

СИСТЕМНИЙ ТА ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХОДИ ДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

© 2017 ЛУКІН В. О., МАЛЯРЕВСЬКИЙ Ю. Д.

УДК 303.732.4:657.1

Лукин В. О., Малиаревский Ю. Д. Системний та інституціональний підходи до бухгалтерського обліку: порівняльний аналіз

У статті проведено порівняльний аналіз системного та інституціонального підходів до дослідження проблем у бухгалтерському обліку. Системний підхід посилено розбудовувався наприкінці ХХ сторіччя, а інституціональний підхід останнім часом є провідною економічною теорією. Результати дослідження дозволяють зробити висновок що інституціональний підхід є окремою частиною системного підходу.

Ключові слова: розвиток бухгалтерського обліку, інститут, система, інституціональний підхід, системний підхід, аналіз.

Бібл.: 36.

Лукин Володимир Олександрович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Харківський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи» (пр. Перемоги, 55, Харків, 61174, Україна)

E-mail: lukin_v@bigmir.net

Малиаревський Юрій Дмитрович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

E-mail: maljarevsky@ukr.net

УДК 303.732.4:657.1

Лукин В. А., Малиаревский Ю. Д. Системный и институциональный подходы к бухгалтерскому учету: сравнительный анализ

В статье проведен сравнительный анализ системного и институционального подходов к исследованию проблем в бухгалтерском учете. Системный подход усиленно развивался в последние десятилетия XX века, а институциональный подход в последнее время является ведущей экономической теорией. Результаты проведенного анализа позволяют сделать вывод о том, что институциональный подход является частным случаем системного подхода.

Ключевые слова: развитие бухгалтерского учёта, институт, система, институциональный подход, системный подход, анализ.

Библ.: 36.

Лукин Владимир Александрович – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения, Харьковский учебно-научный институт ГВУЗ «Университет банковского дела» (пр. Победы, 55, Харьков, 61174, Украина)

E-mail: lukin_v@bigmir.net

Малиаревский Юрий Дмитриевич – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (пр. Науки, 9а, Харьков, 61166, Украина)

E-mail: maljarevsky@ukr.net

UDC 303.732.4:657.1

Lukin V. O., Maliarevskiy Yu. D. The System and the Institutional Approaches to Accounting: a Comparative Analysis

In the article a comparative analysis of both the system and institutional approaches to studying problems in the accounting is carried out. The system approach was developed intensively in the last decades of the 20th century, and the institutional approach is the leading economic theory in recent time. The results of the carried out analysis suggest that the institutional approach is a particular case of the system approach.

Keywords: development of accounting, institution, system, institutional approach, system approach, analysis.

Bibl.: 36.

Lukin Vladimir O. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Kharkiv Educational and Scientific Institute of SHEI «Banking University» (55 Peremohy Ave., Kharkiv, 61174, Ukraine)

E-mail: lukin_v@bigmir.net

Maliarevskiy Yurii D. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine)

E-mail: maljarevsky@ukr.net

Системні науки у світі почали активно розвиватися в першій половині минулого сторіччя, а в Радянському Союзі вони сформувалися як окремі напрямки наукової діяльності у 1960-х роках. На початку 1970-х років вітчизняні фахівці почали застосовувати у своїх дослідженнях системний підхід як один з напрямків системних досліджень при розгляді проблем бухгалтерського обліку. З того часу системна термінологія широко використовується фахівцями-бухгалтерами в наукових працях. І це природно: кожен з учених намагається вивчити свій об'єкт дослідження або розв'язати проблему системно, тобто розглянути всі сторони явища або процесу, усі його складові та зв'язки між ними. Із цієї точки зору всіх учених можна віднести до послідовників системного підходу.

Автори, які використовують системну термінологію в бухгалтерському обліку, умовно розподіляються на дві групи. До першої відносять тих, хто реально

застосовує системний підхід у своїх дослідженнях, а до другої – тих, у яких за термінологією відсутній, як такий, системний зміст, та й взагалі системний підхід до розгляду досліджуваних проблем.

Приблизно в той же час сформувався інституціоналізм, який протягом минулого сторіччя активно розбудовувався як окремий напрямок у розвитку економічної теорії. Однак для дослідження проблем бухгалтерського обліку фахівці почали застосовувати інституціональний підхід відносно недавно: у дев'яності роки ХХ сторіччя – нульові роки ХХІ сторіччя. За цей відносно короткий період з'явилася велика кількість наукових праць, автори яких вважають, що інституціональний підхід найбільш плідний для бухгалтерського обліку і є базою для його подальшого розвитку.

Протягом тривалого часу проблеми бухгалтерського обліку з використанням системного підходу розглядали В. Ф. Палій [1–3] і Я. В. Соколов [3; 4]; останнім

часом досліджували бухгалтерський облік як систему О. Г. Вандина [5], С. Ф. Голов [6], В. В. Євдокимов [7], Ю. А. Кузьмінський [8], А. К. Нікандрова [9], М. С. Пушкар [10–12] і багато інших авторів. Приблизно такий самий стан спостерігається і з інституціональним напрямком у бухгалтерському обліку. Його дотримуються К. В. Безверхий [13], Н. В. Воскресенська та М. В. Львова [14], В. В. Говдя зі співавторами [15], В. М. Жук [16–18], Л. Б. Іванова [19], О. О. Канцуров [20], С. М. Поленова [21], Т. М. Сльозко [22], Л. О. Чайковська [23] та інші автори.

Аля зручності аналізу визначимо, що фахівці, які використовують інституціональний підхід у бухгалтерському обліку, – це *інституціоналісти*, а ті, хто застосовує системний підхід, – *системники*.

Дослідження бухгалтерів-інституціоналістів розвивається за декількома напрямками. Ці напрямки характеризуються такими особливостями.

1. Система бухгалтерського обліку існує і розбудовується в інституціональному середовищі. Сам бухгалтерський облік потрібно розглядати як соціально-економічний інститут. До цього напрямку ближче погляди К. В. Безверного [13], С. М. Поленової [21], Т. М. Сльозко [22], Л. О. Чайковської [23].

2. У бухгалтерському обліку потрібно застосовувати інституціональний підхід як ефективний метод дослідження. До цієї точки зору схилиються Н. В. Воскресенська і М. В. Львова [14], В. В. Говдя зі співавторами [15], Л. Б. Іванова [19].

3. Інституціональний аналіз потрібно розглядати як метод бухгалтерського обліку. Це майже точна назва статті О. О. Канцурова [20].

4. Необхідне створення інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Цю точку зору систематично доводить у своїх роботах В. М. Жук [16–18]. Більше того, він активно працює над створенням такої теорії.

Із цих чотирьох напрямків представники першого і другого ближчі за поглядами до системників.

Що стосується третього напрямку, то слід зазначити, що його представники ніколи не ставили своїм завданням розглядати системний підхід, теорію систем або будь-який інший напрямок системних досліджень як метод бухгалтерського обліку або як теорію бухгалтерського обліку. Незважаючи на те, що таке питання не ставилося, свою відповідь на нього дав К. М. Лебедев. Його висновок такий: «...развитие бухучёта как науки и учебной дисциплины не следует связывать с системным подходом» [24, с. 55]. Однак у цьому випадку, вочевидь, відбулася підміна понять. К. М. Лебедев намагається довести, що системний підхід не може бути методом бухгалтерського обліку. Разом з тим, невідомі випадки, коли б прихильники системного підходу претендували на те, що системний підхід може стати методом бухгалтерського обліку.

Сутність інституціональної теорії бухгалтерського обліку, і чому вона відрізняється від розгляду обліку як системи, В. М. Жук пояснює так: «...інституціональна теорія наголошує – визначальною в Інституті завжди залишається його неформальна складова. При розгляді обліку як «Системи» попередні теорії не розглядали цей

визначальний чинник бухгалтерської діяльності...» [25, с. 58]. Як бачимо, на думку В. М. Жука, раніше облік розглядали як систему, але він вважає, що вірніше розглядати його як інститут, тому що саме в інституті визначальним фактором є його неформальна складова. Тобто він визнає, що облік можна розглядати як систему, але розуміння його як системи він вважає застарілим у порівнянні з розумінням обліку як інституту в інституціональній теорії обліку і пропонує рухатися «від системи до інституту».

На противагу цій думці, С. Ф. Голов, розглядаючи вплив економічних теорій на розвиток бухгалтерського обліку, робить такий висновок: «Сучасна теорія бухгалтерського обліку не може ґрунтуватися на економічних теоріях. Економічні (зокрема інституціональна) та інші (психологічні, обмеження систем тощо) теорії є інструментами дослідження й вдосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку» [26, с. 8]. Він вважає, що бухгалтерський облік повинен мати свою теорію, а інституціоналізм – це тільки метод, «інструмент» дослідження обліку.

Наша мета – з'ясувати, які ж можливості системного та інституціонального підходів, і як їх можна використовувати для розвитку теорії й практики бухгалтерського обліку, а також порівняти можливості обох підходів.

Подібний аналіз був проведений В. А. Тамбовцевим [27]. Але він з'ясував, по-перше, у чому різниця між системним і інституціональним аналізом (а не підходом – це різні речі) і, по-друге, ним розглядався інституціональний аналіз в економіці, а не в бухгалтерському обліку.

Мета статті – провести порівняльний аналіз можливостей системного й інституціонального підходів у застосуванні їх до вирішення проблем бухгалтерського обліку.

Перш ніж проводити порівняльний аналіз підходів, потрібно визначити, що ми порівнюємо, «домовитися» про сутність термінів по підходах, що порівнюються. Терміни ці неоднозначні, тому що в літературних джерелах наводяться їх різні інтерпретації. Із усіх формулювань були обрані ті, які, на наш погляд, відрізняються найбільшою коректністю.

Надалі в даній роботі використовуються такі терміни.

«Система – это объект исследования, представляющий собой упорядоченное определенным образом множество элементов, взаимосвязанных между собой и образующих некоторое целостное единство» [28, с. 236]. Дослідник, визначаючи об'єкт дослідження, водночас визначає склад і структуру досліджуваної системи. Якщо система як об'єкт дослідження визначена невірно, якщо в ній не проявляються системні властивості, то результати дослідження такої системи будуть недостовірними, їх використання може призвести до некоректних результатів.

Системи можна класифікувати за різними ознаками. При класифікації систем за характером зв'язків між елементами (іноді цю класифікацію називають – «за походженням») виділяють три типи систем: природні – ті,

які існують у природі незалежно від свідомості людини; штучні, тобто створені людиною; соціотехнічні – ті, у яких визначальні зв'язки належать не природі, а культурі. Характеризуючи ці визначальні зв'язки в соціотехнічних системах, І. М. Дрогобицький пише: «В таких зв'язках смысл любой ситуации определяется отношением к ней субъекта. Другими словами, эти связи существуют лишь в голове человека в виде жизненных ценностей опыта, традиций и привычек, однако его целенаправленное и определенное поведение в каждой конкретной ситуации материализует эти связи» [29, с. 323].

«Институт» – совокупность формальных, фиксируемых в праве, и неформальных, фиксируемых в обычном праве, рамок, структурирующих взаимодействие индивидов в экономической, политической и социальных сферах» [30, с. 188]. Під звичайним правом тут розуміються звичаї, культура, традиції, ментальність: «...інститути – це звички, стереотипи думок і дії, які спираються на традиції, ментальність, що в комплексі впливає на економічну діяльність» [16, с. 101].

Зіставивши наведені вище визначення, приходимо до висновку, що визначення інституту повністю відповідає визначенню соціотехнічної системи, але не навпаки. Вони співвідносяться між собою як частина (інститут) і ціле (система).

Якщо розглядати «підхід» як сукупність прийомів і способів по вивченню об'єкта дослідження, то і інституціональний, і системний підходи, по суті, є сукупністю методів дослідження. Літературні джерела дають різні їх визначення. Зупинимося на наведених нижче.

Системний підхід – напрямок методології наукового пізнання, в основі якого лежить розгляд об'єкта як системи: цілісного комплексу взаємозалежних елементів; сукупності взаємодіючих об'єктів; сукупності сутностей і відносин [31].

Інституційний підхід. Якщо мова йде про економіку, то це підхід до вивчення функціонування економічної системи, при якому основна увага приділяється ролі соціальних, політичних і економічних інститутів [32].

Як бачимо, системний підхід може використовуватися представниками самих різних наук у своїх галузях знань; інституціональний підхід можуть використовувати тільки представники суспільних наук, до яких відноситься економіка і, певною мірою, бухгалтерський облік.

Наступним кроком визначимо, що означає підходити до об'єкта дослідження як до системи або як до інституту. У чому відмінність між інститутом бухгалтерського обліку і системою бухгалтерського обліку за змістом.

Інституціоналісти стверджують, що системний підхід вузький і не охоплює всі сторони бухгалтерського обліку як особливого інституту, який включає не тільки нормативні відносини (формальні інститути), але й неформальні відносини, що формуються «у головах людей», і при цьому посилаються на класиків. Так, В. М. Жук пише: «Видатний російський вчений Я. В. Соколов «Систему бухгалтерського обліку» поділяв лише на три рівня: методичний, технічний і організаційний...» [18, с. 19], і дає цілком коректне посилання на джерело.

Однак це джерело було видано 1981 р., тобто понад 30 років тому. Невідомо, як би визначив Я. В. Соколов склад системи «бухгалтерський облік» сьогодні. Принаймні, з того часу погляди бухгалтерів на склад і структуру системи бухгалтерського обліку неодноразово змінювалися. Частково аналіз цих поглядів провів С. Ф. Голов [6, с. 109–136]. І слід зазначити, що вже в цьому аналізі розглядалися точки зору авторів, які враховували не тільки формальні ознаки, але й неформальні складові системи бухгалтерського обліку (рівень культури, професіоналізм і т. п.) [6, с. 112–117].

З погляду інституціоналістів, підходити до бухгалтерського обліку як до інституту – означає враховувати, в першу чергу, саме неформальні відносини та зв'язки в системі бухгалтерського обліку. Як було відзначено вище, це підкреслюється в деяких визначеннях інституціонального підходу «...основное внимание уделяется роли социальных, политических и экономических институтов» [32]. Такої думки дотримуються і В. М. Жук: «... інституціональна теорія наголошує: визначальною в Інституті завжди залишається його неформальна складова» [18, с. 20].

Разом з тим, є більш виважені визначення: «Зміст інституціонального підходу полягає в тому, щоб не обмежуватися аналізом економічних категорій і процесів у чистому вигляді, а включити в аналіз інституту, враховувати позаекономічні фактори» [33]. Аналогічного погляду дотримуються і Л. О. Чайковська: «Применение такого подхода (*институционального* – авт.) в исследовании учетных систем, позволяет сделать вывод о том, что рыночные и нерыночные институты, как стадии процесса экономического развития государства, сосуществуют параллельно и оказывают существенное влияние на систему бухгалтерского учета, которая постоянно развивается» [23, с. 380].

Системники, окреслюючи об'єкт дослідження, зазвичай ставлять конкретні цілі, визначаючи, що вони будуть досліджувати: яку-небудь із підсистем у системі бухгалтерського обліку або систему обліку в цілому. Причому ту ж саму систему (у нашому випадку це система бухгалтерського обліку) можна розглядати з різних точок зору. Це може бути наукова система обліку або її складові (підсистеми), система практичного обліку, система підготовки бухгалтерів або будь-який інший об'єкт дослідження (таким об'єктом може розглядатися й інститут бухгалтерського обліку як складна соціотехнічна система). Системний підхід це допускає: «Поскольку всякая связь является взаимосвязью, это означает, что на одном и том же субстрате могут быть построены по крайней мере две системы, отличающиеся друг от друга направлением связей между элементами. Так, например, если объект *a* связан с *b* ($a \rightarrow b$) и они составляют одну систему, то и объект *b* связан с *a* ($b \rightarrow a$), и это может быть уже другой системой. Однозначность объекта не определяет однозначности его системного рассмотрения» [34, с. 21].

Так само можна розглядати бухгалтерський облік як підсистему організаційної системи підприємства або як складову його інформаційної системи. Систем-

ний підхід у таких випадках дуже гнучкий. Як система, що досліджується, може обиратися будь-який об'єкт у системній ієрархії, у чому і проявляються такі системні властивості, як ієрархічність та комунікативність. Згідно з цими властивостями, з одного боку, усередині системи може існувати співпідпорядкованість елементів і підсистем, що перебувають на різних рівнях ієрархії, і будь-який елемент (або підсистема) може бути об'єктом дослідження. А з іншого, – будь-яка система є елементом навколишнього середовища, вона встановлює певні зв'язки з ним. Адже в системному підході виділяються дві складові: досліджувана система і навколишнє середовище, співвідношення між якими рухливі. Межі системи можуть змінюватися залежно від того, що конкретно обрано як досліджувана система.

Залежно від того, як ми будемо розглядати систему бухгалтерського обліку, її можна представляти і як штучну систему, якщо ми розглядаємо тільки технічну складову обліку (елементи методу, реєстри, форму обліку і т. ін.), і як соціотехнічну систему (якщо розглядаються відносини людей із приводу відображення бухгалтерської інформації у звітності). Але в кожному разі – це складна система. І не можна говорити про її примітивність, навіть у контексті технічної його складової, як це робить В. М. Жук: «Если характеризовать учёт даже с точки зрения примитивной, технической его составляющей, то нечего и искать, пожалуй, более сложной системы действий, которая предусматривает комплекс операций от оценки элементов хозяйственной жизни к сквозному документальному подтверждению хозяйственных операций с формированием соответствующих отчётных показателей» [17, с. 159].

При такому погляді на бухгалтерський облік викликає відторгнення висловлення про примітивність технічної його складової. За такого підходу уся історія розробки і розвитку спеціальних прийомів і способів бухгалтерського обліку, яка нараховує не одну тисячу років, зводиться до «примітивної, технічної її складової». Примітивна технічна складова обліку – це те, що становить сутність сучасного обліку, і те, що склалося як теоретичні основи обліку в результаті його розвитку, принаймні, за останні 600–700 років (а за деяким даними – за два з половиною тисячоліття [35]). У результаті цих пошуків і знахідок склалася тверда штучна система, до якої важко що-небудь додати.

І це дійсно складна система. Вона складається з великої кількості елементів і підсистем, що не мають однозначності та зумовленості. Так, наприклад, показники звітності будуть суттєво różнитися залежно від того, як оцінюється операція (за фактичною собівартістю, за справедливою вартістю і т. ін.), якими правилами користуються при веденні обліку і якими документами оформлюється проведена операція.

Отже, облік – це не тільки інститут, але й складна система. І в якому напрямку потрібно рухатися при проведенні досліджень – «від системи до інституту» або навпаки – складно визначити. Але з погляду інституціоналістів – це система, в основу якої покладено відносини «між бухгалтерами й користувачами інформації».

Однак у цій системі (на думку В. М. Жука) знайшлося місце не тільки цим відносинам, але й іншим [17, с. 184; 18, с. 19; 25, с. 57]: формальним і неформальним інститутам, «виховним» інституціональним об'єднанням (включаючи науку) і т. ін., у тому числі й облікову політику, і організаційне забезпечення бухгалтерського обліку та чимало інших, включаючи інститут аудита. За такого погляду інститут бухгалтерського обліку за змістом дорівнює системі бухгалтерського обліку, якщо її визначати в широкому розумінні. Отже, це система, у якій переважну увагу пропонується приділяти саме неформальним складовим.

Таким чином, інституціональний підхід розглядає бухгалтерський облік як систему, у якій увагу переважно приділено неформальним складовим, а системний підхід дає можливість розглядати бухгалтерський облік з різних боків: як інститут, як штучну систему і в будь-який інший спосіб. Тим самим, як бачимо, вкотре підтверджується, що інститут – це окремих випадок системи.

Значення інституціонального підходу полягає в тому, що він дав поштовх розвитку нашого уявлення про систему бухгалтерського обліку. У більшості раніше проведених досліджень не тільки системників, але і взагалі всіх учених, що навіть і не замислюються про те, як вони досліджують проблеми обліку (як системи або як інституту), була відсутня неформальна складова; неформальні інститути в їх дослідженнях, як правило, не розглядалися.

У результаті виникло внутрішнє протиріччя. Неформальні відносини в обліку існують, але вони не враховуються та не досліджуються. Це протиріччя в системі бухгалтерського обліку схиляється на користь інституціонального підходу. На наступному етапі розвитку досліджень у галузі бухгалтерського обліку необхідно це врахувати й розглядати систему обліку як єдність формальних і неформальних інститутів, тим більше, що уявлення про те, що бухгалтерський облік – це тільки інститут, – усе ж таки одностороннє. Стосовно такої думки доцільно розвинути висловлення В. М. Жука [25]: «від системи до інституту і далі: від інституту до системи».

І ще. Очевидно, висловлення С. Ф. Голова про те, що інституціоналісти обмежуються тільки популяризацією інституціонального підходу, несправедливо («Вітчизняні вчені-обліковці обмежуються популяризацією інституціонального підходу, але утримуються від застосування його до існуючої системи бухгалтерського обліку та її інституціонального середовища» [26, с. 8]). Вони усі разом, а не тільки В. М. Жук, закладають основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку. І успішність розвитку (або нерозвитку) цієї теорії буде залежати і від того, як будуть сприймати надалі бухгалтерський облік: у цілому, як складну систему, до якої застосовні різні методи дослідження, або тільки лише як інститут, тобто окремих різновид такої системи. Той факт, що багато інституціоналістів розуміють це, показує аналіз відмінностей у їхніх поглядах на зміст інституту бухгалтерського обліку (див. вище, представники 1 і 2 напрямків інституціональних досліджень).

Що ж стосується можливості швидкого використання інституціонального підходу до вирішення облікових проблем, то це не таке просте питання. Справа в тому, що з трьох вимірів інституцій по Д. Нурту (офіційні правила, неофіційні правила й обмеження, процедури виконання цих правил) складніше всього змінити саме неофіційні правила. Адже «...неофициальные ограничения изменяются крайне медленно и спонтанно, обеспечивая историческую преемственность (желательную или нежелательную)» [36, с. 186]. Тому різке введення нових інститутів або зміна діючих може призвести до непередбачених наслідків.

ВИСНОВКИ

1. З погляду формальних визначень інститут – це окремий різновид системи. Розгляд змістовної сторони інституту бухгалтерського обліку й системи бухгалтерського обліку підтверджує такий висновок.

2. Інституціональний підхід на певному етапі розвитку бухгалтерського обліку був кроком уперед у порівнянні із системним підходом, тому що система бухгалтерського обліку спочатку розглядалася системниками спрощено, без урахування того, що бухгалтерський облік існує в інституціональному середовищі, та як в окремій підсистемі, у ньому потрібно розглядати неформальні інститути.

3. Як інституціональний, так і системний підходи являють собою методи дослідження. Але системний підхід – це загальнонауковий метод дослідження, а інституціональний застосовуваний тільки для дослідження проблем суспільних наук. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Палий В. Ф. Бухгалтерський учёт в системе экономической информации. М.: Финансы, 1975. 160 с.
2. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бух. учет, 2007. 88 с.
3. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособ. М.: Финансы и статистика, 1984. 279 с.
4. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
5. Вандина О. Г. Понятие учетно-аналитической системы и ее роль в управлении предприятием. URL: <http://www.konspekt.biz/index.php?text=52390>
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 522 с.
7. Євдокимов В. В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.09. Житомир, 2011. 39 с.
8. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 6. С. 8–11.
9. Никандрова Л. К. Формирование учетной системы хозяйствующих субъектов: теория, методология, практика: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. М., 2011. 45 с.
10. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 198 с.
11. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.
12. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Идеальная система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 336 с.
13. Безверхий К. Класифікація облікових систем в інституціональному середовищі. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. № 1 (23). С. 168–176.
14. Воскресенская Н. В., Львова М. В. Институциональный подход в бухгалтерском учете. *Вестник Чувашского университета*. 2011. № 4. С. 359–362.
15. Говдя В. В., Дегальцева Ж. В., Середенко И. В. Современные концепции развития бухгалтерского учета: проблемы и перспективы. *Научный журнал КубГАУ*. 2014. № 99 (05). URL: <http://ej.kubagro.ru/2014/05/pdf/51.pdf>
16. Жук В. М. Институціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні. *Фінанси України*. 2009. № 7. С. 100–113.
17. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. Киев: Аграрная наука, 2013. 408 с.
18. Жук В. Институціональні теорії бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8-9. С. 14–23.
19. Іванова Л. Б. Дослідження бухгалтерського обліку в умовах антикризових заходів боржника на основі інституціонального аналізу. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 3 (68). С. 35–41.
20. Канцуров О. О. Институційний аналіз як метод бухгалтерського обліку. *Фінанси України*. 2010. № 12. С. 97–107.
21. Поленова С. Н. Ограничения в бухгалтерском учете как последствия результатов институциональной теории. *Аудит и финансовый анализ*. 2013 № 4. С. 65–71.
22. Слезко Т. М. Бухгалтерський учет в условиях институциональных преобразований: теория и практика: монография. Київ: ЦУЛ, 2013. 304 с.
23. Чайковская Л. А. Влияние институциональных факторов на состояние и развитие учетных систем. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб. наук. пр. 2011. Вип. 3 (21). Ч. 2. С. 379–384.
24. Лебедев К. Н. Является ли системный подход методом бухгалтерского учёта? *Вестник финансовой академии*. 2010. № 6. С. 50–55.
25. Жук В. М. Развитие бухгалтерського обліку: від системи до інституту // Развитие бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ). Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 55–59.
26. Голов С. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський учет и аудит*. 2013. № 8. С. 3–9.
27. Тамбовцев В. Л. Системный и институциональный анализ в экономике: сходства и различия // Системный анализ в экономике – 2012: материалы Научно-практической конференции. Пленарные доклады (27–28 ноября 2012 г., г. Москва). Москва: ЦЭМИ РАН, 2012. С. 73–79.
28. Лукин В. А., Москаленко Е. В. Системный подход к исследованию учетных проблем. *Бизнес Информ*. 2014. № 7. С. 235–240.
29. Дрогобыцкий И. Н. Системный анализ в экономике: учеб. пособ. М.: Финансы и статистика, 2007. 512 с.
30. Олейник А. Н. Институциональная экономика: учеб. пособ. М.: ИНФРА-М, 2011. 416 с.
31. Системный подход. Материал из Википедии – свободной энциклопедии. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Системный_подход
32. Экономико-математический словарь. URL: http://econopict_mathematics.academic.ru/1849/Институциональный
33. Институционализм. Материал из Википедии – свободной энциклопедии. URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Институционализм>

34. Уемов А. И. Системный подход и общая теория систем. М.: Мысль, 1978. 272 с.
35. Цыганков К. Ю. Для чего и когда была изобретена двойная бухгалтерия. *Сибирская финансовая школа*. 2012. № 6. С. 150–157.
36. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований/под ред. д-ра эконом. наук А. А. Гриценко. Харьков: Форт, 2008. 928 с.

REFERENCES

- Bezverkhyi, K. "Klasifikatsiia oblikovykh system v instytut-sionalnomu seredovyschi" [Classification of accounting systems in the institutional environment]. *Finansy, oblik i audyt*, no. 1 (23) (2014): 168-176.
- Chaykovskaya, L. A. "Vliyaniye institutsionalnykh faktorov na sostoyaniye i razvitiye uchetykh sistem" [The influence of institutional factors on the status and development of accounting systems]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*. Issue 3 (21), Part 2. 2011. 379-384.
- Drogobytский, I. N. *Sistemnyy analiz v ekonomike* [System analysis in the economy]. Moscow: Finansy i statistika, 2007.
- "Economiko-matematicheskii slovar" [Economics and mathematics dictionary]. economic_mathematics.academic.ru/1849/Институциональный
- Govdya, V. V., Degaltseva, Zh. V., and Seredenko, I. V. "Sovremennyye kontseptsii razvitiya bukhhalterskogo ucheta: problemy i perspektivy" [The modern concept of development of accounting: problems and prospects]. <http://ej.kubagro.ru/2014/05/pdf/51.pdf>
- Holov, S. F. *Bukhhalterskiy oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektivy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis of the status and prospects of development]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2007.
- Holov, S. "Rol ekonomichnykh teorii u podalshomu rozvytku bukhhalterskoho obliku" [The role of economic theories in the further development of accounting]. *Bukhhalterskiy uchet y audyt*, no. 8 (2013): 3-9.
- Ivanova, L. B. "Doslidzhennia bukhhalterskoho obliku v umovakh antykrizyovykh zakhodiv borzhnyka na osnovi instytut-sionalnoho analizu" [The study of accounting in terms of anti-crisis measures of the debtor on the basis of the institutional analysis]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, no. 3 (68) (2013): 35-41.
- "Institutsionalizm. Material iz Vikipedii – svobodnoy entsiklopedii" [Institutionalism. Wikipedia, the free encyclopedia]. <https://ru.wikipedia.org/wiki/Институционализм>
- Institutsionalnaya arkhitektura i dinamika ekonomicheskikh preobrazovaniy* [Institutional architecture and dynamics of economic transformation]. Kharkiv: Fort, 2008.
- Kuzminskyi, Yu. "Shcho take systema bukhhalterskoho obliku" [What is accounting system]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt*, no. 6 (2006): 8-11.
- Kantsurov, O. O. "Instytutsiinyi analiz yak metod bukhhalterskoho obliku" [Institutional analysis as a method of accounting]. *Finansy Ukrainy*, no. 12 (2010): 97-107.
- Lebedev, K. N. "Yavlyayetsia li sistemnyy podkhod metodom bukhhalterskogo ucheta?" [Is a systematic approach method of accounting?]. *Vestnik finansovoy akademii*, no. 6 (2010): 50-55.
- Lukin, V. A., and Moskalenko, E. V. "Sistemnyy podkhod k issledovaniyu uchetykh problem" [A systematic approach to the study of accounting problems]. *Biznes Inform*, no. 7 (2014): 235-240.
- Nikandrova, L. K. "Formirovaniye uchetykh sistem khozyaystvuyushchikh subektov: teoriya, metodologiya, praktika" [The formation of the accounting system of economic entities: theory, methodology, practice]. *Avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.12*, 2011.
- Oleynik, A. N. *Institutsionalnaya ekonomika* [Institutional Economics]. Moscow: INFRA-M, 2011.
- Pushkar, M. S., and Shchyrbа, M. T. *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoy polityky* [Theory and practice of formation of accounting policy]. Ternopil: Kart-blansh, 2010.
- Pushkar, M. S., and Chumachenko, M. H. *Idealna systema obliku: kontseptsii, arkhitektura, informatsiia* [An ideal accounting system: concept, architecture, information]. Ternopil: Kart-blansh, 2011.
- Polenova, S. N. "Ogranicheniya v bukhhalterskom uchete kak posledstviya rezultatov institutsionalnoy teorii" [Limitations in accounting as the consequences of the results of the institutional theory]. *Audit i finansovyy analiz*, no. 4 (2013): 65-71.
- Paliy, V. F. *Teoriya bukhhalterskogo ucheta: sovremennyye problemy* [Accounting theory: contemporary issues]. Moscow: Bukhhalterskiy uchet, 2007.
- Paliy, V. F. *Bukhhalterskiy uchet v sisteme ekonomicheskoy informatsii* [Accounting in the system of economic information]. Moscow: Finansy, 1975.
- Paliy, V. F., and Sokolov, Ya. V. *Teoriya bukhhalterskogo ucheta* [Accounting theory]. Moscow: Finansy i statistika, 1984.
- Pushkar, M. S. *Rozrobka system obliku* [Development of accounting systems]. Ternopil: Kart-blansh, 2004.
- Slezko, T. M. *Bukhhalterskiy uchet v usloviyakh institutsionalnykh preobrazovaniy: teoriya i praktika* [Accounting in terms of institutional reforms: theory and practice]. Kiev: TsUL, 2013.
- "Sistemnyy podkhod. Material iz Vikipedii – svobodnoy entsiklopedii" [A systematic approach. Wikipedia, the free encyclopedia]. https://ru.wikipedia.org/wiki/Системный_подход
- Sokolov, Ya. V. *Osnovy teorii bukhhalterskogo ucheta* [Foundations of accounting theory]. Moscow: Finansy i statistika, 2000.
- Tambovtsev, V. L. "Sistemnyy i institutsionalnyy analiz v ekonomike: skhodstva i razlichiya" [Systemic and institutional analysis in Economics: similarities and differences]. *Sistemnyy analiz v ekonomike – 2012*. Moscow: TsEMI RAN, 2012. 73-79.
- Tsygankov, K. Yu. "Dlya chego i kogda byla izobretena dvoynaya bukhhalteriya" [Why and when was invented double-entry bookkeeping]. *Sibirskaya finansovaya shkola*, no. 6 (2012): 150-157.
- Uyemov, A. I. *Sistemnyy podkhod i obshchaya teoriya sistem* [System approach and General systems theory]. Moscow: Mysl, 1978.
- Vandina, O. G. "Ponyatiye uchetho-analiticheskoy sistema i yee rol v upravlenii predpriyatiyem" [The concept of accounting and analytical system and its role in enterprise management]. <http://www.konspekt.biz/index.php?text=52390>
- Voskresenskaya, N. V., and Lvova, M. V. "Institutsionalnyy podkhod v bukhhalterskom uchete" [Institutional approach in accounting]. *Vestnik Chuvashskogo universiteta*, no. 4 (2011): 359-362.
- Yevdokymov, V. V. "Kontseptsii intehrovanoi systemy bukhhalterskoho obliku: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia" [The concept of integrated accounting system: theory, methodology, organization]. *Avtoref. dys. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.09*, 2011.
- Zhuk, V. M. "Instytutsionalnyi pidkhid do rozviazannia problem bukhhalterskoho obliku v Ukraini" [Institutional approach to solving accounting problems in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, no. 7 (2009): 100-113.
- Zhuk, V. N. *Osnovy institutsionalnoy teorii bukhhalterskogo ucheta* [The institutional theory of accounting]. Kiev: Agrarnaya nauka, 2013.
- Zhuk, V. M. "Rozvytok bukhhalterskoho obliku: vid systemy do instytutu" [Development of accounting: from the system to the Institute]. *Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesii, mizhpredmetni zviazky*. Kyiv: NNTs «IAE», 2015. 55-59.
- Zhuk, V. "Instytutsionalni teorii bukhhalterskoho obliku: vid-povid na vyklyky suchasnosti" [Institutional theory of accounting: a response to the challenges of modernity]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt*, no. 8-9 (2015): 14-23.