

---

# I. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

---

УДК 330.837:[657.334.723]

## ІНСТИТУЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

**Д. В. ГОЛОВІНА**, кандидат економічних наук  
(Київський національний торговельно-економічний університет);  
**О. В. КАРПЕНКО**, кандидат економічних наук, професор  
(Вищий навчальний заклад Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»);  
**В. С. МУКОВІЗ**, кандидат економічних наук, доцент  
(Київський національний торговельно-економічний університет)

**Анотація.** *Предмет* дослідження – особливості ведення управлінського обліку, що складаються на рівні суб'єктів господарювання в умовах формування неоінституційної та інституційної теорій обліку. **Мета** написання статті – на основі вивчення закономірностей розвитку управлінського обліку виявити нові його ракурси в разі застосування засад неоінституційної та інституційної теорій. **Методика дослідження.** *Методологічним базисом статті є положення інституційної та неоінституційної теорій. У процесі дослідження використано методи: індукції та дедукції, аналізу та синтезу – для розкриття сучасної сутності управлінського обліку; асоціацій та аналогій – для вивчення закономірностей розвитку управлінського обліку; емпіричного дослідження – для вивчення особливостей його організації на рівні підприємства.* **Результати.** *Тлумачення управлінського обліку як напряму облікової науки та практики, що передбачає використання творчих підходів у процесі його здійснення та формування звітності задля вдосконалення процесу прийняття рішень. Практична значущість результатів дослідження.* *Розвиток управлінського обліку в умовах неоінституційної та інституційної теорій обліку характеризується відображенням прояву певних форм організації відносин суб'єктів господарювання у процесі здійснення підприємницької діяльності, формальними та неформальними межами поведінки учасників економічних процесів, сприянням задоволенню інтересів користувачів облікової інформації, що дозволяє поглибити теоретичні основи його дослідження і моделювання.*

**Ключові слова:** *управлінський облік, неоінституційна, інституційна теорії обліку, транзакційні витрати, бухгалтерський опортунізм, професійне судження бухгалтера, специфічні активи, мережеві контракти.*

**Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями.** Для досягнення успіху організації запроваджують

управлінський облік, який забезпечує комунікацію між учасниками партнерських відносин, генеруючи доречну та достовірно сформовану релевантну інформацію для задоволення ін-

формаційних потреб менеджерів, що постійно зростають, для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень щодо вартості, яку вони генерують. Розвиток зумовлюється новими тенденціями в менеджменті й використанням міждисциплінарних методів дослідження. Як свідчить теорія та підтверджує практика, наразі посилюється вплив інституційних факторів на розвиток обліку, а отже, сформувався об'єктивна необхідність у розробці нових і трансформації тих, що існують, орієнтирів розвитку управлінського обліку на основі використання інструментів неоінституційної та інституційної теорій обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У сучасних умовах процес формування обліково-аналітичного забезпечення на підприємстві виходить на якісно новий рівень, що дозволяє управляти внутрішньогосподарськими процесами, задовольняти вимоги внутрішніх і зовнішніх користувачів, підтримувати ділову репутацію. У зарубіжній науковій думці серед найбільш значимих сучасних розробок із питань розвитку облікової неінституційної й інституційної теорій важливі такі зарубіжні дослідники, як Р. Болл, К. Ю. Воронова, С. М. Поленова та ін. [1–4, 11].

Проблематиці вдосконалення обліку на основі використання інституційного інструментарію приділяли увагу й вітчизняні науковці, зокрема, С. Ф. Голов, В. М. Жук, О. О. Канцуров, Н. О. Лоханова, А. А. Мазаракі, О. В. Фомина, І. А. Юхименко-Назарук та ін. [5–10, 12]. Із значним поширенням неінституційної та інституційної теорій обліку, представники яких застосовують методи неокласичної економічної й соціологічної теорій, з'явилися об'єктивні передумови щодо їх використання під час вирішення нагальних проблем розвитку бухгалтерського обліку. Відсутність комплексних теоретико-методологічних та організаційних положень управлінського обліку, що ґрунтуються на неінституційних засадах, зумовила актуальність теми цієї статті.

Серед вітчизняних учених відсутня єдність у поглядах стосовно місця інституційної теорії в подальшому розвитку обліку, водночас сам облік виступає об'єктом дослідження інституційної теорії.

Інституційні наукові дослідження з обліку в Україні перебувають на початковій стадії свого розвитку й потребують подаль-

шого вдосконалення шляхом їх поглиблення та наближення до практики ведення обліку суб'єктами господарювання. Між тим, коли інституційні дослідження у сфері обліку матимуть більш прикладний характер, це стане передумовою для більш широкого використання дослідниками інституційної теорії не лише на теоретичному рівні обліку як науки, а й на емпіричному рівні.

**Формування цілей статті (постановка завдання).** Мета статті – виявити нові ракурси управлінського обліку під час застосування засад неінституційної та інституційної теорій на основі вивчення закономірностей його розвитку.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** На початку ХХІ ст. в Україні науковці під час вирішення облікових проблем та аналізу змін національної системи бухгалтерського обліку почали використовувати інституційну теорію з відповідним методологічним інструментарієм. Інституціоналізація обліку стала провідною тенденцією розвитку бухгалтерського наукового знання в Україні. Варто відмітити, що зарубіжні науковці ще в кінці ХХ ст. почали широко використовувати інституційний інструментарій для вирішення нагальних проблем у фінансовому обліку, управлінському обліку та аудиті.

Основними причинами, які зумовлюють пріоритетність застосування інституційної теорії в наукових дослідженнях з управлінського обліку, є такі:

- здатність виступати базисом для розвитку управлінського обліку;
- здатність ідентифікувати нові зрізи господарської діяльності підприємства;
- ефективність міждисциплінарних досліджень.

Завдяки інституційному підходу значно розширюються теоретичні засади управлінського обліку, а до облікової практики може бути включена низка нових об'єктів. Науковці відмічають, що, з одного боку, сформувався стійкий інструментарій інституційного аналізу щодо правових або економічних питань, які безпосередньо пов'язані із проблемами обліку. З іншого – що зміни, які відбуваються у практиці обліку, вимагають певного розгляду та пояснення, і це неможливо в межах традиційної теорії обліку [5, 8, 12].

Відповідно до інституційних теорій система обліку реалізується через такі форми, як формалізовані (законодавчі й нормативні акти) та неформалізовані (звички, процедури, які відображають загальну згоду; домовленість, що склалася в суспільстві) схеми взаємодії, вона здатна змінюватися відповідно до змін запитів різних інституцій та окремих користувачів інформації, постійно модифікуватися й поновлюватися новими об'єктами.

Проф. А. А. Мазаракі та проф. О. В. Фоміна цілком справедливо виділяють два напрями дослідження розвитку управлінського обліку в контексті інституціоналізму: по-перше, професіоналізація управлінського обліку й визначення його інституціонального статусу та меж; по-друге, наявність особливостей систем формування управлінського обліку в сучасних умовах господарської діяльності вітчизняних підприємств [10].

Міжнародна практика свідчить, що організаціями, які регулюють процес формування методологічної бази й забезпечення кваліфікованими спеціалістами з управлінського обліку, є саморегульовані професійні об'єднання (наприклад, СІМА (Присяжний інститут управлінських бухгалтерів, Велика Британія), АІСРА (Американський інститут сертифікованих професійних бухгалтерів, США), ІСАА (Інститут дипломованих бухгалтерів Австралії тощо). Вони координують роботи, пов'язані з розвитком методологічного супроводу управлінського обліку й аналізу; розробляють перелік вимог до кваліфікаційних характеристик спеціалістів з управлінського обліку; формують відповідні програми навчання; проводять сертифікацію та підвищення кваліфікації. Основним напрямом їх роботи є розробка та вдосконалення стандартів управлінського обліку, відповідно до яких управлінський облік тривалий час визнавався процесом ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації й надання інформації, що використовується всередині організації для ефективного управління.

Під час громадських консультацій 2014–2015 рр. у СІМА та АІСРА за участю керівників компаній, фінансових директорів, науковців, регуляторів та інших фахівців у 20 країнах на 5 континентах уперше були розроблені Глобальні принципи управлінського обліку [5], які мають за мету допомогти керівникам організа-

цій оцінити та вдосконалити їх системи управлінського обліку. Управлінський облік на даному історичному етапі розвитку тлумачиться як процес отримання аналізу, комунікації та використання фінансової й нефінансової інформації, релевантної для прийняття рішень, задля генерування і збереження вартості для організації [5, с. 8]. Глобальними принципами названо чотири: «Комунікація, що породжує інформацію», «Інформація є актуальною», «Розумне управління вибудовує довіру», «Аналізується вплив на вартість». Зауважимо, що реалізація кожного з них пов'язана з управлінням відносинами, контрактами, поведінковими аспектами бізнесу. Отже, цим регламентом уже враховано принципи неоінституціоналізму, який максимізує людську поведінку.

Підтримуємо думку проф. В. М. Жука, який вважає, що у процесі формування «інституту» обліку мають використовуватись інституційна та неоінституційна економічні теорії з одночасним переходом від базовості нормативної теорії обліку до позитивної теорії обліку [7]. Єдиним способом вирішення проблем є побудова бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні, в основу якої покладено старий і новий інституціоналізм, що загалом дозволяє сформувати загальну інституційну парадигму обліку [1, 2, 11, 12].

Під час розгляду інституціональної моделі управлінського обліку необхідно враховувати потребу збереження цілісності діяльності з формування релевантної економічної інформації задля забезпечення формування єдиної інформаційної системи як одного із пріоритетних завдань оптимізації трансакційних витрат підприємства та зростання вартості організації. Перехід до саморегулювання сприятиме послабленню статусу формальних правил інституту бухгалтерського обліку, що в умовах інституціональної моделі, що існує, унеможливить синхронізацію формального регулювання сфери формування економічної інформації суб'єктів господарювання.

Управлінський облік забезпечує певний обсяг економічної інформації, що загалом задовольняє запитам внутрішніх цільових користувачів. Застосування ж неоінституціоналізму дозволить розширити межі загальної інституційної парадигми обліку до рівня конкретного підприємства, відійти від неокласичної традиції бухгалтерських наукових досліджень, що

не можуть пояснити особливості поведінки бухгалтерів і їх взаємодії з менеджерами та власниками під час реалізації облікової політики підприємства. Унаслідок цього, однією із проблем у сфері управлінського обліку постає розробка нових дієвих механізмів, які дозволятимуть усунути можливість припущення зловживань суб'єктами ведення обліку в межах їх компетенцій.

Неоінституціоналізм вимагає концентрації уваги бухгалтерів на транзакційних витратах, контрактах, мережових структурах, специфічних активах тощо. Усвідомлення їх місця в управлінському обліку пересічними бухгалтерами потребує певного роз'яснення обліковою теорією.

Транзакційні витрати значною мірою формуються на рівні підприємств, які змушені здійснювати конкурентну розвідку та формувати на цій основі бази даних, придбавати спеціальну літературу, брати участь у виставках, просувати створений продукт на ринку, укладати угоди передачі прав власності на нього, оплачувати послуги юридичного та інших видів консалтингу, здійснювати юридичне оформлення угод, виконання платіжних обов'язків, оформляти документацію та брати участь у тендерних торгах. Ці витрати задокументовані, але в системі обліку розпорошені серед різних накладних витрат, що ускладнює контроль за ними. При цьому підприємства можуть мати фактично понесені транзакційні витрати, зумовлені нелегальною, тінговою економікою, форма яких є суспільно нелегітимною (хабарі, «відкати» тощо), та витрати (втрати), які визначаються за альтернативним принципом і виникають у результаті обміну правами власності. Зараз вони не фіксуються способами бухгалтерського обліку. Разом із тим вони є частиною сукупних витрат підприємства, а отже, потребують виміру й оцінки в управлінському обліку.

Щодо теорії контрактів як одного із прогресивних напрямів неоінституційної економічної теорії, то варто зауважити про її зв'язок із проблемами застосування професійного судження бухгалтера та можливістю варіювання показниками для оцінки внутрішньогосподарських відносин. Професійне судження є важливим під час прийняття рішень і повинно забезпечувати якісною інформацією всі неврегульовані аспекти облікового відображення фактів господарської діяльності. У ході обґрунтування

професійного судження бухгалтер особливу увагу має приділити аналізу цілей, на досягнення яких воно спрямоване.

Процес реалізації професійного судження бухгалтера під час ведення управлінського обліку відбувається на основі врахування формальних і неформальних правил. До перших, що встановлені на рівні підприємства, можна зарахувати облікові принципи та якісні характеристики внутрішньої звітності. Наявні формальні правила вказують на необхідний порядок дій, якого необхідно дотримуватись під час вибору методів і способів обліку для реалізації професійного судження.

До другої групи (неформальних правил) необхідно зарахувати морально-етичні цінності, від яких залежатиме якість внутрішньої звітності, з урахуванням реалізації облікової політики підприємства, уміння здійснювати комунікацію у процесі створення інформації для прийняття поінформованих рішень і забезпечення впливу на прийняття рішень. Відсутність або умисне нехтування морально-етичними цінностями призводить до введення користувачів облікової інформації в оману про стан і результати діяльності підприємства. Морально-етичні цінності та принципи обліку, якісні характеристики облікової інформації як чинники, що обмежують процес реалізації професійного судження, можуть бути запроваджені на рівні конкретного підприємства. Спеціалісти з управлінського обліку, які послідовно дотримуються високих цінностей і передових практичних методів, стають довіреними «вартовими» вартості організації. Як показали результати анкетування випускників кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» та кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Київського національного торговельно-економічного університетів, вони обіймають керівні посади у сфері оподаткування, обліку, аудиту, управління, користуються довірою як відповідальні фахівці, оскільки навчилися поважати цінності організації, дотримуються професійної етики та усвідомлюють соціальну відповідальність бізнесу. Отже, задекларований принцип [5], що передбачає спроможність бухгалтера оперативно реагувати на потенційні конфлікти інтересів і не ставити особисті та короткострокові комерційні цілі понад довго-

тривалі інтереси організації чи її зацікавлених осіб, уже діє у провідних українських компаніях. Крім того, респонденти зауважили про зміну ролі спеціаліста з управлінського обліку в контексті його відповідальності, активної професійної позиції, спрямованої на досягнення впливу на процес прийняття і реалізації управлінських рішень.

Важливим є розуміння того, що будь-яке підприємство можна розглядати як сукупність контрактних відносин між його працівниками, клієнтами, менеджерами, акціонерами, постачальниками, аудитором тощо. Тому спеціаліст з управлінського обліку повинен своєю діяльністю впливати на рішення, дії, поведінку інших осіб.

Основною метою, для вирішення якої була розроблена теорія контрактів, було вирішення проблеми мінімізації трансакційних витрат, зокрема, шляхом усунення або обмеження джерел їх виникнення (опортуністична поведінка; обмежена раціональність; несхильність до ризику). Між учасниками бізнес-процесів під час укладання контрактів виникає кооперація, у них використовуються облікові вимірники і є потреба в обліковій оцінці.

Як функціонує система генерування та використання релевантної інформації між суб'єктами, які мають контрактні відносини із принципом (постачальники капіталу) та власні цілі й бачення їх реалізації, дозволяє зрозуміти агентська теорія.

Зарубіжний досвід доводить, що оцінка витрат на реалізацію контрактів та агентських витрат сприяє забезпеченню життєздатності та прибутковості організації. Зауважимо, що позитивна агентська теорія передбачає широке використання ситуативного аналізу, що також розширює методологічний апарат управлінського обліку.

Зміни в розвитку управлінського обліку також пов'язані з появою діяльності, що здійснюється за допомогою електронних мереж, та потребують якісної організації мережевого принципу взаємодії учасників облікового процесу.

Облікова система повинна враховувати ефекти від міжмережевої взаємодії – об'єктом обліку стають мережеві контракти. Облікова інформація виступає основою укладання мережевих угод (контрактів), а також запорукою довіри до учасників такої діяльності. Управлінський облік повинен створювати інформа-

цію про діяльність мережевих структур для оперативного контролю, сприяти забезпеченню інтеграції інтересів учасників мережевих взаємодій для ефективної реалізації цілей, для яких створені мережі. При цьому проблемами постають: відкриття доступу до інформації, наприклад про витрати на виконання контрактів; формування єдиного інформаційного простору для прийняття рішень; створення та надання інформації про окремі операції учасникам мережевої взаємодії тощо.

На особливу увагу заслуговує розвиток методики обліку «специфічних об'єктів» мережевих структур. Категорія «специфічні активи» (ресурси, одержані в результаті здійснення спеціалізованих інвестицій, використання яких є обмеженим) використовується в неінституційній теорії, оскільки можливість використання таких активів суттєво погіршується в разі розірвання угод і негативно впливає на ефективність. Виникає потреба в обґрунтованні варіантів альтернативного використання спільних мережених ресурсів, оцінці витрат на створення мережевих активів, ефективності операцій щодо передачі активів у користування на основі реляційних (стосункових) контрактів, формуванні мережевого капіталу.

Розумне управління на основі релевантної інформації в умовах невизначеності та ризиків вимагає формування у спеціалістів з управлінського обліку спеціалізованих і комерційних навичок, комунікабельності й лідерства, що важливо врахувати під час їх підготовки в закладах освіти та постійному післядипломному навчанні.

Розширення меж управлінського обліку, його методологічного інструментарію, зміна філософії мислення всіх учасників господарських процесів сприятимуть створенню та ефективному використанню інформації для цілей управління не лише витратами, доходами, прибутком, а й ефективністю, що важливо для мінімізації зовнішніх і внутрішніх ризиків, пов'язаних із людською поведінкою

**Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямі.** Управлінський облік розвивається як окремий інститут та одночасно у відповідному інституційному середовищі. Положення неінституційної теорії безпосередньо стосуються діяльності підприємства та суб'єкта ведення управлінського обліку. Уявлення про

управлінський облік як науку мають бути змінені : його необхідно розглядати через призму неоінституціоналізму, що потребує подальших досліджень. Інституційне середовище формує певні правила гри між власниками, менеджерами, бухгалтерами, інститутами бухгалтерської професії, стейкхолдерами – різними учасниками партнерських відносин. Новими ракурсами в управлінському обліку є генерування інформації про трансакційні витрати та специфічні активи, аналітична інформація для забезпечення контрактних відносин та функціонування мережевої економіки.

Належний обмін інформацією, створеною в підсистемі управлінського обліку, дозволить зменшити асиметричність інформації, забезпечити прозорість під час формування висновків за результатами зібраної й обробленої інформації та сприятиме інтегрованому мисленню учасників бізнес-процесів. Актуальними залишаються методологічні питання зменшення асиметрії інформації для принципалів (постачальників капіталу: власників, кредиторів) і менеджерів (агентів).

Напрямами вдосконалення управлінського обліку на практиці має стати використання в якості теоретичного базису його організації та методології положення таких теорій інституціоналізму, як агентська та контрактна теорії й концепція специфічних активів. Потребує уточнення місця управлінського обліку в мережевому інформаційному обміні.

Оскільки в ході реалізації професійного судження можуть виникати агентські проблеми, то напрямами наукових досліджень мають стати вивчення поведінки суб'єктів обліку під час реалізації професійного судження та вплив професійних інститутів на діяльність спеціалістів з управлінського обліку як економічних агентів. Отже, потребують вирішення питання взаємозв'язку управлінського обліку та агентської теорії.

Розвиток управлінського обліку в умовах неоінституційної та інституційної теорії обліку характеризується відображенням прояву певних форм організації відносин суб'єктів господарювання у процесі здійснення підприємницької діяльності, формальними та неформальними межами поведінки учасників економічних процесів, що дозволяє поглибити теоретичні основи його дослідження і моделювання.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ball R. Historical cost as a commitment device / R. Ball, A. S. Keating, J. L. Zimmerman // *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. – 2000. – Vol. 74. – P. 12–23.
2. Воронова Е. Ю. Неоинституциональный анализ учетного процесса : монография / Е. Ю. Воронова. – Москва : МГИМО-Университет, 2010. – 230 с.
3. Lambert R. A. Contracting theory and accounting / R. A. Lambert // *Journal of Accounting and Economics*. – 2001. – Vol. 32. – Issues 1–3. – P. 3–87.
4. Mouritsen J. Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations / J. Mouritsen, S. Thrane // *Accounting, Organizations and Society*. – 2006. – Vol. 31. – PP. 241–275.
5. Глобальні принципи управлінського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/download\\_abledocuments/ukrainian-full-gmaps-document.pdf](https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/download_abledocuments/ukrainian-full-gmaps-document.pdf) (дата звернення: 22.12.2017). – Назва з екрана.
6. Голов С. Ф. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2013. – № 8. – С. 3–9.
7. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : монография / В. Н. Жук. – Киев : Аграрная наука, 2013. – 408 с.
8. Канцуров О. О. Институциональный аспект бухгалтерского обліку : монография / О. О. Канцуров. – Київ : ННЦ ІАЕ, 2014. – 380 с.
9. Лоханова Н. А. Институциональные факторы влияния на состояние экономической устойчивости и учетную систему предприятий [Електронний ресурс] / Н. А. Лоханова // *Предпринимательство. Управление экономическими системами*. – 2012. – № 12 (48). – Режим доступу: <http://www.uecs.ru/predprinematelstvo/item/1813-2012-12-17-06-33-10> (дата звернення: 22.12.2017). – Назва з екрана.

10. Мазаракі А. А. Інституціоналізація управлінського обліку / А. А. Мазаракі, О. В. Фомина // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2015. – № 5. – С. 5–15.
11. Поленова С. Н. Культурная среда и модернизация институтов бухгалтерского учета / С. Н. Поленова // Экономическое развитие России: институты, инфраструктура, инновации, инвестиции : сборник материалов Всероссийской научной конференции, Иваново, 8 октября 2010 г. – Иваново : «Научная мысль», 2010. – 360 с.
12. Юхименко-Назарук І. А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії : монографія / І. А. Юхименко-Назарук. – Житомир : Вид. О. О. Євенок, 2017. – 300 с.
7. Zhuk, V. N. (2013). *Osnovu ynstytutsyonalnoi teoryy bukhhalterskoho ucheta [Fundamentals of Institutional Accounting Theory]*. Kyiv : Ahrarnaia nauka [in Russian].
8. Kantsurov, O. O. (2014). *Instytutsionalnyi aspekt bukhhalterskoho obliku [The Institutional Aspect of Accounting]*. Kyiv : NNTs IAE [in Ukrainian].
9. Lokhanova, N. A. (2012). *Ynstytutsyonalnye faktory vliyaniya na sostoianye ekonomicheskoi ustoychivosti y uchethnuiu systemu predpriyatiy [Institutional factors of influence on the state of economic stability and accounting system of enterprises]*. Predprynimatelstvo. Upravlenye ekonomicheskimi systemami – Entrepreneurship. Management of economic systems, 12 (48). Retrieved from <http://www.uecs.ru/predprinematelstvo/item/1813-2012-12-17-06-33-10> (accessed 22 December 2017) [in Russian].

## REFERENCES

1. Ball, R., Keating, A. S. & Zimmerman, J. L. (2000). Historical cost as a commitment device. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 74, 12–23.
2. Voronova, E. Yu. 2010. *Neoynstytutsyonalnyi analiz uchethnoho protsessa [Neoinstitutional analysis of the accounting process]*. Moscow : МНУМО-Unyversytet [in Ukrainian].
3. Lambert, R. A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1–3), 3–87.
4. Mouritsen, J. & Thrane, S. (2006). Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 241–275.
5. Hlobalni pryntsyipy upravlinskoho obliku [Global principles of managerial accounting]. (n.d.) <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukrainian-full-gmaps-document.pdf>. Retrieved from <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukrainian-full-gmaps-document.pdf> (accessed 22 December 2017) [in Ukrainian].
6. Holov, S. F. (2013). Rol ekonomichnykh teorii u podalshomu rozvytku bukhhalterskoho obliku [The role of economic theories in the further development of accounting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Audit*, 8, 3–9 [in Ukrainian].
10. Mazaraki, A. A. & Fomina, O. V. (2015). Instytutsionalizatsiia upravlinskoho obliku [Institutionalization of managerial accounting]. *Visn. Kyiv. nats. torh.-ekon. un-tu – Vysn. Kiev. nats. trad.-ekon. un-th*: Collected papers, (5), (pp. 5–15) [in Ukrainian].
11. Polenova, S. N. (2010). Kulturnaia sreda y modernyzatsiia ynstytutov bukhhalterskoho ucheta [Cultural Environment and Modernization of Accounting Institutes]. *Ekonomicheskoe razvytye Rossyy: ynstytuty, ynfrastruktura, ynnovatsyy, ynvestytsyy. Sbornyk materyalov Vserossyiskoi nauchnoi konferentsyy – Proceeding from All-Russian scientific conference “Economic Development of Russia: Institutes, Infrastructure, Innovation, Investments”*. Yvanovo: “Nauchnaia mysl” [in Russian].
12. Yukhymenko-Nazaruk, I. A. (2017). *Rozvytok teorii i metodolohii bukhhalterskoho obliku v konteksti neoinstytutsiinoi teorii [Development of the theory and methodology of accounting in the context of neoinstitutional theory]*. Zhytomyr : Vyd. O. O. Yevenok [in Ukrainian].

**Д. В. Головина**, кандидат экономических наук (Киевский национальный торгово-экономический университет); **О. В. Карпенко**, кандидат экономических наук, профессор (Высшее учебное заведение Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и торговли»); **В. С. Муковиз**, кандидат экономических наук, доцент (Киевский национальный торгово-экономический университет). **Институциональный подход к развитию управленческого учета.**

**Аннотация.** Предмет исследования – особенности ведения управленческого учета субъектами хозяйствования в условиях формирования неинституциональной и институциональной теорий учета. Цель написания статьи – на основе изучения закономерностей развития управленческого учета выявить новые его ракурсы при применении принципов неинституциональной и институциональной теорий. **Методика исследования.** Методологическим базисом статьи являются положения институциональной и неинституциональной теории. В процессе исследования использованы методы: индукции и дедукции, анализа и синтеза – для раскрытия современной сущности управленческого учета; ассоциаций и аналогий – для изучения закономерностей развития управленческого учета; эмпирического исследования – для изучения особенностей его организации на уровне предприятия. **Результаты.** Толкование управленческого учета как направления учетной науки и практики, предусматривающее использование творческих подходов в процессе его осуществления и формирования отчетности для совершенствования процесса принятия решений. **Практическая значимость результатов исследования.** Развитие управленческого учета в условиях неинституциональной и институциональной теорий учета характеризуется отражением проявления определенных форм организации отношений субъектов хозяйствования в процессе осуществления предпринимательской деятельности, формальными и неформальными пределами поведения участников экономических процессов, его содействием удовлетворению интересов пользователей учетной информации, что позволяет углубить теоретические основы исследования и моделирования управленческого учета.

**Ключевые слова:** управленческий учет, неинституциональная, институциональная теории учета, транзакционные издержки, бухгалтерский оппортунизм, профессиональное суждение бухгалтера, специфические активы, сетевые контракты.

**D. Holovina**, Can. Econ. Sci. (Kiev National University of Trade and Economics); **O. Karpenko**, Can. Econ. Sci., Professor (Poltava University of Economics and Trade); **V. Mukovoz**, Can. Econ. Sci., Docent (Kiev National University of Trade and Economics). **Institutional approach to the development of managerial accounting.**

**Annotation.** The subject is peculiarities of managerial accounting business entities in the formation of neoinstitutional and institutional accounting theory. The purpose of the study: on the basis of development of managerial accounting to discover its new perspectives by applying the principles of neoinstitutional and institutional theory. **Methodology of research.** The methodological basis of the article is the provisions of the institutional and neoinstitutional theory. In the process of research methods of induction and deduction, analysis and synthesis were used - for disclosing the modern essence of management accounting; associations and analogies – to study the laws governing the development of managerial accounting; empirical research - to study the characteristics of its organization at the enterprise level. **Findings.** Interpretation of managerial accounting as a direction of science and practice accounting for the use of creative approaches in the process of its implementation and reporting to improve the decision-making process. **Practical value.** The development of managerial accounting in the context of neoinstitutional and institutional accounting theory is characterized by the reflection of the manifestation of certain forms of organization of relations between business entities in the process of entrepreneurial activity, formal and informal limits of the behavior of participants in economic processes, its assistance in satisfying the interests of users of accounting information, which allows deepening the theoretical bases of research and modeling management accounting.

**Keywords:** managerial accounting, neoinstitutional, institutional accounting theory, transaction costs, accounting opportunism, accountant professional judgment, specific assets, network contracts.