

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ З ТОЧКИ ЗОРУ КОНЦЕПЦІЇ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИХ ЗМІН

PROBLEMS OF THE ACCOUNTING SYSTEM'S DEVELOPMENT IN UKRAINE ON THE BASIS OF INSTITUTIONAL CHANGES' CONCEPT

Наталія ЛОХАНОВА,
кандидат економічних наук, ACCA/DipFR, CAP,
Одеський національний
економічний університет



Nayaliya LOKHANOVA,
PhD Economics, ACCA/DipFR, CAP
Odessa National
Economic University

На сучасному етапі економічного розвитку України забезпечення її цивілізованого поступу до членства в Європейському Союзі суттєво залежить від рівня організації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, який покликаний забезпечити формування якісної облікової інформації, необхідної для задоволення вимог усіх груп користувачів.

Слід зазначити, що в 2006-2007 роках Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України визначила стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні. При цьому Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.07 року №911 було затверджено Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [1].

У 2011 році відбулася важлива подія, яка засвідчила реальний суттєвий крок у запровадженні положень цього документу і в реалізації обраного стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Зокрема, 12.05.2011 Президентом України підписано Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №3332-VI, яким введено в дію статтю 12-1 «Застосування міжнародних стандартів» [2; 3].

Згідно з п.2 ст. 12-1 даного закону передбачено обов'язковість застосування МСФЗ для складання фінансової звітності публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, а також підприємств, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Всі інші підприємства згідно з п.3 ст.12-1 цього ж закону можуть використовувати МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності на підставі власного рішення [2; 3].

Запроваджені кроки в реформуванні вітчизняної облікової системи є проявом цілеспрямованих змін формальних інститутів, що визначають новий етап у розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Проблеми реформування облікової системи нині досліджуються з різних позицій у роботах значної кількості вчених. Водночас єдності підходів досягнути поки що не вдалося.

Незважаючи на те, що на сьогодні запровадження МСФЗ стало реальним кроком у розвитку системи обліку в Україні, деякі аспекти, пов'язані з практикою того ж самого запровадження, залишаються невирішеними і потребують подальших досліджень.

Фактично на вищому державному рівні закладено нормативну базу для реформування облікової системи вітчизняних підприємств на підставі МСФЗ. Однак у зв'язку з прийнятим рішенням постає низка важливих запитань: що далі? які наступні дії мають бути зроблені? який відгук отримала зміна формальних правил з боку неформальних інститутів?

Мета статті полягає в тому, щоб провести критичний аналіз переваг і складностей, які пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні у зв'язку з внесеннями законодавчими змінами, оцінити їх з позицій неінституціонального підходу і зокрема з точки зору концепції інституціональних змін, виявити проблеми, які виникають під час практичної реалізації запропонованих кроків у розвитку облікової системи, та окреслити можливі шляхи їх рішення.

У цілому внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2; 3], пов'язаних із запровадженням МСФЗ, є дуже важливим і значущим кроком на шляху розвитку системи бухгалтерського обліку й звітності в нашій державі і може бути оцінено лише позитивно.

Це, зокрема, дозволило:

1) створити законодавчі підстави для поширення МСФЗ в Україні, що має стати підґрунтям для підвищення інвестиційної привабливості українських підприємств. Завдяки складанню фінансової звітності за МСФЗ економічні суб'єкти отримують додаткові можливості для виходу на міжнародні ринки, залучення іноземних інвестицій, оскільки така звітність є більш інформативною та зрозумілою для потенційних інвесторів;

2) уникнути законодавчих протиріч і неврегульованості нормативної бази, яка нещодавно мала місце. Як відомо, застосування МСФЗ для складання фінансової звітності було передбачено рішенням ДКЦПФР від 30.10.2010 №1780 «Про затвердження Порядку розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності» [4].

При цьому звітність за МСФЗ мала складатися додатково й паралельно зі звітністю за національними П(С)БО, урахуванням, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не передбачав іншої альтернативи. Нині публічні товариства можуть уникнути проблеми дублювання складання звітності за різних вимог згідно з МСФЗ і П(С)БО;

3) створити умови для підвищення якості формування облікової інформації тих підприємств, які візьмуть за основу ведення обліку й складання звітності за МСФЗ як на обов'язкових, так і на добровільних засадах.

У цілому позитивно оцінюючи відповідні інституціональні зміни, пов'язані зі змінами в нормативній базі, що регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, хотілося б зосередити увагу на одному аспекті, який фактично є головним «камнем спотикання»

на шляху широкого й неформального запровадження МСФЗ в Україні.

На нашу думку, для того щоб застосування МСФЗ для ведення обліку й складання звітності набуло поширення не лише в тих компаніях, які є публічними, має існувати запит з боку реального користувача на формування саме такої звітності. На жаль, такого запиту з боку більшої частини власників вітчизняних підприємств на сьогодні немає.

Якщо узагальнювати оцінку сталої ситуації, то серед більшості суб'єктів господарювання взагалі немає запиту навіть на створення якісної фінансової звітності за П(С)БО.

Тобто фактично в країні відбуваються суттєві інституціональні зміни, що стосуються змін у нормативно-правовій базі з питань обліку, а реальна господарська практика від цього суттєво відстає.

З огляду на це постає питання, що саме вкладається в термін «інституціональні зміни»? На думку С.Кірдіної, «процес інституціональних змін можна розуміти як процес удосконалення інституціональних форм, який здійснюється в руслі еволюції, що задається типом інституціональної матриці суспільства»

У статті проведено критичний аналіз переваг і складностей, які пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні у зв'язку із внесенням змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; здійснено оцінку процесів розвитку обліку з позицій неінституціонального підходу і зокрема з точки зору концепції інституціональних змін; виявлено проблеми, які виникають під час практичної реалізації запропонованих кроків у реформуванні обліку, та окреслено можливі шляхи їх вирішення.

The article contains a critical analysis of the strengths and difficulties connected with the introduction of IFRS in Ukraine in communication with the amendments to the Law of Ukraine «On accounting and financial reporting in Ukraine», carried out the assessment of processes of reforming accounting from the standpoint of the institutional changes' concept, and the problems of the practical implementations of the proposed stages in the reform of accounting and it is proposed the ways of their solution.

[5]. У межах такого підходу основні обмеження для позитивних інституціональних змін знаходяться в сфері тих соціальних взаємодій, які притаманні суспільству на даному етапі. Якщо застосувати цей термін стосовно системи обліку, то можна стверджувати, що основні обмеження для позитивних змін у розвитку облікової системи нині знаходяться у сфері сталих інститутів. При цьому маються на увазі не стільки формальні інституціональні норми, а й інститути неформального характеру, які мають досить суттєвий вплив у межах будь-якого суспільства.

Інститут бухгалтерського обліку є інститутом, який покликаний обслуговувати економіку кожного господарюючого суб'єкта, а в кінцевому підсумку – й економіку держави в цілому.

Для цілей аналізу хотілося б згадати взагалі про склад інституціональної системи. У праці Я. Кузьміна інституціональна система представлена у вигляді трьох підсистем, кожна з яких міститься на одному з рівнів, що в цілому формують піраміду (рис. 1) [6, с. 10].

Цікаво, що широкі основи цієї піраміди становлять традиції та цінності, на неї опираються неформальні правила, а на вершині стоять формальні правила. Як зазначають класики теорії неінституціоналізму, саме ця схема відображає взаємозв'язок та ієрархію можливостей підсистем до змін [7, с. 31].

Якщо перевести фокус на оцінку процесів реформування облікової системи в Україні, то що ми бачимо (рис. 1)? Частково змінено вершину піраміди – тобто формальні правила, законодавчу базу – прийнято доповнення до Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», але нижчі рівні практично не зазнали суттєвих коригувань. Неформальні «правила гри» в межах сталого бізнес-середовища залишаються старими. І, що найбільш важливо, традиції й цінності, які формують базові засади як процесів ведення господарської діяльності в Україні, так і обліку, практично не зазнали суттєвих позитивних змін.

Слід мати на увазі, що проблеми обліку є наслідками того стану бізнес-середовища, в якому на сьогодні доводиться функціонувати вітчизняним підприємствам.

Виходячи з цього, вважаємо за доцільне дати оцінку стану існуючого бізнес-середовища в Україні. Ця оцінка може бути зроблена на підставі результатів досліджень Всесвітнього Економічного Форуму (ВЕФ), який щорічно аналізує конкурентоспроможність країн світу із застосуванням цілому ряду індикаторів [8]. Оцінку конкурентоспроможності проведено з урахуванням значної кількості складових, які містять у собі сукупність економічних, соціальних, інституціональних та інших чинників зовнішнього характеру. Наш інтерес до результатів дослідження ВЕФ зумовлений тим, що, з одного боку, ці чинники безпосередньо впливають на стан економічної безпеки та стійкого розвитку суб'єктів господарювання і мають бути враховані, а з другого боку, вони неминуче здійснюють вплив на стан системи обліку вітчизняних підприємств. До того ж, якщо взяти до уваги новітні тенденції в галузі розробок з теорії обліку, які пов'язані із необхідністю врахування так званих зовнішніх сил (тобто чинників макросередовища) в обліку, то наше використання цих показників є цілком обґрунтованим.

Отже, згідно зі Звітом ВЕФ за індексом глобальної конкурентоспроможності у 2011-2012 роках Україна займала 82-е місце (індекс 4,0) зі 142 країн,

Рис 1. Основні рівні інституціональної системи (складено на підставі [6, с. 10; 7, с. 31])



представлених у рейтингу. Для порівняння зазначимо, що серед країн СНД найвище місце посів Азербайджан – 55-е місце (4,32), Росія – 66-е (4,21) і Казахстан – 72-е місце (4,18). Групу лідерів у рейтингу ВЕФ, тобто першу п'ятірку країн, формують такі країни, як Швейцарія (5,74), Сінгапур (5,63), Швеція (5,61), Фінляндія (5,47) і США (5,43).

У цілому глобальний індекс конкурентоспроможності визначено з урахуванням трьох складових: 1) базові вимоги – рейтинг України за цією складовою 98-е місце зі 142 країн (індекс 4,2), в тому числі якість інститутів – 131-е місце (індекс 3,0), розвиток інфраструктури – 71-е місце (індекс 3,9), макроекономічне середовище (макроекономічна стабільність) – 112-е місце (індекс 4,2), стан системи здоров'я і базової освіти – 74-е місце (індекс 5,6);

2) чинники, що посилюють ефективність – у цілому 74-е місце (індекс 4,0), при цьому до числа чинників, що негативно впливають на стан ефективності, віднесені: ефективність товарних ринків – 129-е місце (індекс 3,6), рівень розвитку фінансового ринку – 116-е місце (індекс 3,4). До числа чинників із позитивним впливом в Україні віднесені: поширеність вищої освіти і рівень професійної підготовки – 51-е місце (індекс 4,6), ефективність ринку праці – 61-е місце (індекс 4,4), оснащеність технологіями – 82-е місце (індекс 3,5), розмір ринку – 38-е місце (індекс 4,5);

3) чинники розвитку бізнесу та інноваційного потенціалу – 93-е місце (індекс 3,3), в тому числі рівень розвитку бізнесу – 103-е місце (індекс 3,5), інновації – 74-е місце (індекс 3,1).

Як бачимо, найнижчий результат – 131-е місце зі 142 країн – Україна займає у категорії «якість інститутів». Проблемними аспектами при цьому є: захист прав власності (137-е місце), захист прав інтелектуальної власності (117-е), розкрадання державних (громадських) коштів (126-е), незаконні платежі та хабарі (134-е), незалежність судової системи (134-е), організована злочинність (118-е), захист інтересів міноритарних власників (138-е), надійність послуг правоохоронних органів (123-е), етична поведінка компаній (126-е), дієвість аудиторських і бухгалтерських стандартів (133-е), прозорість ухвалення урядових рішень (116-е), тягар державного регулювання (130-е), ефективність використання державного бюджету (125-е), ефективність правової основи в урегулюванні спорів (138-е), ефективність корпоративного управління (106-е місце) тощо.

При більш детальному аналізі чинників макроекономічного характеру, а також індикаторів ефективності товарного ринку, фінансового ринку та інших до переліку недоліків економіки України за їх місцем у загальному рейтингу країн віднесені: рівень інфляції (126-е місце), загальний рівень податків (податковий тягар) (117-е) із розміром 55,5%, складність і ефективність оподаткування (141-е), кількість процедур, що потрібно пройти для початку бізнесу – 10 (107-е), кількість днів для початку бізнесу – 27 днів (91-е), ефективність антимонопольної політики (136-е), торгові бар'єри (138-е), дія правил у бізнесі (130-е), складність митних процедур (136-е), інтенсивність місцевої конкуренції (120-е), поширеність іноземних власників (122-е), придатність фінансових послуг (115-е), доступність до дешевих кредитів (128-е), надійність банків (141-е), професіоналізм керівників вищої ланки (131-е), «відтік» кваліфікованих кадрів (125-е місце) тощо.

Особливу увагу хотілося б звернути на показник «дієвість аудиторських і бухгалтерських стандартів». За цим показником Україна в 2011-2012 роках зайняла 133-е місце, що на 5 позицій нижче, ніж у попередньому році. Таким чином, незважаючи на суттєві зміни в нормативній базі, що регулюють систему бухгалтерського обліку в Україні, які відбулися в 2011 році та стосувалися двох основних питань – запровадження МСФЗ для публічних компаній і поглиблення взаємозв'язків між системою бухгалтерського обліку і оподаткуванням внаслідок прийняття Податкового кодексу України, прориву в підвищенні рівня дієвості стандартів обліку і аудиту, а отже, і в підвищенні якості облікової системи вітчизняних підприємств не відбулося, навпаки, ситуація лише погіршилася.

З наведених даних випливає, що майже **головним чинником низької конкурентоспроможності України є низька якість стану інституціонального середовища в цілому, що безпосередньо і досить негативно впливає на стан економічної безпеки всіх господарюючих суб'єктів, а також на стан їх облікової системи.**

Саме на інституціональний характер загроз якраз і звертають увагу керівники компаній. Результати анкетування в ході дослідження Всесвітнього Економічного Форуму свідчать про те, що до числа найбільш проблемних



чинників для розвитку бізнесу в Україні належать: рівень корупції (чинник назвало 16% респондентів), податкове регулювання (14,4%), поганий доступ до фінансування (13,6%), неефективність урядової бюрократії (10,3%), рівень податків (9,3%), інфляція (7,6%), політична нестабільність (6,6%), урядова нестабільність (5,1%), обмеження в регулюванні на ринку праці (4,8%), рівень криміналу й крадіжок (3,8% респондентів) тощо. Як бачимо, в частині економічних загроз бізнесу в Україні переважають саме інституціональні чинники [8; 9].

Аналогічні висновки підтверджуються й результатами проведеного нами дослідження, яке було здійснено за даними корпоративної звітності 50 публічних компаній за 2011 рік, що відносяться до галузей машинобудування й металообробки, відносно питання щодо проблем, які впливають на діяльність підприємств, а також ступеня залежності від законодавчих або економічних обмежень [10].

На підставі узагальнення результатів нашого дослідження можна визначити, що 41 підприємство, тобто 82% із досліджених, назвало в складі основних загрозливих чинників, що негативно впливають на стан їх господарської діяльності, чинники інституціонального характеру, зокрема такі: недосконалість і часті зміни законодавчої та нормативної бази; нестабільність податкового законодавства, високий рівень податкового навантаження на виробників; недостатній захист власного виробника тощо. При цьому 37 підприємств із 50, тобто 74% із досліджених, визначають ступінь залежності від законодавчих або економічних обмежень як високий.

Загальна оцінка стану бізнес-середовища в Україні дозволила зробити висновок, що найбільш суттєві проблеми для розвитку бізнесу в країні, що негативно впливають і на рівень облікової системи кожного господарюючого суб'єкта, пов'язані з існуючою системою інститутів. Цей висновок зумовив наш інтерес до теорії неінституціоналізму і зокрема концепції інституціональних змін.

Як зазначалося вище, причини інституціональних змін можуть бути внутрішніми й зовнішніми. Основною причиною інституціональних змін внутрішнього характеру є ускладнення об'єктивної реальності, яке на сьогодні відбувається практично на всіх рівнях і в усіх сферах, відносно розвитку матеріально-технологічного середовища, підвищення рівня глобалізації, залучення нових і більш різноманітних ресурсів у процес здійснення господарської діяльності, поглиблення екологічних і соціальних проблем, що викликають певні обмеження тощо.

С.Кірдіна, ґрунтуючись на теорії управління, слушно зазначає, що «складність системи, що здійснює управління, має бути адекватна складності об'єкта, яким управляють» [5]. Інституціональне середовище має бути високо розвинутиим, складним і в достатній мірі адекватним потребам розвитку економіки підприємства і країни в цілому.

Якщо проаналізувати процеси реформування обліку в Україні, пов'язані із запровадженням МСФЗ, то до внутрішніх причин інституціональних змін можна віднести те, що частині підприємств, які орієнтовані на зовнішні ринки як товарів, так і капіталу, об'єктивно потрібно вдосконалити власну облікову систему, привівши її у відповідність до єдиних норм МСФЗ, поширених у країнах ЄС. Тобто для них є стимул здійснення перетворень, який має не формальний, а реальний характер. Але, на жаль, таких підприємств в Україні небагато.

Також слід зазначити, що поряд із внутрішніми причинами інституціональних змін мають місце і зовнішні, пов'язані з експансією будь-яких норм ззовні. Якщо звернути увагу на процеси реформування обліку в Україні, то важливою причиною змін, пов'язаних із запровадженням МСФЗ, були не лише внутрішні причини (бажання знайти вихід на нові ринки капіталу й пошук іноземного інвестора з боку українських підприємств), а й зовнішні. В основі зовнішніх змін, як зазначено в [6], лежить «природне прагнення сильної сторони (в нашому випадку ЄС – коментар автора) до уніфікації економічного, соціального та іншого простору, оскільки це дозволяє їй з більшою ефективністю реалізовувати власні завдання». Тобто в запровадженні МСФЗ в Україні зовнішні суб'єкти зацікавлені не меншою мірою, ніж частина внутрішніх. І практично це проявляється в будь-якій підтримці з боку європейської спільноти щодо прагнень України до переходу на МСФЗ. І не використати таку можливість було б помилкою.

Тобто в даному випадку маємо ситуацію, коли зовнішні й частково внутрішні причини об'єктивно сприяють процесам реформування обліку в Україні. Однак якщо перевести розмову в більш конкретне русло, то головні перешкоди на шляху запровадження змін в обліковій системі вітчизняних підприємств, пов'язаних із переходом до МСФЗ, полягають у тому, що на рівні неформальних підходів, правил і норм відповідні зміни не стали реальними. Зміна у формаль-

них інститутах, запровадження доповнень у нормативні документи поки що не стали поштовхом для реальних змін у менталітеті тих, хто покликаний вести облік і складати відповідну звітність.

Постає питання: а яким чином можуть бути прискорені зміни в неформальній частині інститутів? як змінити менталітет власників і донести ідею доцільності трансформації обліку на підставі нових стандартів і вимог?

У роботі Д.Норта «Розуміння процесу економічних змін» акцентовано увагу на двох функціях, які виконують інститути: створення обмежень і створення стимулів [11, с. 104; 12]. Аналіз дій інститутів, які відносяться до системи обліку в Україні, дозволяє зробити висновок, що розвиток вітчизняної облікової системи більшою мірою базується на аспекті обмежень. Це пояснюється тим, що в Україні є чітко регламентована система ведення обліку, і хоча в останні роки робляться спроби дещо зменшити регламентуючу роль державних інститутів, а також надати більше прав підприємствам стосовно ведення обліку (для прикладу наведемо скасування нормативного регулювання обов'язкового складу субрахунків), однак рівень регламентації залишається високим. У цілому, на жаль, розвиток всього інституціонального середовища, в якому нині доводиться функціонувати бізнесу, здійснюється саме за рахунок створення системи обмежень, регламентів і заборон. Це стосується як сфери регулювання бухгалтерського обліку в цілому, так і його співвідношення з оподаткуванням.

При цьому стимулююча роль інститутів, яку вони мають виконувати поряд із обмежувальною, часто не забезпечується. Наприклад, стосовно ситуації із запровадженням МСФЗ в Україні маємо зміни в нормативній базі, які передбачили застосування системи обмежень, точніше чітко встановлених зобов'язань здійснювати складання звітності за МСФЗ для публічних компаній, і залишили поза увагою стимулюючу роль. Що має бути стимулом для підприємства при запровадженні доволі складної облікової системи на підставі вимог МСФЗ? Ці стимули нормативними актами не передбачені, тобто на рівні формальних інститутів вони відсутні. Підприємства, що потрапили в перелік тих, для кого є обов'язковим застосування МСФЗ, змушені це робити, але ніякої державної підтримки і стимулів при цьому не передбачено. Що стосується неформальних інститутів, то й тут із стимулами також прогалина, оскільки об'єктивний запит на якісну фінансову звітність за МСФЗ з боку користувача існує дуже в незначній кількості вітчизняних підприємств, що мають наміри виходити на світові чи європейські ринки. Отже, саме через створення системи стимулів може бути змінено підхід від запровадження формальних і малодієвих інституціональних змін до реальних процесів покращення облікової системи за рахунок поєднання й розвитку формальних і неформальних «правил гри».

Узагальнюючи викладене, зазначимо, що в Україні, з одного боку, відбуваються дискретні (майже революційні) зміни у формальних інститутах, а з другого боку, адекватної реакції від неформальних інститутів – немає. Але важливо чітко усвідомити причину такого становища. Відповідь проста: в сталих економічних умовах складного і несприятливого бізнес-середовища в Україні в обліку продовжує зберігатися тенденція на задоволення потреб лише однієї групи користувачів – податкових органів, і не випадково, що більшість власників бізнесу в Україні основні ресурси щодо ведення обліку спрямовують саме на формування тих даних, які забезпечують їм спокійне функціонування й дозволяють уникнути штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

У цілому, на нашу думку, найбільш суттєвою проблемою інституціонального характеру стосовно розвитку обліку в Україні є те, що на вітчизняних підприємствах зберігається ситуація підпорядкованості бухгалтерського обліку вирішенню насамперед фіскальних завдань. Незважаючи на декларування процесу наближення вимог податкового законодавства України у вигляді Податкового кодексу до бухгалтерського обліку і навіть до МСФЗ, їх єдності на даний час поки що досягнути не вдалося.

На наш погляд, всі кроки, пов'язані з реформуванням системи бухгалтерського обліку й оподаткування в Україні, слід розглядати в комплексі.

Одразу ж зазначимо, що ми в цілому не згодні з логікою внесення змін у нормативні акти з питань регулювання обліку, коли національні П(С)БО коректуються відповідно до податкових вимог. Звернемо увагу на те, що таким шляхом:

- 1) проблема паралельного формування облікової інформації для різних цілей не вирішується;
- 2) чіткість і послідовність у стратегії розвитку бухгалтерського обліку в Україні не простежується;
- 3) системність унесенні змін у нормативні акти з питань ведення обліку і звітності відсутня.

Під час аналізу процесів, що відбуваються нині в Україні, все ж таки виникають запитання: яким шляхом відносно розвитку бухгалтерського обліку ми йдемо? яка логіка змін визначена особами, що є відповідальними за цілеспрямовані інституціональні перетворення формальних інститутів, що безпосередньо впливають на стан облікової системи вітчизняних підприємств? Відверто кажучи, логіка змін не завжди зрозуміла.

Загальну оцінку інституціональних перетворень в обліковій системі України представлено на **рис. 2**.

Спочатку, першим кроком приймається Податковий кодекс, покликаний, як проголошено його розробниками і прибічниками, поєднати бухгалтерський облік і облік для цілей оподаткування. Потім, другим кроком вносяться зміни в національні П(С)БО, які ув'язані з Податковим кодексом, але суперечать Міжнародним стандартам фінансової звітності, тобто немовби вирішується завдання формування цілісної облікової системи, а насправді таким кроком лише пускається «пил в очі», оскільки більшість підприємств не зможе застосувати відповідні норми національних стандартів, притягнуті з Податкового кодексу, якщо ставити за мету формування якісної, повної та достовірної інформації відносно цілого ряду показників звітності. Точніше – застосовувати зможе, але ціною погіршення якості тієї ж самої звітності.

І нарешті, третім кроком шляхом внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» в Україні запроваджуються МСФЗ для цілої низки компаній, при цьому МСФЗ базуються взагалі на інших закладах, ніж ті, на яких сформовано Податковий кодекс, а тому прірва між оподаткуванням і системою бухгалтерського обліку стає ще більшою. Постає логічне питання: чому відповідні кроки робляться непослідовно і в певній мірі безсистемно? З одного боку, вносяться зміни в П(С)БО, що віддаляють від МСФЗ, а з другого боку, запроваджуються МСФЗ? Чому не можна йти дещо іншим шляхом, більш логічним і послідовним?

Цілком зрозуміло, що неможливо в чистому вигляді застосовувати норми МСФЗ для цілей оподаткування прибутку і за будь-яких умов ніколи не вдасться забезпечити абсолютної тотожності підходів формування інформації для різних цілей. Однак шлях розвитку системи обліку в Україні може бути дещо іншим.

Якщо брати курс на більше поширення МСФЗ з одночасним поглибленням цілісності облікової системи й уникненням прірви між оподаткуванням і бухгалтерським обліком, то найпростішим варіантом може бути не шлях законодавчого встановлення методик, за якими визначатиметься будь-який показник для цілей оподаткування, а просте законодавче регулювання обмежувальних норм, зокрема, відносно витрат доцільним є:

□ встановлення чіткого переліку обмежень складу витрат, які не дозволяється відносити у зменшення прибутку для цілей оподаткування, тобто переліку постійних різниць між бухгалтерським і оподатковуваним прибутком;

□ визначення моменту визнання певних груп витрат (наприклад, стосовно порядку нарахування амортизації необоротних активів або відносно списання сумнівної дебіторської заборгованості, коли витрати на формування резерву сумнівних боргів не визнаються витратами для цілей оподаткування, а витрати зі списання сумнівної дебіторської заборгованості визнаються за певних умов у відповідний момент тощо). Це пов'язано з конкретизацією тимчасових податкових різниць;

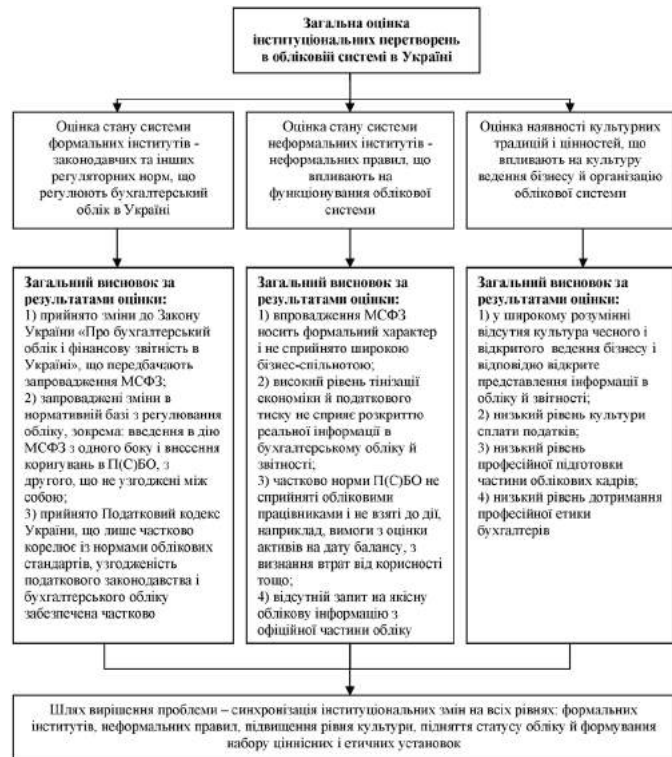
□ встановлення вичерпного переліку умов, за якими можуть бути відображені витрати для цілей оподаткування, і вимог до їх документального підтвердження тощо.

Тобто в Податковому кодексі доцільно передбачити лише перелік обмежувальних норм, а не конкретних обов'язкових методик розрахунку.

Вважаємо, що такий підхід є, по-перше, значно простішим, ніж нині діючий, по-друге, незважаючи на те, яку методику обліку обере підприємство, для нього не становитиме проблем визначити прибуток для цілей оподаткування за даними саме бухгалтерського обліку на підставі коригування бухгалтерського прибутку на відповідні суми податкових різниць. При цьому облік може вестися як за МСФЗ, так і за П(С)БО.

Чому такий підхід не є прийнятним для наших податкових органів? Здається, тому, що є побоювання, що вітчизняні підприємства будуть максимально обходити заборонючі норми. Погодимося, що така небезпека є, однак її уникнення можливе. Це просто потребує уважного й продуманого визначення переліку всіх можливих обмежень і максимального врахування недозволених з позицій держави витрат під час упорядкування норм Податкового кодексу. І взагалі, здається, що перехід з позиції «що не дозволено, то заборонено»

Рис. 2. Загальна оцінка інституціональних перетворень в обліковій системі в Україні



до дещо іншої – «що не заборонено, то дозволено» – створить більш прості й зручні умови роботи для суб'єктів господарювання й податкових органів та дозволить уникнути численних суперечок між ними.

При реформуванні системи бухгалтерського обліку й звітності в Україні доречно здійснити максимум дій, щоб підвищити значущість саме бухгалтерського обліку, спрямованого на формування якісної звітності для всіх груп користувачів. І орієнтація на масове поширення МСФЗ має стати основою для цього процесу.

Щоб інституціональні зміни були ефективними, необхідно забезпечити їх комплексний і узгоджений характер та обов'язково врахувати необхідність змін не лише в нормативній базі, а й у середовищі неформальних норм і практик. У роботі Л. Чайковської [13, с.241-242] зроблено одну з перших спроб розкрити інституціональні зміни в бухгалтерському обліку й запропонувати стратегію з виділенням етапів інституціональних змін, однак розробки автора стосувалися російської практики і тому не враховують особливості інституціонального середовища в Україні, а отже, потребують перегляду.

На підставі підходу Л. Чайковської, але виходячи з власного огляду ситуації з реформуванням бухгалтерського обліку в Україні, на **рис. 3** відтворимо наше бачення того, за якими базовими принципами мають здійснюватися інституціональні зміни у вітчизняній обліковій системі.

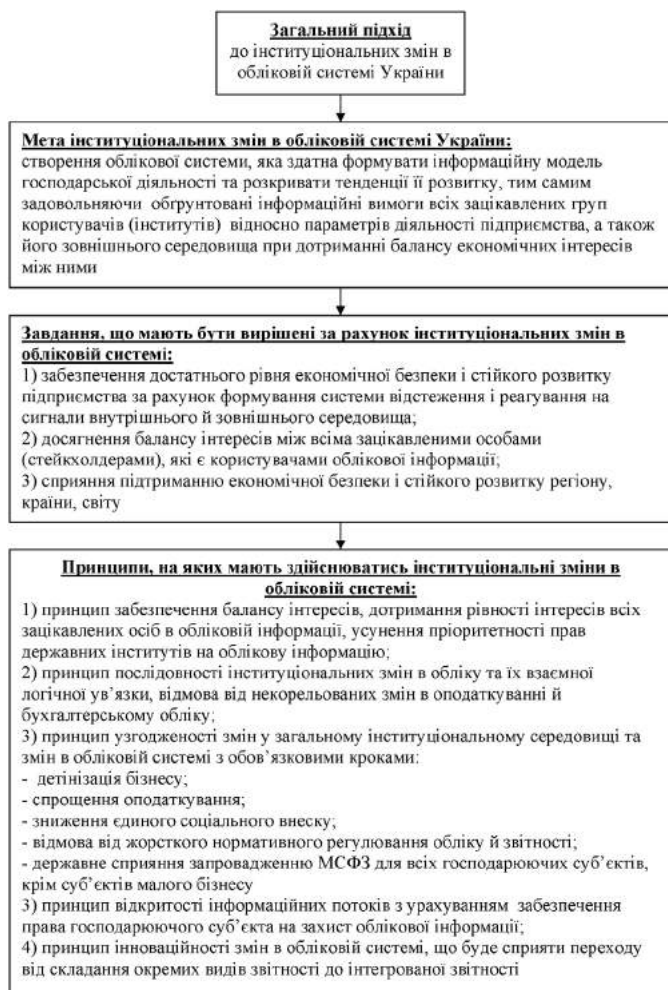
Так, до їх числа, на нашу думку, мають належати: принцип забезпечення балансу інтересів, дотримання рівності інтересів усіх зацікавлених осіб в обліковій інформації, усунення пріоритетності прав державних інститутів на облікову інформацію; принцип послідовності інституціональних змін в обліку та їх взаємної логічної ув'язки, відмова від некорельованих змін в оподаткуванні й бухгалтерському обліку; принцип узгодженості змін у загальному інституціональному середовищі та змін в обліковій системі; принцип відкритості інформаційних потоків з урахуванням забезпечення права господарюючого суб'єкта на захист облікової інформації; принцип інноваційності змін в обліковій системі, що сприятиме переходу від складання окремих видів звітності до інтегрованої звітності.

ВИСНОВКИ

1. Завдяки внесенню змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 23.05.2011 започатковані сприятливі для бізнесу інституціональні зміни, пов'язані зі створенням законодавчих підстав для більшого поширення МСФЗ в Україні.



Рис. 3. Загальний підхід до інституціональних змін в обліковій системі України (складено автором з урахуванням розробок [13])



2. Відповідні законодавчі зміни є вагомим, але лише першим кроком на шляху інституціональних змін щодо подальшого реформування облікової системи в Україні в напрямі її наближення до європейських вимог. Подальші кроки, на наш погляд, мають полягати в тому, що необхідно сформулювати запит на якісну фінансову інформацію з позицій потенційного й реального власника, тобто з боку неформальних інститутів, а це можна зробити лише шляхом підняття статусу бухгалтерського обліку й перенесення пріоритетності при його веденні з вирішення завдань податкового спрямування на завдання забезпечення достовірності формування облікової інформації та складання якісної фінансової звітності, на підставі якої шляхом певних коригувань може бути складено податкову звітність.

3. Удосконалення Податкового кодексу відносно оподаткування прибутку підприємств доцільно проводити шляхом більш чіткого викладення обмежувачих норм на віднесення витрат у зменшення прибутку для оподаткування й відмови від регламентації методик розрахунку собівартості та інших показників, що дозволить зняти проблему паралельного ведення обліку за різними методиками для різних цілей і спростить його.

4. Основною проблемою в реформуванні обліку, на наш погляд, слід визнати безсистемність формальних змін інституціонального середовища, в якому доводиться функціонувати вітчизняним підприємствам, що простежується стосовно як запровадження МСФЗ в Україні, так і змін іншої нормативної бази, а особливо тієї її частини, що має відношення до оподаткування. Цю безсистемність має бути подолано на державному рівні.

5. Інституціональні зміни в системі бухгалтерського обліку в Україні мають ґрунтуватися на ряді важливих принципів, що забезпечують баланс інтересів різних користувачів облікової інформації та сприяють досягненню економічної стійкості суб'єктів господарської діяльності, а також стійкості економічних систем більш високого рівня – регіону, країни, світу.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробкою конкретних методичних рекомендацій стосовно використання окремих МСФЗ в Україні, які б стали підґрунтям для їх реального практичного запровадження широким колом вітчизняних підприємств.

CONCLUSIONS

1. Amendments to the Law of Ukraine «On accounting and financial reporting in Ukraine» from 23.05.2011, led to the establishment of institutional frameworks for the wide introduction of IFRS in Ukraine

2. Legislative changes are important, but only the first step on the path of institutional change in the reform of the accounting system of Ukraine in the direction of its approximation to the European requirements.

Further steps should consist in the fact that it is necessary to form a request for high-quality financial information from the position of the potential and real owner, that is, by informal institutions, and this can be done by raising the status of accounting and transfer of priorities for its conducting with the decision of the tax tasks on the task of increasing the reliability of accounting information and preparation of high-quality financial reporting.

3. Improvement of the Tax Code of Ukraine on taxation of profit of enterprises appropriate to carry out through the pain clarity restrictive rules for attribution of costs to the reduction of the profit to the taxation and the refusal of the regulation of the methods of calculation of production costs and other cost items, which will allow solve the problem of the different techniques for different purposes.

4. The main problem in the reform of accounting is no systematic formal changes of the institutional environment, which has domestic enterprises, which takes place as with the implementation of IFRS, as well as all the other changes of the regulatory base. This is not systematic approach must be overcome at the state level.

5. Institutional changes in the accounting system in Ukraine should be based on a number of important principles, which provide the balance of interests of the different users of accounting information and contribute to the achievement of the economic sustainability of the subjects of economic activities, as well as the stability of economic systems over the high-level – region, country, world.

ЛІТЕРАТУРА

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України №911-р від 24. 10.2007 р. «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» (зі змінами внесеними згідно з Розпорядженням КМУ N 205-р від 17.03.2011р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-p>
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. № 3332-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07. 1999 р. № 996-14, редакція від 14.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Рішення ДКЦПФР від 30. 10.2010 р. № 1780 «Про затвердження Порядку розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності», зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2011 р. за № 179/18917. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0179-11>.
5. Кирдина С. Г. Институциональные матрицы и развитие России // <http://rudocs.exdat.com/docs/index-175182.html?page=11#6091463>
6. Кузьминов Я. и др. Институты: от заимствования к выращиванию // Вопросы экономики. – 2005. – № 5. – С. 10
7. Цуриков В. И. Влияние институциональных факторов на поведение субъекта экономических отношений. Дис. док. экон. наук: 08.00.01 – Экономическая теория. – Кострома, 2007.
8. The Global Competitiveness Report 2011-2012/World Economic Forum. – Geneva, Switzerland, 2011. - 544 с.
9. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: Національна доповідь / К. О. Ващенко, З. С. Варналий, В. Є. Воротін, В. М. Геєць, Е. М. та ін. – К., Держкомпідприємство, 2008. – 226 с.
10. <http://www.stockmarket.gov.ua/db/login> – дані «Електронної системи комплексного розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі»
11. Норт Дуглас. Понимание процесса экономических изменений / пер. сангл. К. Мартынова, Н. Эдельмана; Гос. ун-т. – Высшая школа экономики. – М.: Изд. Дом гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 256 с.
12. Балацкий Е. В. Дуглас Норт: когнитивно-институциональный теоретический синтез // Капитал страны. Федеральное интернет-издание. – 15.03.2011 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kapital-rus.ru/articles/article/182691>
13. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология). Дис. док. экон. наук: 08.00. 12 – Бухгалтерский учет, статистика. – Москва: Российская экономическая академия им. Г. В. Плеханова, 2007.