

УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК
НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР «ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»

В.М.Жук

**Наукове забезпечення обліку в системі
управління аграрним сектором економіки:
*теорія і практика***

НАУКОВА ДОПОВІДЬ

КИЇВ 2008

УДК 657:631
ББК 65.052.5
Ж 85

Наукова доповідь розглянута та схвалена: вченою радою ННЦ “Інститут аграрної економіки” протокол № 2 від 21 січня 2008 року, зборами Бюро Відділення аграрної економіки та земельних відносин Президії УААН протокол № 2 від 29 лютого 2008 р. та Бюро Президії УААН протокол № 3 від 13 березня 2008 р.

Ж 85 Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. – К.: Інститут аграрної економіки, 2008. – 90 с.

ISBN 978-966-2173-00-0

В науковій доповіді викладено бачення сучасного стану та перспектив подальшого розвитку галузевого бухгалтерського обліку, головні причини кризових явищ, що існують на сьогодні в системі обліку та звітності та основні проблеми облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки.

У контексті визначених пріоритетних напрямів удосконалення системи галузевого обліку обґрунтовано потребу розробки та прийняття Кабінетом Міністрів України Концепції розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі з метою побудови цілісної системи управління бухгалтерським обліком в галузях агропромислового виробництва. Автором визначено основні нормативні, методологічні, методичні та професійні заходи по реалізації Концепції, а також окреслено найсуттєвіші напрацювання Інституту аграрної економіки щодо їх запровадження.

УДК 657:631
ББК 65.052.5

ISBN 978-966-2173-00-0

© В.М.Жук, 2008

1. РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СВІТЛІ ТЕОРІЙ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ ТА ФІЗИЧНОЇ ЕКОНОМІЇ

В економіці бухгалтерський облік є основою інформаційної системи. Саме на його даних формується бюджет, приймаються управлінські рішення. Відмінність бухгалтерської звітності від статистичних та адміністративних спостережень базується на документально підтверджених фактах здійснення господарських операцій, що є визначальним у цінності бухгалтерської інформації.

В умовах глобалізації бухгалтерський облік розглядається як потужний інструмент впливу супердержав, транснаціональних корпорацій на світову економіку. Бухгалтерський облік вважається універсальною мовою бізнесу, він є основою розвитку нової інформаційної економічної системи, де головним лозунгом є – “Хто володіє інформацією – той управляє світом”.

Проблема в тому, що в Україні цьому питанню приділяється другорядне значення. Нормативне регулювання та методологія бухгалтерського обліку до недавнього часу проводилась в Україні під “патронатом” іноземних консультантів. Адаптація міжнародних стандартів, підходів до обліку і звітності проходила поспішно і до цих пір не сприймається практикою.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні проходить одночасно з реформуванням її економіки. В аграрній галузі перехід на міжнародні стандарти обліку і звітності також співпав з доленосними реформами на селі. В ситуації одночасного проведення кардинальних реформ за усіма напрямками об’єктивно важко отримати позитивний результат від реформи бухгалтерського обліку, яка, окрім того, і не була в центрі уваги як Уряду в цілому, так і Міністерства аграрної політики зокрема.

В 1994 році Україна Указом Президента оголосила намір перейти на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності (МСБО), з потреби більше створення сприятливого інвестиційного середовища для

іноземного капіталу, ніж розвитку національної економіки, мало розуміючи, що розробка МСБО фінансувалась транснаціональними компаніями для забезпечення експансії останніх саме в країни третього світу. Проте із масовим залученням іноземного капіталу не склалося, а от національна економіка втратила від поспішності чергових реформ.

Сьогодні за допомогою іноземних грантів більшість міжнародних стандартів бухгалтерського обліку трансформована в Українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку з певною їх адаптацією до національних потреб, без належного методологічного та методичного забезпечення.

Сучасний розвиток економіки, безумовно, потребує адекватних змін в бухгалтерському обліку. Безперечним є висновок Нобелівського лауреата з менеджменту Пітера Друкера [14], що у сучасній інформаційній епісі розвитку економіки радикальніше всього змінюватиметься найбільш традиційна із інформаційних систем – бухгалтерський облік. Проте першоосною змін бухгалтерського обліку для нас має бути не чинник світової стандартизації фінансової звітності (при всій важливості цієї проблеми), а зростання ролі бухгалтерського обліку в управлінській системі. При цьому, очевидно, що нас в першу чергу має цікавити не глобальна управлінська система (над цим є кому думати і це успішно здійснюється транснаціональними корпораціями під прикриттям глобалізації світової економіки), а національна, а в її рамках і галузева система управління.

Ідеальна система будь-якого управління завжди має чітку, струнку вертикаль – “піраміду”. Бухгалтерський облік в системі управління відіграє ключову функцію, здійснюючи процес висвітлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації про господарську діяльність, капітал підприємства на запити зовнішніх та внутрішніх користувачів для прийняття рішень (рис. 1).

Ми поділяємо висновки досліджень М.С. Пушкаря, що система управління є провідною для бухгалтерського обліку¹. Завдання обліку є професійне упорядкування інформації, чим більші і різноманітніші запити до

¹ Пушкар М.Г. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.

обліку, тим досконалішою стає його система, тим значимішим стає бухгалтерський облік і в економічній системі.



Рис. 1. Місце бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі

Місія бухгалтерського обліку в системі управління визначається (задається) інституційними запитом на результативну інформацію. Місія, як і мета, за дослідженнями відомих вчених В.Ф. Палія та Я.В. Соколова задається бухгалтерському обліку зовнішніми інститутами [51].

Радянська система бухгалтерського обліку була сформована за планової економіки і, відповідно, базувалась на монополії державних запитів на результативну інформацію.

Така модель формування системи інституційних запитів передбачала функціональне узагальнення показників звітності вертикально-

адміністративним шляхом, що заважало розвитку бухгалтерського обліку у зв'язку з певною однотипністю запитів до інформації.

Досліджуючи генезис формування запитів до бухгалтерського обліку і можливості фінансової звітності задовольнити їх в конкретних суспільно-економічних формаціях, беззаперечним буде твердження про поступальний розвиток бухгалтерського обліку в світі, в основу якого покладено переорієнтацію на інформативні функції.

Вивчення змісту та особливостей інституційних запитів до обліку сприяє уніфікації та формуванню ефективної, спрямованої на користувача інформаційної бази на основі бухгалтерської системи звітності. Адже, як справедливо доводить відомий вчений М.С. Пушкар: «теорія бухгалтерського обліку в наш час повинна базуватись не на емпіричних правилах обробки даних і перетворення їх в інформаційні ресурси, а на останніх досягненнях різних наук» [62, с. 83] саме з метою повного та оперативного забезпечення інформацією різноманітних інституцій.

Відомий вчений, практик, котрий довгий час очолював та очолює тепер управління методології бухгалтерського обліку при Мінфіні України, В.М. Пархоменко у своїх працях відзначає, що у бухгалтерському обліку незалежної (сучасної) України визнана та задекларована необхідність інституційної перебудови системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності [52].

Звичайно, ринкова економіка зумовлює появу нових інституцій в економічній системі, а інституційний підхід в економічній теорії формує новий погляд і на розвиток бухгалтерського обліку.

Один з представників інституціональної економічної теорії Дуглас Нортон визначив інститут як набір правил, процедуру забезпечення відповідностей, моральну і етичну поведінку індивідуумів в інтересах максимізації багатства, це розроблені людьми формальні (закони, конституції) та неформальні (договори і добровільно прийняті кодекси поведінки) обмеження, а також фактори примусу, що структурують їх

взаємодію. Всі разом вони утворюють мотиваційне середовище суспільств і економік. Інституціональний розвиток економіки відбувається під впливом взаємодії між інститутами та організаціями, коли перші визначають “правила гри”, а другі є “гравцями” [15].

Його послідовник Джефрі Ходжсон визначає інститути як довготривалі системи правил, що склалися та укорінилися, котрі наповнюють структуру соціальними взаємодіями [83, с. 6].

Проте, в несформованій ринковій економіці України проходить лише становлення національних інституцій, а реформування вітчизняного бухгалтерського обліку здійснюється, в основному, за мотивацією євро- чи світових інтеграційних процесів, часто на шкоду національним інституціям. Як справедливо зазначає професор Г.Г. Кірейцев, такі зміни направлені на уніфікацію методології обліку до МСФЗ “щодо задоволення потреб базових національних інститутів, то це проблема протягом останнього десятиліття досліджується недостатньо і вирішується повільно” [22, с. 35].

Аналогічні висновки мають дослідження професора О.М. Петрука, який стверджує, що в Україні “... обліком для макроекономічних цілей просто знехтували. Такий стан речей, – на думку автора, – потребує виправлення. Бухгалтерський облік має всі передумови, щоб держава використовувала його як організаційно-економічну систему регулювання (а не управління) економікою” [54].

Наші дослідження також доводять, що роль бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі України є не виправдано звуженою (рис. 2). В Україні лише проходить формування ринкових інституцій. Вплив їх на розвиток національного бухгалтерського обліку мало вивчений. Більшість із сформованих в сучасній Україні нових інституцій навіть ще не усвідомили значення для своєї роботи бухгалтерської інформації, не кажучи вже про усвідомлення потреби їх впливу на методологію обліку і звітності.

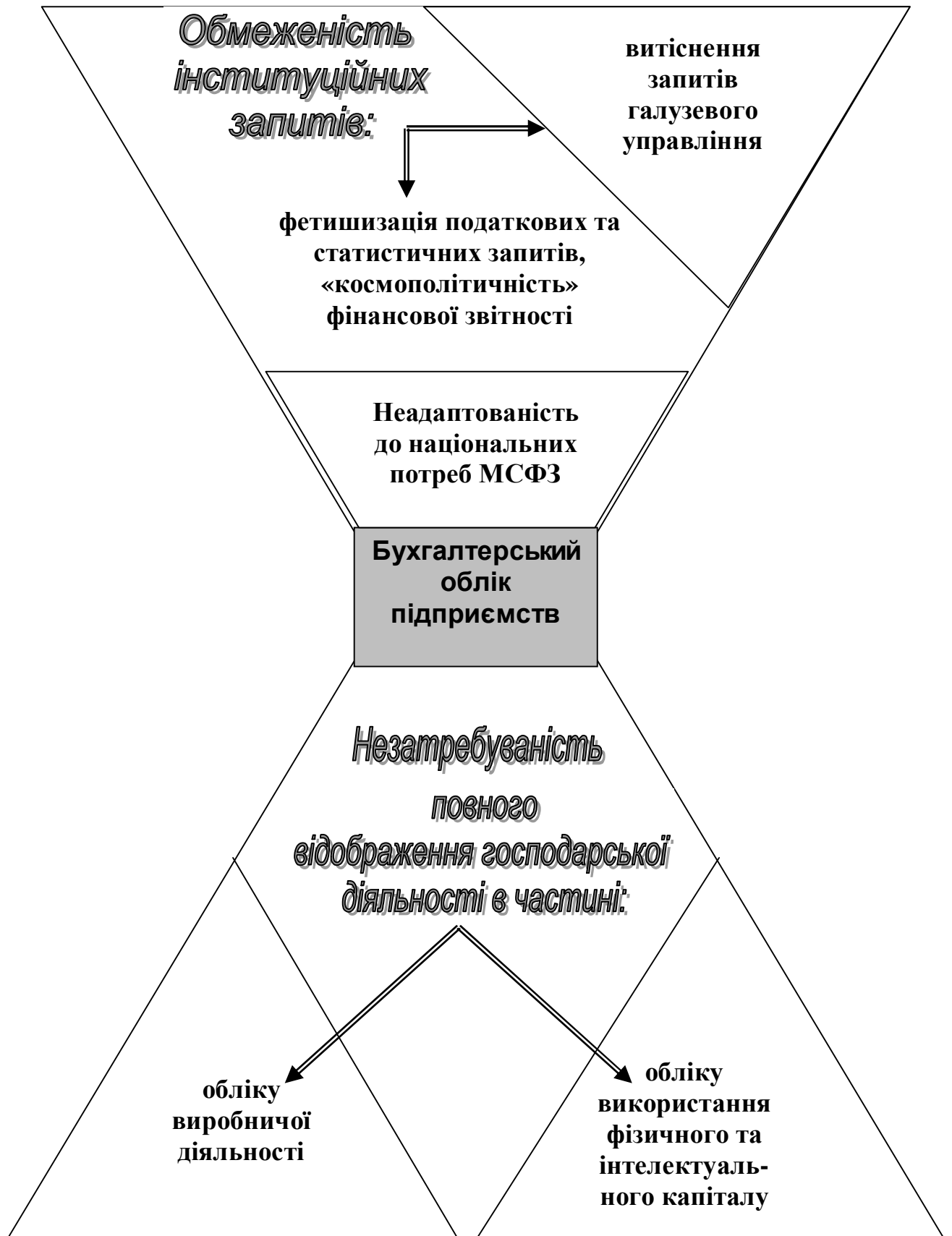


Рис. 2. Невикористання можливостей бухгалтерського обліку сучасною системою інформаційного забезпечення управління

Проте, за переконанням засновника і президента Міжнародної спілки нової інституціональної економіки Рональда Коуза «Економисти до сьогоднішнього дня ніколи не считали, що інститути грають роль в роботі економічної системи. В дійсності, інститути визначають способи дії економічної системи» [21, с. 16].

При формуванні в Україні ринкових інституцій ми спостерігаємо, що нерідко за суб'єктивними чи політичними чинниками проходить наділення одних інституцій більшими правами, можливостями і часто за рахунок потреб інших інституцій. За висновками того ж Р. Коуза в теорії інституціоналізму «направлення досліджень, яке стосується впливу правової системи на економічну систему» потребує більшої уваги саме в країнах з перехідною економікою [21].

Сьогодні в Україні ми спостерігаємо певну незрілість, обмеженість інституційних запитів до бухгалтерського обліку. З однієї сторони, сформувались нові правові запити на задоволення потреб фіскальних та статистичних органів. Проте, в силу різних причин інформацію на задоволення своїх запитів ці інституції все більше починають формувати із так званого податкового обліку, шукати в статистичних спостереженнях, а не в системному бухгалтерському обліку. Це деструктивна тенденція і, як доводить академік М.Я.Дем'яненко: «Проблема уніфікації бухгалтерського і податкового обліку може бути розв'язана ... вже ... тільки через законодавче регулювання»²

Іншою проблемою розвитку бухгалтерського обліку є те, що чинне законодавство України суттєво обмежує запити до бухгалтерського обліку галузевого управління. Парадокс, галузева система регулювання (управління) економікою має працювати без будь-якого впливу на свою головну функцію – якою є бухгалтерський облік.

Іншим парадоксом є визначальний вплив на розвиток національного бухгалтерського обліку міжнародних інституцій (транснаціонального капіталу) через запровадження в Україні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а зараз міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Здається, що мова йде про очевидні факти. Про це в країні

² Дем'яненко М.Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку. // Облік і фінанси АПК. – 2004. – №1. – С.16

заявляють найавторитетніші фахівці з бухгалтерського обліку. Так, Ф.Ф. Бутинець, підтримуючи об'єктивну необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, виступає категорично проти методів, якими це проводиться: «Зачем сегодня вести учет в аптеках и магазинах розничной торговли по правилам лондонской или любой другой фондовой биржи?... Сегодня десять аптек или магазинов в одном городе по разному ведут учет основных средств, товаров, начисляют амортизацию... по разным признакам относят имущество к необоротным активам и т.п.» [63, с. 21]. Прикро, але в Україні лише одиниці національних корпорацій, котрі мають потребу ведення обліку за діючими МСФЗ. Проте, в основу розвитку національної системи бухгалтерського обліку Кабінет Міністрів України в 2007 році з подачі Міністерства фінансів в черговий раз покладає зовнішній чинник – Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [80].

Відомий в Україні та світі фахівець в галузі МСБО та МСФЗ С.Ф. Голов ще в 2002 році зазначав, що Міжнародна Федерація бухгалтерів вивчає питання наскільки МСБО обов'язкові для середнього та малого бізнесу і які вимоги мають бути до їх обліку і звітності [11].

В найближчий час Україні знову доведеться розв'язувати проблему адаптації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності для вітчизняних підприємств, оскільки Комісія з підготовки стандартів при Міжнародній Федерації Бухгалтерів лише зараз приступає до затвердження стандартів для середнього та малого бізнесу¹, а, отже, вітчизняна професійна бухгалтерська спільнота буде відпрацьовувати нові зміни до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Важливо щоб адаптація МСФЗ для середнього бізнесу, малих підприємств не тільки відповідала потребам національної економіки, але і враховувала запити на інформацію вітчизняних інституцій.

¹ <http://www.ifac.org/>

Сьогодні вплив закордонного інституційного запиту на вітчизняний фінансовий облік підтверджується і певною «космополітичністю» фінансової звітності українських підприємств. Так, методологію її складання визначає Мінфін, подається вона до Держкомстату України. Ніхто в Україні серйозно не переймається достовірністю даних фінансової звітності, не вся її інформація зводиться Держкомстатом. За нашими дослідженнями інформація з фінансової звітності практично не використовується для галузевого управління (регулювання). На ринку цінних паперів (якого в Україні немає) вона носить формальний характер і так далі, і тому подібне.

Тут варто навести поради того ж Рональда Коуза: «Єдиного пути к наилучшей экономической системе нет, потому что все зависит от общества, в котором вы находитесь» і далі: «Одной из ошибок Что люди ездил из страны в страну, рассказывая всем, как они должны действовать, и для каждой страны предлагались одинаковые рекомендации» [21].

Отже, обмеженість (і кількісно, і якісно) запитів до бухгалтерського обліку, фетишизація універсальності, досконалості МСФЗ створює проблеми для інформаційного забезпечення національної економічної системи та не тільки. Останнє є великою проблемою і для самого бухгалтерського обліку, статусу бухгалтерів на підприємствах, їх участі в управлінні.

На рис. 2 зображено наслідки цього процесу - певна незатребуваність діючою економічною системою відображення господарської діяльності. Особливо в частині обліку виробничих процесів, обліку використання фізичного та інтелектуального капіталу.

Існуючий до реформи системний бухгалтерський облік тримав в полі зору всі факти господарської діяльності. На це його націлювали запити планової економіки. Зараз до бухгалтерського обліку доведені регламентовані запити на інформацію з його частини під назвою фінансовий облік. Інша частина (під назвою управлінський облік) ведеться на запити власника, менеджера і не є регламентованою.

Надія, що сам менеджер чи власник стане рушійною силою (інституцією) розвитку бухгалтерського обліку, як це задумано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», вже майже десятиліття як не спрацьовує. Ця проблема мало вивчається вітчизняною наукою. Проте, шкоду розвитку національній системі бухгалтерського обліку наносить суттєву.

На жаль, майже для всіх інституцій в Україні інформація з виробничого обліку є другорядною. Часто замість системного управлінського обліку власником зорганізовується «тіньова бухгалтерія» і навіть не силами професійних бухгалтерів. Отже, традиційна інформаційна система управління, яким є бухгалтерський облік, звужує сферу своєї відповідальності в головному - у виробничому обліку. На рівні держави, галузі руйнується (не підтримується) методологічний рівень виробничого обліку та звітності, на рівні підприємства втрачаються практичні навички його ведення.

Іншою важливою проблемою інформаційного забезпечення управління є незатребуваність розкриття бухгалтерським обліком інвестиційної привабливості підприємства, галузі, держави. Важливість цієї проблеми яскраво демонструє негативний вітчизняний досвід масової приватизації підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку. В процесі приватизації підприємства обліковували майно за залишковою вартістю, штучно завищували кредиторську заборгованість, не враховували наявні на підприємстві нематеріальні активи, інтелектуальний, земельний капітал та ряд інших важливих активів. Чи змінилась ситуація на сьогодні? За вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку та нових підходів в оцінці об'єктів приватизації – так. Але на підприємствах облік вищезазначених активів не змінився, а в деяких моментах і звузився. Реально на нові вимоги реагують лише підприємства в стадії приватизації, чи в стадії серйозного залучення іноземних інвестицій і не більше. Як і в попередній проблемі методологія обліку фізичного чи інтелектуального капіталу в цілому по

народному господарству не має чітких мотиваційних запитів, а практика такого обліку на підприємствах не розвивається.

Ще одна проблема. Питання про місце фізичного земельного капіталу в системі економічних відносин, що піднімається в літературі з часів започаткування теорії фізіократів, і на сьогодні не втратило своєї актуальності.

Базована на філософському тлумаченні суспільства як частки світобудови, підпорядкованої законам природи, школа фізіократів поклала початок формуванню однієї з перших наукових парадигм в галузі економічних знань, фундаментальним положенням якої стало специфічне тлумачення сутності виробництва. На відміну не лише від тодішніх, але й сучасних економістів, фізіократи твердили, що лише землеробство у дійсності є виробництвом. Проголошення землеробства єдиним джерелом додаткового ("чистого") продукту стало провідною ідеєю фізіократизму, ідеї якого підтримали та значно розвинули представники української школи фізичної економії — С. А. Подолинський, В. І. Вернадський, М. Д. Руденко, В. О. Шевчук [8, 55, 72, 86, 87, 88].

В сучасних умовах занепад бухгалтерського обліку в аграрній галузі та невирішене питання відображення в обліку земельного капіталу є особливо загрозливими в умовах започаткування ринку землі, вступом України до СОТ. Аграрна галузь є спеціалізацією ("родзинкою") вітчизняної економіки в світовому розподілі праці та товарів, а її земельний капітал може забезпечувати Україні гідне місце серед країн-лідерів. У зв'язку із цим важливим є привабливе представлення вітчизняного аграрного капіталу на світовій мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік. А з іншого боку не менш важливою є місія бухгалтерського обліку у нелегкій справі збереження для українського народу його сільських громад, безцінного вітчизняного земельного капіталу.

Проблемою є те, що Урядом України до бухгалтерської науки, професійної бухгалтерської еліти ставляться завдання (запити) лише щодо

адаптації МСБО № 41 “Сільське господарство” чи МСФЗ в галузевому аспекті. В той час, як аграрний потенціал нашої держави, наявність національних напрацювань в теорії фізичної економії вимагає від галузевої бухгалтерської науки та практики стояти на сторожі національних інтересів, бути світовим законодавцем, розробником міжнародних стандартів в цьому питанні. Тут слід погодитись з професором Ф.Ф. Бутинцем, що «украинская научная школа практически не принимает участия в разработке МСБУ и МСФО» і що потрібно на державному рівні підтримати і зобов'язати провідних вітчизняних вчених включитися в цю роботу [63, с. 19].

Вирішення зазначених питань потребує, перш за все: адекватного наукового забезпечення нормативного регулювання методології та організації бухгалтерського обліку; поновлення інформаційно-аудиторського обслуговування аграрних підприємств; забезпечення професійної підготовки бухгалтерських кадрів; не тільки адаптації, але і впливу галузевої системи обліку і звітності на формування міжнародних стандартів і принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АГРАРНИМ СЕКТОРОМ ЕКОНОМІКИ: ПРИЧИНИ ТА НАСЛІДКИ

2.1. Втрата позицій в галузевій інформаційній системі

В усіх без виключення підручниках з менеджменту з перших сторінок автори націлюють майбутніх та діючих керівників на важливість контролю за фінансовими потоками, на важливість роботи з бухгалтерськими звітами. Це стосується керівників всіх рівнів. Останній бестселер з менеджменту був нещодавно подарований і Президенту України.

Актуальність саме такого підходу визначається:

а) роллю інформації в системі управління економікою (бізнесом), завдяки чому бухгалтерський облік в системі забезпечення інформацією менеджменту набуває пріоритетного значення;

б) зміною ставлення до інформації в ринкових умовах, коли вона перетворюється у *специфічний товар* з усіма впливаючими з цього наслідками (комерційна таємниця, вартість, ціна і т.д.);

в) впливом глобалізації, в умовах якої бухгалтерський облік (інформація) розглядається як потужний інструмент вияву конкурентоспроможності, лобюванні інтересів і т.п.

Отже, важливість бухгалтерського обліку обґрунтовується його місцем і роллю як пріоритетної функції управління, зростанням цінності бухгалтерської інформації в забезпеченні як конкурентоспроможності підприємств, так і національної безпеки в умовах глобалізації. Фактично облік є основою “піраміди” економічної системи (див. рис.1) і він має не втрачати, а, навпаки, посилювати свою роль в економіці України.

Значення бухгалтерського обліку в економічній роботі неможливо переоцінити. Як зауважує академік П.Т. Саблук, термін «економічна робота» охоплює багатокомпонентну і багатоцільову систему методичних засобів вибору, кількісного визначення та практичного застосування економічних інструментів у процесі управління великим сільськогосподарським підприємством як складною соціально-економічною системою. При цьому, одним з основних компонентів управлінського процесу в економічній роботі виступає саме бухгалтерський облік [9, с. 5].

Докорінне реформування сільськогосподарських підприємств, розвиток різних форм господарювання на селі ні в якій мірі не відкидає необхідності державного методологічного впливу на побудову бухгалтерського обліку на підприємствах. Це важливо, насамперед, для підвищення їх конкурентоспроможності через запровадження внутрішньогосподарського механізму забезпечення прибутковості сільськогосподарського виробництва. Нами неодноразово пропонувались шляхи впливу на впровадження на

підприємствах ефективного виробничого обліку, який передбачає: роботу бухгалтерій з кошторисами виробництв; нове професійне та технічне укомплектування бухгалтерських служб; розробку й чітке дотримання на підприємстві графіків документообігу тощо. Правильна організація управлінського обліку і постійний контроль за виконанням госпрозрахункових завдань є головною передумовою значимості бухгалтерського обліку в інформаційній системі сучасного сільськогосподарського підприємства.

На жаль, ці можливості бухгалтерського обліку не знайшли масового застосування на вітчизняних підприємствах. В Україні, як в цілому, так і в аграрній галузі, зокрема, бухгалтерський облік втрачає позиції в економічній роботі підприємств.

На рівні підприємств бухгалтерський облік незатребуваний для економічної роботи, його функції звужуються до обслуговування статистичної та податкової звітності. Бухгалтерська звітність не націлена на розкриття інвестиційної привабливості підприємств та не сприяє залученню інвестицій в галузь.

Час, коли на бухгалтерських звітах будувалась вся економічна робота в колгоспах і радгоспах, коли бухгалтер був другою особою на підприємстві, згадується бухгалтерською спільнотою тепер з ностальгією.

Не кращі позиції має бухгалтерський облік і в сучасному стані інформаційного забезпечення галузевого управління, що фактично інформаційно блокує проведення ефективної державної аграрної політики.

Часи, коли на “балансових комісіях” в районних, обласних управліннях сільського господарства бухгалтерські звіти були основою аналізу та прийняття рішень залишились в радянській епісі. Тепер з бухгалтерськими звітами керівники галузевого управління не працюють. Як не дивно, їм це забороняє робити чинне законодавство України. Натомість, галузеве управління отримує неповну та неоперативну узагальнену інформацію від органів Держкомстату України.

Інші причини втрати позицій бухгалтерського обліку в галузевій інформаційній системі показані на рис. 3.

1. Неприділення належної державної уваги реформуванню бухгалтерського обліку в умовах здійснення інших кардинальних реформ

2. Поспішне та неналежно адаптоване запровадження в якості національних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

3. Нав'язування державними інституціями пріоритетності податкового обліку та статистичних спостережень над системним бухгалтерським обліком. Обмеженість впливу Мінфіну в забезпеченні управління інформацією від його головної функції – якою є бухгалтерський облік і як це передбачено національним законодавством

4. Відсторонення галузевих міністерств від формування та контролю дотримання методології обліку і звітності, що фактично призвело до відсутності контролю з боку держави за станом дотримання стандартів ведення обліку, формального його ведення на підприємствах лише для фінансової звітності сумнівної достовірності

5. Невиправдане зменшення в системі Мінагрополітики чисельності управлінь бухгалтерського обліку, переорієнтація їх роботи на забезпечення процедур державної підтримки сільгоспвиробництва, скудність фінансування науково-методичного та інформаційно-консультативного забезпечення, системи перепідготовки кадрів, що призводить до відтоку кращих бухгалтерських кадрів в галузі та нездатності системи оперативно формувати професійність тих бухгалтерів, що залишилися

Рис. 3. Головні причини втрати позицій бухгалтерським обліком в галузевій інформаційній системі

В цілому, ці причини можна розділити на дві групи: об'єктивного та суб'єктивного характеру.

До об'єктивних причин слід віднести невідворотність прийняття Україною неадаптованих до національних потреб міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, прийняття законодавчо-нормативних актів, котрі послабили функції бухгалтерського обліку та його роль в економічному житті підприємств та держави. Ці реформи проводили політики, з подачі закордонних консультантів, протидіяти цьому процесу фахівцям було неможливо.

Суб'єктивний фактор характеризується тим, що чиновникам стало вигідно послаблення бухгалтерського обліку, заміна його звітності на вигідну інформацію із статистичних спостережень. В силу різних причин правдива бухгалтерська звітність стала суперечити і інтересам власника. Все це призвело до системного руйнування служб бухгалтерського обліку в державному управлінні та їх занепаду на підприємствах.

Неврахування (або недостатнє врахування) *зазначених позицій* при реформуванні управління аграрним сектором АПК, а також поспішне та *недостатньо адаптоване запровадження* в якості *національних міжнародних стандартів* бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відсторонення Міністерства аграрної політики від формування методології бухгалтерського обліку і звітності, *перебільшення значення іноземних консультацій (консультантів)* і певної розгубленості вітчизняних науковців призвело до того, *що на рівні підприємств облік втратив провідні позиції в економічній роботі*, а на макрорівень – видає *неякісну* для управління інформацію, що певною мірою негативно вплинуло (і впливає) на ефективність державної політики щодо АПК.

2.2. Ігнорування впливу галузевого управління на формування методології обліку та звітності в АПВ

Вищезазначені проблеми як і проблеми ігнорування ролі галузевих Міністерств у формуванні методології бухгалтерського обліку блокують виконання бухгалтерським обліком його основних функцій, що спричинило

кризу в інформаційному забезпеченні управління. Схематично даний процес зображено на рис. 4.

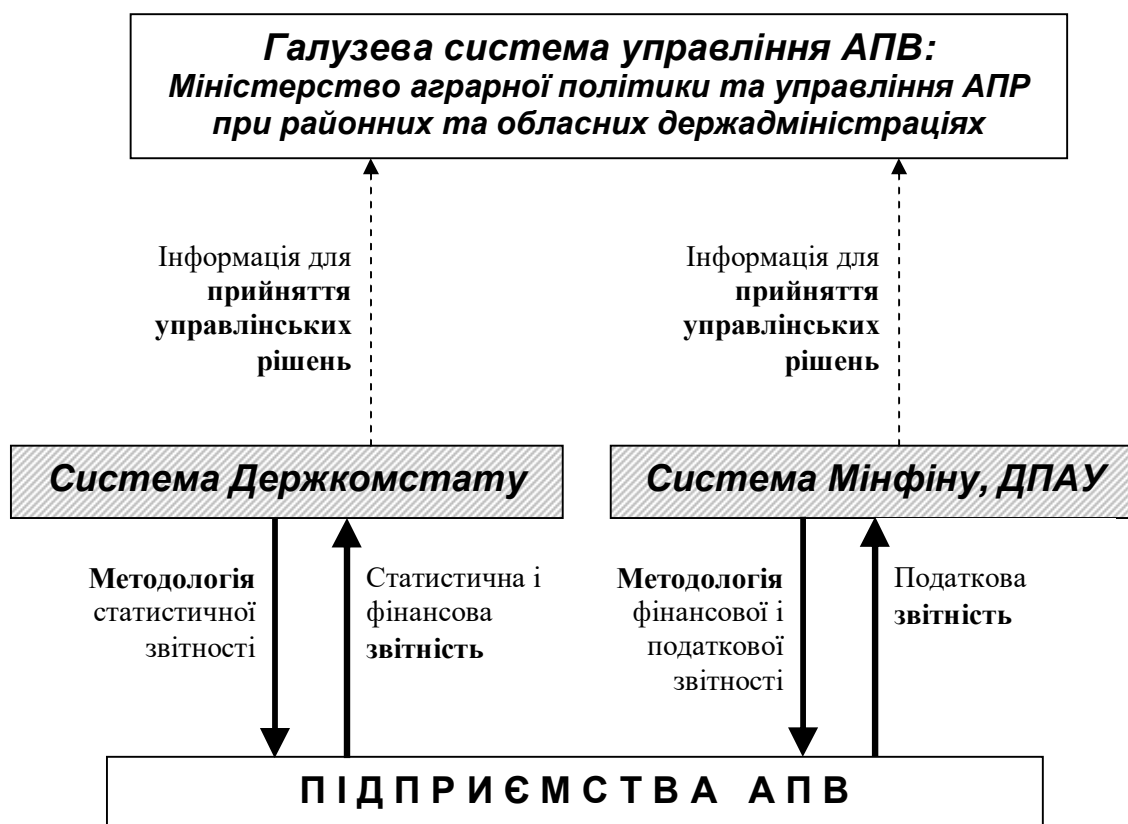


Рис 4. Діюча система формування методології бухгалтерської звітності та її подання і використання

Як видно із схеми, наведеної на рис. 4, ці проблеми викликані наступними негативними процесами.

По-перше, відстороненням центрального органу галузевого управління від формування методології бухгалтерської звітності підприємств АПВ, оскільки замість Міністерства аграрної політики України ці функції покладено на Мінфін і Держкомстат України. Парадокс, але виходить, що фінансове і статистичне відомства краще за галузеве міністерство “знають” специфіку аграрного сектора економіки, а тому безапеляційно визначають, яка економічна інформація потрібна для відпрацювання дієвої аграрної політики.

Насправді, практика останніх десяти років підтверджує, що втрата профільним міністерством можливості напряду впливати на формування методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, обмежує його можливості здійснювати ефективне управління при відпрацюванні аграрної політики.

Те саме підтверджують і результати наукових досліджень, проведених провідними теоретиками бухгалтерського обліку, в яких обґрунтована потреба розвивати саме галузевий облік, виходячи з потреб сучасної практики. Так, зокрема, д.е.н. П.Я. Хомин зазначає, що "... тільки глибока обізнаність в галузевих особливостях бухгалтерського обліку, включаючи практичну роботу на підприємствах певних секторів є практично організованим, цілеспрямованим процесом, пов'язаним з спостереженням, реєстрацією, групуванням, зведенням, аналізом і передачею даних про факти господарського життя" [84, с. 32].

По-друге, згідно діючого законодавства, яке регламентує бухгалтерський облік в Україні, інформаційні канали, по яких проходить економічна інформація про господарську діяльність агропромислових підприємств спрямовані таким чином, що звітність не надходить напряду до системи органів Мінагрополітики України, а потрапляє в профільне міністерство після її проходження, узагальнення та зведення в органах Держкомстату і, частково, в органах Державної податкової адміністрації України. В результаті такої контрпродуктивної схеми руху, інформація фактично є профільтрованою та не оперативною для Мінагрополітики.

Стан справи погіршує той факт, що відповідно до діючого законодавства збір фінансової звітності покладено на Держкомстат України, розроблення методологічних засад ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – на Мінфін України, а от комплексний контроль за дотриманням встановленої методології ведення бухгалтерського обліку та складання звітності не покладено на жоден з органів державного економічного контролю. Безконтрольність призводить до формального

ведення фінансового обліку на підприємствах, ставить під сумнів достовірність звітних даних.

Таким чином виходить, що запити профільного міністерства на достовірну бухгалтерську інформацію з підприємств АПВ обмежені об'єктивними факторами.

Поряд з цим, не варто відкидати існування суб'єктивних чинників у випадку, коли така ситуація вигідна чиновнику, оскільки дає можливість маніпулювати економічними показниками, що формуються на підставі звітних даних.

Заради об'єктивності необхідно відмітити, що галузева система управління не мириться з таким обмеженням на отримання інформації. Так, наприклад, економічний блок Міністерства аграрної політики в особі Ю.Я. Лузана послідовно відстоює значення бухгалтерського обліку і звітності в галузевому управлінні, значення бухгалтерської інформації в економічній роботі аграрних підприємств [27].

До дискусії з Мінфіном на цю тему Мінагрополітики активно підключає галузеву науку, професійні об'єднання.

Щоб вийти з ситуації “прокрустового ложа”¹ обмеження кількості форм та складу показників фінансової звітності, заданого Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), зобов'язання дотримуватись яких при реформуванні національного бухгалтерського обліку взяв на себе у 1998 р. Уряд України [60], Мінфін України щорічно вимушений збільшувати номенклатуру звітних показників, шляхом розширення їх переліку, що наводиться у Примітках до фінансової звітності.

Як видно із табл. 1, коли кількість показників форм фінансової звітності (“Баланс”, “Звіт про фінансові результати”, “Звіт про рух грошових коштів”, “Звіт про власний капітал”) за 2002 рік доповнювалась в Примітках майже такою ж кількістю показників-розшифровок, то за 2007 рік – кількість

¹ Прокрустове ложе – з грецької міфології. У переносному розумінні - штучна мірка.

показників, що доповнюють, розшифровують фінансову звітність збільшилась втричі. На нашу думку, дана тенденція свідчить про недосконалість методології фінансової звітності, погану адаптацію міжнародних форм звітності до потреб управління національною економікою в цілому і її аграрним сектором зокрема.

Однак, не зважаючи на щорічне суттєве збільшення Мінфіном України показників бухгалтерської звітності, останні не задовольняють галузеве управління, оскільки справа не в кількості форм, показників, а справа в необхідній достатності інформації, яку вони несуть, для вирішення задачі забезпечення ефективного управління.

Таблиця 1

Кількість показників, що відображаються у формах фінансової звітності за 2002-2007 рр.

Назва форми	Кількість змін, внесених до нормативних документів, якими затверджено форму	Роки		
		2002	2005	2007
Баланс (ф. № 1)*	5	132	132	135
Звіт про фінансові результати (ф. № 2)*	5	84	84	86
Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)*	4	128	128	128
Звіт про власний капітал (ф. № 4)*	2	330	330	330
Разом показників по формах 1-4		674	674	679
Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)*	5	660	1605	2 117

* за умови заповнення всіх граф та рядків форми

Як видно із табл. 2 за радянських часів для управління була важливою інформація, що характеризувала не тільки виробничо-фінансову сферу діяльності сільгосп підприємств.

**Порівняльний аналіз структури річних бухгалтерських звітів
сільськогосподарських підприємств за 1980 – 2007 роки**

Назва звітних форм	Наявність звітних форм		
	1980	2000	2007
Загальна кількість форм для інформаційного забезпечення аграрної політики:	18	9	6
<i>I. У виробничо-фінансовій сфері</i>			
1.1. Фінансова звітність	3	5	5
1.2. Звітність по виробництву продукції	4	3	-
1.3. Звіт з реалізації продукції	1	1	-
1.4. Форма № 50–сг “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств” *	-	-	1
<i>II. У сфері капітальних інвестицій</i>			
2.1. Звіт з наявності і руху основних засобів, капіталовкладень тощо	7	-	-
<i>III. У сфері розвитку сільських територій (соціального захисту)</i>			
3.1. Звіт з чисельності і оплати праці	1	-	-
3.2. Звіт з основних показників по житловому і комунальному господарствах	1	-	-
3.3. Звіт з використання фондів економічного стимулювання і спеціального призначення	1	-	-

* форма 50-сг “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств” – є статистичною звітністю

Це пояснюється тим, що в той час держава спрямовувала значні фінансові ресурси на капітальні інвестиції, розвиток сільських територій і, відповідно, вимагала через звітність зворотну інформацію про ефективність їх використання, необхідну для забезпечення управління цими процесами. В наш час, коли держава знову повертається до політики прямої фінансової підтримки аграрної сфери, хіба дані питання не є актуальними?

2.3. Неспівставність показників фінансової та статистичної звітності

Проблема неспівставності показників фінансової та статистичної звітності, яка складається за даними бухгалтерського обліку, в першу чергу пов'язана із різновідомчим принципом формування її методології.

Так, у більшості таких статистичних форм відсутні взаємоув'язки показників із показниками (групами показників) форм фінансової звітності (табл. 3).

Як видно з табл. 3 дані про фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств, узагальнених в різних джерелах статистичної інформації, значно відрізняються. Проведеним дослідженням з'ясовано, що наявні розбіжності значень фінансових показників, наведених у Статистичному щорічнику і Статистичному бюлетені, мають наступні причини.

По-перше, в наведених джерелах використовують фінансові показники з різних форм: ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» та з ф. № 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Так, у Статистичному щорічнику України використовується показник ф. 2 «Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування», а в Статистичному бюлетені «Основні показники роботи сільськогосподарських підприємств України» – «Чистий прибуток (збиток)».

Таблиця 3

Невідповідність даних про фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств за даними фінансової та статистичної звітності

Офіційне джерело	2000 р.		2003 р.		2006 р.	
	Прибуток, млн. грн.	Рентабельність, %	Прибуток, млн. грн.	Рентабельність, %	Прибуток, млн. грн.	Рентабельність, %
Статистичний щорічник України [77,78,79] ¹ (форма №2)	1752,4	1,6	769,5	4,2	2731,8	10
Статистичний бюлетень «Основні економічні показники роботи с.г. підприємств» [74,75,76] ² (форма 50-с.г.)	1410,9	9	-4,6	-0,03	2445,4	7,4

¹ За даними фінансової звітності – форми № 2 «Звіт про фінансові результати».

² За даними статистичної звітності – форми 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

По-друге, у Статистичному щорічнику України дані щодо фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування зводяться *по трьох галузях*, а саме: сільське господарство, мисливство і лісове господарство (загальна кількість підприємств, зареєстрованих у цьому сегменті економіки у 2006 році становила 58 945 одиниць). При цьому, статистичні дані щодо прибутку (збитку) від сільськогосподарської діяльності, що наводяться у Статистичних бюлетенях, в яких розкриваються основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств, зводяться лише по великих і середніх сільськогосподарських підприємствах, які звітуються за формою 50-с.г. “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”. У 2006 році їх загальна кількість становила 7 611 одиниць. Наведена інформація графічно представлена на рис. 5.

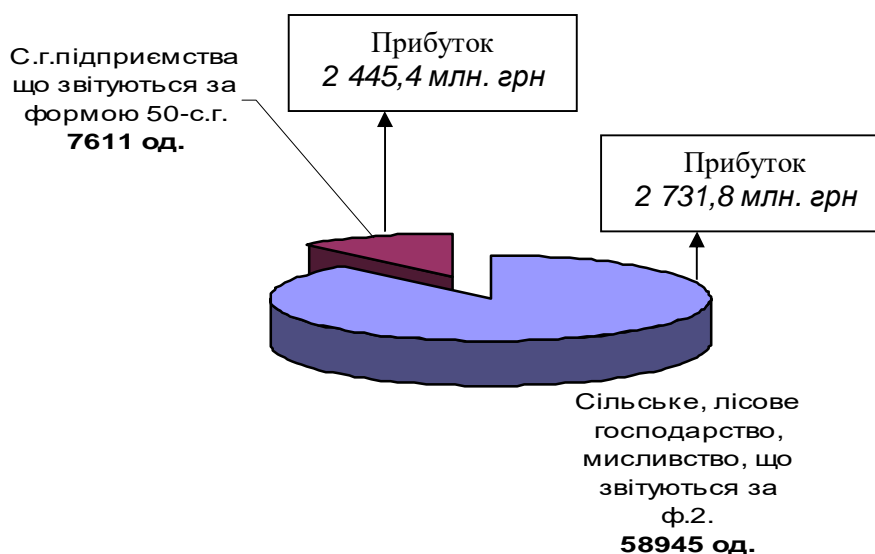


Рис. 5. Розбіжність у кількості підприємств, що є базою для статистичних узагальнень даних про фінансові результати

По-третє, розбіжності пояснюються відсутністю єдиного визначення сільськогосподарського підприємства, як суб'єкта фінансової, статистичної та податкової звітності.

Так зокрема, як зазначалось вище, дані щодо основних показників діяльності сільськогосподарських підприємств узагальнюються

Держкомстатом на основі форми 50-с.г. “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”. При цьому, майже щорічно змінюються склад тих підприємств, які мають подавати дану форму для її зведення та аналізу, оскільки невизначені і на законодавчо-нормативному рівні не закріплені критерії для ідентифікації даної групи суб’єктів господарської діяльності.

Наприклад, у 2005 році статистичні спостереження охоплювали сукупність великих та середніх сільськогосподарських підприємств з чисельністю працюючих понад 50 осіб – 8520 одиниць, у 2006 році перелік цих підприємств обмежений чотирма видами економічної діяльності за кодами КВЕД 01.1.-01.4 – 7611 одиниць. У зв’язку з такою непостійністю у застосуванні критеріїв відбору суб’єктів господарювання зведені статистичні дані є незіставними не тільки в розрізі окремих показників, але й незіставними по роках.

Відсутність законодавчо визначених критеріїв віднесення підприємств до категорії сільськогосподарських унеможливорює здійснення адекватного аналізу результатів сільськогосподарської діяльності по роках, в розрізі окремих видів діяльності (тваринництво, рослинництво тощо). Отже, такі критерії мають розроблятися та затверджуватися не на рівні окремих відомств, а на рівні держави і бути єдиними для застосування усіма державними відомствами.

Проведені спільно з фахівцями Держкомстату України дослідження дають підстави запропонувати наступні критерії для включення господарюючих суб’єктів до переліку підприємств, які звітуються за формою 50-с.г. “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств” – цільовою сукупністю господарюючих суб’єктів.

До цільової сукупності повинні включатися господарюючі суб’єкти:

- 1) активні станом на 01 січня звітного року;
- 2) з основним видом економічної діяльності 01.1 – 01.4 за КВЕД;

3) з кодом організаційно-правової форми господарювання 110, 120, 130, 140, 150, 160, 170, 190, 231, 232, 240, 250, 260, 270, 300, 310, 320, 340, 350, 510, 520, 530, 590, 995;

4) які відповідають одній з таких додаткових умов:

- або мають понад 200 га сільськогосподарських угідь;
- або мали на кінець року, перед звітним, понад 50 голів великої рогатої худоби;
- або мали на кінець року, перед звітним, понад 50 голів свиней;
- або мали на кінець року, перед звітним, понад 50 голів овець;
- або мали на кінець року, перед звітним, понад 500 голів птиці;
- або мають середньо облікову чисельність працюючих понад 20 осіб.

5) у яких дохід (виручка) від реалізації за рік, що передує звітному:

- продукції сільського господарства – понад 150 тис. грн.;
- продукції, товарів, робіт, послуг – понад 500 тис. грн.

Для фермерських господарств, для яких передбачена окрема форма державного статистичного спостереження № 2-ферм:

- 1) у яких площа сільськогосподарських угідь – до 100 га;
- 2) чисельність працюючих – до 50 чол.

До цільової сукупності не включаються малі підприємства (з незначним виключенням) і підсобні підприємства, а також структурні підрозділи виробничих об'єднань.

По-четверте, існує невідповідність методології, що застосовується в розрахунках фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Відмінності в методичних підходах щодо формування фінансових результатів за даними форми 2 “Звіт про фінансові результати” та форми 50-с.г. “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств” наведені на рис. 6.

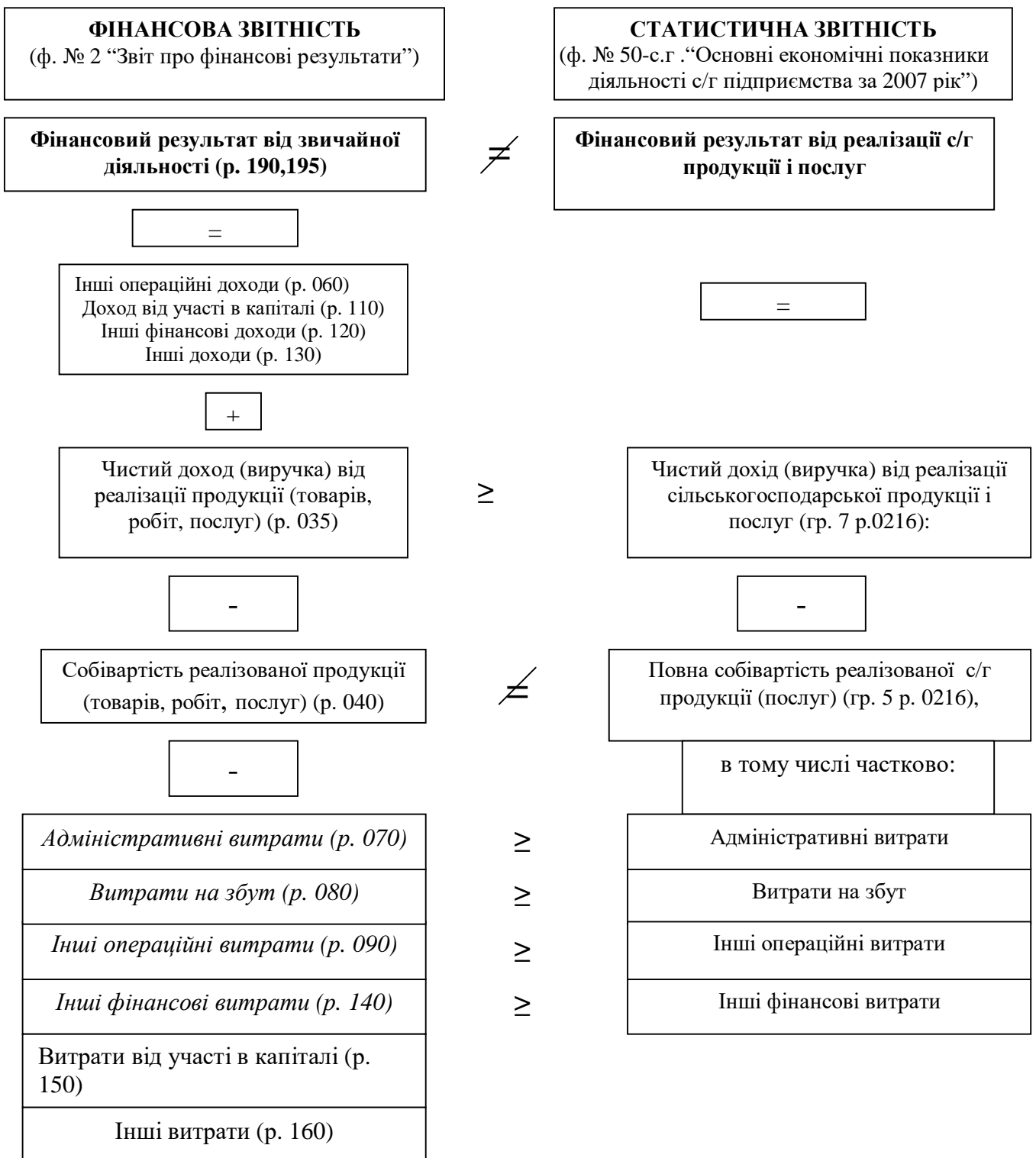


Рис. 6. Відмінності в методичних підходах щодо визначення фінансового результату діяльності сільгосп підприємства за фінансовою та статистичною звітністю

По-н'яте, з прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і національних П(С)БО підприємства отримали свободу у виборі передбачених нормативною базою способів, методів і форм бухгалтерського обліку. Одночасно в сучасну практику вітчизняного бухгалтерського обліку було введено поняття “облікова політика”. Законодавство під цим терміном розуміє сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Однак, на рівні окремого П(С)БО не встановлено чіткого регламентування питань практичного плану стосовно того, як має визначатись облікова політика, порядок її розкриття та внесення змін. Такий стан з нормативним забезпеченням облікової політики на підприємстві не забезпечує єдиних засад формування інформації і, відповідно, її співставності, що переводить значення показників зведеної звітності до розряду некоректних.

Застосування підприємствами різних підходів в обліковій політиці створює проблему неспівставності показників бухгалтерської звітності по галузі. Зміна облікової політики на підприємстві створює проблему співставності інформації і в динаміці. Незважаючи на очевидність цієї проблеми вплив такого явища як “облікова політика підприємства” на інформаційну систему мало вивчений. В основному, науковці поки що захоплюються “новизною” цього явища і не переймаються наслідками його бездумного практичного застосування.

З викладеного витікає, що зважаючи на існуючі невідповідності у відомчих підходах до формулювання із даних бухгалтерського обліку однієї і тієї ж звітної інформації, існує потреба в запровадженні єдиної фінансової звітності для сільськогосподарських підприємств, в яку окремим розділом Приміток увійшли б і показники форми 50-с.г. “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”.

Наші дослідження доводять, що складання такого Звіту на єдиних методологічних засадах, за єдиною галузевою обліковою політикою, дозволить узагальнювати результати всієї фінансово-господарської діяльності підприємства та в цілому по сегменту сільськогосподарська діяльність. Запровадження окремого Звіту для сільськогосподарського підприємства забезпечить зіставними даними органи державного управління та інвесторів.

2.4. Обмеженість обліку в забезпеченні новітніх інституційних запитів

Вищевикладені проблеми призводять до втрати бухгалтерським обліком, галузевим управлінням можливостей забезпечити інформацією новітні інституційні запити. За радянських часів підприємства готували єдиний бухгалтерський звіт, що містив всю інформацію про його фінансово-майнове становище. Узагальнені звіти знаходились у відкритому доступі по системі органів Держкомстату та Мінагрополітики, на кожному підприємстві. Ці звіти були єдиними і використовувались в роботі всіх державних органів, наукових, фінансових установ.

В сучасній Україні спостерігається розбалансованість в питаннях звітності та “звітотворчність” на рівні органів державного управління: Мінфіну, Держкомстату України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України та деяких інших відомств. Різні форми звітності підлягають зведенню різними державними відомствами. У зв’язку з цим на державному рівні спостерігається відсутність єдиного уніфіковано механізму та безсистемність розкриття інформації про фінансово-господарську діяльність. Наприклад, існує окрема звітність акціонерних товариств, яка оприлюднюється на сайті ДКЦПФР України з 30 квітня поточного року за попередній рік і це не є комерційною таємницею. Проте, до галузевої системи управління такі звіти напряму надходити не можуть. ДКЦПФР України встановлює власні вимоги до звітності акціонерних товариств, не

зважаючи на їх галузеву належність. Без врахування особливостей господарювання та розпорядження активами, без врахування запитів галузевого управління.

Як видно із рис. 7 Мінфін, Держкомстат, ДПАУ, ДКЦПФРУ запитують у підприємств аграрного сектору економіки стандартизовану бухгалтерську інформацію про майновий та фінансовий стан як і для підприємств інших галузей.

В той час як для галузевої системи управління агропромисловим виробництвом більше потрібна інша інформація – щодо конкурентоспроможності аграрного виробництва, забезпечення сільського розвитку (1 із рис. 7). Наприклад, запити про інформацію щодо конкурентоспроможності враховують: показники витрат праці (для розрахунку продуктивності праці); показники собівартості продукції, робіт, послуг; витрати на підготовку кадрів; витрати на капіталовкладення; витрати на закупку інноваційних технологій тощо.

Запити на інформацію соціальної направленості передбачають наявність у звітності показників: якості (контроль за дотриманням технічних регламентів); формування та використання фондів соціального та матеріального стимулювання; показників рівня оплати праці основних категорій працівників; витрат на утримання об'єктів соціальної сфери тощо.

Важливим є відображення в бухгалтерському обліку використання в економічній діяльності аграрних підприємств фізичного капіталу (землі, біологічних активів).

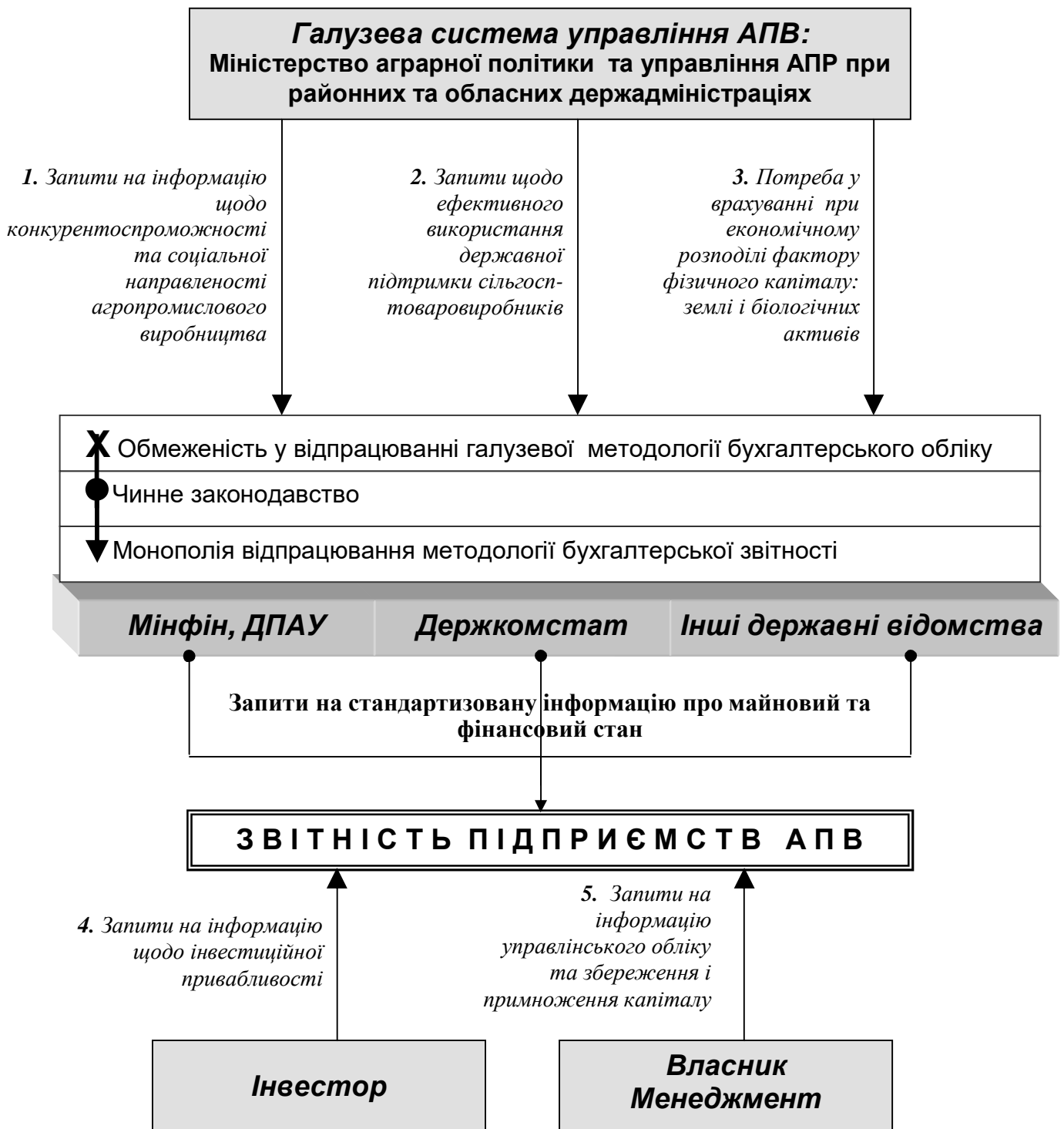


Рис. 7. Невідповідність методології звітності підприємств АПВ основним запитам галузевого управління та інвестування

Інша проблема – недостатність у бухгалтерській звітності інформації щодо ефективності використання державної підтримки

сільськогосподарських підприємств, яка складає вже понад десять мільярдів гривень (табл. 4).

Таблиця 4

Динаміка державної підтримки сільськогосподарського виробництва за джерелами надходження коштів

(млрд. грн.)

№ з/п	Показники	2000	2003	2006	2007	2008 (прогноз)	2008 р. у % до 2000 р.
1.	Спрямовано коштів для підтримки сільськогосподарського виробництва, у т.ч.:	2,6	6,4	10,4	11,5	12,5	500
1.1	бюджетних коштів	0,5	2,7	6,2	6,8	7,5	1500
1.2	через спеціальні режими оподаткування	2,1	3,7	4,2	4,7	5	238

Ось приклад, (табл. 5), за новим стандартом 30 “Біологічні активи” сільськогосподарські підприємства мають оцінювати свою продукцію, активи за справедливими (ринковими) цінами, а не за собівартістю, як було раніше.

Як видно з таблиці 5, результати діяльності підприємства можуть мати різні значення. Тваринництво за “новим” обліком є ще більш збитковим.

Чи важлива ця інформація для управління галуззю, відпрацювання аграрної політики? Так! Від “нового” обліку є більші аргументи, щоб підтримувати тваринництво.

Тому, що і в даному підприємстві, і в цілому по галузі підтримка рослинництва і тваринництва майже однакова, не зважаючи на очевидність іншого (табл. 6).

Новий облік і, відповідно, нова звітність дасть нові аргументи на підтримку саме тваринництва. Проте, цього не станеться поки бухгалтерська інформація не буде в основі прийняття управлінських рішень. Адже і до цього бухгалтерська звітність показувала збитковість тваринництва, але це ігнорувалось галузевим управлінням на користь експортерів зерна. До

“бухгалтерських аргументів” не прислухались. Мінфін та Держкомстат України не мотивовані цією проблемою.

Таблиця 5

Відмінність у результатах діяльності сільськогосподарського підприємства «ХХХ» за 2007 рік за методологією до та після запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи»

<i>Показники</i>	<i>За методологією до запровадження П(С)БО 30</i>	<i>За методологією П(С)БО 30</i>	<i>Відхилення</i>
Рослинництво			
Доход (виручка від реалізації), тис. грн.	8 217,70	8 217,70	–
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	6 279,10	6 279,10	–
Прибуток, тис. грн.	1 938,6	2 127,5	188,9
Рентабельність від реалізації, %	30,9	30,9	–
Тваринництво			
Доход (виручка від реалізації), тис. грн.	3 428,7	3 428,7	–
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	5 621,9	6 034,3	412,4
у тому числі корми, тис. грн.	2210,4	2 622,8	412,4
Прибуток, тис. грн.	-2 193,2	- 2 815,0	- 621,8
Рентабельність від реалізації, %	-39,0	-43,2	-4,2

Джерело: Фактичні дані діяльності сільськогосподарського підприємства «ХХХ» Київської області за 2007 рік

Об’єктивна і повна інформація з цієї проблеми потрібна Мінагрополітики і без його участі у формуванні бухгалтерської звітності (методологічної та організаційної) вона не вирішиться.

Таблиця 6

Фактичне фінансування програми “Бюджетна тваринницька дотація та державна підтримка виробництва продукції рослинництва”

<i>Підгалузі сільського господарства</i>	<i>По Україні*, млн. грн.</i>		<i>По підприємству «ХХХ», млн. грн. 2007 р.</i>
	<i>2006 р.</i>	<i>2007 р.</i>	
Рослинництво	Дані відсутні	828	0,112
Тваринництво	Дані відсутні	1085	0,140
Всього	1609	2209	0,252

* За даними Мінагрополітики України та підприємствах «ХХХ».

Важливим також є і те, щоб потенційний інвестор отримав з бухгалтерської звітності більше інформації щодо інвестиційної привабливості підприємства.

Наукові дослідження з цього питання виділяють до 50 позицій, котрі мають бути у звітності. Серед них: фізичний капітал, біологічні активи, земельний капітал, кадровий капітал, інтелектуальний капітал, виробнича та соціальна інфраструктура, сертифікація, дотримання технічних регламентів виробництва тощо.

Власник, менеджер має бути забезпечений інформацією управлінського обліку, функціонуванням ефективного контролю за збереженням і примноженням капіталу. Останні два запити (4 і 5 із рис. 7) також є важливими для галузевого управління, відпрацювання ефективної аграрної політики.

Проте, діюча звітність підприємств АПВ (рис. 7) в повній мірі відповідає лише запитам загальнодержавним, що є наслідком монополії на відпрацювання методології бухгалтерської звітності державними інститутами: Мінфіном, Держкомстатом, ДПАУ тощо.

Отже, виходить, що запитали те від бухгалтерського обліку і отримали. В ситуації, коли Мінагрополітики України запитати підприємства АПВ (крім порівняно незначної кількості суб'єктів господарювання, які знаходяться в державній власності) не може, то доводиться задовольнятися інформацією, яку запитують Держкомстат і ДПАУ.

В цьому корінь проблеми. Напрямок її вирішення полягає в забезпеченні на законодавчому рівні за Мінагрополітики України, як органу державного управління, що розробляє і проводить аграрну політику, повноваження нарівні з Мінфіном та Держкомстатом України задавати напрями розвитку галузевого бухгалтерського обліку і звітності.

2.5. Другорядність виробничого (управлінського) обліку

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності, чинним законодавством України не передбачено регламентування ведення виробничого (управлінського) обліку. Це є справою самих підприємств – їх власників та менеджерів.

З теоретичної точки зору така позиція є виправданою. Виробничий облік має оперативно і адекватно реагувати на запити управління, бути прийнятним до сприйняття новітніх технологій, забезпечувати поєднання бухгалтерського обліку з іншими функціями управління. **Фактично, виробничий (управлінський) облік є локомотивом розвитку бухгалтерського обліку.** На наше переконання, саме цей сегмент бухгалтерського обліку є ключовим, визначальним в інформаційній епосі економіки. Саме він найбільш здатний радикально змінюватись і забезпечувати місію бухгалтерського обліку в посиленні конкурентоспроможності підприємств.

Отже, виробничий облік має бути в постійному полі зору не тільки бухгалтерів, але і управлінців всіх рангів. Саме так було в радянські часи. Держава регламентувала загальні підходи до ведення виробничого обліку, але його деталі розроблялись вже на самих підприємствах.

У 80-90 рр. минулого століття найбільш поширеною формою ведення виробничого обліку на сільськогосподарських підприємствах стало його ведення за центрами відповідальності, які працювали на внутрішньогосподарському підряді та орендних відносинах.

Саме внутрішньогосподарський підряд, орендні відносини забезпечували тодішнім підприємствам високі виробничі показники, а, головне, високу ефективність виробництва та продуктивність праці на основі

інтересу трудових колективів чи індивідуальних працівників. Саме за цих часів яскраво розкрились пріоритетні функції бухгалтерського обліку: управлінська, інформаційна, виховна, стимулююча і т.п. Бухгалтерський облік збагатився новими первинними документами та регістрами: розрахункові чеки; особові рахунки; виробничі звіти за центрами відповідальності і багато іншого. Саме в той час значно зросла роль бухгалтерських служб в управлінні через їх реорганізацію в планово-облікові служби на чолі з головними бухгалтерами, виконання аналітичних функцій та забезпечення дієвого планування.

Разом з тим, такий розвиток бухгалтерського обліку відбувався в державі не сам по собі. На розвиток виробничого обліку колгоспів і радгоспів були направлені колосальні зусилля всього господарського та і партійного апарату. Кожний бухгалтер сільгоспідприємства пройшов через десятки семінарів-навчань, прослухав не одні курси підвищення кваліфікації, був озброєний різноманітними методичними рекомендаціями з цих питань. А головне, за втілення дієвого, ефективного виробничого обліку на підприємстві з бухгалтера, з керівника тодішнього сільгоспідприємства суворо запитував власник – Держава!

Що ми маємо тепер? Правильну теорію, але препаршиву практику. На відміну від радянських часів, західних стандартів – виробничий (управлінський) облік став другорядним. Локомотив розвитку бухгалтерського обліку став у державі нікому не потрібний. Він не потрібний Мінфіну України – там переймаються фінансовим обліком, він не потрібен Міністерству аграрної політики – за чинним законодавством це не його функції, до нього не доходять руки в науки – через брак фінансування (справитися б з адаптацією МСФЗ).

На одинці з цією архіважливою проблемою залишився власник сільгоспідприємства. Проте реалії такі, що вітчизняний власник сам по собі

ще не скоро зможе поставити на підприємствах дієвий управлінський облік, а от конкурувати продукцією в СОТ йому прийдеться вже зараз. Вже зараз власнику, Міністерству аграрної політики України потрібно відстоювати обсяги бюджетної підтримки національного сільгоспвиробництва. І зробити це без дієвого облікового забезпечення підтвердження витрат, виходу продукції складно.

На нашу думку, до вирішення цієї проблеми слід не тільки використати попередній досвід, але і шукати нові підходи. Варто на державному рівні Міністерству аграрної політики забезпечити науково-методологічне та методичне наповнення виробничого обліку підприємств, що може бути реалізовано в галузевій обліковій політиці, в прийнятті інших нормативних документів. Наприклад, вкрай важливою є проблема формування реальних витрат виробництва сільгосппродукції, які, в тому числі, і дозволили б відновлювати через амортизацію зайняті у виробництві основні засоби. Зараз переважна більшість сільгоспідприємств нараховує в бухгалтерському обліку амортизацію до балансової вартості основних засобів на податкових принципах. На ці мізерні відрахування відновити всезростаючу вартість основних засобів неможливо, а саме ці мізерні відрахування і показуються у витратах. Собівартість продукції занижена, коштів на придбання нових основних засобів немає. Такі реалії, а не теорія.

Вирішити вище означену проблему на рівні облікової політики підприємства неможливо. Вона має бути сприйнята як проблема в державі. Для її вирішення потрібно як мінімум прийняття галузевої облікової політики, в котрій було б передбачено нарахування амортизації на відновлювальну вартість основних засобів (останні могли б і переоцінюватись централізовано) за прийнятим для галузі методом.

Отже, вирішення проблем виробничого обліку також потребує концептуальних змін в його правовому, методологічному та методичному регулюванні. Не менш важливою є і інформаційно-консультативна складова організації управлінського обліку в галузі.

3. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

3.1. Передумови розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки

Вище зазначалось, що науковці, державні службовці постійно шукають шляхи вирішення означених в даній доповіді проблем.

Дослідження показують, що в рамках діючого законодавства Мінагрополітики у співпраці з Держкомстатом може поправити стан справ лише із статистичною звітністю. Аграрною наукою запропоновано організаційно-методичні підходи (рис. 8), які в сьогоденних умовах дозволяють вийти на прийнятний для галузі перелік та зміст форм статистичних спостережень.

Така схема потребує певної координації роботи між Держкомстатом та Мінагрополітики щодо переліку та змісту форм статистичних спостережень. Окрім того, в системі центрального апарату Мінагрополітики сьогодні зміст статистичних форм погоджують одні, а обробляють інформацію з Держкомстату інші підрозділи, тому доцільно і планується всю цю роботу доручити управлінню методології обліку та ревізійної роботи.

Зрозуміло, що з переходом України на ринкові засади змінилися методичні підходи до формування основних звітних показників діяльності підприємств. Приватна основа господарювання, запровадження міжнародних принципів та стандартів бухгалтерського обліку зумовили появу показників, котрі визначають комерційну таємницю господарювання. Основна маса таких показників формується у виробничому обліку. Ці показники є вкрай важливими для управління підприємством, але не менш важливими вони є і для управління галуззю.

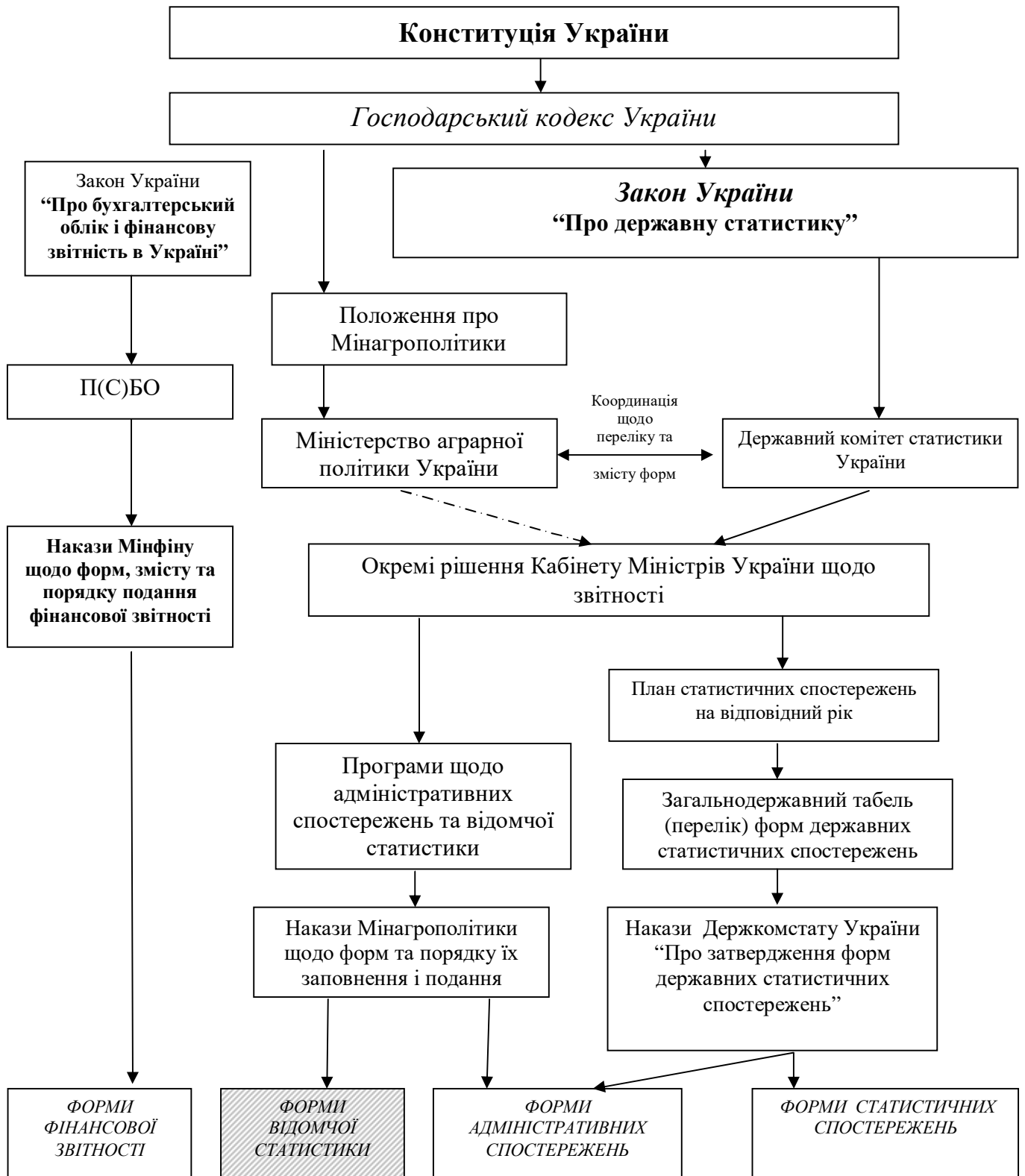


Рис. 8. Опрацьована схема організації нормативного регулювання звітності в аграрному секторі економіки

Цій проблемі приділяється увага як управлінців, так і в професійних наукових колах. Зокрема, в працях відомих вчених економістів Ю. Бугуцького, Й. Пасхавера, М. Кужельного, В. Савчука, [1, 24, 25, 53, 73] йдеться про потребу розробки теоретико-методологічних засад державної статистики, як основи інформаційного забезпечення державного управління. Питання статистики ефективності сільського господарювання є об'єктом дискусій і в колах фахівців державних статистичних органів та органів державного галузевого управління Ю. Лузана, О. Прокопенка, Г. Розумної [27, 61, 71].

Завдання удосконалення сільськогосподарської статистики було сформульоване в Указі Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки” № 1529/99 від 3 грудня 1999 р. [82]. На виконання зазначеного Указу у 2000 році Державний комітет статистики України, Міністерство аграрної політики України та Державний комітет України по земельних ресурсах видали спільний наказ “Про удосконалення системи статистичного обліку в сільському господарстві України” № 127/53/48 від 26 квітня 2000 р. [45].

Однак, не дивлячись на те, що питання вдосконалення сільськогосподарської статистики задекларовано і в ряді інших законодавчих актів [45, 59], проблема не отримала належного вирішення.

За діючим законодавством, формуванням інформаційної бази даних для державного управління займаються органи державної статистики. Проте, потреба в інформаційному забезпеченні функцій Міністерства аграрної політики та бачення цього Державним комітетом статистики України різні. Це призводить до того, що органи статистики, здійснюючи уніфікацію вітчизняної статистики за міжнародними вимогами, безпідставно скоротили та спростили звітні форми суб'єктів господарювання, що ускладнює аналітичну роботу галузевого управління.

З цим погоджується один з керівників Держкомстату України О.М. Прокопенко відмічаючи, що одним з негативних наслідків приведення державної статистики до вимог міжнародних стандартів є скорочення досліджуваних показників та вихідної інформації, що готується органами державної статистики. Певним чином це стосується і показників, що характеризують економічні результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств [61].

Першим кроком у запровадженні ефективного інформаційного забезпечення державного галузевого управління, на нашу думку, має стати розробка Концепції формування системи відомчої аграрної статистики, головною метою якої має бути збір, обробка, узагальнення та аналіз розширеної інформації з тестових господарств про процеси, що відбуваються в сільському господарстві України, вивчення на її основі масових суспільних явищ, стану і розвитку галузі, вдосконалення економічного механізму господарювання та відпрацювання ефективної аграрної політики.

Розв'язання цієї проблеми потребує прийняття низки законодавчо-нормативних актів.

Основою інформаційного забезпечення відомчої статистики сільського господарства має стати системний бухгалтерський облік, що обов'язково централізовано організовується у підприємствах мережі тестових господарств. Організація облікового забезпечення має забезпечити однакові підходи до ведення бухгалтерського обліку в усіх тестових господарствах, зокрема, головні з них:

- обов'язкове дотримання норм усіх положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО 30 "Біологічні активи" та єдиної облікової політики;

- ведення обліку за Єдиним робочим Планом рахунків на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та капіталу, затвердженого наказом Мінфіну України № 291 від 30 листопада 1999 року;

- ведення обліку витрат як за видами діяльності так і за елементами та типовими статтями (по восьмому та дев'ятому класах рахунків);

- обов'язкове калькулювання собівартості продукції за методичними підходами, визначеними Міністерством аграрної політики України, одночасно з веденням обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливими цінами, що визначаються по системі Мінагрополітики;

- обов'язкове проведення аудиторської перевірки дотримання вимог ведення бухгалтерського обліку та складення звітності (з періодичністю, визначеною у законодавстві про мережу тестових господарств).

Розробка та дотримання визначених правил забезпечують уніфікацію та встановлення єдиних методичних засад підготовки інформації для її узагальнення по системі відомчої аграрної статистики.

Проте, запровадження відомчої аграрної статистики може бути реалізовано лише в далекій перспективі. На сьогодні ця проблема лише знаходиться на стадії наших наукових розробок, вона потребує сприйняття у державних органах. Слід, також, визнати і проблему бюджетного фінансування ведення відомчого бухгалтерського обліку у тестових господарствах.

З іншої сторони, державі важливо, щоб дієвий бухгалтерський облік був не тільки в тестових господарствах. Назріли передумови до підняття на рівні галузі, а потім і держави, питань архіважливості змін в національній системі бухгалтерського обліку, що вимагає кардинальних змін, і в першу чергу наукового забезпечення розв'язання цих проблем.

Наші переконання у такому підході підкріплюються і дослідженнями Житомирської бухгалтерської школи. Зокрема, професор Н.М. Малюга стверджує, що «одним з першочергових завдань у сучасних умовах є формування Концепції розвитку бухгалтерського обліку як державного документа з урахуванням протиріч у сферах функціонування облікових систем різних рівнів» [28].

Результатом спільної роботи науки, Міністерства аграрної політики та Держкомстату України має стати підготовка Концепції розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві та науково-методологічне забезпечення шляхів її реалізації (рис. 9). В цьому році Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві планується винести на розгляд Колегії Міністерства аграрної політики України.

3.2. Місія Концепції

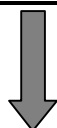
Місію Концепції ми вбачаємо у визначенні напрямів удосконалення галузевої системи бухгалтерського обліку та звітності з врахуванням пріоритетності національних інтересів та вимог міжнародних стандартів, законодавства Європейського Союзу.

Науково-теоретичним підґрунтям підготовки та реалізації Концепції є прийняті нами робочі гіпотези та визначені базові принципи.

КОНЦЕПЦІЯ

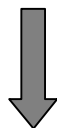
розвитку бухгалтерського обліку

в агропромисловому комплексі



Місія Концепції

визначення напрямів удосконалення галузевої системи бухгалтерського обліку та звітності з врахуванням пріоритетності національних інтересів та вимог міжнародних стандартів, законодавства Європейського Союзу



Науково-теоретичне підґрунтя Концепції

*Робочі гіпотези
Базові принципи*



Реалізація місії Концепції

полягає у виконанні чотирьох груп завдань:

*Регуляторно-організаційних
Методологічних
Методичних
Формування професії*

Рис. 9. Першочерговий результат досліджень з наукового забезпечення обліку в системі управління АПВ

3.3. Робочі гіпотези побудови Концепції

В основу досліджень з підготовки Концепції покладено робочі гіпотези, що зображені на рис. 10.

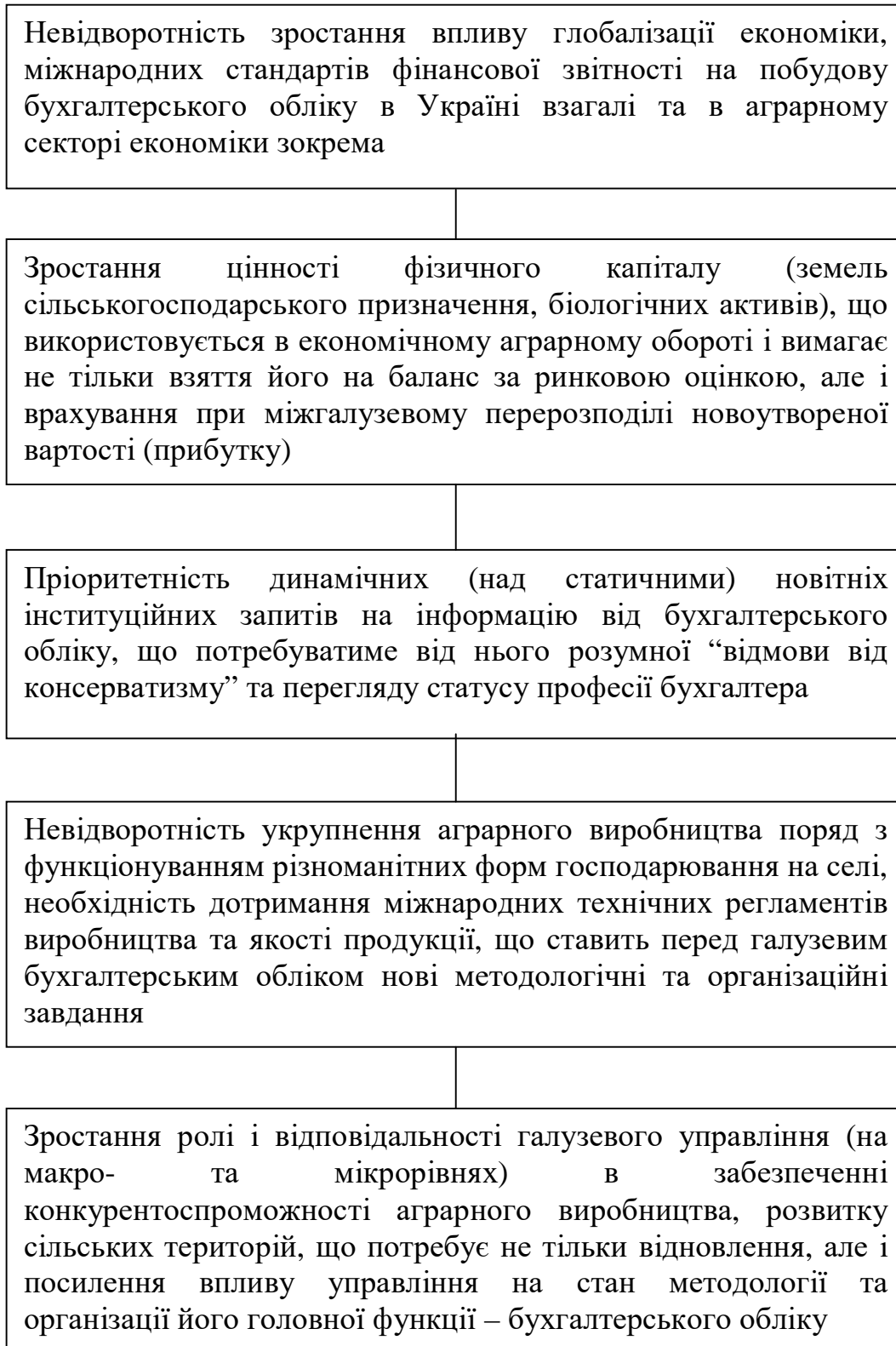


Рис. 10. Робочі гіпотези, що покладені в основу досліджень з наукового забезпечення обліку в системі управління АПВ

3.4. Принципи Концепції

Побудова Концепції базується на наступних принципах (рис. 11).

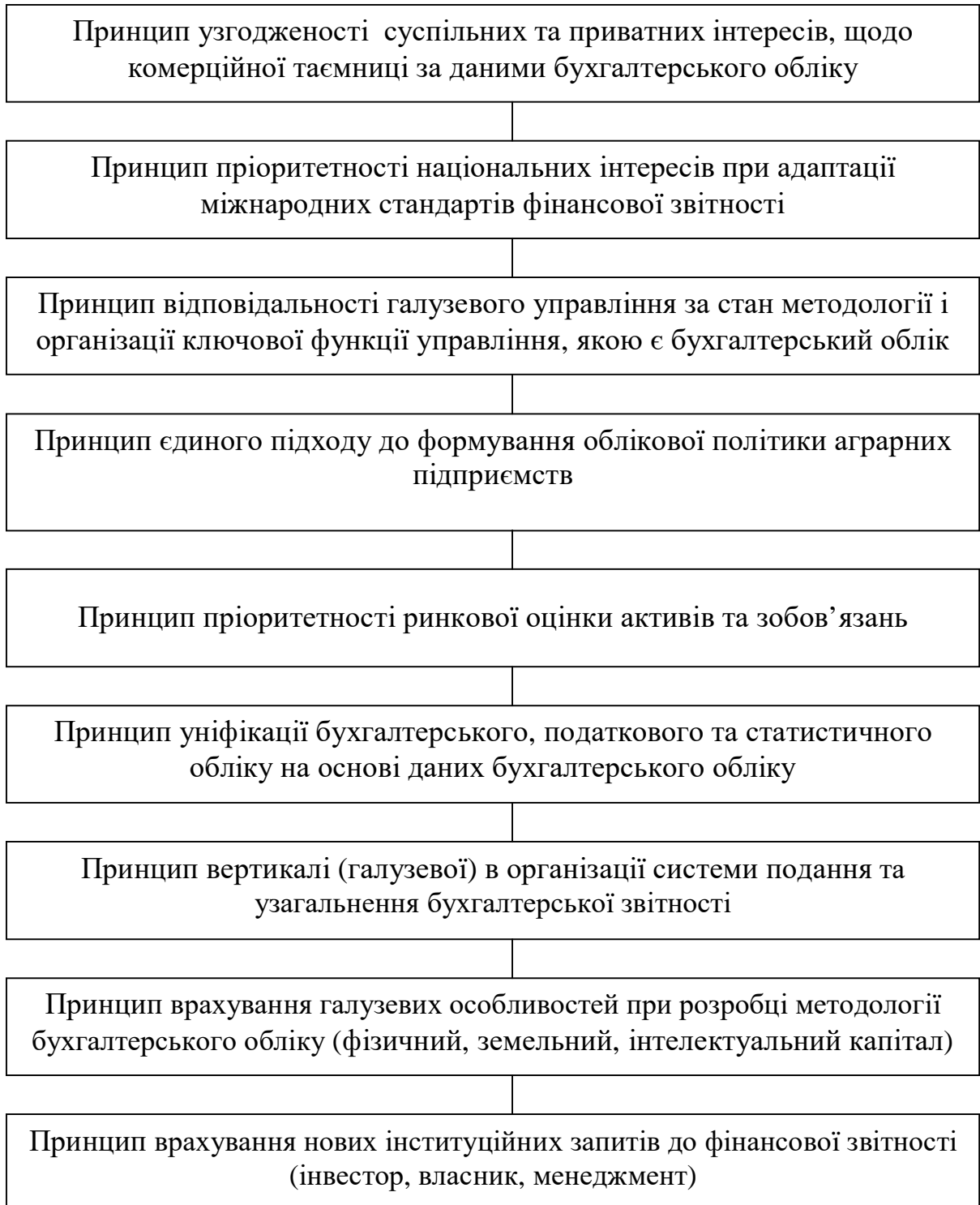


Рис. 11. Базові принципи розбудови галузевого бухгалтерського обліку

3.5. Головні завдання Концепції

Реалізація місії Концепції з дотриманням вищенаведених умов, полягає у виконання чотирьох основоположних груп завдань:

- § регуляторно-організаційних;
- § методологічних;
- § методичних;
- § формування професії.

Регуляторно-організаційні завдання Концепції полягають у визначенні пріоритетних напрямків формування законодавчих та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо функціонування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в аграрній галузі.

Методологічні завдання Концепції передбачають формування специфічної методології галузевого бухгалтерського обліку в умовах глобалізації, адаптації до міжнародних стандартів обліку і звітності, появи нових інституційних запитів до обліку з боку власника та інвестора, за відповідальності органів галузевого управління в особі Міністерства аграрної політики.

Методичні завдання Концепції полягають у науково-методичному забезпеченні втілення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших методологічних напрацювань через інструкції, методичні рекомендації, практичні посібники галузевого спрямування.

Завдання з формування професії – полягають у формуванні системи підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів, сприяння розвитку професійних бухгалтерських організацій, підвищення статусу бухгалтерів в системі галузевого управління та на підприємствах АПВ.

Виконання поставлених завдань передбачає реалізацію ряду організаційно-методологічних заходів на державному, галузевому, регіональному та корпоративному рівні.

4. РЕАЛІЗАЦІЯ КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

4.1. Регуляторно-організаційні заходи по реалізації Концепції

Реалізація *регуляторно-організаційних завдань* (табл. 7) передбачає виконання наступних заходів нормативно-правового та організаційного характеру:

I. Внесення змін та доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині посилення впливу галузевого управління на формування методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, а саме:

- відновлення впливу та відповідальності органу державного управління галузі за формуванням методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки;

- розширення кола суб'єктів методологічного впливу на формування методології обліку та звітності;

- відновлення системи подання бухгалтерської звітності до управлінь АПР обласних та районних держадміністрацій;

- надання повноважень Мінагрополітики, щодо розробки та затвердження (за погодженням з Мінфіном) обов'язкових до виконання положень, інструкцій та інших нормативних документів, що стосуються специфіки ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки;

- запровадження обов'язкового підвищення кваліфікації та сертифікації професійних бухгалтерів.

Реалізація регуляторно-організаційних заходів Концепції забезпечить формування законодавчих та організаційних передумов функціонування ефективною системи бухгалтерського обліку в аграрній галузі

Заплановані заходи	Реалізовані заходи
<p>1. Внесення змін та доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині посилення впливу галузевого управління на формування методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> - відновлення впливу та відповідальності органу державного управління галузі за формуванням методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки; - розширення кола суб'єктів методологічного впливу на формування методології обліку та звітності; - відновлення системи подання бухгалтерської звітності до управлiнь АПР обласних та районних держадміністрацій; - надання повноважень Мінагрополітики, щодо розробки та затвердження (за погодженням з Мінфіном) обов'язкових до виконання положень, інструкцій та інших нормативних документів, що стосуються специфіки ведення бухгалтерського обліку в аграрній галузі; - запровадження обов'язкового підвищення кваліфікації та сертифікації професійних бухгалтерів. <p>2. Удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку шляхом адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності до національних потреб</p> <p>3. Забезпечення складання податкової, статистичної та інших форм звітності за даними бухгалтерського обліку</p> <p>4. Забезпечення обов'язкового делегування представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Мінфіні та із статистичної звітності при Держкомстаті (забезпечити створення такої при Держкомстаті)</p> <p>5. Прийняття Закону України «Про відомчу аграрну статистику» та інших нормативно-правових актів щодо його реалізації</p> <p>6. Проведення реформування системи державного управління бухгалтерським обліком в аграрній галузі шляхом відновлення вертикалі контролю за дотриманням методології обліку і звітності</p>	<p>В розвиток цих заходів Інститутом аграрної економіки:</p> <p>a. Удосконалено ряд П(С)БО на предмет їх відповідності національним особливостям бухгалтерського обліку</p> <p>b. Проведено адаптування до національних потреб МСБО 41 «Сільське господарство», прийнято участь у розробці П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів</p> <p>c. Передані до державних органів пропозиції щодо змін відповідних законодавчих актів</p>

2. Удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку шляхом адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності до національних потреб.

3. Забезпечення складання податкової, статистичної та інших форм звітності за даними бухгалтерського обліку.

4. Забезпечення обов'язкового делегування представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Мінфіні та із статистичної звітності при Держкомстаті (забезпечити створення такої при Держкомстаті).

5. Прийняття Закону України «Про відомчу аграрну статистику» та інших нормативно-правових актів щодо його реалізації.

6. Проведення реформування системи державного управління бухгалтерським обліком в аграрному секторі економіки шляхом відновлення вертикалі контролю за дотриманням методології обліку і звітності

Перелічені заходи забезпечать формування законодавчих та організаційних передумов функціонування ефективної системи бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

В розвиток даного напрямку реалізації Концепції Інститутом аграрної економіки здійснені такі заходи:

1. Постійно приймається участь у підготовці П(С)БО, адаптації МСФЗ національним особливостям бухгалтерського обліку. Представники Інституту (В.Б. Моссаковський, О.О. Канцуров, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук) приймали та приймають активну участь в роботі Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України як її члени. Останні напрацювання в цьому плані пов'язані з участю Інституту у вдосконаленні фінансової звітності сільськогосподарських підприємств наразі перебувають на розгляді Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України³.

2. Проведено адаптування до національних потреб МСБО 41 «Сільське господарство», через участь у розробці П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. До

³ Лист Міністерства фінансів України від 21.03.2008р. № 31-34000-16-10/9510

прийняття цього стандарту (листопад 2005 року) Інститутом активно відстоювалась позиція щодо поспішності запровадження його в практику. Відповідний відкритий лист до Міністерства фінансів започаткував в Україні чи не першу дискусію щодо проблем адаптування МСБО та МСФЗ до національних потреб. Відкрита на сторінках журналу "Облік і фінанси АПК" [5, 6] наукова дискусія з приводу запровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи" сприяла впровадженню стандарту з максимально можливим в тих умовах врахуванням національних інтересів.

З моменту введення П(С)БО 30 «Біологічні активи» [56] в дію з 1 січня 2007 року, Інститут не залишив практиків наодинці з цим «нововведенням», а запровадив повне методичне забезпечення адаптування його в вітчизняну облікову практику, через підготовку: навчального посібника «Облік сільськогосподарської діяльності» [48]; Методичних рекомендацій щодо формування облікової політики із врахуванням П(С)БО 30 «Біологічні активи» [43]; Методичних рекомендацій з оцінки сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи» [41]; Методичних рекомендацій з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [36], які передані на затвердження Міністерству аграрної політики України.

3. Постійно передаються до державних органів пропозиції щодо змін відповідних законодавчих актів. Зокрема, подано пропозиції щодо внесенні змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині посилення впливу галузевого управління на формування методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. В Законі також запропоновано встановити необхідність погодження з *Міністерством аграрної політики показників приміток до фінансової звітності для підприємств агропромислового виробництва.*

4.2. Методологічні заходи по реалізації Концепції

Для виконання *методологічних завдань* (табл. 8) Концепції необхідна реалізація наступних заходів, які передбачають науково-теоретичне обґрунтування та розробку специфічної методології галузевого бухгалтерського обліку:

Реалізація методологічних завдань Концепції

передбачає науково-теоретичне обґрунтування та розробку специфічної методології галузевого бухгалтерського обліку

Заплановані заходи	Реалізовані заходи
<p>1. Розробка нової методології бухгалтерської звітності аграрних підприємств на задоволення новітніх інституційних запитів, покращення інвестиційної привабливості, виконання соціальних функцій</p> <p>2. Розробка методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів сільського господарства – фізичного (землі сільгосппризначення, біологічні активи) та інтелектуального капіталу</p> <p>3. Розробка методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за ринковими (справедливими) цінами.</p> <p>4. Методологічний супровід системи обліку, контролю та аналізу ефективності державної підтримки сільськогосподарського виробництва</p> <p>5. Методологічний супровід системи відомчої аграрної статистики та організації обліку в тестових господарствах</p> <p>6. Розробка методології документування господарських операцій в різних формах господарювання в умовах застосування комп'ютерних технологій</p> <p>7. Методологічний супровід обліку формування та розподілу фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності</p> <p>8. Методологічний супровід облікового забезпечення дотримання технічних регламентів, виробництва екологічно чистої та якісної продукції</p>	<p>В розвиток цих завдань Інститутом:</p> <p>a. Розроблено окремий бухгалтерський звіт аграрних підприємств (подано до КМУ, Мінфіну)</p> <p>b. Запропоновані методологічні підходи до організації бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення</p> <p>c. Розроблено методологічне забезпечення оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів за справедливими цінами</p> <p>d. Розроблено методологічне забезпечення обліку державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників</p> <p>e. Запропоновані концептуальні засади формування системи відомчої аграрної статистики</p> <p>f. Запропоновано загальні методологічні засади обліку інтелектуального капіталу</p>

1. Розробка нової методології бухгалтерської звітності аграрних підприємств на задоволення новітніх інституційних запитів, покращення інвестиційної привабливості, виконання соціальних функцій.

2. Розробка методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів сільського господарства – фізичного (землі сільгосппризначення, біологічні активи) та інтелектуального капіталу.

3. Розробка методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за ринковими (справедливими) цінами.

4. Методологічний супровід системи обліку, контролю та аналізу ефективності державної підтримки сільськогосподарського виробництва.

5. Методологічний супровід системи відомчої аграрної статистики та організації обліку в тестових господарствах.

6. Розробка методології документування господарських операцій в різних формах господарювання в умовах застосування комп'ютерних технологій.

7. Методологічний супровід обліку формування та розподілу фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

8. Методологічний супровід облікового забезпечення дотримання технічних регламентів, виробництва екологічно чистої та якісної продукції.

Реалізація другої групи завдань Концепції забезпечить науково-теоретичне обґрунтування та розробку специфічної методології галузевого бухгалтерського обліку.

В розвиток даного напрямку реалізації Концепції Інститутом здійснені такі заходи:

1. Розроблено проект окремого бухгалтерського звіту аграрних підприємств. У 2003 році за результатами Міжнародної науково-практичної конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» винесено Резолюцію та направлено Спільне звернення до Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України та Міністерства аграрної політики України щодо необхідності запровадження

такого звіту сільськогосподарських підприємств. Проект звіту включає у себе як фінансову так і виробничу звітність, що є обов'язковою для подання до органів статистики та по лінії Міністерства аграрної політики.

У 2007 році Інститутом розроблені спеціальні форми до Приміток до фінансової звітності, що розкривають особливості обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи». На початку 2008 року за результатами цих досліджень підготовлено практичний посібник по складанню фінансової звітності з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» [56].

2. Спільно з Президією УААН нами проводяться дослідження з оцінки та постановки на баланс земель сільськогосподарського призначення. Зокрема, підготовлено посібник «Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН» [81]. Запропоновані методологічні підходи до організації бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, знайшли відображення в Рекомендаціях з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК [67], значним доробком яких є запропонований порядок аналітичного обліку земель, що має слугувати якісній оцінці земельних ділянок з метою відображення вартості самої землі та її поліпшень, обліку прав користування землею, операцій з оренди, купівлі-продажу тощо.

3. Розроблено методологічне забезпечення оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів за справедливими цінами, що включає визначений порядок організації на підприємстві процесу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за ринковими цінами. Методичні рекомендації з ринкової оцінки біологічних активів, її документальне забезпечення та облік подані на затвердження до Міністерства аграрної політики України [36].

4. Розроблено методологічне забезпечення обліку державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників. Спрямування в аграрну сферу економіки значних державних коштів повинно супроводжуватись

заходами, спрямованими на забезпечення дієвого обліку та контролю за розподілом бюджетних асигнувань, їх цільовим і ефективним використанням товаровиробниками. Результатом цих робіт є підготовлений Інститутом у 2007 році навчальний посібник “Облік державної підтримки агропромислового виробництва” [46], який став основою методичного забезпечення організації обліку всіх напрямів бюджетної підтримки виробництва аграрної продукції.

5. Запропоновані концептуальні засади формування системи відомчої аграрної статистики, які передані на розгляд та затвердження Міністерству аграрної політики у 2007 році. Пропозиції включають методика облікового забезпечення відомчої (аграрної) статистики в тестових підприємствах, яка базується на врахуванні зарубіжного досвіду формування мережі тестових господарств та порівняльному аналізі нормативного забезпечення і інформаційності статистики сільського господарства в Україні та в ЄС [70].

6. Розроблено загальні методологічні засади обліку інтелектуального капіталу, що включають методологію облікового забезпечення ідентифікації та постановки на облік об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Інститутом впроваджено методика розкриття інформації про інтелектуальні активи у звітності, шляхом підготовки річних звітів-брошур [38]. Дані наукові розробки розглянуті та схвалені Методичною Радою з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України.

В рамках цих досліджень Інститутом запропоновано методика відображення результатів інтелектуальної діяльності в обліку наукових установ УААН [44].

В розвиток цього наукового напрямку вже у 2008 році внесено пропозиції в проект П(С)БО в державному секторі «Нематеріальні активи», що зокрема включають вимогу проведення інвентаризації та зарахування на баланс установ нематеріальних активів, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти.

4.3. Заходи по реалізації методичних завдань Концепції

Для виконання *методичних завдань* (табл. 9) Концепції необхідна реалізація наступних заходів:

- 1.** Постійна організація методичного забезпечення дотримання підприємствами АПВ єдиної облікової політики.
- 2.** Формування типових методик організації управлінського обліку та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах АПВ.
- 3.** Формування системи та методичного забезпечення роботи галузевого державного контролю та незалежного аудиту.
- 4.** Забезпечення кадрового посилення підрозділу Мінагрополітики, відповідального за методологію та науково-методичний супровід бухгалтерського обліку в галузі.
- 5.** Посилення ролі Науково-методичної ради з питань бухгалтерського обліку та фінансів Мінагрополітики України.
- 6.** Постійна підготовка інструкцій, методичних рекомендацій, посібників.
- 7.** Посилення фінансового та матеріально-технічного забезпечення роботи Мінагрополітики України та профільних науково-дослідних інститутів з розробки галузевих нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку.

Перелічені заходи забезпечать дотримання та застосування підприємствами АПВ чинного законодавства, П(С)БО, інших методологічних напрацювань їх доведення до бухгалтерів у вигляді інструкцій, методичних рекомендацій, посібників та брошур.

Реалізація методичних завдань Концепції

Забезпечить дотримання та застосування підприємствами АПК чинного законодавства, П(С)БО, інших методологічних напрацювань шляхом їх доведення до бухгалтерів у вигляді інструкцій, методичних рекомендацій, посібників та брошур

Заплановані заходи	Реалізовані заходи
<ol style="list-style-type: none"> 1. Постійна організація методичного забезпечення дотримання підприємствами АПК єдиної облікової політики 2. Формування типових методик організації управлінського обліку та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) по підгалузях АПВ 3. Формування системи та методичного забезпечення роботи галузевого державного контролю та незалежного аудиту 4. Забезпечення кадрового посилення підрозділу Мінагрополітики, відповідального за методологію та науково-методичний супровід бухгалтерського обліку в галузі 5. Посилення ролі Науково-методичної ради з питань бухгалтерського обліку та фінансів Мінагрополітики України 6. Постійна підготовка інструкцій, методичних рекомендацій, посібників 7. Посилення фінансового та матеріально-технічного забезпечення роботи Мінагрополітики та профільних науково-дослідних інститутів з розробки галузевих нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку 	<p>В розвиток цих завдань Інститутом:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. З 1992 року здійснюється науково-методичний супровід діяльності Науково-методичної ради з питань бухгалтерського обліку та фінансів Мінагрополітики України b. Лише з 2005 року підготовлено та затверджено Мінагрополітики чи МОН 10 навчально-методичних посібників, більше 20 Методичних рекомендацій з облікового забезпечення спеціфічних видів сільськогосподарської діяльності c. Проводиться постійний методичний супровід виробничого обліку, питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції сільгосппідприємств d. Розробляються Альбоми форм первинних документів та Інструкції з документування господарських операцій на несільськогосподарських підприємствах АПК e. З 1993 року відділ здійснює наукові розробки з аудиторського обслуговування підприємств АПК

В розвиток цих завдань Інститутом:

1. В 1992 році Інститутом спільно з Міністерством аграрної політики (М.С. Ігнатенко, М.М. Титаренко, М.Б. Кулик) вперше в Україні було обґрунтовано доцільність створення при Міністерстві Науково-методичної ради з питань бухгалтерського обліку. Після створення з ініціативи Інституту та Мінагрополітики в 2003 році Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, визначено нове місце і роль методологічної Ради з питань фінансів та обліку в системі науково-методичного та інформаційного забезпечення підприємств АПК, що дозволяє об'єднати зусилля Міністерства аграрної політики, державних службовців, наукових працівників, практикуючих фінансистів, бухгалтерів та аудиторів для прийняття нових і вдосконалення діючих механізмів організації та методології бухгалтерського обліку, фінансів, контролю та аудиту в агропромисловому виробництві.

2. Лише у 2006-2007 рр. випущено та розповсюджено 10 навчально-методичних посібників з питань бухгалтерського обліку в АПВ. Останні з них – навчальний посібник “Облікова політика підприємства” [49], “Облік основних засобів в ринкових умовах” [47] – присвячені узагальненню нових нормативно-правових вимог щодо бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Важливим напрямом прикладних досліджень є організація та методичне забезпечення обліку функціонування відносин власності в аграрному секторі економіки. В 2007 році за результатами цих досліджень випущено відповідний навчальний посібник [50], в якому вперше відображено організацію обліку власників, облікове забезпечення проведення операцій з реалізації прав власності, проведення зовнішнього та внутрішнього контролю відносин власності.

3. Лише за період з 2001 по 2007 роки Інститутом підготовлено 25 методичних рекомендацій, в тому числі 19, що затверджені наказами Міністерства аграрної політики України та рекомендовані для застосування на практиці Методичною Радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ

Мінагрополітики України. Серед них Методичні рекомендації з ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах [31], з обліку прав власності та орендних відносин в сільськогосподарських підприємствах [66], з обліку фонду відновлення в новостворених сільськогосподарських підприємствах [65]. Методичні рекомендації з використання складських документів на зерно [33]. У 2006 році підготовлено, розглянуто Міністерством аграрної політики та доведено до практичного застосування бухгалтерами аграрних підприємств Методичні рекомендації з облікового забезпечення нарахування і сплати податку на додану вартість сільськогосподарськими і переробними підприємствами [35], щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників [34], щодо обліково-фінансового та правового забезпечення закладення, догляду та списання багаторічних насаджень [32], Методичні рекомендації з підготовки бізнес-планів сільськогосподарських підприємств [37], Методичні вказівки по оподаткуванню та інших утриманнях з виплат працівникам підприємств АПК [30], Рекомендації з підготовки та оприлюднення підприємствами річних звітів-брошур з метою залучення інвестицій та підвищення рівня корпоративного управління [38].

4. Важливими є попередні нароби Інституту з організації на підприємствах АПК виробничого обліку. В 90-х роках минулого століття нашими науковцями підготовлено ряд методичних рекомендацій з організації обліку при внутрішньогосподарському підряді та орендних відносинах. У 2003 році на базі тих напрацювань вийшли Методичні рекомендації «Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств» [9].

У 2001 році нами оновлено Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [39], а в 2003 році підготовлено

практичний посібник по застосуванню рекомендацій з управлінського обліку та визначення собівартості [4].

5. Представники Інституту прийняли участь в роботі Харківського НАУ з розробки Альбому форм первинних документів та Інструкції з документування господарських операцій на підприємствах АПВ. Останнім доробком Інституту в цьому напрямку стала участь в оновленні Альбомів форм первинних документів по виноробній та коньячній продукції, що забезпечують уніфікований підхід до організації системи документування на підприємствах виноробної та коньячної промисловості.

6. З 1993 року відділ проводить не тільки дослідження, але й апробацію на практиці наукових розробок з аудиторського обслуговування підприємств АПВ. Останнім часом, знаходить все більше прихильників наша думка, що сільське господарство, як ніяка інша галузь економіки України, має економіко-соціальну потребу запровадження обов'язкового аудиту підприємств орендарів майна та землі. Обмеження розвитку галузевого аудиту є результатом недооцінювання цієї проблеми владою та певною зацікавленістю орендарів. Запровадження аудиторських перевірок діяльності аграрних підприємств, що залучають капітал селян, стримується і відсутністю методологій та методик такого аудиту. На дану потребу Інститутом розроблено теоретичні і методологічні засади аудиту специфічних об'єктів обліку агропромислового виробництва – земельних і майнових паїв, біологічних активів, які передані та схвалені ВГПО “Спілка аудиторів України”.

4.4. Заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії

Виконання *завдань з формування професії* (табл. 10) полягає у самореалізації бухгалтерів та їх націленості до підвищення статусу професії, бухгалтерських служб на всіх рівнях. Для реалізації цих завдань передбачається здійснення наступних заходів:

Реалізація завдань Концепції з формування професії

полягає у створенні умов розвитку професії бухгалтера на міжнародних вимогах і стандартах. Зміни статусу бухгалтера із "рахівника" на менеджера з управління фінансами та капіталом

Заплановані заходи	Реалізовані заходи
<ol style="list-style-type: none"> 1. Розробка програм підвищення кваліфікації бухгалтерів за вимогами міжнародних стандартів освіти професійного бухгалтера 2. Сприяння діяльності галузевих професійних об'єднань бухгалтерів 3. Створення за міжнародними стандартами Інституту обліку і фінансів Федерації та сприяння його роботі в підвищенні кваліфікації бухгалтерів-членів галузевих професійних об'єднань 4. Організація інформаційно-консультативного забезпечення роботи бухгалтерів через випуск спеціалізованих періодичних видань, забезпечення функціонування бухгалтерських порталів на сайтах Мінагрополітики та професійних об'єднань бухгалтерів 5. Формування в регіонах служб інформаційно-консультативного забезпечення роботи обліково-фінансових служб підприємств або розширення в цьому повноважень дорадчих служб 6. Забезпечення фінансування регіональних семінарів-навчань бухгалтерів аграрних підприємств 	<p>В розвиток цих завдань Інститутом:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. В 2003 році створено Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України b. З 2004 року випускається фаховий науково-виробничий журнал "Облік і фінанси АПК" (більше 30 номерів) c. З 2006 року успішно супроводжується бухгалтерський портал на сайті Федерації та відповідна сторінка на сайті Мінагрополітики d. З 2005 року забезпечено вступ Федерації в асоційовані члени Євразійського відділення МФБ e. З 2007 року розроблено та апробується в Київській області комплексна програма підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів на міжнародних принципах професійної освіти f. Інститут щорічно проводить більше 30 семінарів-навчань на всіх рівнях

1. Розробка програм підвищення кваліфікації бухгалтерів за вимогами міжнародних стандартів освіти професійного бухгалтера.

2. Сприяння діяльності галузевих професійних об'єднань бухгалтерів, посилення їх дорадницького впливу на здійснення Міністерством аграрної політики функцій галузевого управління.

3. Створення за міжнародними стандартами Інституту обліку і фінансів Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та сприяння його роботі в підвищенні кваліфікації бухгалтерів-членів галузевих професійних об'єднань.

4. Організація інформаційно-консультативного забезпечення роботи бухгалтерів через випуск спеціалізованих періодичних видань, забезпечення функціонування бухгалтерських порталів на сайтах Мінагрополітики та професійних об'єднань бухгалтерів.

5. Формування в регіонах служб інформаційно-консультативного забезпечення роботи обліково-фінансових підрозділів підприємств або розширення в цьому повноважень дорадчих служб.

6. Забезпечення фінансування регіональних семінарів-навчань бухгалтерів аграрних підприємств.

Реалізація четвертої групи завдань Концепції полягає у створенні умов в розвитку професії бухгалтера, базованій на міжнародних вимогах і стандартах. Зміни статусу бухгалтера із “рахівника” на менеджера з управління фінансами та капіталом.

В розвиток даного напрямку реалізації Концепції Інститутом здійснені такі заходи:

1. В 2003 році нами зініційовано створення Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, яка взяла на себе виконання важливих функцій, щодо координації між її членами проведення науково-методичної роботи, здійснення інформаційно-консультативного забезпечення підприємств АПК по регіонах, організацію видавничої діяльності, формування системи підвищення кваліфікації та сертифікації кадрів.

Не зважаючи на те, що Федерація є галузевим об'єднанням, вона визнана міжнародною професійною спільнотою бухгалтерів і в 2005 році стала асоційованим членом євразійського відділення МФБ. Останньому не в малому ступені сприяло і те, що діяльність нашого професійного об'єднання базується на теоретичній платформі фізичної економії, цінності для людства біологічного та земельного капіталів. Розроблений нами логотип (рис. 12) символізує пріоритетність землеробства у розвитку людства і визначає місію Федерації сприяти через професію, через універсальну мову бізнесу – якою є бухгалтерський облік, розкриттю важливості земельного та біологічного капіталів в економічній системі.



Рис. 12. Логотип Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України вигідно відрізняється від інших національних професійних об'єднань бухгалтерів і тим, що вона єдина із них, яка не створювалась за підтримки закордонних консультантів та на кошти USADI чи інших проектів.

2. З 2004 року Інститутом спільно з Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України і провідними національними аграрними університетами КНЕУ та НУХТ розпочато випуск фахового науково-виробничого журналу “Облік і фінанси АПК”.

В цьому журналі реалізовується ідея зближення науки з практикою. Наукові розробки знаходять оперативне практичне втілення на сторінках Журналу, а співпраця з читачами забезпечує безцінний для науки зворотний зв'язок.

Журнал фаховий, але розрахований, перш за все, на практиків. В кожному номері Журналу “Облік і фінанси АПК” публікуються методичні рекомендації з питань обліку, фінансів, котрі попередньо схвалюються вченими радами, Міністерством аграрної політики. Це фактично робить його Посібником для бухгалтерів і фінансистів, який використовується територіальними відділеннями для проведення семінарів-навчань за тематикою методичних рекомендацій, функціонування консультативної мережі в регіонах. Крім цього, в ньому подаються актуальні нормативні документи, розкриття державних програм фінансування АПК, коментарі, відповіді на питання, підготовлені як фахівцями міністерств і відомств так і професіоналами-практиками, які є членами нашої Федерації

Журнал “Облік і фінанси АПК” пропонує комплексний підхід до розв’язання проблем. За теоретичними викладами, науковими статтями подаються рубрики практичних консультацій, рекомендацій, огляду чинного законодавства, відповідей на питання. У цих рубриках розглядаються проблемні питання та надаються поради з їх вирішення.

3. Не менш важливими є нароби Інституту з підключення інтернет-ресурсів та сучасних інформаційних технологій і електронних можливостей до вирішення завдань Концепції. З 2006 року нами успішно супроводжується бухгалтерський портал на сайті Федерації та відповідна сторінка на сайті Мінагрополітики України. На сайті підтримується база усіх необхідних матеріалів для професійної роботи.

Консультаційний центр, запроваджений на сайті у 2006 році є новою формою спілкування науки з передовим виробництвом. В інтерактивному режимі бухгалтери мають можливість задавати питання та отримувати оперативні відповіді з нагальних проблем їх повсякденної роботи.

На бухгалтерському форумі сайту започаткована та триває дискусія з питань запровадження міжнародних стандартів обліку та звітності у вітчизняну облікову практику. Кожен представник великої бухгалтерської

спільноти має можливість бути почутим розробниками П(С)БО, а також поспілкуватись з однодумцями з приводу будь-яких професійних питань.

4. З 2007 року проводяться переговори Федерації із Євразійським відділенням Міжнародної федерації бухгалтерів на предмет участі у вдосконаленні міжнародних стандартів фінансової звітності.

5. Важливою складовою забезпечення конкурентоздатності при вступі в СОТ є посилення економічної роботи на підприємствах і, в першу чергу, забезпечення високого професіоналізму їх бухгалтерів і фінансистів.

Світовий досвід вирішує цю проблему шляхом постановки високих вимог до професії бухгалтера-фінансиста, проведенням сертифікації їх знань і практичних навиків.

Перші кроки в цьому питанні Інститутом вже зроблено. З 2007 року розроблена та апробується в Київській області комплексна програма підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів на міжнародних принципах професійної освіти. Підготовлено та передано на затвердження до Міністерства аграрної політики України Комплексну програму удосконалення професійних знань бухгалтерів агропромислових підприємств, що складається із шести навчально-методичних комплексів, кожен з яких забезпечується відповідним навчальним посібником, які підготовлені Інститутом та випущені видавництвом “Облік і фінанси АПК”.

В цілому, методичний комплекс програми включає повний перелік питань з запровадження міжнародних стандартів обліку та їх адаптації в діяльність агропромислових підприємств області.

За період функціонування цієї програми, підвищення кваліфікації пройшли близько 500 бухгалтерів агропромислових підприємств з усіх районів Київської області. За результатами навчання проводиться незалежне тестування, при успішному проходженні якого слухачам видається Свідоцтво Федерації про удосконалення професійних знань за програмою узгодженою з Міністерством аграрної політики та Міжнародним Центром сертифікації

бухгалтерів. Інформація про осіб, що отримали Свідоцтва, розміщується на офіційних сайтах Федерації, Інституту та Мінагрополітики.

6. Щорічно Інститутом проводиться більше 30 семінарів-навчань в рамках інформаційно-методичного супроводу роботи бухгалтерів аграрного сектору економіки, що є неоцінимим збагаченням наших науковців практичними проблемами та ідеями вдосконалення діючої галузевої системи бухгалтерського обліку.

Отже, визначені теоретико-методологічні засади Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки та окреслені шляхи реалізації завдань Концепції спираються на певні наукові та практичні наробки з цього відділом методології обліку та аудиту Інституту аграрної економіки, відповідними підрозділами Міністерства аграрної політики України та профільними кафедрами провідних вищих навчальних закладів.

Назрілість проблем в бухгалтерському обліку, практика безсистемного їх вирішення, наявність наукового та професійного потенціалу створюють об'єктивні передумови не тільки для розробки, але і для реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

5. ОЧІКУВАНІ РЕЗУЛЬТАТИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ

Результатом запровадження Концепції стане побудова **цілісної системи управління бухгалтерським обліком в галузях аграрного сектору економіки**, зорганізованої за принципом вертикалі управління та вмонтованої в системі загальнодержавного регулювання обліку та звітності (рис. 13).



Рис. 13. Очікувана система управління бухгалтерським обліком в галузях агропромислового виробництва

Функціонування даної системи забезпечить дотримання та виконання таких визначальних для розвитку галузевого бухгалтерського обліку умов:

1. Запити до бухгалтерського обліку в аграрній сфері буде визначати галузеве управління.

2. Міністерство аграрної політики матиме директивну можливість впливати на прийняття рішень з методології обліку і звітності через делегування своїх представників до відповідних Методологічних рад Мінфіну та Держкомстату.

3. Методологічний вплив Міністерства аграрної політики на розвиток галузевої системи бухгалтерського обліку забезпечуватиметься і через можливість прийняття Кабінетом Міністрів України «Облікової політики аграрного сектору економіки» (рис. 14).

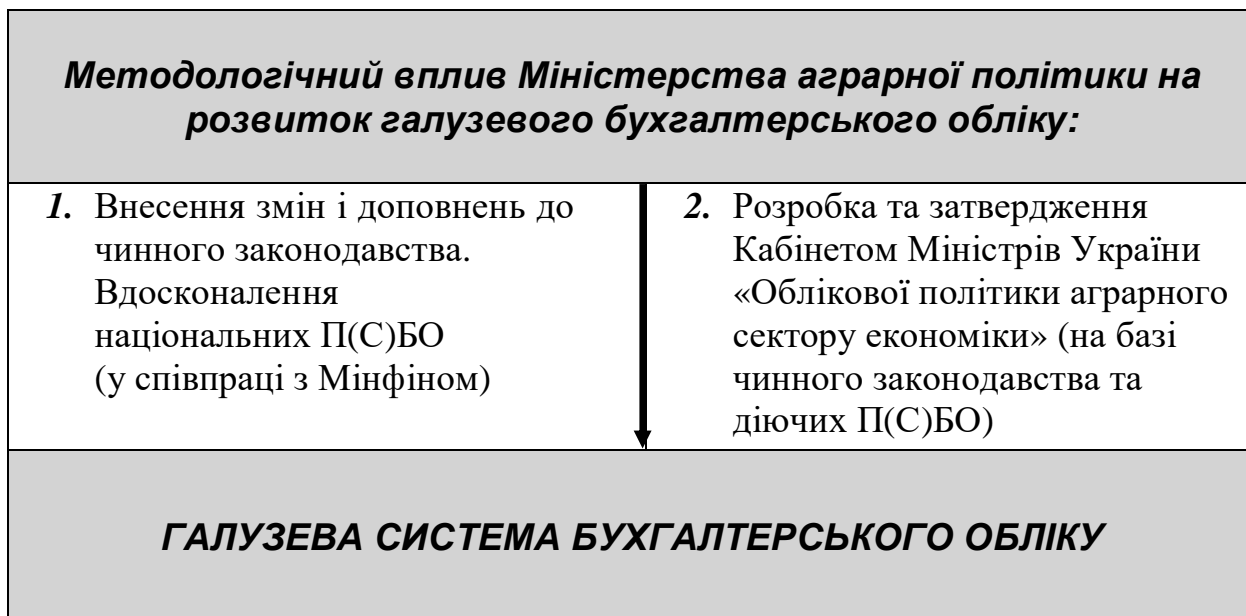


Рис. 14. Очікувана реалізація Концептуальних підходів (1, 2) методологічного впливу Міністерства аграрної політики на розвиток галузевого бухгалтерського обліку

4. Розроблена єдина облікова політика дозволить отримувати порівнянні звітні дані, для їх використання в оперативному галузевому управлінні.

5. Дотримання методології, положень (стандартів) обліку і звітності контролюватиметься вертикаллю бухгалтерських служб по системі Мінагрополітики України.

6. Координація зусиль державних, наукових, освітніх закладів та професійних об'єднань забезпечать організаційно-методологічну основу вдосконалення бухгалтерського обліку з врахуванням пріоритетності національних та галузевих інтересів, вимог міжнародних стандартів і законодавства ЄС.

7. Вдосконалена бухгалтерська звітність доповнена інформацією з відомчої аграрної статистики забезпечить підвищення якості інформаційного забезпечення управління аграрною сферою та відпрацювання ефективної аграрної політики.

8. Система професійного навчання і сертифікації сприятиме зростанню фахового рівня та підвищенню статусу бухгалтера, його ролі в з управлінні.

9. Система галузевого державного контролю та незалежного аудиту сприятиме підвищенню рівня економічної роботи на підприємствах аграрного сектору економіки та зростанню достовірності і прозорості бухгалтерської інформації.

Висновки та пропозиції

1. Дослідженнями встановлено, що сучасний стан інформаційного забезпечення галузевого управління за даними бухгалтерського обліку має незадовільний рівень, що фактично інформаційно блокує проведення ефективної державної аграрної політики. На рівні підприємств бухгалтерський облік незатребуваний для економічної роботи, функції бухгалтерських служб звужуються до обслуговування статистичної та податкової звітності. Бухгалтерська звітність не націлена на розкриття інвестиційної привабливості підприємств та не сприяє залученню інвестицій в галузь.

2. Об'єктивними причинами послаблення функцій бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки стало прийняття мало адаптованих до національних потреб міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яке, до того ж, співпало в часі із іншими кардинальними реформами в галузі. Прийняття законодавчо-нормативних актів, котрі відсторонили Міністерство аграрної політики від впливу на розвиток бухгалтерського обліку, послабили роль обліку в економічному житті підприємств.

Іншими факторами послаблення бухгалтерського обліку стала привабливість для певних кіл державного управління заміни інформації з бухгалтерського обліку на вигідну їй альтернативу інформацію із статистичних спостережень. В силу різних причин правдива бухгалтерська звітність стала суперечити і інтересам власника.

3. Діюча на сьогодні система бухгалтерського обліку і звітності підприємств АПК в повній мірі відповідає лише загальнодержавним запитам, що є проявом монополії на відпрацювання методології бухгалтерської звітності державними інститутами: Мінфіном, Держкомстатом, ДПАУ тощо. Саме на їх запити інформація бухгалтерського обліку і висвітлюється в звітності. Міністерство аграрної політики позбавлене права формулювати запити до підприємств АПК, йому доводиться задовольнятися інформацією, яку запитують інші органи державного управління.

4. В результаті, на всіх рівнях управління, в науковому середовищі до бухгалтерського обліку висуваються серйозні претензії. Проте, вирішення цих проблем силами бухгалтерів уже неможливе, оскільки ліквідація кризи однієї із функцій управління має бути справою, в тому числі і управлінців всіх рівнів.

5. Безсистемні спроби наукових кіл, органів галузевого управління внести зміни до питань регулювання та регламентації бухгалтерського обліку ігноруються, а реалізовані пропозиції дозволяють в сьогоднішніх умовах вдосконалювати лише систему статистичних спостережень, що передбачає проблемну координацію роботи між Держкомстатом та Мінагрополітики щодо переліку та змісту форм статистичних спостережень.

6. Наукове бачення вирішення вищезначених питань полягає в тому, що Міністерство аграрної політики як орган державного управління, що розробляє і проводить аграрну політику має отримати повноваження нарівні з Мінфіном та Держкомстатом задавати напрями розвитку галузевого бухгалтерського обліку і звітності. Відновлення методологічного та організаційного впливу галузевого управління на свою ключову функцію –

якою є бухгалтерський облік, розглядається не я відомче бажання, а об'єктивна необхідність посилення ролі і значення бухгалтерської інформації в національній економічній системі. Заперечується різноманітність обліку по галузях господарювання, хоч є і такі прецеденти в Україні (банківська система, система бюджетних установ тощо). Встановлено, що поставлені галузевими управліннями завдання можуть вирішуватись і прийняттям Кабінетом Міністрів України за поданням Міністерства аграрної політики України, спільно з Мінфіном України нормативних та інструктивних документів з бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

7. Вирішення проблем галузевого бухгалтерського обліку та звітності вимагає кардинальних правових, методологічних та організаційних змін. В першу чергу має бути розроблено наукове забезпечення визначення напрямів подальшого реформування бухгалтерського обліку. Результатом досліджень має стати підготовка Концепції розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі та науково-методологічне забезпечення шляхів її реалізації. Концепцію доцільно винести на розгляд Колегії Міністерства аграрної політики України і після доопрацювання направити на розгляд Уряду.

8. Місія даної Концепції полягає у визначенні напрямів удосконалення галузевої системи бухгалтерського обліку і звітності з врахуванням пріоритетності національних інтересів та вимог міжнародних стандартів, законодавства Європейського Союзу. Науково-теоретичним підґрунтям підготовки та реалізації Концепції є робочі гіпотези і базові принципи. Реалізація місії Концепції полягає у виконанні чотирьох основоположних груп завдань: регуляторно-організаційних; методологічних; методичних; формування професії.

9. Результатом запровадження Концепції стане побудова цілісної системи управління бухгалтерським обліком в галузях агропромислового виробництва, зорганізованої за принципом вертикалі управління та вмонтованої в системі загальнодержавного регулювання бухгалтерського

обліку та звітності. Концепція забезпечить розвиток галузевого бухгалтерського обліку як пріоритетної функції управління, виходячи із зростання цінності бухгалтерської інформації в умовах глобалізації економіки, потреби підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств та національної безпеки України.

Список посилань на першоджерела

1. Бугуцкий Ю.А. Статистико-экономический анализ эффективности аграрного труда: Дис. канд. экон. наук: 08.00.11 / Киевский экономический ун-т. – К.: 1993. – 181 с.
2. Бугинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. — Житомир: ПП «Руга», 2001. — 100 с.
3. Бугинець Ф.Ф. Проблеми реформування української системи обліку // Вісник ЖІТІ – 2002. — № 20. — с. 3-15.
4. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Том III. Посібник по застосуванню рекомендацій з управлінського обліку та визначення собівартості. За ред. В.М.Жука, Г.І.Загоруй, І.В.Шоцької. – К: ІАЕ УААН, 2004. – 856 с.
5. Бухгалтерський облік: Обговорюємо стандарт з бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності // Облік і фінанси АПК – 2005. - № 5. – С.69.
6. Бухгалтерський облік: Обговорюємо стандарти з бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності // Облік і фінанси АПК – 2005. - № 4. - С.59.
7. Великий тлумачний словник сучасної української мови / За ред. В.Т. Бусела. – К.: Вид-во «Перун», 2007. – 1736 с.
8. Вернадський В.І. Вибрані праці / НАН України / М.І. Кратко (пер. з рос.). — К.: Наукова думка, 2005. — 302 с.
9. Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – С.5.
10. Всемирная история экономической мысли. В 6 т. Т. 1. – М.: Мысль, 1987.
11. Голов С. Глобальний форум бухгалтерів в Гонконзі // Вісник бухгалтера і аудитора України. – 2002. – № 23-24. – С.4-7.
12. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищих навч. закл. за спец. "Облік і аудит". — 2 вид. — К. : Лібра, 2004. — 703 с.
13. Голов С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до плану дій «Україна-ЄС» // Весник бухгалтера і аудитора України. – 2005. – № 15-16. – С.6-7.
14. Друкер Питер Ф. Энциклопедия менеджмента: Весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет / О.Л. Пелявский (пер с англ.). — М. ; СПб. ; К. : Издательский дом "Вильямс", 2004. — 421 с.
15. Дуглас Норт. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М., 1997.
16. Жук В.Н. Состояние и перспективы бухгалтерского учета в АПК Украины в свете всемирной глобализации экономики». Матеріали Міжнародної науково-теоретичної конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи». – К.: ННЦ ІАЕ. – 2003. - С.11-16.
17. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996–XIV // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1993 – 2008.

18. Закон України «Про державну статистику» від 17 вересня 1992 року N 2614-XII // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1992. – 2008.
19. Закон України «Про екологічну мережу України» від 24 червня 2004 року N 1864-IV // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2004. – 2008.
20. Звітність сільськогосподарських підприємств з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи»: Практичний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М. – К.: Юр-Агро-Веста, 2008. – 230 с.
21. Квартальний бюллетень клубу економістів. Випуск 4 Минск. – «Пропилей» – 2000. – С. 16 – 29.
22. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
23. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
24. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
25. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
26. Лист Міністерства фінансів України від 21.03.2008р. № 31-34000-16-10/9510.
27. Лузан Ю.Я. Звітність підприємства – основа інформаційної системи управління // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С.4–10.
28. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний торговельно-економічний ун-т. — К., 2006. — 36 с.
29. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
30. Методичні вказівки по оподаткуванню та інших утриманнях з виплат працівникам підприємств АПК / За ред. Ю.Я. Лузана, О.В. Волошиної // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9-10. – с. 4-67.
31. Методичні рекомендації з ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджені Наказом Мінагрополітики України № 189 від 02.07.2001 р.
32. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку і оподаткування використання бюджетних коштів на закладення та вирощування багаторічних насаджень АПК / За ред. Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 9-10. – С. 55-84.
33. Методичні рекомендації з використання складських документів на зерно у процесі взаємовідносин виробників (власників) зерна із зерновими складами, фінансовими установами та покупцями: правовий та обліково-фінансовий аспект, затверджені Наказом Мінагрополітики № 266 від 21.07.2004 р.
34. Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК / За ред. Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2005 – № 6. – С. 84-169.
35. Методичні рекомендації з облікового забезпечення нарахування і сплати податку на додану вартість сільськогосподарськими і переробними підприємствами / За ред. В.М. Жука та І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 3. – С. 3-27.
36. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В.М. Жука // «Облік і фінанси АПК» . - 2008. - №1. – С. 5-25.

37. Методичні рекомендації з підготовки бізнес-планів сільськогосподарських підприємств / За ред. П.А. Стецюка // «Облік і фінанси АПК». - 2006.- №8. – С. 4-22.
38. Методичні рекомендації з підготовки та оприлюднення підприємствами річних звітів–брошур з метою залучення інвестицій та підвищення рівня корпоративного управління / За ред. Жука В.М. // Облік і фінанси АПК. – 2006.– №11. – С. 4–32.
39. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2001–2008.
40. Методичні рекомендації з фінансового та бухгалтерського забезпечення операцій з зерном: використання складських документів, державні заставні закупівлі та біржові торги / За ред. Ю.Я. Лузана, А.В. Розгона, В.М. Жука. // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 8. – С. 79-164.
41. Методичні рекомендації оцінки сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Звіт про науково-дослідну роботу. – К.: Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. 2007. – 88 с.
42. Методичні рекомендації по закриттю бухгалтерських рахунків для визначення собівартості продукції та фінансових результатів діяльності підприємств АПК / За ред. В.М. Жука та М.Г. Михайлова // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 11. – С. 5 – 41.
43. Методичні рекомендації та підходи до формування облікової політики державних підприємств, що входять до сфери управління Мінагрополітики України із врахуванням П(С)БО 30 «Біологічні активи». Звіт про науково-дослідну роботу. – К.: Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. 2007. – 138 с.
44. Методичні рекомендації щодо трансформації результатів наукових досліджень в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізації / Саблук П.Т., Моссаковський В.Б., Рудченко Ю.С. та інші. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2006. – 68 с.
45. Наказ Державного комітету статистики України, Міністерства аграрної політики України, Державного комітету України по земельних ресурсах «Про удосконалення системи статистичного обліку в сільському господарстві України» від 26 квітня 2000 р. № 127/53/48 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2000–2008.
46. Облік державної підтримки агропромислового виробництва” /За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 324 с.
47. Облік основних засобів в ринкових умовах: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 160 с.
48. Облік сільськогосподарської діяльності / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.
49. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г.– К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 220 с.
50. Організація обліку відносин власності / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 360 с.
51. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – Финансы, 1979. – 304 с.
52. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Інститут аграрної економіки. — К., 2002. — 19 с.
53. Пасхавер И.С. Сельское хозяйство СССР в показателях статистики. – М.: Статистика, 1968. – 64 с.

54. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика / Житомирський держ. технологічний ун-т. — Житомир : ЖДТУ, 2006. — 152 с.
55. Подолинський С.А. Вибрані твори / Упоряд.: Л.Я. Корнійчук. — К.: КНЕУ, 2000. — 328 с.
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. N 790 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2005 – 2007.
57. Постанова Європейської комісії про відбір господарств, які ведуть бухгалтерський облік, з метою визначення доходності сільськогосподарських підприємств, від 12 липня 1982 р. // Verordnung (EWG) Nr. 1859/82 der Kommission vom 12. Juli 1982 über die Auswahl der Buchführungsergebnisse, Abl. EG Nr. L 205 vom 13. Juli 1982, S. 5.
58. Постанова Європейської комісії про створення інформаційної Мережі бухгалтерського обліку в сільському господарстві від 15 червня 1965 р. // Verordnung Nr. 79/65/EWG vom 15. Juni 1965 zur Bildung eines Informationsnetzes landwirtschaftlicher Buchführungen, Abl. EG Nr. L 109, S. 1859 .
59. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики» від 4 травня 1993 р. N 326 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 1993 – 2007.
60. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. №1706 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 1998 – 2007.
61. Прокопенко О.М. Удосконалення форми і методів державного статистичного спостереження за економічними показниками сільськогосподарських підприємств. // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи». — К.: ННЦ ІАЕ. — 2006. - С.114-116.
62. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. — Тернопіль, Карт-Бланш, 2007, — 359 с.
63. Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции. Монографія. / За ред. Ф.Ф. Бутинца. — Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. — С. 262-284.
64. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування / За ред. В.М. Жука. // Облік і фінанси АПК. — 2005. — № 5. — С. 71-162.
65. Рекомендації з обліку фонду відновлення в новостворених сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Мінагрополітики № 143 від 23.05.2002 р. // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга».
66. Рекомендації з обліку прав власності та орендних відносин в новоутворених сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Мінагрополітики № 143 від 23.05.2002 р. // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга».
67. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК / За редакцією А.М. Третяка, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. — 2005. - № 3. - С. 135 – 189.
68. Рекомендації з покращання інвестиційної привабливості акціонерних товариств: фактори звітності та корпоративного управління. / За ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. — 2005. — № 4. — С. 106-171.
69. Робочі таблиці по закриттю бухгалтерських рахунків підприємствами АПК. — К.: ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2005. — 56 с.

70. Розробка методичних рекомендацій із облікового забезпечення відомчої (аграрних) статистики в тестових підприємствах. Звіт про науково-дослідну роботу. – К.: Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. 2007. – 76 с.
71. Розумна Г.І. Відображення у статистичній звітності витрат на виробництво продукції, яка підлягає державному ціновому регулюванню // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи». – К.: ННЦ ІАЕ. – 2006. – С.119 – 120.
72. Руденко М.Д. Енергія прогресу: Нариси з фізичної економії. — К.: Молодь, 1998. — 527с.
73. Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 1996. – 41 с.
74. Статистичний бюлетень «Основні економічні показники роботи с.г. підприємств» за 2000 рік. / К.: Державний комітет статистики, 2001. - 58 с.
75. Статистичний бюлетень «Основні економічні показники роботи с.г. підприємств» за 2003 рік. – К.: Державний комітет статистики, 2004. – 56 с.
76. Статистичний бюлетень «Основні економічні показники роботи с.г. підприємств» за 2006 рік. / За ред. Ю.М.Остапчука. К.: Державний комітет статистики, 2007. – 75 с.
77. Статистичний щорічник України за 2000 рік. Державний комітет статистики / За ред. О.Г.Осауленка. К.: Вид-во «Консультант», 2001. – 598 с.
78. Статистичний щорічник України за 2003 рік. Державний комітет статистики / За ред. О.Г. Осауленка. К.: Вид-во «Консультант», 2004. – 593 с.
79. Статистичний щорічник України за 2006 рік. Державний комітет статистики. / За ред. О.Г.Осауленка. К.: Вид-во «Консультант», 2007. – 551 с.
80. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. N 911-р. // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2007–2008.
81. Третяк А.М., Ярмолицький В.К., Жук В.М., Другак В.М. Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН: Практ. посіб. / УААН — К. : УААН, 2006. — 276 с.
82. Указ Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки” № 1529/99 від 3 грудня 1999 року // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1999–2008.
83. Ходжсон Джеффри. Экономическая теория и институты. Манифест современной институциональной экономической теории. / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с. – С. 11.
84. Хомин П.Я., Журавель Г.П. Парадигми й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.
85. Шатковська Л.С., Жук В.М., Савчук В.К. Аудит і аудиторська діяльність: Учбовий посібник для викладачів і студ. екон. спец. вищ. навч. с.-г. закладів I-IV рівнів акредитації / Л.С. Шатковська (ред.). — К. : Урожай, 1996. — 255 с.
86. Шевчук В. Відкрити Миколу Руденка-економіста // Схід. – 2005. – <http://ukrlife.org>
87. Шевчук В. Українська наукова школа фізичної економії: світовий вимір та цивілізаційна перспектива // http://sasaaa2004.narod.ru/Shevchuk_stattia.htm
88. Шевчук В.О. Теоретико-методологічні аспекти аналізу процесів сталого розвитку. // http://www.nam.kiev.ua/ape/n_01_5-6/Shevchyk.htm

ПОСТАНОВА

Бюро Президії Української академії аграрних наук

“13” березня 2008 р.

Протокол № 3

Наукове забезпечення обліку в системі управління агропромисловим комплексом

Бюро Президії УААН відмічає, що розробка науково-методологічних засад розвитку бухгалтерського обліку є одним із ключових напрямів досліджень в умовах глобалізації економіки та вступу України до СОТ. Актуальність цих досліджень обґрунтовується місцем і роллю обліку, як пріоритетної функції управління, зростанням цінності бухгалтерської інформації в забезпеченні як конкурентоспроможності підприємств, так і національної безпеки.

Сучасний стан інформаційного забезпечення галузевого управління має незадовільний рівень, що фактично інформаційно блокує проведення ефективної державної аграрної політики. На рівні підприємств бухгалтерський облік незатребуваний для економічної роботи. Функції бухгалтерських служб звужуються до обслуговування статистичної та податкової звітності. Бухгалтерська звітність не націлена на розкриття інвестиційної привабливості підприємств та не сприяє залученню інвестицій в галузь.

В результаті на всіх рівнях управління, в науковому середовищі до бухгалтерського обліку висувуються серйозні претензії. Проте вирішення цих проблем силами бухгалтерів неможливе, оскільки ліквідація кризи однієї із функцій управління – має бути справою, в тому числі і управлінців всіх рівнів. Об'єктивними причинами послаблення функцій бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки стало прийняття мало адаптованих до національних потреб міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яке, до того ж, співпало в часі із іншими кардинальними реформами в галузі. Прийняття законодавчо-нормативних актів, котрі відсторонили Мінагрополітики від впливу на розвиток бухгалтерського обліку, послабили роль обліку в економічному житті підприємств.

Іншими факторами послаблення бухгалтерського обліку стала привабливість для певних кіл державного управління заміни інформації з бухгалтерського обліку на вигідну їй альтернативу із статистичних спостережень. В силу різних причин правдива бухгалтерська звітність стала протирічити і інтересам власника.

Саме з цих причин посилилась потреба участі держави в регулюванні бухгалтерського обліку, в забезпеченні інформацією відповідних управлінських запитів. Як результат пропозицій аграрної економічної науки, з'явилися конкретні практичні дії урядових структур. Зокрема, з 2001 року

була введена бухгалтерська звітність за формою 50-сг “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”.

Цей захід дозволив не тільки суттєво збільшити надходження бухгалтерської інформації для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях, але і став першим кроком до визнання обмеженості стандартизованої для всіх галузей фінансової звітності. В подальшому слід забезпечити прийняття окремої бухгалтерської звітності для сільськогосподарських підприємств та запровадження відомчої аграрної статистики.

Одним із проблемних питань, яке потребувало наукового забезпечення, є завдання по адаптуванню до галузевих потреб міжнародних стандартів фінансової звітності. Аграрна економічна наука вирішує це складне питання за двома напрямками: через участь в розробці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та підготовці методичних рекомендацій, посібників щодо їх практичного запровадження.

Так, починаючи з 1992 року здійснюється наукове супроводження діяльності науково-методичної Ради з обліку і фінансів при Міністерстві аграрної політики України. За цей період Відділенням аграрної економіки і земельних відносин УААН напрацьовано та затверджено Наказами Мінагрополітики десятки методичних рекомендацій, посібників з питань обліку і звітності.

Одночасно Відділення та ННЦ “Інститут аграрної економіки” приймають участь в розробці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, забезпечує представництво аграрної економічної науки в методологічній раді з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України. З 2007 року запроваджується облік сільськогосподарської діяльності за положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” на міжнародних принципах та підходах.

Реалізується і наукове забезпечення формування та розвитку професії бухгалтера за міжнародними вимогами до його освіти. В 2003 році організовано створення галузевого професійного бухгалтерського об’єднання Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, забезпечується його співпраця з Міжнародною Федерацією бухгалтерів. Науковий супровід інформаційно-консультативного забезпечення підприємств АПК здійснюється через випуск науково-виробничого журналу “Облік і фінанси АПК” (з 2004 року) та підтримки бухгалтерського порталу на сайтах Мінагрополітики та Федерації (з 2006 року).

Разом з тим, не зважаючи на плідну співпрацю УААН та Міністерства аграрної політики України, наявність позитивних зрушень в питаннях науково-методичного забезпечення галузевого обліку і звітності перспектива ефективного інформаційного забезпечення аграрного управління викликає певне занепокоєння, особливо у зв’язку із вступом України до СОТ, посиленням тенденції глобалізації світової економіки, запровадженням ринку землі.

По-перше, за чинним законодавством Мінагрополітики не формує методологію бухгалтерської звітності підприємств АПК, замість галузевого

управління ці функції покладено на Мінфін, Держкомстат та інші державні відомства. Фактично галузеве управління отримує загальну стандартизовану під всі галузі інформацію і обмежене у формуванні специфічних завдань (запитів) до бухгалтерського обліку своїх підприємств. Така обмеженість в інформації послаблює управління, конкурентоспроможність, відпрацювання ефективної аграрної політики.

По-друге, пріоритетність в державній політиці податкового обліку та статистичних спостережень над системним бухгалтерським обліком призвела до формального його ведення, а, звідси, до занепаду економічної роботи на підприємствах.

По-третє, невиправдане зменшення в системі Мінагрополітики чисельності управлінь бухгалтерського обліку, переорієнтація їх роботи на виконання інших функцій, скудність фінансування науково-методичного та інформаційно-консультативного забезпечення, занепад системи перепідготовки кадрів, призвели до відтоку кадрів з галузі та неспроможності системи оперативно підвищувати професійність тих бухгалтерів, що залишились.

Розв'язання вище означених проблем вимагає кардинальних змін, що неможливо без першочергової підготовки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі та науково-методологічного забезпечення шляхів її реалізації.

У зв'язку з цим бюро Президії Української академії аграрних наук
ПОСТАНОВЛЯЄ:

1. Інформацію академіка *Дем'яненка М.Я.* “Наукове забезпечення обліку в системі управління агропромисловим комплексом” взяти до відома.

2. Zobov'язати Відділення аграрної економіки (в.о. академіка-секретаря Кваша С.М.) та ННЦ “Інститут аграрної економіки” УААН (академік Саблук П.Т.):

2.1 Розширити проблематику та поглибити науковий рівень досліджень з питань наукового забезпечення обліку в системі управління агропромисловим комплексом щодо:

- визначення кола суб'єктів методологічного впливу на бухгалтерський облік та фінансову звітність в аграрній галузі;

- механізмів відновлення впливу та відповідальності галузевого управління за формуванням методології обліку і звітності для підприємств агропромислового виробництва;

- формування системи галузевої бухгалтерської звітності, котра задовольняла б новітні інституційні запити, інформувала б про інвестиційну привабливість та сприяла б розвитку сільських територій;

- здійснення переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності в інтересах розвитку галузі, підприємств та сільських територій;

- науково-теоретичного обґрунтування та розробки методології специфічних об'єктів галузевого бухгалтерського обліку фізичного (землі і

біологічних активів) та інтелектуального капіталу (сортів, пород, торгових марок тощо), взяття їх на баланс за ринковою оцінкою та врахування при міжгалузевому перерозподілі новоутвореної вартості (прибутку);

- забезпечення переходу складання податкової, статистичної та інших форм звітності за даними бухгалтерського обліку;

- формування системи та методичного забезпечення роботи галузевого державного контролю та незалежного аудиту з метою цільового використання державної підтримки сільгоспвиробництва та забезпечення прозорості земельних та майнових відносин;

- створення умов розвитку професії бухгалтера на міжнародних вимогах і стандартах.

2.2 Розробити нову облікову парадигму з врахуванням теорій інституціоналізму, фізичної економії в умовах глобалізації та застосування в аграрній галузі постіндустріальних технологій.

2.3 Підготувати та подати Президії УААН для винесення на розгляд Колегії Міністерства аграрної політики України Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі.

2.4 Підготувати та подати Президії УААН для внесення Урядом проектів законодавчо-нормативних документів і пропозицій щодо:

- відновлення впливу та відповідальності органу державного управління галузі за формуванням методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки;

- розширення кола суб'єктів методологічного впливу на формування методології обліку та звітності;

- відновлення системи подання бухгалтерської звітності до управлінь агропромислового розвитку обласних та районних держадміністрацій;

- надання повноважень Мінагрополітики, щодо розробки та затвердження (за погодженням з Мінфіном) обов'язкових до виконання положень, інструкцій та інших нормативних документів, що стосуються специфіки ведення бухгалтерського обліку в аграрній галузі;

- запровадження обов'язкового підвищення кваліфікації та сертифікації професійних бухгалтерів.

- забезпечення обов'язкового делегування представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Мінфіні та із статистичної звітності при Держкомстаті (забезпечити створення такої при Держкомстаті);

- прийняття Закону України «Про відомчу аграрну статистику» та інших нормативно-правових актів щодо його реалізації.

2.5 Взяти участь у:

а) науковому супроводженні:

- діяльності науково-методичної ради з питань обліку і фінансів при Міністерстві аграрної політики України;

- роботи методологічної ради з питань бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України;

- діяльності галузевого професійного об'єднання Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та його співпраці з Міжнародною Федерацією Бухгалтерів. Створення при Федерації Інституту обліку і фінансів з метою підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів на міжнародних принципах і стандартах;

- випуску науково-виробничого журналу “Облік і фінанси АПК”;
- наповнення бухгалтерського порталу на сайтах Мінагрополітики та Федерації;

б) розробці:

- програми підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів за міжнародними стандартами обліку і звітності;

- інструкцій, методичних рекомендацій, посібників з метою забезпечення дотримання підприємствами АПК чинного законодавства та методологічних напрацювань з бухгалтерського обліку.

3. Контроль за виконанням цієї постанови покласти на першого віце-президента Ситника В.П.

ЗМІСТ

- 1. Реформування бухгалтерського обліку в світлі теорій інституціональної економіки та фізичної економії**
 - 2. Проблеми облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки: причини та наслідки**
 - 2.1. Втрата позицій в галузевій інформаційній системі
 - 2.2. Ігнорування впливу галузевого управління на формування методології обліку та звітності в АПВ
 - 2.3. Неспівставність показників фінансової та статистичної звітності
 - 2.4. Обмеженість обліку в забезпеченні новітніх інституційних запитів
 - 2.5. Другорядність виробничого (управлінського) обліку
 - 3. Концептуальні засади розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки**
 - 3.1. Передумови розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки
 - 3.2. Місія Концепції
 - 3.3. Робочі гіпотези побудови Концепції
 - 3.4. Принципи Концепції
 - 3.5. Головні завдання Концепції
 - 4. Реалізація Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки**
 - 4.1. Регуляторно-організаційні заходи по реалізації Концепції
 - 4.2. Методологічні заходи по реалізації Концепції
 - 4.3. Заходи по реалізації методичних завдань Концепції
 - 4.4. Заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії
 - 5. Очікувані результати реалізації Концепції**
- Висновки та пропозиції**
- Постанова Бюро Президії УААН**

Наукове видання

Валерій Миколайович Жук

**Наукове забезпечення обліку в системі
управління аграрним сектором
економіки: *теорія і практика***

Наукова доповідь

Підписано до друку 18.04.2008. Формат 60x84 1/16. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 5,6. Обл.- вид. арк. 4,9. Тираж 300. Зам № 80.

Видання та друк – Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2065 від 18.01.2005 р.