

Лежненко Л. И.

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетмана

ПОРЯДОК АНАЛИЗА СООТВЕТСТВИЯ ВЫБРАННОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ И УЧЕТНЫХ ОЦЕНОК ДЕЙСТВУЮЩИМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ**Резюме**

В статье исследованы проблемные вопросы анализа выбранной учетной политики и учетных оценок в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Предложен алгоритм проверки соответствия учетной политики субъекта хозяйствования МСФО. Определены значение, эффективность и целесообразность выбранной учетной политики и оценок, а также приведены возможные пути их изменения.

Ключевые слова: учетная политика, учетная оценка, Международные стандарты финансовой отчетности.

Lezhnenko L. I.

Vadim Hetman Kyiv National Economic University

THE PROCEDURE FOR ANALYSIS OF COMPLIANCE OF ACCOUNTING POLICIES AND ESTIMATES WITH THE CURRENT INTERNATIONAL STANDARDS**Summary**

The article investigated the analysis of the problematic issues of accounting policies and accounting estimates in accordance with International Financial Reporting Standards. We propose an algorithm to check consistency with the policies of a business entity to IFRS. Defined value, effectiveness and appropriateness of accounting policies and estimates, as well as are the possible ways to change them.

Key words: accounting policy, accounting estimate, International financial reporting standards.

УДК 657:334

Лоханова Н. О.

Одесский национальный экономический университет

ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ З ПОЗИЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ НЕОІНСТИТУЦІОНАЛІЗМУ

Дана оцінка стану облікової системи в Україні і процесів її реформування шляхом запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності на підставі концепцій інституціональних змін й інституціональних матриць. Обґрунтовано висновок, що облікова система вітчизняних підприємств на сьогодні будується виходячи з ідеології Х-матриці, тобто вона орієнтована на обслуговування в першу чергу інтересів державних інститутів, а не інтересів власників бізнесу. Доведена необхідність розвитку всіх ринкових інститутів, що притаманні Y-матриці, із підтриманням змін в ідеології, формуванням інститутів субсидіарної ідеології, коли цінності кожного підприємця, кожного інвестора будуть захищені державою, що змінить пріоритети в цільовому спрямуванні облікової системи.

Ключові слова: реформування облікової системи, інституціональні матриці, інституціональні зміни, стандарти обліку, МСФЗ.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку як вітчизняної, так і світової економіки характеризується процесами численних інституціональних перетворень. Напрями інституціональних змін стосуються багатьох інститутів, зокрема в останні десятиріччя простежується виникнення низки наднаціональних інститутів через підвищення рівня глобалізації; відбувається зміна місця держави та її органів в економіці, приймаються зміни в системі законодавчих та інших регуляторних актів, трансформується роль податкової і судової систем, постійно змінюються «правила гри» на ринку, виникають нові типи господарювання, відповідно змінюється й облікова система.

Стосовно регулювання системи бухгалтерського обліку, в країні і світі простежуються суттєві зміни саме в частині інститутів – з'являються і збільшують свою роль інститути наддержавного рівня – у вигляді Комітету і Ради з МСФЗ, які розробляють і здійснюють розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності. В останні десятиріччя тенденції розвитку бухгалтерсько-

го обліку і звітності в Україні пов'язані саме з підвищенням значущості цього наднаціонального інституту як важливого регуляторного механізму, спрямованого на підвищення якості облікової інформації в усьому світі. Запровадження МСФЗ в Україні сьогодні стало реальністю на нормативно-законодавчому рівні, однак, на практиці застосування нормативних документів у вигляді міжнародних стандартів зустрічає безліч перешкод, з причинами яких, на наш погляд, і доцільно розібратися.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми пошуку шляхів реформування вітчизняної облікової системи, у тому числі з позицій інституціональних змін з одного боку і з точки зору запровадження МСФЗ з іншого, досліджуються в роботах цілого ряду дослідників: М. Бондаря, Ф. Бутинця, Г. Давидова, І. Дрозд, С. Голова, З. Задорожного, Є. Калюги, Г. Кірейцева, Ю. Кузьмінського, І. Лазарішиної, С. Левицької, Л. Ловінської, В. Максимової, Н. Малюги, А. Озеран, М. Пушкаря, С. Свірко, В. Савчука, Л. Сука,

В. Швеця та інших. Між тим, єдиного підходу досягнути не вдалося. Більшість авторів є прихильниками більш широкого запровадження МСФЗ в Україні, однак, відмічають труднощі, що виникають на цьому шляху. Отже, доцільно розібратися, що саме з позицій інституціональних підстав у запровадженні МСФЗ створює перепони, і як їх подолати.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Невирішеним на цей час є цілий ряд аспектів реформування обліку в Україні. Зокрема, не з'ясовано, чому на практичному рівні Міжнародні стандарти фінансової звітності навіть для тих суб'єктів господарювання, для яких їх застосування є обов'язковим, не стали реально працюючим інструментом створення якісної обліково-звітної інформації, чому облікові працівники досить формально відносяться до запровадження МСФЗ і практично не приділяють увагу питанням якісного подання фінансової звітності, які інституціональні причини занепаду бухгалтерського обліку в Україні і якими засобами ця ситуація може бути змінена.

Мета статті полягає в тому, щоб оцінити стан реформування облікової системи з позицій інституціонального підходу, визначити причини, що перешкоджають подальшому розвитку бухгалтерського обліку в напрямку запровадження МСФЗ на підставі концепцій інституціональних змін та інституціональних матриць. Це дозволить урахувати і подолати такі причини, а також з'ясувати подальші кроки на шляху реформування обліку в Україні.

Виклад основного матеріалу. Як відомо, у межах неінституціональної економічної теорії, зокрема в концепції Дугласа Норта, інституціональні зміни розглядаються як процес зміни формальних правил і неформальних відносин (традицій, загальноприйнятих норм поведінки, досягнутих домовленостей між учасниками угоди) [1]. Д. Норт вважає, що джерела інституціональних змін слід шукати у зовнішньому середовищі, накопиченні досвіду і знань і об'єднанні цих моментів в уявних (ментальних) конструкціях діючих осіб [2, с. 97-134]. На думку автора концепції, інституціональні перетворення залежать також від взаємодії груп інтересів, що виражаються державою і гілками її влади. Вважаємо, що поряд із вельми суттєвою роллю державних інститутів не менш важливе значення має взаємодія інтересів всіх інших соціальних інститутів і груп. Також слід зазначити, що джерела інституціональних перетворень можуть мати не тільки зовнішній, а й внутрішній характер.

У кінцевому підсумку відбуваються постійні неформалізовані зміни системи поглядів і цінностей в суспільстві в цілому і в економіці зокрема, що призводять до подальших перетворень в системі діючих формалізованих соціальних інститутів. У той же час зрозуміло, що одночасно відбувається і зворотний процес: зміни формальних інститутів призводять до подальших поступових неформальних змін. Саме такі процеси зараз відбуваються в обліковій системі підприємств нашої країни.

Як зазначає Дуглас Норт, інститути – це «правила гри» в суспільстві, або «створені людиною обмежувальні рамки, котрі організують взаємовідносини між людьми. Отже, вони задають структуру збуджувальних мотивів людської взаємодії – чи то в політиці, чи то в соціальній сфері або економіці. Інституціональні зміни визначають те, як суспільства розвиваються в часі,

і таким чином є ключем до розуміння історичних змін» [2, с. 17].

Дуглас Норт відокремлює різні види інституціональних змін: з одного боку, інкрементні і дискретні, з другого, – спонтанні і цілеспрямовані [2, с. 116; 3, с. 83].

При тому інкрементні зміни стосуються незначних коригувань інституціональних угод з метою удосконалення норм і правил в інституціональному середовищі, що змінюється, а дискретні – передбачають радикальні зміни в формальних правилах. Спонтанні і цілеспрямовані зміни відокремлюються залежно від того, чи виникають вони внаслідок цілеспрямованих дій або носять стихійний характер. Як справедливо зазначається в [3, с. 83], формальні інститути змінюються цілеспрямовано, а неформальні – як цілеспрямовано, так і спонтанно.

Але постає запитання, що саме вкладається в термін «інституціональні зміни»? На думку Кірдіної С.Г., «процес інституціональних змін можна розуміти як процес удосконалення інституціональних форм, який здійснюється в руслі еволюції, що задається типом інституціональної матриці суспільства» [4].

У межах такого підходу основні обмеження для позитивних інституціональних змін знаходяться у сфері тих соціальних взаємодій, які властиві суспільству на даному етапі. Якщо застосувати цей термін стосовно системи обліку, то можна зробити висновок, що основні обмеження для позитивних змін у розвитку облікової системи сьогодні знаходяться у сфері сталих інститутів, при тому маються на увазі не стільки формальні інституціональні норми, а й інститути неформального характеру, які мають вельми суттєвий вплив в межах будь-якого суспільства [5, с. 58-60; 6].

Інститут бухгалтерського обліку є інститутом, який покликаний обслуговувати економіку кожного господарюючого суб'єкта, а в кінцевому підсумку – і в цілому економіку держави [5, с. 58-60; 6].

Ставлячи за мету проаналізувати процеси реформування обліку з позицій неінституціонального підходу, вважаємо за доцільне взяти за основу концепцію інституціональних матриць, запропоновану С.Г. Кірдіною [4].

У межах концепції С.Г. Кірдіної відокремлені 2 типи суспільств, що існують у світі, із двома типами інституціональних матриць, які умовно названі Х-матриці і Y-матриці. Базові інститути, що формують склад кожної із матриць, згруповані у 3 групи: інститути економічної сфери, інститути політичної сфери й інститути ідеологічної сфери. При тому для суспільств з інституціональною матрицею Х-типу в частині економіки є характерними інститути ридистрибутивного типу (поняття введено К. Полан'ї), яким властиве опосередкування центральними державними чи суміжними із ними інститутами руху цінностей і послуг, а також прав з їх виробництва і використання; в політичній сфері – інститути унітарно-централізованого політичного устрою; в ідеологічній сфері – інститути комунітарної ідеології з чітко виразним домінуванням колективних цінностей над особистими, тобто пріоритет «ми», «держава», «суспільство» над «Я», особистістю [4].

Що стосується суспільств з інституціональною матрицею Y-типу, то для них характерні наступні базові інститути: у сфері економіки – інститути ринкової економіки, у сфері політики – інститути федеративного устрою в широкому сенсі цього слова, у сфері ідеології – інститути субсидіарної

ідеології, для яких є характерним переважне значення індивідуальних цінностей, пріоритет «Я» над «Ми», верховенство особистості, прав і свобод громадян по відношенню до цінностей суспільства, які відносно особистості мають підпорядкований, субсидіарний характер.

Субсидіарність розуміється як переважне значення в ідеології, пріоритет інтересів індивіду, суб'єкта на інтересами будь-яких спільнот.

Для країн Західної Європи і США є властивими суспільства з інституціональною матрицею Y-типу, а для України, Росії, більшості країн Азії і Латинської Америки – з інституціональною матрицею X-типу. Хоча, на думку автора концепції, в більшості суспільств незалежно від основного типу інституціональної матриці діють не лише базові інститути, характерні для даного типу, а й комплементарні, тобто інститути альтернативної матриці. Інша справа, що домінують все ж таки базові інститути, а комплементарні постають як допоміжні.

Виходячи із концепції інституціональних матриць, можемо констатувати, що базовими для України постають інститути X-матриці, а комплементарними – інститути Y-матриці. Дійсно, Україна – унітарна держава з економікою, в якій суттєво проявлені інститути редистрибутивного типу; інститути ринкового типу присутні, але їх розвиток знаходиться на низькому ступені (що, наприклад, підтверджується низьким рівнем захищеності прав приватної власності в Україні); в ідеології чітко простежується і продовжує всіляко підтримуватися пріоритет домінування колективних цінностей над особистістю, а якщо перенести фокус на суб'єктів господарювання – то пріоритет інтересів держави над інтересами господарюючих суб'єктів. У табл. 1 представлені базові інститути ринкової економіки, відокремлені згідно з підходом Кірдіної С.Г., і дана наша оцінка того, в якій мірі вони зараз розвинуті і захищені в Україні.

Як видно з табл. 1, рівень розвинутості і захищеності інститутів ринкового типу в Україні фактично вельми низький.

Ми проаналізували в цілому ситуацію, що склалася в українському суспільстві, однак наш інтерес до концепції інституціональних матриць зумовлений тим, що заручником такої ситуації постає не лише кожний господарюючий суб'єкт, а й його облікова система, яка покликана обслуговувати відповідні інтереси зацікавлених осіб.

Облікова система вітчизняних підприємств на сьогодні будується виходячи із ідеології X-матриці, тобто вона виходить із обслуговування в першу чергу інтересів держави, а не інтересів власників бізнесу. Постає питання: а як це сто-

сується процесів реформування обліку в Україні?

В останні роки в Україні здійснюються кроки, спрямовані на запровадження МСФЗ як інституту, що має нормативно врегулювати процес ведення обліку і складання звітності. Однак МСФЗ є типовим проявом інститутів, які властиві інституціональним системам Y-типу із добре розвинутими ринковими інститутами в економіці, і головне з ідеологією субсидіарного характеру, коли всебічно захищаються і підтримуються інтереси власників бізнесу, господарюючих суб'єктів, а інтереси держави мають підпорядкований характер.

Отже, інституціональні зміни, спрямовані на реформування облікової системи, стикаються з об'єктивним протиріччям – вони не в повній мірі співвідносяться із базовими інститутами інституціональної системи, вони є комплементарними відносно неї. А отже, можна зробити висновок, що формально МСФЗ можуть бути запроваджені, однак для того, щоб вони стали реально і ефективно працюючим інструментом побудови облікової системи, що обслуговує інтереси всіх зацікавлених осіб, потрібні додаткові цілеспрямовані зусилля на всіх рівнях. І головне – необхідний реальний розвиток всіх інститутів, що притаманні Y-матриці, тобто ринкових інститутів із підтриманням змін в ідеології, коли інтереси суб'єктів господарювання займуть не менш важливе місце, ніж інтереси держави. Стосовно обліку мається на увазі, що інтереси в інформації всіх зацікавлених осіб стануть привілейованими між собою й усунути привілейовані права державних інститутів на облікову інформацію.

Також хотілося б кілька слів сказати взагалі про склад інституціональної системи. У праці Я. Кузьміна інституціональна система представлена у вигляді трьох підсистем, кожна з яких міститься на одному із рівнів, що в цілому формують піраміду [7, с. 10]. Широку основу цієї піраміди складають традиції і цінності, на неї опираються неформальні правила, а на вершині стоять формальні правила. Як зазначають класики теорії неінституціоналізму, саме ця схема відображає взаємозв'язок і ієрархію можливостей підсистем до змін [7, с. 31].

Тепер розглянемо, яким чином ця концепція працює стосовно обліку і як вона може допомогти в оцінці ситуації реформування облікової системи в Україні.

На цей час в Україні здійснено конкретні кроки, спрямовані на зміну формальних правил ведення бухгалтерського обліку. Так, до цих кроків відносяться наступні:

– прийнято і постійно оновлюються національні Положення (стандарти) бухгалтерського облі-

Таблиця 1

Базові інститути економічної складової інституціональної системи ринкового типу та оцінка ступеня їх розвинутості та захищеності в Україні (власна розробка на підставі підходу [4])

Функції інститутів	Інститути ринкової економіки	Ступінь розвинутості та захищеності в Україні
Організація відносин власності	Приватна власність	Недостатній рівень захищеності прав приватних власників, високий рівень небезпек рейдерських захватів, низький рівень ефективності судової системи тощо
Залучення до праці	Наймана праця	Інститут розвинуто в достатній мірі
Взаємодія господарюючих суб'єктів	Конкуренція	Низький рівень захищеності вільної ринкової конкуренції
Спосіб відтворення благ	Обмін (купівля-продаж)	Інститут розвинуто в достатній мірі
Сигнал зворотного зв'язку	Прибуток	Обліковий прибуток не відображає реального фінансового результату значної частини підприємств через високий рівень тіньового сектору, нерозкриття певної частини суми прибутку через високе податкове навантаження

ку, тим самим вітчизняна нормативна база приводиться у відповідність з сучасною міжнародною обліковою практикою;

– прийнято зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», в якому чітко зазначені умови застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності як в обов'язковому форматі – для публічних компаній, так і добровільно – для всіх інших;

– розроблено і запроваджено Податковий кодекс, в якому за основу формування облікової інформації для цілей оподаткування взято дані бухгалтерського обліку, що підняло статус цієї системи та інші.

Цими кроками фактично змінено формальні правила, що регламентують порядок ведення обліку на вітчизняних підприємствах. Але це стосується власне формальних, нормативних засад розвитку облікової системи, її інституціональних підстав. А тепер звернемо увагу на те, що відбувається на другому рівні інституціональної системи – тобто на рівні неформальних правил.

У процесі дослідження практики обліку на 20 підприємствах Одещини станом на 1.01.2014 р. було встановлено, що майже на всіх із них розроблені Накази «Про облікову політику», зміст яких більшою мірою відповідає вимогам національних П(С)БО. Що стосується МСФЗ, то про їх застосування заявили 5 підприємств із 20 досліджених, оскільки вони повинні працювати і складати звіт-

ність за МСФЗ відповідно до вимог діючого законодавства, бо відносяться до числа публічних акціонерних товариств. Про застосування МСФЗ для складання фінансової звітності цих компаній наголошено в Наказах про їх облікову політику. Однак, той факт, що Накази про облікову політику описують відповідні правила обліку, на жаль, не гарантує, що національні П(С)БО і тим більше МСФЗ в повній мірі реально застосовуються для ведення обліку і складання звітності.

Оцінка ступеня практичного застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку на підставі обстеження системи обліку і звітності і анкетування облікових працівників 20 р промислових підприємств м. Одеси представлена в табл. 2.

На практиці маємо ситуацію, коли ряд вимог національних П(С)БО взагалі не працює – наприклад, це стосується вимог відображення знецінення активів, створення забезпечень наступних витрат і платежів, резерву сумнівних боргів, відображення фінансових інструментів за справедливою вартістю, оцінки запасів на дату балансу за нижчою з двох оцінок тощо.

У свою чергу рівень практичного застосування МСФЗ залишається ще нижчим, ніж національних П(С)БО. Навіть у випадку наголосу про використання МСФЗ при складанні фінансової звітності з боку тих компаній, які мають це робити відповідно до вимог законодавства, цілий ряд норм

Таблиця 2

Оцінка ступеня практичного застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку на підставі обстеження системи обліку і звітності і анкетування облікових працівників 20 промислових підприємств м. Одеси

№ з/п	Назва принципів	Ступінь практичного застосування норм П(С)БО в бухгалтерському обліку і при складанні звітності			
		використовуються повністю	використовуються частково	не використовуються через відсутність відповідного об'єкту	не використовуються через інші причини
1	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	20	-	-	-
2	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	15	5	-	-
3	П(С)БО 7 «Основні засоби»	2	18	-	-
4	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	2	18	-	-
5	П(С)БО 9 «Запаси»	2	18	-	-
6	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	4	16	-	-
7	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	2	18	-	-
8	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	-	9	11	-
9	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	-	-	-	20
10	П(С)БО 14 «Оренда»	2	13	5	-
11	П(С)БО 15 «Дохід»	2	18	-	-
12	П(С)БО 16 «Витрати»	2	18	-	-
13	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	3	17	-	-
14	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	5	6	9	-
15	П(С)БО 22 «Вплив інфляції»	-	-	-	20
16	П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»	1	2	17	-
17	П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	3	17	-	-
18	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	1	19	-	-
19	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	2	18	-	-
20	П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	-	-	-	20
21	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	-	-	20	-
22	П(С)БО 31 «Інвестиційна нерухомість»	-	6	10	4
23	Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»	-	-	-	20

МСФЗ взагалі не застосовані при трансформації звітності. Наприклад, безліч проблем виникає при коректному відображенні необоротних активів і їх оцінці з урахуванням вимог МСФЗ 1. Практично жодне з підприємств, що зазначило про застосування МСФЗ, не виконало вимоги навіть базових МСБО 2, 16, 17, 36, 37 та багатьох інших. А, як відомо, відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» підприємство має право зазначити, що звітність складена за МСФЗ лише у випадку повного застосування всіх норм діючих МСФЗ. Якщо ж якісь норми МСФЗ не застосовані, то необхідно не лише пояснити, чому, а й розрахувати, який вплив на звітність через це відбувся. Отже, практично жодне з підприємств, що були обстежені, відповідні норми не дотримало. Таким чином, можна зробити висновок, що на рівні неформальних правил ведення обліку і складання звітності, тобто на другому рівні інституціональної системи, зміни ще не відбулися. І, тим більше, вони не відбулися й на третьому рівні інституціональної системи – тобто на рівні традицій і цінностей. На жаль, у вітчизняній обліковій системі сталими є традиції, коли облік задовольняє лише інтереси державних інститутів, а інтереси всіх інших користувачів постають другорядними і практично повністю підпорядкованими інтересам офіційних інстанцій у вигляді податкових органів, ДКЦПФР, органів статистики тощо. Це, у свою чергу, пов'язано з пріоритетом інститутів Х-типу, тобто інститутів редистрибутивного типу і пріоритетом на рівні ідеології інтересів держави над інститутами громад і суб'єктів господарювання.

Для того щоб реформування облікової системи перейшло на другий і третій рівні інституціональної системи, необхідні докорінні зміни в суспільстві з точки зору базових інститутів інституціональної матриці – з позицій економіки – максимальне сприяння розвитку ринкових механізмів і здорової конкуренції, зниження рівня корупції, впливу і втручання державних органів всіх рівнів у бізнес; з позицій політики – необхідний розвиток інститутів децентралізованого державного устрою, коли на рівень громад передається більша частина і повноважень, і зібраних податків; з позицій ідеології – потрібен розвиток інститутів субсидіарної ідеології, коли цінності кожного підприємця, кожного інвестора будуть захищені державою, і буде забезпечений пріоритет прав громадян і суб'єктів господарювання понад усе, при тому права суспільства, держави отримують підпорядкований характер.

Лише за таких умов вітчизняна економіка може отримати поштовх до розвитку, а у свою чергу облікова система стати такою, що буде виконувати своє головне завдання – створювати інформацію для прийняття рішень власниками і інвесторами. Якщо вести мову про цільове спрямування облікової системи, то з позицій інституціонального

підходу метою бухгалтерського обліку має бути створення максимально адекватної реальності інформаційної моделі економічних процесів та їх тенденцій відносно суб'єкта господарської діяльності і надання всім зацікавленим користувачам обґрунтованого обсягу інформації для прийняття рішень, а також задоволення їх інших інформаційних вимог за рахунок єдиного інформаційного масиву даних про параметри господарської діяльності підприємства та інших показників як внутрішнього, так і зовнішнього характеру. Тобто цільове спрямування бухгалтерського обліку у вигляді нинішнього задоволення вимог в інформації переважно зовнішніх користувачів у вигляді податкових органів і ДКЦПФР має бути змінено, і досягнуто баланс інтересів в інформації всіх зацікавлених осіб і, особливо, баланс між інтересами інвесторів, керівництва і держави.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити висновки, що:

1. Оцінка процесів реформування облікової системи в Україні на підставі теорії неінституціоналізму, зокрема, з точки зору концепцій інституціональних змін та інституціональних матриць, довела, що облікова система вітчизняних підприємств на сьогодні будується виходячи з ідеології Х-матриці, тобто вона орієнтована на обслуговування в першу чергу інтересів держави, а не інтересів власників бізнесу.

2. Обґрунтована необхідність розвитку всіх ринкових інститутів, що притаманні Y-матриці, із підтриманням змін в ідеології, коли інтереси суб'єктів господарювання займають не менш важливе місце, ніж інтереси держави. Стосовно облікової інформації важливі зміни такого спрямування – потрібен розвиток інститутів субсидіарної ідеології, коли цінності кожного підприємця, кожного інвестора будуть захищені державою, і буде забезпечений пріоритет прав громадян і суб'єктів господарювання, при тому права держави отримують субсидіарний характер.

3. Доведено, що з позицій інституціонального підходу метою бухгалтерського обліку має бути створення максимально адекватної реальності інформаційної моделі економічних процесів та їх тенденцій і надання всім зацікавленим користувачам обґрунтованого обсягу інформації для прийняття рішень, а також задоволення їх інших інформаційних вимог за рахунок єдиного інформаційного масиву даних про параметри господарської діяльності підприємства та інших показників як внутрішнього, так і зовнішнього характеру.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробкою конкретних пропозицій щодо практики запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності на рівні вітчизняної облікової системи.

Список літератури:

1. Институциональные изменения [Електронний ресурс] / Экономический словарь. – 2013. – Режим доступа : http://abc.informbureau.com/html/einoeooeiiiaeuiua_eciaiaess.html.
2. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики [Електронний ресурс] / Дуглас Норт / Перевод с английского А.Н. Нестеренко. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – С. 190. – Режим доступа : <http://ua.bookfi.org/book/769102>.
3. Колодий С. Ю. Институциональные изменения и их влияние на сбалансированность финансовых ресурсов государства в условиях рыночных трансформаций [Електронний ресурс] / С.Ю. Колодий // Ученые записки Таврического национального университета имени В.И. Вернадского. Серия «Экономика и управление». – 2011. – Том 24(63). – № 2. – С. 77-84. – Режим доступа : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/UZTNU_econ/2011_2/Kolodiy.pdf.
4. Кирдина С. Г. Институциональные матрицы и развитие России [Електронний ресурс] / С.Г. Кирдина; Рос. акад. наук.

- Сиб. отд-ние. Ин-т экономики и орг. пром. пр-ва. – Новосибирск : ИЭиОПП СО РАН, 2001. – 307 с. – Режим доступа : <http://rudocs.exdat.com/docs/index175182.html?page=11#6091463>.
5. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень / Н. О. Лоханова. – Херсон : Грінь Д. С., 2012. – 400 с.
 6. Лоханова Н. О. Проблеми розвитку облікової системи України з точки зору концепції інституціональних змін / Н. О. Лоханова // Економіст. – 2012. – № 9. – С. 17-21.
 7. Кузьминов С. Я. Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможность культивирования институциональных изменений) [Электронный ресурс] / С. Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин // Вопросы экономики. – 2005. – № 5. – Режим доступа : <http://gpir.narod.ru/ve/661903.htm>
 8. Цуриков В. И. Влияние институциональных факторов на поведение субъекта экономических отношений : дис. ... докт. экон. наук : 08.00.01 / В. И. Цуриков ; Костром. гос. ун-т. – Кострома, 2007. – 375 с.

Лоханова Н. А.

Одесский национальный экономический университет

ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ В УКРАИНЕ С ПОЗИЦИЙ КОНЦЕПЦИИ НЕОИНСТИТУЦИОНАЛИЗМА

Резюме

Дана оценка состояния учетной системы в Украине и процессов ее реформирования путем внедрения Международных стандартов финансовой отчетности на основании концепций институциональных изменений и институциональных матриц. Обоснован вывод, что учетная система отечественных предприятий на сегодняшний день строится исходя из идеологии X-матрицы, то есть она ориентирована на обслуживание в первую очередь интересов государственных институтов, а не интересов собственников бизнеса. Доказана необходимость развития всех рыночных институтов, которые присущи Y-матрице, с поддержанием изменений в идеологии, формированием институтов субсидиарной идеологии, когда ценности каждого предпринимателя, каждого инвестора будут защищены государством, что изменит приоритеты в целевом направлении учетной системы.

Ключевые слова: реформирование учетной системы, институциональные матрицы, институциональные изменения, стандарты учета, МСФО.

Lokhanova N. O.

Odessa National Economic University

ASSESSMENT OF THE STATE ACCOUNTING SYSTEM IN UKRAINE FROM THE VIEWPOINT OF THE CONCEPT OF NEOINSTITUTIONALISM

Summary

In the article the assessment of the status of the accounting system in Ukraine and processes of reform through the introduction of International financial reporting standards given on the basis of the concepts of institutional change and institutional matrices. The conclusion is justified that the accounting system of domestic enterprises today is based on the ideology of the X-matrix, i.e. it is focused on serving primarily the interests of the state institutions, and not the interests of business owners. The necessity of development of market institutions, which are inherent in the Y-matrix, proven with supporting the changes in ideology, institutions subsidiary ideology, when the value of every entrepreneur, every investor will be protected by the state, which will change the priorities in the target direction accounting system.

Key words: reform of the accounting system, institutional matrix, institutional change, accounting standards, IFRS.