

Канцуров О. О.,

кандидат економічних наук, доцент кафедри
обліку, аналізу і аудиту в АПК
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЯК СПЕЦІАЛЬНИЙ МЕТОД ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто недоліки традиційної методології дослідження бухгалтерського обліку. Аргументовано доцільність застосування при дослідженні бухгалтерського обліку такого спеціального методу пізнання, як інституціональний аналіз, що ґрунтується на методології інституціонального підходу економічної теорії.

Ключові слова: бухгалтерський облік, методи дослідження, інституціональний аналіз.

Пріоритетним завданням сьогодення є забезпечення рівня розвитку бухгалтерського обліку, адекватного економічній моделі й суспільним відносинам, стану суміжних видів діяльності, пов'язаних із економічною інформацією, а також потребам споживачів облікових даних і фінансової звітності.

Реакцією на відсутність гармонізації розвитку бухгалтерського обліку з іншими складними соціально-економічними системами, внаслідок чого виникає незадоволений попит споживачів на обсяг економічної інформації, її деталізацію й оперативність, якість і зрозумілість, є або диференціація облікової діяльності під потреби окремих груп споживачів, або деградація системи.

Зниження якості й затребуваності бухгалтерського обліку в останнє десятиліття значною мірою зумовлене випереджальними темпами його реформування. Як наголошує С. Ф. Голов, реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася адекватними змінами в інших сферах, зокрема у статистиці, оподаткуванні, системі права тощо¹. Те, що за основу реформи було взято вимоги до фінансової звітності не існуючого на той час зацікавленого масового користувача, стало причиною неприйняття реформи більшістю професійної спільноти та іншими споживачами економічної інформації.

Розвиток бухгалтерського обліку визначається численними внутрішніми й зовнішніми чинниками, ступінь впливу яких змінюється в міру трансформації суспільних відносин, а також соціально-економічної ситуації. До зовнішніх чинників, зокрема, належать відносини власності, механізми реалізації державної політики та управління господарськими процесами, положення економічної теорії, правова й податкова системи, вимоги і пріоритети щодо економічної інформації з боку її користувачів, нові об'єкти обліку, прогрес у сфері інформатики тощо. Внутрішніми чинниками є тео-

¹ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моногр. / С. Ф. Голов. — К. : Ц.-тр учбов. літ.-ри, 2007. — С. 3.

ретичні й прикладні наукові здобутки, розвиток професії бухгалтерського обліку, становлення й посилення впливу професійних об'єднань бухгалтерів, запровадження нових форм і методів обліку та ін.

З огляду на численність чинників, різний ступінь їх впливу, а подекуди й різноспрямованість визначальну роль у забезпеченні збалансованого розвитку обліку має відігравати бухгалтерська наука, одним із основних завдань якої є застосування широкого спектра сучасних методів пізнання в дослідженні бухгалтерського обліку, аналіз його стану, визначення зовнішніх і внутрішніх тенденцій розвитку для досягнення достовірності висновків і обґрунтованості пропозицій. Тому впровадження в дослідницьку діяльність сучасних методів пізнання є важливим і актуальним науковим завданням.

Питання вдосконалення методології дослідження бухгалтерського обліку розглядалися у працях українських науковців: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, Ю. А. Кузьмінського, В. Г. Лінника, Л. Г. Ловінської, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука та ін. Утім, залишається значне коло невирішених теоретико-методологічних проблем, пов'язаних із обмеженим застосуванням при дослідженні сучасних методів, розроблених і широко застосовуваних у суміжних наукових сферах.

Про необхідність поширення методології інституціональної теорії на вивчення проблем бухгалтерського обліку наголошує Г. Г. Кірейцев², однак такий підхід досі не знайшов належної реалізації в наукових дослідженнях.

Одним із основних завдань науки є отримання нових знань про природу, суспільство, окремі речі та явища, що досягається, зокрема, через застосування нових методів пізнання.

Метою статті є обґрунтування необхідності застосування в дослідженні бухгалтерського обліку такого спеціального методу пізнання, як інституціональний аналіз, що базується на методології інституціонального підходу економічної теорії.

Питанням розвитку бухгалтерського обліку в Україні за сучасних соціально-економічних умов присвячені докторські дисертаційні роботи С. Ф. Голова, Н. М. Малюги, О. М. Петрука. У контексті нашого дослідження науковий інтерес становить методологічний інструментарій, що застосовувався вченими для аналізу стану та визначення перспектив розвитку бухгалтерського обліку.

Так, методологічною основою дослідження системи бухгалтерського обліку в Україні, проведеного С. Ф. Головим, стали діалектична теорія пізнання, системний підхід до вивчення стану й розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження застосовано такі методи, як дедукція, індукція, аналіз, синтез (дослідження сутності гармонізації і трансформації системи бухгалтерського обліку в Україні, трактування управлінського обліку, предмета й методу глобального обліку); порівняльний аналіз (для визначення відповідності законодавчих

² *Кірейцев Г. Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : моногр. / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.

актів України в галузі бухгалтерського обліку міжнародним стандартам фінансової звітності і директивам ЄС); моделювання та графічний метод (при розробці методики трансформації фінансової звітності, алгоритмів професійного судження й контуру стратегічно орієнтованої системи обліку); статистичні методи (для визначення функцій витрат)³.

Н. М. Малюга для дослідження системи бухгалтерського обліку та процесу її розвитку під впливом глобалізації використовувала діалектичний метод, що дало змогу розкрити соціальну природу бухгалтерського обліку, його завдання й функції. Застосування принципу об'єктивності й системного підходу дало можливість обґрунтувати двоєдиний підхід до визначення облікових принципів та необхідність впровадження єдиного плану рахунків для регламентації методології бухгалтерського обліку. Доповнення системного підходу історичним методом сприяло створенню нової парадигми бухгалтерського обліку та виявлення її основних параметрів як результату еволюції суспільства. Завдяки поєднанню системного підходу, історичного методу та методів аналізу й синтезу систематизовано існуючі облікові теорії в розрізі вчень, наукових шкіл і країн, а також сформовано ієрархію методології, яка полягає в обґрунтуванні наявності трьох якісно самостійних і взаємопов'язаних методологічних рівнів⁴.

Методологічною основою дослідження національної системи бухгалтерського обліку в контексті її гармонізації на національному й міжнародному рівнях, проведеного С. М. Петруком, стали загальнофілософські й загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у національній системі бухгалтерського обліку, сучасні напрями економічної теорії, зокрема інституціоналізм. Методика дослідження ґрунтується переважно на системному підході, що викликано змістом проблеми розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Для виконання поставлених завдань використано діалектичний принцип історизму – для розкриття генезису бухгалтерського обліку; загальнометодологічні засади системного підходу – для визначення властивостей бухгалтерського обліку як системи, уточнення його предмета й методів; емпіричні, теоретичні й загальнологічні методи наукового пізнання (порівняння, гіпотетико-дедуктивний, аналіз і синтез, абстрагування, індукція й дедукція, ідеалізація) – для виявлення теоретико-методологічних основ гармонізації національних систем бухгалтерського обліку та вдосконалення системи його регламентації⁵.

Утім, методологія інституціональної теорії була застосована О. М. Петруком лише з метою обґрунтування її використання як організаційної

³ *Голов С. Ф.* Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Голов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун.-т ім. В. Гетьмана, 2009. – 31 с.

⁴ *Малюга Н. М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методичні основи : автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Н. М. Малюга – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун.-т., 2006. – 37 с.

⁵ *Петрук О. М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / О. М. Петрук. – К. : Київ. нац. екон. ун.-т ім. В. Гетьмана, 2006. – 33 с.

системи регулювання економіки. Аналіз бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту в розглянутому дослідженні залишився поза увагою автора.

Зазначене свідчить про те, що у більшості праць дослідження бухгалтерського обліку здійснюється на засадах методів пізнання, традиційних для економічної науки, та про обмежене застосування в них положень економічної теорії й сучасних наукових досліджень із питань ринкової економіки. Отже, при обґрунтуванні шляхів розвитку бухгалтерського обліку не враховується один із важливих чинників, на якому наголошує Г. Г. Кірейцев, а саме вплив економічної теорії на господарські механізми регулювання підприємницької діяльності та на теорію бухгалтерського обліку й господарського контролю⁶.

Це стало однією із причин ізоляції бухгалтерського обліку від інших наук, на яку звертає увагу М. С. Пушкар та внаслідок якої на облік не вплинули досягнення світоглядних, природничих, суспільних, економічних, гуманітарних та інших наук. На його думку, ізоляція обліку від новітніх досягнень науки й техніки зробила цю систему малодослідженою, нерациональною, позбавленою мети та бачення перспектив розвитку⁷.

Традиційно бухгалтерський облік розглядається як система або процес, оскільки визначальне місце в його дослідженні посідає обрана концепція пізнання. Тому традиційно бухгалтерський облік визначається як інформаційна система або процес обробки даних про факти господарського життя та перетворення їх у звітну інформацію. Порядок пояснення явищ залежить від обраної концепції тлумачення сутності бухгалтерського обліку, котрий розглядається як процес або як система⁸. При цьому не береться до уваги соціальний характер діяльності у сфері бухгалтерського обліку.

Найбільш спрощену формулу соціальної діяльності можна сформулювати таким чином: “людиною для людей”, тобто певна діяльність здійснюється людиною, а її результати споживаються або використовуються іншою людиною, суб’єктом господарювання, суспільством.

Ключовим елементом бухгалтерського обліку є його суб’єкт. Це особа, уповноважена на складання первинних документів, обліковець, бухгалтер. До процесу збору та поширення економічної інформації можуть бути залучені також інші працівники підприємства.

Тільки людина може забезпечити спостереження, оцінку й відповідну фіксацію фактів господарського життя. Навіть за автоматизації процесу спостереження його алгоритм задається людиною, також саме вона здійснює оцінку отриманої інформації та її інтерпретацію. Крім того, обов’язковою умовою включення інформації про факти господарського життя до інформаційної системи є її підтвердження вповноваженими особами шляхом складання відповідного документа.

⁶ *Кірейцев Г. Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки : моногр. / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – С. 199.

⁷ *Пушкар М. С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : моногр. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – С. 33.

⁸ *Малюга Н. М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – С. 27.

Видатний російський учений Я. В. Соколов на початку своєї праці “Основи теорії бухгалтерського обліку” зауважує, що бухгалтерський облік ведеться заради людей, зацікавлених у його даних⁹. Розвиток думки про соціальний характер обліку знаходимо далі в цій самій праці: “Облік являє собою тільки штучне розширення людської пам’яті. У примітивних господарствах увесь облік вміщується в голові бухгалтера, у складніших – голови не вистачає, але інформація зафіксована на яких-небудь носіях, по суті, є продовженням пам’яті. Звідси випливає висновок: бухгалтерський облік, будь-то рахівництво та/або рахункознавство ведеться не на папері й не на магнітних носіях, а в головах людей, у їхній пам’яті та в їхніх серцях”¹⁰.

Утім, незважаючи на соціальний характер діяльності у сфері бухгалтерського обліку, використання результатів досліджень соціології в теорії обліку є незначним, і найбільше це проявляється в обмеженості застосовуваних методів його пізнання.

У більшості сучасних досліджень поза увагою науковців залишається низка чинників суб’єктивного характеру, зумовлених особливостями й закономірностями поведінки бухгалтерів та інших суб’єктів економічних відносин у цій сфері, які впливають на якість економічної інформації.

Як зауважує один із фундаторів інституціоналізму Д. Норт, “традиційні поведінкові постулати завадили економістам серйозно взятися за вельми фундаментальні питання, й перегляд цих постулатів має дуже важливе значення для подальшого розвитку соціальних наук. Мотивації “акторів” складніші (а їхні переваги менш стабільні), ніж прийнято вважати... Індивіди роблять вибір на основі суб’єктивно вироблених моделей, які відрізняються від моделей інших індивідів... Хід усєї світової історії дає величезну кількість свідчень, що поведінка людини значно складніша за просту раціональну некооперовану поведінку”¹¹.

Дослідження питань бухгалтерського обліку необхідне, оскільки “суперечливість майнових інтересів учасників економічних відносин призводить до того, що облік починають використовувати як засіб їх узгодження, через що він стає ареною, де стикаються інтереси цих учасників”¹².

Значну увагу висвітленню цієї теми приділяє Я. В. Соколов, зокрема він доходить висновків, що бухгалтерський облік використовує ті методологічні прийоми, які відображають інтереси найвпливовіших груп потенційних учасників господарського процесу, та відбиває не абсолютну істину, а компроміс інтересів тих, хто формує бухгалтерську методологію, й тих, хто впливає на неї¹³.

⁹ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – С. 4.

¹⁰ Там само. – С. 16.

¹¹ Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики : пер. с англ. / Д. Норт. – М. : Начала, 1997. – С. 34–43.

¹² Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности : учеб. / отв. ред. проф. С. Г. Чаадаев. – М. : Юность, 1999. – 416 с.

¹³ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – С. 5.

П. П. Німчинов зазначає: “У кожній суспільній формації панівний клас використовує облік, його технічні засоби і методи для закріплення і зміцнення свого політичного й економічного становища. Тому господарський облік є класовим”¹⁴.

З урахуванням соціального характеру діяльності у сфері бухгалтерського обліку предметом дослідження теорії бухгалтерського обліку має бути також вивчення відносин, що складаються між індивідуумами й суб'єктами економічних відносин, які беруть участь у процесі формування економічної інформації, інтересів різних груп, що впливають на становлення методології, за якою здійснюється бухгалтерська процедура, виявлення закономірностей залежності якості економічної інформації, зокрема фінансової звітності, від моделі регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку та інших питань, що виходять за межі традиційного предмета й методу бухгалтерського обліку.

Для реалізації цього завдання необхідно вдосконалити методологію досліджень. Зокрема, у дослідженнях бухгалтерського обліку не набули широкого застосування міждисциплінарні методи пізнання, сформовані на перетині предметів різних наук. Наприклад, на перетині економіки й соціології сформувалася інституціональна теорія, яка у формі різних течій розвивається вже понад століття. Проте методологічний інструментарій інституціоналізму в теорії бухгалтерського обліку до останнього часу комплексно не використовувався.

Інституціональна теорія стала методологічною основою спеціального методу дослідження складних соціально-економічних систем – інституціонального аналізу, особливість якого полягає у визнанні й розгляді об'єкта дослідження як соціально-економічного інституту та використанні його “як головного аналітичного інструменту дослідження, базової складової аналітичних моделей”¹⁵.

Соціально-економічні інститути є похідними від соціально-економічної діяльності як сукупності поведінки індивідуумів і суб'єктів економічних відносин у цій сфері. Отож їх кількість є змінною та залежить від числа активно задіяних у соціально-економічному житті видів і сфер діяльності. Крім того, непоодинокими є випадки формування декількох інститутів, що регулюють поведінку індивідуумів і суб'єктів економічних відносин, у межах однієї сфери соціально-економічної діяльності. Тобто в межах одного виду діяльності можуть функціонувати декілька інститутів, виникнення яких спричинене ускладненням соціально-економічних процесів, специфікою відносин. Разом із тим існування інституту поза межами певної сфери соціально-економічної діяльності є неможливим.

Завданням інституціонального аналізу є вивчення сутності бухгалтерського обліку з урахуванням чинників, зумовлених поведінкою індивідуумів

¹⁴ Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. – К. : Вища шк., 1977. – С. 7.

¹⁵ Гайдай Т. В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу / Т. В. Гайдай // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 53–64.

і суб'єктів економічних відносин у цій сфері, на підставі аналізу соціальних правил (формальних і неформальних), які її регулюють, виявлення закономірностей, особливостей, тенденцій такої поведінки, механізмів її регулювання, чинників, а також оцінка впливу поведінки на якість економічної інформації, формування методології бухгалтерського обліку та його розвиток як науки та прикладної діяльності.

Для пояснення відмінностей у рівні інституційного розвитку й виявлення закономірностей формування інститутів необхідно застосувати міждисциплінарний підхід, що ґрунтується на аналізі сутності інститутів, їх еволюції і специфіки функціонування в різних економічних системах¹⁶. Інституціональний аналіз є лише одним із методів дослідження з обмеженою сферою застосування. Як зазначає В. В. Дементьев, інститути є лише частиною суспільного механізму регулювання та не охоплюють своєю дією всієї господарської поведінки; відповідно інституційний аналіз є лише окремим випадком економічного аналізу¹⁷.

Використання спеціальних методів пізнання має на меті подолати межі розгляду бухгалтерського обліку або як системи, або як процесу. В нашому дослідженні методом пізнання обрано інституціональний аналіз, у зв'язку з цим бухгалтерський облік розглядається як соціально-економічний інститут.

Під терміном “інститут” ми розуміємо систему формальних (законодавчо-нормативних) та/або неформальних (морально-етичних) правил, спрямованих на впорядкування певної соціально-економічної сфери, які через обмеження поведінки індивідуумів і суб'єктів економічних відносин визначають взаємовідносини між ними у сукупності з механізмом забезпечення дотримання відповідних правил (примушення й контролю), а також органом (установою, організацією), що забезпечує реалізацію цього механізму. Базовими елементами соціально-економічного інституту є правила, механізм забезпечення їх дотримання та орган, який здійснює його реалізацію, санкції за порушення правил.

Залежно від статусу правил, якими регулюється поведінка індивідуумів і суб'єктів господарювання в певній сфері соціально-економічної діяльності, інститути класифікуються на формальні й неформальні. До формальних слід зарахувати інститути, що ґрунтуються на формальних правилах, дотримання яких забезпечується шляхом примусу, а гарантом виконання, як правило, є держава. У неформальних інститутах формальних правил або немає, або вони мають загальний характер та не регламентують поведінку індивідуумів і суб'єктів економічних відносин, відповідно їх вплив є не визначальним, механізм забезпечення дотримання правил спрямований на стимулювання їх дотримання, а санкції зазвичай морально-етичного плану.

¹⁶ Носова О. В. Институциональные подходы к исследованию переходной экономики / О. В. Носова // Экономическая теория. — 2006. — № 2. — С. 25–36.

¹⁷ Дементьев В. В. Что мы исследуем, когда исследуем институты? / В. В. Дементьев // Экономический вестник Ростовского государственного университета. — 2009. — Т. 7, № 1. — С. 27.

Механізм забезпечення дотримання правил, орган, що здійснює його реалізацію, та санкції стосовно порушення формальних правил закріплені законодавчо. Що стосується неформальних правил поведінки, то, хоча санкції за їх порушення, як правило, мають морально-етичний характер, наслідки застосування цих санкцій є економічно обґрунтованими та можуть бути кількісно виміряні у вигляді упущеної вигоди, недоотриманого прибутку, низької заробітної плати, зниження професійного чи соціального статусу тощо.

Механізм забезпечення дотримання неформальних правил складається із двох взаємопов'язаних складових – морального заохочення та суспільного осуду, тобто за допомогою моральних стимулів заохочують до найкращої або оптимальної поведінки, а через суспільний осуд обмежують опортуністичну поведінку та змушують дотримуватися неформальних правил. Одним із основних критеріїв дотримання неформальної поведінки є висока ділова репутація.

Дослідження на засадах методології інституціональної теорії дає змогу передбачити розвиток об'єкта дослідження під впливом чинників, зумовлених поведінкою індивідуумів і суб'єктів економічних відносин у відповідній сфері, на підставі виявлених закономірностей, особливостей, тенденцій такої поведінки, а також механізмів її регулювання.

Можна виокремити такі етапи інституціонального аналізу:

- 1) аналіз сфери соціально-економічної діяльності та ідентифікація наявних інститутів;
- 2) аналіз структури й елементів соціально-економічного інституту;
- 3) аналіз ефективності соціально-економічного інституту;
- 4) аналіз компліментарності соціально-економічного інституту та його відповідності загальній інституціональній структурі;
- 5) виявлення й аналіз інтересів груп впливу;
- 6) аналіз еволюції соціально-економічного інституту, природи його сучасної моделі (еволюційна, імпортована, індивідуально побудована тощо);
- 7) обґрунтування пропозицій та розробка науково-практичних рекомендацій з удосконалення соціально-економічного інституту.

При дослідженні певної соціально-економічної сфери має бути не тільки проведено ідентифікацію всіх соціально-економічних інститутів у цій сфері, а й визначено актуальність інституту, тобто відповідність його регулюючих норм рівневі розвитку соціально-економічних відносин.

Після ідентифікації інституту проводиться його аналіз на предмет виявлення елементів, зв'язків між ними та внутрішньої взаємоузгодженості. Соціально-економічний інститут має бути проаналізований на завершеність, тобто наявність усіх елементів регулювання: формальних та/або неформальних правил, механізму забезпечення їх дотримання та органу, який здійснює реалізацію механізму. При цьому необхідно провести дослідження на предмет розриву (конфлікту) між формальними й неформальними нормами, адже наявність такого конфлікту стримує розвиток інституту. Неврахування у правовому регулюванні національного менталітету, соціально-психо-

логічних чинників знижує ефективність інституту та змушує індивідуумів і суб'єктів економічних відносин до опортуністичної поведінки.

Ефективність інституту залежить від рівня визначеності, передбачуваності поведінки індивідуумів і суб'єктів економічних відносин у відповідній сфері. Чим нижчий цей рівень, тим нижча ефективність інституту. Кількісним виразом неефективності інституту є високі трансакційні витрати.

При аналізі компліментарності мають бути досліджені зв'язки між соціально-економічними інститутами, їх взаємообумовленість, сумісність, визначені конкуруючі й доповнюючі інститути. Конкуруючими є інститути, які містять альтернативні норми регулювання поведінки індивідуумів і суб'єктів господарювання, і відповідно різні поведінкові моделі. До доповнюючих належать інститути, які в межах єдиної поведінкової моделі регулюють вузьке питання, окремі особливості поведінки, або певні відносини та норми, які не суперечать одні одним. Також вивчаються підсистеми інституту, або його ієрархічні рівні, тобто інститути, похідні від досліджуваного. Аналізуються й інші аспекти міжінституціональних зв'язків.

У процесі аналізу мають бути встановлені групи інтересів, що справляють значний вплив на розвиток соціально-економічного інституту та рівень його ефективності. Стосовно бухгалтерського обліку це категорії споживачів даних і звітності, які впливають на формування методології обліку та якість інформації.

Велике значення для розуміння соціально-економічного інституту має природа його походження, еволюція й умови формування в сучасному вигляді. У процесі ринкових трансформацій в інституціональне середовище були імплантовані інститути розвинутої економічної системи, однак через низький рівень їх адаптації до соціально-економічної ситуації, етнопсихологічні особливості або наявність аналогічного національного інституту з більшим впливом на поведінку індивідуумів і суб'єктів економічних відносин, запозичені інститути виявилися неефективними. Такі особливості повинні враховуватися при визначенні шляхів реформування інституту.

Таким чином, із метою забезпечення системності дослідження, виявлення всіх форм прояву предмета дослідження та достовірності висновків, отриманих за його результатами, при його проведенні необхідно комплексно застосовувати методи пізнання – як філософські й загальнонаукові, так і спеціальні міждисциплінарні відповідно до потреб аналізу.

Застосування інституціонального аналізу як спеціального міждисциплінарного методу, який ґрунтується на методології інституціоналізму, для дослідження системи бухгалтерського обліку дає змогу вийти на якісно новий рівень досліджень, збагативши теоретико-методичні напрацювання в цій сфері, а також науково обґрунтувати шляхи розв'язання проблеми його розвитку з урахуванням чинників, які не бралися до уваги в дослідженнях, що проводилися лише з допомогою загальнофілософських і загальнонаукових методів пізнання.