

УДК 657

# СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**СЕРГІЙ ГОЛОВ,**доктор екон. наук, професор  
кафедри менеджменту  
та економікиПВНЗ «Міжнародний інститут  
менеджменту» (МІМ-Київ)

У статті розглянуто підходи вітчизняних авторів до вдосконалення теорії бухгалтерського обліку та ступінь їх конструктивності.

Запропоновано структуру формування системи бухгалтерського обліку, яка дасть змогу узагальнити й узгодити ідеї вчених і перейти до наступного етапу досліджень.

**Ключові слова:** теорія бухгалтерського обліку, базова теорія, метатеорія.

*«Діяльність ученого полягає у висуванні та перевірці теорій»  
(Карл Поппер)*

## ВСТУП

Зростання вимог до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних основ. На необхідності розробки сучасної теорії бухгалтерського обліку неодноразово наголошували вітчизняні та російські вчені, зокрема Ф. Бутинець, М. Пушкар, Я. Соколов, В. Палій та ін.

З цього приводу В. Палій зазначає, що «... теорія бухгалтерського обліку відстає від сучасних потреб управління, оскільки вона сформувалася в тридцять років минулого століття в умовах централізованої планової економіки» [1, с. 45].

Для вирішення існуючого протиріччя між теорією та потребами практики вітчизняні вчені пропонують різні підходи.

Одні автори [2; 3] вважають у разі потреби здійснювати уточнення окремих елементів та завдань бухгалтерського обліку. Інші [4; 5] закликають до створення нової парадигми із відмовою від терміна «бухгалтерський».

С. Легенчук [6] замість концепції парадигмальних змін пропонує новий підхід до структури бухгалтерського обліку на основі застосування діалектичного методу.

Усі три підходи мають статус наукових ідей, оскільки містять інтуїтивне пояснення явища без аргументації та без усвідомлення всіх зв'язків, на основі яких робиться висновок.

У зв'язку з цим важливо з'ясувати значущість цих ідей для науки та практики.

Згідно з концепцією К. Поппера процес перевірки полягає в тому, що «з деякої нової ідеї, сформульованої в попередньому порядку з допомогою логічної дедукції, виводяться наслідки, які потім зіставляються один з одним та іншими висловленнями з ме-

тою виявлення існуючих між ними логічних відносин» [7, с.29].

**Метою статті** є визначення сутності запропонованих вітчизняними авторами підходів до вдосконалення теорії бухгалтерського обліку та ступеня їх конструктивності.

## ТРАДИЦІЙНИЙ ПІДХІД

Традиційний підхід до теорії бухгалтерського обліку в Україні сформувався за часів Радянського Союзу та знайшов своє змістовне втілення у програмі дисципліни «Теорія бухгалтерського обліку», а також підручниках і посібниках з цієї дисципліни.

На думку Ф. Бутинця, «теорія обліку виконує два основні завдання:

- формує у студентів комплексний науковий підхід до аналізу господарських явищ та відображення їх в обліку;
- поєднує одержані теоретичні знання з практичними навиками та вміннями в обліковій сфері» [8, с. 7].

В. Швець вважає, «що теорія бухгалтерського обліку формує систему знань студентів щодо методології та організації бухгалтерського обліку, використання облікової інформації для складання звітності, економічного аналізу, аудиту і контролю прийняття управлінських рішень» [9, с. 10].

Такий підхід до теорії бухгалтерського обліку нещадно критикує Я. Соколов, який зазначає, що те, що видається зараз за теорію обліку, по суті є:

- або непотрібною схоластикою типу предмет і метод;
- або істинами, які дійсно необхідні тим, хто починає вивчати нашу науку;
- або оглядом форм рахівництва, розповіддю про первинні документи та облікові регістри;
- або оглядом з нормативних документів.

Поряд із тим ідеї, постулати та парадокси, які покладені в основу теорії, взагалі не розглядаються, перетворюючи курс теорії в курс без теорії [10, с. 5].

Спираючись на погляди Я. Соколова, Ж. Рішара, Е. Хендріксена та ін., С. Легенчук вважає, що вітчизняні вчені (Ф. Бутинець, Л. Кіндрацька, Л. Кірейцев, Н. Малюга, М. Пушкар, С. Свірко, В. Сопко та ін.) під теорією обліку розуміють єдину теорію – «певне вчення, що не є практикою, і в певний спосіб взаємодіє через предмет обліку з реальною картиною світу, спирається на емпіричний матеріал, формулює різноманітні теоретичні категорії (принципи, методи, функції тощо)» [6, с. 25].

Однак такий висновок викликає певні заперечення. Насправді Ф. Бутинець, Л. Кіндрацька та інші вітчизняні вчені визнають наявність різних теорій. Проте далеко не всі теорії застосовуються на практиці. Тому система бухгалтерського обліку звичайно ґрунтується на певних теоретичних положеннях, які забезпечують потреби користувачів на певному етапі розвитку суспільства.

Отже, в кожній країні існує певна базова теорія бухгалтерського обліку, яка формувалася під впливом історичних, культурних та економічних чинників. Таку базову теорію можна розглядати як сукупність теорій бухгалтерського обліку. Саме цю базову теорію бухгалтерського обліку спочатку вивчають студенти для розуміння системи бухгалтерського обліку. При цьому дисципліна, в якій розкривають цю теорію, може мати різну назву: «Основи бухгалтерського обліку», «Принципи бухгалтерського обліку» і власне «Теорія бухгалтерського обліку».

Спочатку навчальні та практичні посібники в США також мали назву «Теорія обліку» [11; 12], а в книзі Ч. Спрега (Spreague) «Філософія обліку» [13], якого вважають одним із творців наукової бухгалтерії, значну частину тексту приділено побудові балансу та рахунків, аналізу господарських операцій, їх документальному оформленню, виявленню помилок тощо.

Сьогодні в США частіше застосовують назву «Принципи бухгалтерського обліку».

На певному етапі розвитку базова теорія обліку поступово перетворилася на опис системи обліку, яка все більше залежить не від теоретичних обґрунтувань, а від прагматичних рішень.

З цього приводу М. Чумаченко зазначає, що з середини ХХ ст. концепція «єдино вірного» обліку

трансформувалась у концепцію корисної ділової інформації [14, с. 2]. В результаті сучасні базові теорії обліку є системою не чітко ідентифікованих теорій (балансових, двох рядів рахунків тощо).

Основні положення базових теорій звичайно офіційно закріплені у відповідних документах. Наприклад, у США це Положення з концепцій фінансового обліку (Statements of Financial Accounting Concepts), у Великій Британії – Положення про принципи фінансової звітності (Statement of Principles for Financial Reporting), у Франції – Генеральний план бухгалтерського обліку (Plan comptable general).

В Україні основні положення базової теорії обліку закріплені у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) обумовлює поступову уніфікацію базових теорій бухгалтерського обліку різних країн.

З таблиці видно, що запровадження положень МСФЗ в Україні не призвело до зміни основних методів бухгалтерського обліку, проте суттєво вплинуло на принципи та концепції. В результаті реформування в основу вітчизняної базової теорії обліку сьогодні покладено концептуальну основу МСФЗ.

Такий напрям розвитку вітчизняні автори піддають критиці з різних позицій. Наприклад, Г. Кірейцев вважає, що «...повна орієнтація системи бухгалтерського обліку на методологію, передбачену МСФЗ, не обґрунтована і ставить її в положення бути довічною наздоганяючою з безповоротними негативними наслідками» [15, с. 26–27].

Л. Нападівська зазначає, що система бухгалтерського обліку не забезпечує користувачів повною й об'єктивною інформацією про наявність та ефективне використання інтелектуальних ресурсів та їх можливий вплив на досягнення стратегічної мети [16, с. 45].

Більшість вітчизняних учених визнають необхідність розробки нової парадигми бухгалтерського обліку, але по-різному розуміють цей процес. Так, Н. Малюга [17] пропонує нову парадигму під назвою «Подвійна інформаційна динаміка», згідно з якою баланс відображуватиме реальну ринкову вартість підприємства та активи, на які поширюється економічний контроль, а звіт про фінансові результати – його економічний прибуток. Проте запровадження такої парадигми знову призведе до задоволення потреб лише певної частини користувачів.

**СКЛАДОВІ БАЗОВОЇ ТЕОРІЇ ВІТЧИЗНЯНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

| <b>Характеристика</b>                      | <b>До 2000 р.</b>                                                                                                                                                                  | <b>Після 2000 р.</b>                                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Предмет                                    | Майно та результати діяльності підприємства у натуральних вимірах та в узагальненому грошовому вимірнику                                                                           | Фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства                                                                                                                                                                               |
| Методи                                     | Баланс<br>Звітність<br>Подвійний запис<br>Рахунки<br>Інвентаризація<br>Документування<br>Оцінка<br>Калькуляція                                                                     | Баланс<br>Звітність<br>Подвійний запис<br>Рахунки<br>Інвентаризація<br>Документування<br>Оцінка<br>Калькуляція                                                                                                                                           |
| Принципи                                   | Чітко не визначені, але фактично:<br>Превалювання форми над сутністю<br>Непослідовний принцип нарахування та невідповідність<br>Періодичність<br>Історична (фактична) собівартість | Обачність<br>Повне висвітлення<br>Автономність<br>Послідовність<br>Безперервність<br>Нарахування та відповідність доходів і витрат<br>Превалювання сутності над формою<br>Історична (фактична) собівартість<br>Єдиний грошовий вимірник<br>Періодичність |
| Окремі концепції                           | Соціалістична концепція фонду<br>Відновлювана концепція амортизації<br>Баланс-брутто                                                                                               | Концепція господарської одиниці<br>Концепція витрат на амортизацію<br>Баланс-нетто                                                                                                                                                                       |
| Якісні характеристики фінансової звітності | Достовірність<br>Повнота                                                                                                                                                           | Доходливість<br>Доречність<br>Достовірність<br>Зіставність                                                                                                                                                                                               |

Наприклад, залежно від поставленої мети баланс може відображувати податкові, стратегічні, статистичні оцінки активів, зобов'язань і капіталу, а фінансові результати можуть визначатися на основі податкової, облікової або економічної амортизації.

Л. Кіндрацька [2] вважає, що теорія бухгалтерського обліку, сформована протягом тривалого історичного періоду, є цілісною, а зміна окремих концепцій жодною мірою не змінює усталених положень теорії бухгалтерського обліку.

На нашу думку, таке твердження суперечить діалектиці, оскільки нічого незмінного не існує. Незмінними є лише зміни. Існуюча базова теорія бухгалтерського обліку по суті є лише теорією фінансового обліку, методи якого не здатні задовольнити сучасні потреби користувачів. Саме це, а не «науковий еретизм», зумовило виокремлення нових теоретичних напрямів обліку.

Інша група вчених вказує на необхідність радикальної зміни теорії бухгалтерського обліку.

### **РАДИКАЛЬНИЙ ПІДХІД**

Ініціатором цього підходу можна вважати М. Пушкаря, який зазначає, що в системі обліку відбувається революція, яка потребує докорінної ломки системи основних понять, теорій, принципів, законів, а також докорінної перебудови мислення вчених [18, с. 48]. При цьому автор вважає, що слово «бухгалтерський» позбавлено змісту і вживається до цього часу лише як ритуальний термін, а спеціаліста з обліку потрібно назвати «менеджером з інформаційних систем» [4, с. 5]. Для створення сучасної теорії бухгалтерського обліку, на його думку, «потрібно зробити інвентаризацію наукового апарату і теорії із урахуванням надбання інших наук, запозичити нові методи дослідження діяльності підприємства для отримання інформації» [4, с. 10].

Подібний підхід застосовують Ю. Верига і С. Деньга, які пропонують розпочати створення теорії еккаунтингу, яка б включала в себе теорію бухгалтерського обліку, частину теорії економічного аналізу, господарського контролю, прогнозування теорії

інших видів і була б своєрідним синтезом знань, накопичених цими науками за період існування [5, с. 8].

Пропозиція відмовитись від терміну «бухгалтерський» викликає переважно негативну реакцію.

Ф. Бутинець вважає, що це є «...глушіння над пам'яттю своїх вчителів, видатних вчених України..., які ніколи не допускали такого свавілля в нашій науці» [19, с. 226].

На думку С. Легенчука, пропозиція про відмову від терміна «бухгалтерський» свідчить про те, що в Україні відсутні дослідження і співтовариство вчених, які готові й можуть переконливо підтвердити академічний статус бухгалтерського обліку [6, с. 23].

В. Жук хоча й не відмовляється від терміна «бухгалтерський», проте робить ще радикальнішу заяву про те, що «жодна існуюча нині облікова теорія не здатна ефективно прореагувати на виклики сьогодення» [20, с. 142]. Замість цього він пропонує створити інституціональну теорію бухгалтерського обліку, покликану забезпечити як інформаційні запити цих інститутів, так і розвиток облікової практики під зміни в інституційних середовищах [20, с. 145].

Визнаючи важливість інституціональної економічної теорії, слід зазначити, що абсолютизація її не менш небезпечна, ніж її ігнорування. Навіть такий прихильник інституціоналізму та неінституціоналізму, як Г. Кірейцев, вказуючи на їх важливість, закликає не відкидати позитивне інших економічних теорій [15, с. 27].

Автори [21; 22], які до В. Жука досліджували інституціональний підхід до теорії бухгалтерського обліку, не відкидають усі існуючі теорії обліку, а пропонують розширити рамки існуючої теорії обліку та знайти відповідний поставленому завданню методологічний інструментарій.

Отже, застосування інституціонального підходу не означає повної відмови від усіх раніше створених теорій обліку.

Спільною рисою прихильників радикального напрямку є декларація того чи іншого підходу до теорії бухгалтерського обліку без ілюстрації самої теорії. На думку З. Гуцайлюка, саме відсутність комплексного підходу до проблем розвитку теорії бухгалтерського обліку на сучасному етапі й породжує критику тих несміливих поодиноких пропозицій українських економістів щодо реформування чинної системи бухгалтерського обліку [23, с. 18].

## КОМПЛЕКСНИЙ ПІДХІД

Комплексний підхід до побудови теорії бухгалтерського обліку ілюструє С. Легенчук. Розвиваючи ідеї М. Пушкаря (зокрема, щодо метатеорії та інвентаризації існуючих теорій обліку), він пропонує виділяти у складі системи наукових теорій бухгалтерського обліку два рівні: метатеоретичний і теоретичний – загальної теорії [6]. При цьому для побудови метатеорії запропоновано застосовувати концепцію науково-дослідницьких програм (НДП) І. Лакатоса. Далі автор виділяє чотири НДП на основі виду запису, який використовують для відображення господарської діяльності підприємства.

Наприклад, у складі подвійної НДП виділено:

- ядро (рахунки, подвійний запис, баланс, інвентаризація, документування);
- негативну евристику (періодичність, відокремленість підприємства, універсальний (грошовий) вимірник);
- захисний пояс (форми звітності, методи оцінки об'єктів та системи калькулювання);
- позитивну евристику (фундаментальні положення складання фінансової звітності, її якісні характеристики тощо) [6, с. 27].

Безумовно, дворівнева система наукових теорій має право на існування. Проте С. Легенчук припустився серйозної концептуальної помилки, оскільки як метатеорію теорії ведення бухгалтерського обліку пропонує використовувати саме теорію бухгалтерського обліку, якою по суті є НДП у його тлумаченні. При цьому автор використовує парадигмальну теорію наукових змін для виділення НДП.

Крім того, нелогічно виділяти метатеорії виходячи з типу бухгалтерського запису. Вибір типу запису є вторинним по відношенню до цілей системи. Саме вихідна інформація зумовлює процедуру обробки інформації.

Як справедливо зазначає М. Пушкар, «метатеорія обліку відноситься до такої сфери діяльності, в якій облік взаємодіє з психологією, логікою, філософією, інформатикою, системотехнікою, кібернетикою, математикою та іншими науками з метою розробки теорії обліку, яка спроможна пояснити і передбачити раціональні методи збору й обробки даних, що адекватно пояснюють оточуючий світ» [4, с. 10].

Саме таке розуміння метатеорії дасть змогу вдосконалювати структуру бухгалтерського обліку з ура-

хуванням потреб сталого розвитку людства. Питання сталого розвитку все частіше знаходять своє відображення у працях вітчизняних учених.

В. Жук вважає, що глобальне сприйняття ідеї сталого розвитку є неформальною основою майбутніх універсальних моделей розвитку людства, в тому числі і побудови універсального бухгалтерського обліку. Він, як і інші фізіократи та інституалісти, вірить в позитивну еволюцію людства [20, с. 145]. Проте однієї віри замало. Насправді, незважаючи на реальну загрозу існування людства, інтереси людини залишаються орієнтовані передусім на приріст матеріальних благ і відірвані від принципів діяльності природи. Фундаментальне дослідження Б. Прикіна [24] свідчить, що проблему нестійкого розвитку не можна подолати традиційними концепціями людини та суспільства, а сучасна теоретична економіка відіграє негативну роль у їх розвитку.

Тому «Міняти треба усе: ціннісні орієнтири соціальної свідомості, цільові установки суспільного розвитку, етичні максимуми, які визначають відносини людини до іншої людини та людини до природи» [24, с. 297].

Отже, розробку метатеорії бухгалтерського обліку потрібно здійснювати виходячи з принципів екогармонії об'єктивного світу.

Відповідно до викладеного вище структура формування системи бухгалтерського обліку має бути тривірневою (рисунок).

Принципова відміна цієї структури від структури, запропонованої С. Легенчуком, полягає в тому, що починати треба не з аналізу облікових теорій, а з аналізу відповідності існуючих економічних теорій вимогам сталого розвитку та розглядати бухгалтерський облік як складову еколого-економічної системи.

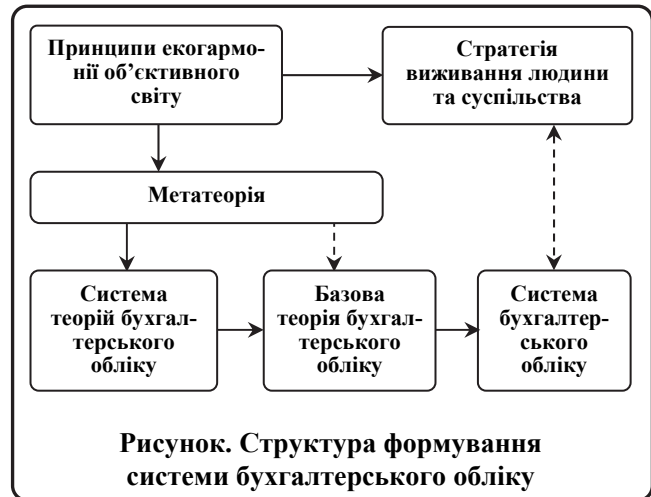


Рисунок. Структура формування системи бухгалтерського обліку

Наведена на рисунку структура дасть змогу узагальнити та узгодити ідеї вітчизняних учених і перейти до наступного етапу досліджень. Передумовою цього є відмова від «націоналпатріотичного» підходу до теорій бухгалтерського обліку. Критерієм відбору теорій має бути їх адекватність потребам суспільства, а не географія виникнення теорії.

## ВИСНОВКИ

1. Незважаючи на різні підходи до теорії бухгалтерського обліку, серед вітчизняних учених переважає думка про необхідність створення нової парадигми бухгалтерського обліку на основі суміжних галузей знань.
2. Оригінальність будь-якої ідеї (як-то заміна усіх теорій обліку на інституціональну теорію або заміна парадигм Т. Куна на концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса) автоматично не означає її наукової новизни та конструктивності.
3. Метатеорія бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на принципах екогармонії об'єктивного світу.
4. Розробку метатеорії слід починати з аналізу відповідності існуючих економічних та інших наукових теорій принципам екогармонії об'єктивного світу.
5. Аналіз публікацій вітчизняних учених свідчить про наявність альтернатив подальшого розвитку теорії обліку:
  - перша – відмовившись від терміна «бухгалтерський», створити нову теорію обліку (еккаунтингу) на основі досягнень у галузі кібернетики, інформатики, системотехніки, наукового менеджменту тощо;
  - друга – на основі систематизації облікових теорій та метатеорії створити нову теорію саме бухгалтерського обліку.
6. Подальше дослідження доцільно спрямувати на перевірку цих гіпотез.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Палий В.Ф.** Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45–48.
2. **Кіндрацька Л.М.** Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №12. – С. 30–33.
3. **Бондар М.І.** Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / М.І. Бондар // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – С.21–24.
4. **Пушкар М.С.** Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
5. **Верига Ю.А.** Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – Ч. 1: Теоретичні аспекти системи еккаунтингу. – 2002. – 355 с.
6. **Легенчук С.** Новий підхід до структури бухгалтерського обліку / С. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №10. – С. 23–29.
7. **Поппер Карл.** Логика научного исследования / Карл Поппер; пер. с англ.; под общ. ред. В.Н. Садовского. – М.: Республика, 2005. – 447 с.
8. **Бутинець Ф.Ф.** Теорія бухгалтерського обліку: [підруч. для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»]. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
9. **Швець В.Г.** Теорія бухгалтерського обліку: [підруч.]. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
10. **Соколов Я.В.** Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
11. **Hyans E.M.** Theory of accounts for accountant students / E.M. Hyans. – New York: Universal Business Institute, 1909. – 208 p.
12. **Goodyear S.H.** The Theory of Accounts containing the essential of Bookkeeping and forms of higher accounting / S.H. Goodyear. – Iowa: The Goodyear – Marshall Publishing Company, 1901. – 206 p.
13. **Sprague C.E.** The Philosophy of accounts / C. E. Sprague. – New York: The Ronald Press Company, 1919. – 161 p.
14. **Чумаченко Н.,** Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2–6.
15. **Кірейцев Г.Г.** Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев: зб. наук. праць. – Вип. 17. – Т. 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22–29.
16. **Нападовська Л.В.** Удосконалення обліково-економічного забезпечення: шлях до нової парадигми / Л.В. Нападовська: зб. наук. праць. – Вип. 17. – Т. 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 44–46.
17. **Малюга Н.М.** Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методичні основи / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 84 с.
18. **Пушкар М.С.** Наука про облік та можливість подолання її стереотипів / М.С. Пушкар: зб. наук. праць. – Вип. 17. – Т. 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 47–50.
19. **Бутинець Ф.Ф.** Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. – Ч. II / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
20. **Жук В.М.** Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку) / В.М. Жук: зб. наук. праць. – Вип. 17. – Т. 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 139–146.
21. **Панков В.В.** Институциональный подход и теория учета / В.В. Панков // Бухгалтерский учет. – 2008. – №1. – С. 51–55.
22. **Чайковская Л.А.** Современные концепции учета: теория и методология: автореф. дис. на получение ученой степени доктора экон. наук: спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» // Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 45 с.
23. **Гуцайлюк З.** Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №2. – С. 14–19.
24. **Прыкин Б.В.** Глобализация экономики – ключ к самосохранению. Деятельность эколога-экономических систем / Б.В. Прыкин. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 335 с.

В статье рассмотрены подходы отечественных авторов к усовершенствованию теории бухгалтерского учета и степень их конструктивности.

Предложена структура формирования системы бухгалтерского учета, которая позволит обобщить и согласовать идеи ученых и перейти к следующему этапу исследований.

**Ключевые слова:** теория бухгалтерского учета, базовая теория, метатеория.

The article deals with the Ukrainian authors' approaches to the improvement of accounting theories and the degree of their viability.

The author introduces the structure of accounting system formation that will make it possible to generalize and correlate scientists' ideas and proceed to the next level of research.