз існуючих інституційних систем, які покладені в його основі.

Мегаінституційне середовище бухгалтерського обліку з позиції теорії інституціоналізму має системоутворюючий характер. Сукупність інститутів, які входять до її складу та правила, що врегульовують взаємовідносини між ними, визначають характеристики мегаінституту бухгалтерського обліку як єдиного цілого. Оскільки всі інститути володіють певними ознаками, то такі ознаки притаманні й всім складовим мегаінституту бухгалтерського обліку, як окремим незалежним інститутам (табл. 2).

Таблиця 2

Інституційні характеристики складових мегаінституту бухгалтерського обліку

Ознака інститутів	Складові мегаінституту бухгалтерського обліку			
	бухгалтерська наука як інститут	дисципліна бухгалтерський облік як інститут	інститут бухгалтерського обліку	
			інститут бухгалтерської практики	інститут облікової регламентації
1	2	3	4	5
Реалізація функцій, які покликані задовольнити	Удосконалення теорії і методології	Удосконалення методики викладання	Надання суспільно-необхідної	Забезпечення нормативного регулювання

<i>відповідні суспільні потреби</i>	ведення обліку	облікових дисциплін	облікової інформації	національної системи бухгалтерського обліку
<i>Створення рамкових умов функціонування різних суб'єктів цієї діяльності</i>	Створення рамкових умов функціонування науково-дослідних установ та підрозділів, що пов'язані з бухгалтерським обліком	Створення рамкових умов функціонування навчальних закладів в частині облікових спеціальностей	Формування облікового забезпечення прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами	Формування нормативного забезпечення функціонування облікової системи підприємства

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5
<i>Мінімізація витрат і максимізація корисного результату діяльності</i>	Підвищення ефективності наукових досліджень у сфері обліку	Підвищення якості викладання облікових дисциплін	Підвищення ефективності функціонування користувачів облікової інформації	Підвищення ефективності функціонування облікової системи підприємства

Наведені інституційні характеристики складових мегаінституту бухгалтерського обліку (табл. 2) дозволяють пояснити причини існування відмінних підходів серед дослідників щодо розуміння сутності та функцій інституту бухгалтерського обліку, внаслідок обрання як об'єкта дослідження різних проявів бухгалтерського обліку.

Однак деякі вчені, не розчленовуючи бухгалтерський облік на різні форми його проявів, намагаються сформулювати загальне його розуміння як інституту із відповідним розумінням інституційного середовища. Наприклад, В.М. Метелиця, погоджуючись з трактуванням бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту, зазначає, що облік – це не тільки засіб зниження інформаційної невизначеності та комунікації в процесі ведення господарської діяльності (економічний аспект), але і підсистема освіти, етики (соціальний аспект) [6, С. 103].

Такий підхід є прикладом вирішення проблеми непорівнянності існуючих інституційних концепцій в сфері обліку. Однак до розуміння сутності обліку як бухгалтерського інституту автор додає розуміння обліку як освітньої діяльності, не враховуючи інші його прояви, що не дозволяє повною мірою вирішити існуючу проблему. Існування таких підходів додатково підтверджує необхідність запровадження в науковий обіг розуміння бухгалтерського обліку як мегаінституту.

**Висновки.** За результатами проведених досліджень одержано такі висновки:

1. Обґрунтовано, що теоретично можуть існувати чотири різні варіанти трансформації інституту бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з його інституційним середовищем, що впливає через існування проблеми інституційної дихотомії в бухгалтерському обліку (наявності формальних і неформальних правил). Існування такої ситуації зумовлює виникнення значних відмінностей у підходах дослідників до обґрунтування процесу впливу зовнішнього (інституційного) середовища на розвиток облікової системи.

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).

3. Перспективним напрямом подальших наукових досліджень є проведення дослідження сутності облікового інституційного середовища, виходячи із розуміння сутності бухгалтерського обліку як мегаінституту та на основі використання неінституційного розуміння інституційного середовища, що сприятиме об'єднанню в єдину систему всіх існуючих знань, сформованих на основі застосування інституційної теорії в бухгалтерському обліку.

#### Список використаної літератури:

1. Веблен Т. Теория праздного класса / Т.Веблен. – М. : Прогресс, 1984. – 367 с.
2. Вольчик В.В. Курс лекций по институциональной экономике / В.В. Вольчик. – Ростов–н/Д : Рост. Ун-та, 2000. – 80 с.
3. Воронова Е.Ю. Влияние институционального изоморфизма на учетный процесс / Е.Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 6. – С. 53–60.

4. Гапонова С.Н. Институциональная система и институциональная среда: взаимосвязь и субординация / С.Н. Гапонова, Г.И. Рац, В.С. Рац // Теория и практика общественного развития 2013. – № 12 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.teoria-practica.ru/-12-2013/economics/gaponova-rats-rats.pdf](http://www.teoria-practica.ru/-12-2013/economics/gaponova-rats-rats.pdf).
5. Лоханова Н.О. Облік у системі управління економічною стійкістю підприємств: інституціональний підхід : дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.О. Лоханова. – Одеса, 2013. – 610 с.
6. Метелиця В.М. Институциональна теорія бухгалтерського обліку в розвитку професії бухгалтера / В.М. Метелиця // Збірник наукових праць ВНАУ / Економічні науки. – 2012. – № 3 (69). – Т. 2. – С. 99–104.
7. Норт Д. Понимание процесса экономических изменений / Д.Норт ; пер. с англ. К.Мартынова, Н.Эдельмана. – М. : Гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 256 с.
8. Олійник Я.В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління / Я.В. Олійник // Проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 124–129.
9. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
10. Садовская И.Б. Институциональные аспекты управленческого учета в условиях глобализации экономики / И.Б. Садовская // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : сб. труд. VII междунарою науч.-практ. конфер., УО «Полесский государственный университет», г. Пинск, 18 октября 2013 г. – в 2 ч. – Ч.2 / Национальный банк Республики Беларусь и др. ; редкол.: К.К. Шебеко и др. – Пинск : Полес ГУ, 2013. – С. 108–109.
11. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерського учета (теория и методология) : автореф. дис. ... д.э.н. : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК Ірина Анатоліївна – кандидат економічних наук, декан факультету документальних комунікацій та менеджменту Рівненського державного гуманітарного університету.

Наукові інтереси:

– інституційна теорія бухгалтерського обліку;

– розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2014