

*НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР «ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»
УКРАЇНСЬКОЇ АКАДЕМІЇ АГРАРНИХ НАУК*

В.М.ЖУК

**КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ**

Монографія

КИЇВ – 2009

УДК 657.631
ББК 65.052
Ж 85

Рецензенти: *Швець В.Г.*, доктор економічних наук, професор (Київський національний університет ім. Т.Шевченка)
Ткаченко Н.М., доктор економічних наук, професор, академік АЕНУ (Національний університет харчових технологій)
Кузьмінський Ю.А., доктор економічних наук, професор (ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”)

*Рекомендовано до друку вченою радою ННЦ «Інститут аграрної економіки»
УААН, протокол № 06 від 09.07.2009 р.*

Розкрито теоретико-методологічні та організаційні засади розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Виходячи з наукових доктрин інституціоналізму та концепції сталого розвитку, визначено теоретичні основи розвитку МСФЗ та національної облікової системи. Розроблено класифікацію та ієрархію складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, науково означено інституціональну теорію бухгалтерського обліку та парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку.

Сформульовано наукову основу побудови аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку на основі фізіократичних доктрин та біологічної метафори. Науково означено трирівневу модель побудови МСФЗ та національних стандартів бухгалтерського обліку. Визначено методологічні підходи до запровадження стандартів другого рівня з бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. Розкрито науково-організаційну основу та місію Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, її завдання та шляхи реалізації виходячи з класифікації та ієрархії інституціонального забезпечення.

Призначена науковим установам, державним регуляторним органам з бухгалтерського обліку, професійним бухгалтерським організаціям, науковцям, викладачам, керівникам, практикуючим бухгалтерам та студентам.

УДК 657.631
ББК 65.052

ISBN 978-966-669-295-8

© Жук В.М., 2009

ВСТУП

***...Не дуріте самі себе учітесь, читайте,
І чужому навчайтесь, й свого не цурайтесь...***
Т.Г.Шевченко

У сучасному інформаційному світі бухгалтерський облік, як найдавніша інформаційна система, переживає період «перезавантаження», пошуку нових ідей та затребуваності. В розвинутих країнах все більше проглядається концепція сприйняття бухгалтерської системи важливим елементом національної безпеки та дієвим фактором економічної експансії на ринки країн третього світу.

Серед вітчизняної професійної бухгалтерської еліти немає консенсусу щодо стратегії розвитку національної системи обліку в глобальному світі. Проблема загострюється і тим, що для Української держави бухгалтерські реформи теж є другорядними.

Допустивши переваги економічно розвинутого світу в загальних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, нам ні в якому разі не слід проявляти комплекс меншовартості у формуванні методології обліку в аграрній сфері економіки, з якою Україна позиціонує своє лідерство в глобальному світі. Звідси науково-методичне забезпечення Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрній сфері економіки є справою актуальною та невідкладною.

У монографії визначено місце та місію бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки в системі міжнародної стандартизації фінансової звітності та національній системі бухгалтерського обліку. Розкрито підходи до формування системи інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Означено теоретичний базис формування галузевої методології обліку – парадигму бухгалтерського обліку економіки сталого (гармонійного) розвитку, інституціональну теорію бухгалтерського обліку та фізіократичну доктрину його побудови. Визначено головні проблеми розвитку обліку в аграрній сфері та шляхи їх вирішення, виходячи із ієрархічності складових забезпечення реалізації завдань Концепції. Сформульовано методологічні підходи до формування галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

Теоретичне забезпечення формування Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки апробовано в рамках фундаментальних досліджень академічної науки та схвалено рі-

шенням Бюро Президії Української академії аграрних наук (Додаток А).

Практична реалізація результатів досліджень означена схваленням Колегією Міністерства аграрної політики України Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (Додаток В).

За результатами досліджень підготовлено дві наукові доповіді: «Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика» та «Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины». В результаті презентації яких на з'їздах професійних об'єднань бухгалтерів, науково-практичних конференціях, круглих столах, семінарах, автором отримано безліч слушних пропозицій та зауважень, котрі враховані в цій книзі.

Автор вдячний за допомогу у підготовці окремих матеріалів керівництву усіх вітчизняних професійних бухгалтерських організацій, Спілки аудиторів України та Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів.

Дослідження проведені завдяки сприянню Міністерства аграрної політики України, Президії УААН, Державного комітету статистики України, Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Розробка, апробація та прийняття на державному рівні викладених монографії досліджень було б неможливе без прямої чи опосередкованої допомоги колективу ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН на чолі з Героєм України, академіком Петром Трохимовичем Саблуком.

Автор висловлює глибоку вдячність за беззмінне наукове керівництво, інтелектуальну та життєву підтримку академіку Дем'яненку Миколі Яковичу.

Автор щасливий від усвідомлення науково-професійної потужності моїх друзів-колег по відділу методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки», Інституту обліку і фінансів, Міжнародному інституту аудиту, науково-виробничому журналі «Облік і фінанси АПК», котрим я щиро вдячний за допомогу в проведенні досліджень та написанні цієї книги.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Сучасні проблеми глобальної економіки зумовлюють необхідність впровадження нових, сприйнятних для всіх, організаційних та методичних підходів до міжнародної гармонізації (уніфікації) бухгалтерського обліку.

Україна не тільки не намагається впливати на стратегію і тактику побудови міжнародного обліку світовою спільнотою, а й втрачає в національних інтересах через другорядність у вітчизняній практиці бухгалтерських реформ.

В цьому розділі досліджуються інтереси глобальних груп впливу на побудову міжнародного обліку, з'ясовуються тенденції його розвитку від зміни інституціонального середовища та появи загальноприйнятої концепції сталого розвитку, означається система інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку та інституціональна теорія бухгалтерського обліку, а також визначаються концептуальні підходи до організаційного та науково-методологічного забезпечення майбутнього розвитку міжнародного бухгалтерського обліку за участю української держави та її науково-професійної спільноти.

Дані дослідження спрямовані на формування науково-теоретичної та професійної позиції представників України в процесах світової глобалізації бухгалтерського обліку та підготовки нормативно-правових актів з розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку. Результати досліджень є науковою основою Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

1.1. Концептуальні основи стандартизації бухгалтерського обліку в умовах глобалізації

Зумовлене процесами глобалізації докорінне реформування національних систем бухгалтерського обліку на основі міжнародних принципів та правил (стандартів) є ключовою темою дискусій як вітчизняної, так і зарубіжної науково-професійної спільноти.

Особливість нашого дослідження потребує, окрім іншого, і вивчення питань державної та науково-професійної сприйнятності цих важливих реформ та окреслення шляхів і підходів до інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в глобальному світі.

Означимо, що вітчизняна система бухгалтерського обліку і звітності в радянські роки характеризувалася особливою стандартизацією у вигляді чітких та обов'язкових до виконання інструкцій та рекомендацій, що сьогодні модно називати «жорсткими правилами». Чітка уніфікація тодішньої системи бухгалтерського обліку була обумовлена єдиною адміністративно-командною системою управління.

Для нашого дослідження ця історія є важливою з точки зору врахування в науково-професійному забезпеченні реформ стійкого сприйняття неформальним інститутом вітчизняних бухгалтерів подібного підходу до регламентації обліку.

Важливі також і дослідження зарубіжними та вітчизняними вченими історичних моделей побудови обліку в різних країнах та континентах, які, на нашу думку, найбільш вдало узагальнені В.Г. Швецем [537] (додаток Е), та розвинуті в роботах наукової школи Ф.Ф. Бутинця [31, 33, 34, 36, 355]. Із цих досліджень важливим для нас є означення інституціональних особливостей першочергової орієнтації континентальної моделі обліку на задоволення суспільних вимог та, відповідно, його більшої державної регламентації, на відміну від англосаксонської, де першочерговим є задоволення приватних вимог та держава допускає регламентацію обліку професійною бухгалтерською спільнотою на певних принципах. З вищезначеного ми робимо висновок, що історична та інституціональна база різноманіття моделей обліку має не тільки не ігноруватися, а й бути основою сьогодишніх науково-професійних дискусій з приводу концептуальних основ розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку (за «правилами» чи «принципами»; поєднання суспільних та приватних потреб; розробки правил, що не суперечили б принципам і т.п.).

За кордоном вивченню цих питань присвячені роботи Д. Уїтні (застереження щодо звітності), Е. Дженкінса (Звіт Дженкінса) [557], С. Річарда та Д. Баррі (Концепція динаміки вартості) [561], Б. Лева [207], С.А. Діпіази та Р.Д. Екклза [93], Т. Уотсон та Д. Пітт-Уотсона (принципи Гермеса) [580], П. Міллера та інших (якісна фінансова звітність) [219], загальновідомі праці «Компанія майбутнього: роль бізнесу в світі, що змінюється» [260], програма «Глобальна ініціатива щодо звітності» [571], модель всеохоплюючої звітності Інституту фінансових аналітиків, публікації Інституту привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу 1998 року видання [563, 564], та 1999 року видання – «Переворот: звітність про акціонерну вартість» [572], в яких описана всебічна модель звітності, рекомендації Брукінського інституту [561].

Питанню впливу явищ глобалізації на процеси стандартизації обліку присвячені і роботи вітчизняних вчених Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги, В.Ф. Палія, О.М. Петрука, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкаря, В.К. Савчука, Я.В. Соколова, Н.М. Ткаченко та ін.

Необхідність створення глобальної системи бухгалтерського обліку не викликає сумнівів. Більшість авторів відмічають, що це дасть змогу гармонізувати міжнародні стандарти і національні традиції, макро- та мікроекономічні потреби управління та інтереси різних груп користувачів в якісній економічній інформації. Клайв Бут, директор зі зв'язків з громадськістю і засобами масової інформації Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), зазначає, що Рішення Європейського союзу перейти на Міжнародні стандарти фінансової звітності стало поворотним пунктом на шляху до створення глобальної системи обліку й єдиних стандартів. «Вкрай важливо, – зауважує автор, – щоб ми не повернулися назад до регіональних норм, які важко узгоджувати» [493].

Світові тенденції економічного розвитку та, в його контексті, формування глобальної системи бухгалтерського обліку, не дають підстав сумніватися в необхідності запровадження нових засад розвитку бухгалтерського обліку і в Україні. В зв'язку з цим професійні кола мають все для того, щоб вивести на якісно новий рівень наукову дискусію, в ході якої має бути досягнутий консенсус та відпрацьовані напрями подальшої стратегії і тактики розвитку в Україні бухгалтерського обліку на міжнародних засадах, покладення цього процесу на належну теоретичну платформу з урахуванням національних потреб і галузевої специфіки. Саме такий підхід забезпечить відновлення бухгалтерським обліком свого статусу як ключової функції управління та важливого елемента національної безпеки країни.

Проте в більшості наукових досліджень стверджується, що в галузі стандартизації бухгалтерського обліку спостерігається тенденція універсалізації облікових процесів у світових масштабах без врахування історичних, національних напрацювань, особливостей інституцій та специфіки діяльності окремих галузей економіки.

Так, Г.Г. Кірейцев відзначає, що концепція обліку та фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, зорієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв. В ній рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних та правових відносин до уваги не береться [161, с.17].

На негативні наслідки такого підходу вказує і Н.М. Малюга, відмічаючи, що бухгалтерський облік втратив достовірність, об'єктивність та соціальну спрямованість; на практичному рівні він не залишається єдиною системою [221, с.25].

На інших позиціях ґрунтуються висновки С.Ф. Голова. В своїх дослідженнях С.Ф. Голова знаходить аргументи на користь запровадження глобальної системи обліку без врахування національних інституціональних особливостей, зазначаючи, що «... мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними в даний момент є однією з найважливіших» [73, с.12].

Більше того, С.Ф. Голова пише, що за умов сучасних інформаційних технологій створення окремих підсистем обліку для задоволення потреб окремих користувачів неефективне. Розв'язати цю проблему можна побудувавши глобальну систему обліку, яка передбачає врахування усіх потреб різних користувачів і оптимізацію єдиного компонента, що обліковує та обробляє інформацію [73, с.429]. На думку автора, глобальна система бухгалтерського обліку являє собою систему збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища [73, с.430].

Проте при цьому С.Ф. Голова (як і всі науковці, що досліджували ці питання: О.М. Петрук, Н.М. Малюга, В.М. Пархоменко та інші) наводить і проблеми, що виникають у процесі впровадження системи міжнародної стандартизації обліку і аналізує різні бачення закордонних фахівців щодо їх розв'язання.

Однією з таких проблем є проблема достовірності фінансової звітності підготовленої за вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) та довіри суспільства до представників професії бухгалтера й аудитора. С.Ф. Голова наголошує, що оскільки українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) також ґрунтуються на загальноприйнятих принципах МСФЗ, зазначена проблема є актуальною і для України [73, с. 383].

На ці проблеми вказують і дослідження Н.М. Малюги, яка, зокрема, відмічає недостовірність оцінки за принципами МСФЗ необоротних активів, а також те, що за допомогою обліку приховується прибуток до розподілу в підприємствах [222, с.21]. І. Чалий також зазначає, що «творче» застосування П(С)БО дозволяє маніпулювати прибутком шляхом завищення резерву сумнівних боргів та забезпечень, завищення доходів, капіталізації витрат тощо [523].

Крім того, застосування принципів МСФЗ дає можливість заниження обсягів зобов'язань з метою отримання вищої категорії позичальника при залученні кредитних ресурсів, коригування показників доходності задля отримання бажаного податкового статусу, маніпуляції з показниками власного капіталу для досягнення необхідних вимог щодо формування статутних фондів, маніпуляції зі структурою та вартістю активів, використання облікових процедур для прискорення визнання валових доходів [73, с.384], скорочення тісноти зв'язку між курсами і доходністю акцій та ключовими фінансовими змінними, такими як прибуток, грошовий потік і балансова вартість акціонерного капіталу [207], відсутність повного і надійного обліку нематеріальних активів.

При цьому всі вищезгадані дослідники наводять практичні приклади таких недоречностей з матеріалів перевірок Державної контрольно-ревізійної служби України (далі – ДКРС) [335].

Отже, реформування національної системи бухгалтерського обліку на основі МСФЗ принесло Україні в додаток до своїх, і проблеми недосконалості міжнародних стандартів обліку. Останнє має спонукати вітчизняних вчених не тільки до припинення ідеалізації та фетишизації МСФЗ, а й до розробки пропозицій щодо їх удосконалення та адаптації.

Провідні вчені світу неодноразово пропонували моделі вирішення існуючих проблем міжнародної стандартизації обліку (Звіт Дженкінса, застереження Уїтні, «Компанія майбутнього», Річний звіт XXI століття, динаміка вартості, глобальні ініціативи щодо звітності, рекомендації Брукінського інституту та дослідження Б. Лева, принципи Гермеса, модель всеохоплюючої звітності бізнесу), однак їх пропозиції не знаходять поки що практичного втілення. У зв'язку з цим, справедливим є пояснення ситуації, що склалась, С.Ф. Головим, який відмічає, що концептуальною основою міжнародних стандартів фінансової звітності залишаються загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP US), які передбачають застосування судження керівництва в процесі визнання, оцінки та розкриття елементів фінансової звітності. Це призводить до зростання ризику створення неадекватної інформаційної моделі внаслідок суб'єктивізму та конфлікту інтересів [73, с. 382].

Описані проблеми МСФЗ – це наслідок одностороннього впровадження міжнародної стандартизації обліку на потреби транснаціонального капіталу. Глибинною причиною цих проблем є ігнорування теоретичного підґрунтя питань загальносприйнятної міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку, встановлення універсальної організа-

ційної та методологічної основи цього процесу в національних межах та на міжнародному рівні.

Дослідження вказують на відсутність єдиного наукового бачення процесів міжнародної стандартизації та іноді взагалі неправильне його тлумачення по відношенню до практики застосування.

Незаперечним є визначення *стандартизації*, надане В.Г. Швецем, як встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосовування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності [537]. Однак, *ключовим* при цьому є *розуміння, які саме уніфіковані норми та правила мають бути в основі стандартизації обліку* – міжнародні стандарти фінансової звітності обов'язкові до застосування лістинговим капіталом та іншими публічними суб'єктами господарювання, міжнародні стандарти фінансової звітності лише рекомендовані до застосування, чи взагалі національні положення зіставні з міжнародними, які в даному випадку виступають як орієнтир для розробки власних стандартів у межах країни.

Наукові позиції з цього приводу розділились – від сприйняття міжнародної стандартизації обліку як панацеї та невідворотного явища до критики бездумного запровадження міжнародних норм в Україні.

Нами виділено чотири існуючі наукові позиції, що характеризують міжнародну стандартизацію обліку та процеси, що з нею пов'язані:

- міжнародна стандартизація обліку як процес повного переходу на міжнародні стандарти обліку [4, 19, 42, 261, 576];

- міжнародна стандартизація як процес забезпечення зіставності бухгалтерського обліку та звітності різних країн [73, 172, 476];

- міжнародна стандартизація як процес приведення національних норм обліку до міжнародних із збереженням істотних національних особливостей [32, 93, 161, 221, 277].

- міжнародна стандартизація як процес уніфікації та гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні [95, 362];

Разом з тим, аналіз досліджень свідчить про відсутність чіткого і, головне, загальноприйнятого розуміння поняття стандартизації обліку, а також суміжних понять – гармонізації та уніфікації.

Головну ідею стандартизації І. Белоусова вбачає в уникненні розбіжностей національних та міжнародних стандартів. Автор виступає на користь міжнародних стандартів фінансової звітності та їх впровадження в національні облікові системи, зазначаючи, що стандартизація – це *приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до міжнародних стандартів*. Суть її

І. Белоусова вбачає в адаптації українського економіко-правового середовища у галузі бухгалтерського обліку до міжнародних норм з урахуванням облікових традицій нашої країни, а також в усуненні загальних принципових розбіжностей між ними [19].

Такої ж думки щодо запровадження міжнародних стандартів в Україні притримується і А.П. Михалкевич, який зазначає, що саме такий шлях забезпечить зіставність показників обліку і звітності з відповідними показниками інших країн [261, с.132, 135]. Аналогічну позицію підтримують А. Поломошних та В. Цуркану, вбачаючи в стандартизації обліку саме перехід на міжнародні стандарти [73].

Інша група авторів мету стандартизації по відношенню до бухгалтерського обліку трактують лише як забезпечення *зіставності* показників фінансової звітності. Зокрема, Л.О. Коваленко стандартизацію розуміє як зібрання норм, правил, рекомендацій, якими слід користуватися при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності тим суб'єктам, хто хоче, щоб показники їхньої звітності могли бути зіставними з показниками звітності інших підприємств [172]. На необхідності забезпечення зіставності інформації через стандартизацію бухгалтерського обліку наголошував також С.Ф. Голов, зазначаючи, що по відношенню до бухгалтерського обліку термін «стандартизація» не слід використовувати в звичайному розумінні, а вживати у визначенні наданому Б.Левом, який під стандартизацією розуміє створення логічно послідовної структури інформації та чітке визначення окремих одиниць інформації, що складають інформаційну структуру [73, с.8].

Отже, ряд вітчизняних вчених вбачають у міжнародній стандартизації обліку механізм уникнення розбіжностей між національними обліковими системами через запровадження у світі МСФЗ.

Окремі дослідники процес стандартизації пов'язують з *гармонізацією та уніфікацією* бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, визначаючи подібні та відмінні характерні ознаки цих процесів. Так, О.М. Петрук відмічає, що гармонізація і стандартизація обліку спочатку різнилися як за закладеною в них ідеологією, так і за принципами їх реалізації. Однак в останні два-три роки обидва терміни найчастіше використовуються як синоніми та взаємодоповнюючі поняття [362, с.45].

При цьому ряд як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників визнають потребу збереження національних відмінностей та інституційних особливостей в цьому процесі. Такою є позиція дослідників М. Метьюза та М. Парери, які гармонізацію визначають як узгодження

різних систем бухгалтерського обліку і звітності, введення їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей [277].

Рекомендованими до застосування, при розробці власних національних облікових норм, визнає міжнародні стандарти обліку Ф.Ф.Бутинець, визначаючи поняття стандартизації як сукупність документів рекомендаційного характеру, що окреслюють порядок складання фінансової звітності [35, с.3].

В іншій фаховій статті «Облік в умовах ринку: погляд вченого» [36] професор Ф.Ф. Бутинець застерігає науковців від крайнощів в питаннях застосування в Україні МСФЗ та націлює вітчизняну науку до критичного їх сприйняття та вдосконалення.

Р. Паркер гармонізацію трактує як процес зростання сполучності практик бухгалтерського обліку різних країн шляхом обмеження ступеня їх варіації [576].

У напрямі зближення різних облікових систем розглядає процес гармонізації Л. Лук'яненко, відмічаючи, що цей об'єктивно зумовлений процес в умовах інтернаціоналізації і глобалізації бізнесу, по суті є способом зменшення розбіжностей в застосуванні різних систем бухгалтерського обліку із забезпеченням його універсальності, надійності, стабільності методології і практики [215].

Термін «гармонізація» в міжнародному законодавчому полі та в наукових дослідженнях асоціюється здебільшого із впровадженням єдиного законодавства в рамках Європейського Союзу (далі – ЄС).

К.М. Дмитрієва про процес гармонізації обліку в рамках ЄС пише: «Проблема невідповідності моделей бухгалтерського обліку не є унікальною, властивою тільки окремій країні. Вона має глобальний характер. У процесі роботи розробників і користувачів фінансових звітів в усьому світі виникає проблема уніфікації бухгалтерського обліку. У цей час найбільшу популярність одержали два підходи до її рішення: гармонізація й стандартизація» [95].

З позиції зближення існуючих світових систем обліку в міжнародній стандартизації розглядають поняття конвергенції¹, як засобу об'єднання норм та правил в єдиний найбільш оптимальний вигляд.

А. Праулінш трактує конвергенцію як відбір найкращих існуючих методів, розроблених регулюючими сторонами або, у випадку відсутності такого компромісу, узгоджений вибір абсолютно нового методу [577, с.55]. Окремі автори розглядають конвергенцію з позиції узгодженості норм українського законодавства та норм МСФЗ [192].

¹ **Конвергенція** (лат. *convergo* — наближую) — процес наближення, зближення, сходження (у різному сенсі), компромісу, стабілізації [57].

Отже, наявність великої кількості відносно суперечливих думок з приводу стандартизації, гармонізації та уніфікації обліку у світі (див. також додаток Ж) свідчить про відсутність єдиного теоретичного тлумачення цих процесів, бачення подальшого його розвитку та впливу на побудову міжнародних бухгалтерських стандартів та системи національних стандартів і в Україні. Проведений аналіз переконує, що нині виявляється абсолютно неприпустимим будь-яке одностороннє сприйняття цієї проблеми, надання переваг тим чи іншим підходам. Проте від наукової позиції та дискусії вчених по даних питаннях буде залежати якість підготовки тих основоположних нормативних і організаційних документів, які визначатимуть принципи підготовки міжнародних стандартів та їх впровадження у вітчизняну практику.

На нашу думку, узагальнюючим концептуальним підходом у цьому процесі має бути стандартизація, яка розглядається нами на двох рівнях – національному та міжнародному. Засобами реалізації (досягнення, забезпечення) стандартизації є уніфікація та гармонізація. Об'єднуючим поняттям при цьому виступає процес конвергенції, як зближення національних, регіональних та глобальних правил обліку (рис. 1.1).

При цьому дефініції, що характеризують вплив глобалізації на розвиток бухгалтерського обліку, узагальнені та взаємовіднесені нами наступним чином:

стандартизація – встановлення єдиних правил (вимог, стандартів) у сфері бухгалтерського обліку;

уніфікація – усунення розбіжностей між національними стандартами обліку різних країн;

гармонізація – приведення національних стандартів у відповідність до існуючих міжнародних вимог;

конвергенція – зближення національних, регіональних та глобальних стандартів і систем обліку.

Узагальнення існуючих та запропонованих нами підходів до процесів міжнародної стандартизації обліку (рис.1.2) дає змогу нам зробити висновок, що стандартизація являє собою процес встановлення єдиних правил ведення обліку (на національному та міжнародному рівні), що забезпечується шляхом уніфікації обліку, тобто забезпечення його зіставності на державному та наддержавному рівні, або ж шляхом гармонізації, що виступає в першу чергу засобом перегляду методології бухгалтерського обліку до єдиних міжнародних вимог (МСФЗ). Проте узагальнюючою концептуальною основою побудови бухгалтерського обліку в умовах глобалізації, на на-

ше переконання, має стати *конвергенція* як процес зближення національних та міжнародних систем бухгалтерського обліку, що означається в єдині Всесвітні стандарти фінансової звітності (або оновлені МСФЗ), котрі визначатимуть єдині принципи – загальні підходи до поведінки в галузі бухгалтерської науки, практики та професії.

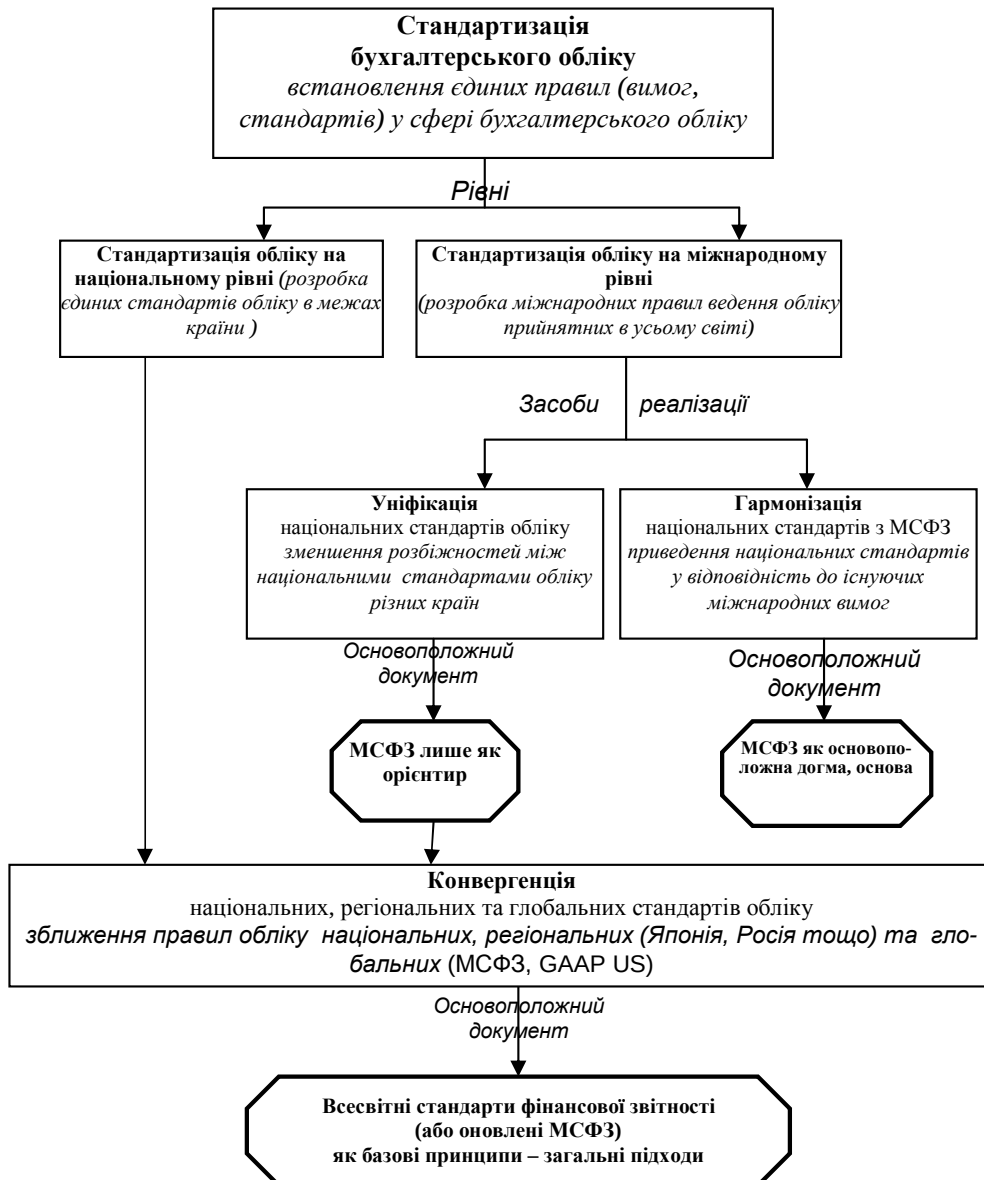


Рис. 1.1. Запропонований концептуальний підхід до взаємозв'язку засобів побудови глобального бухгалтерського обліку

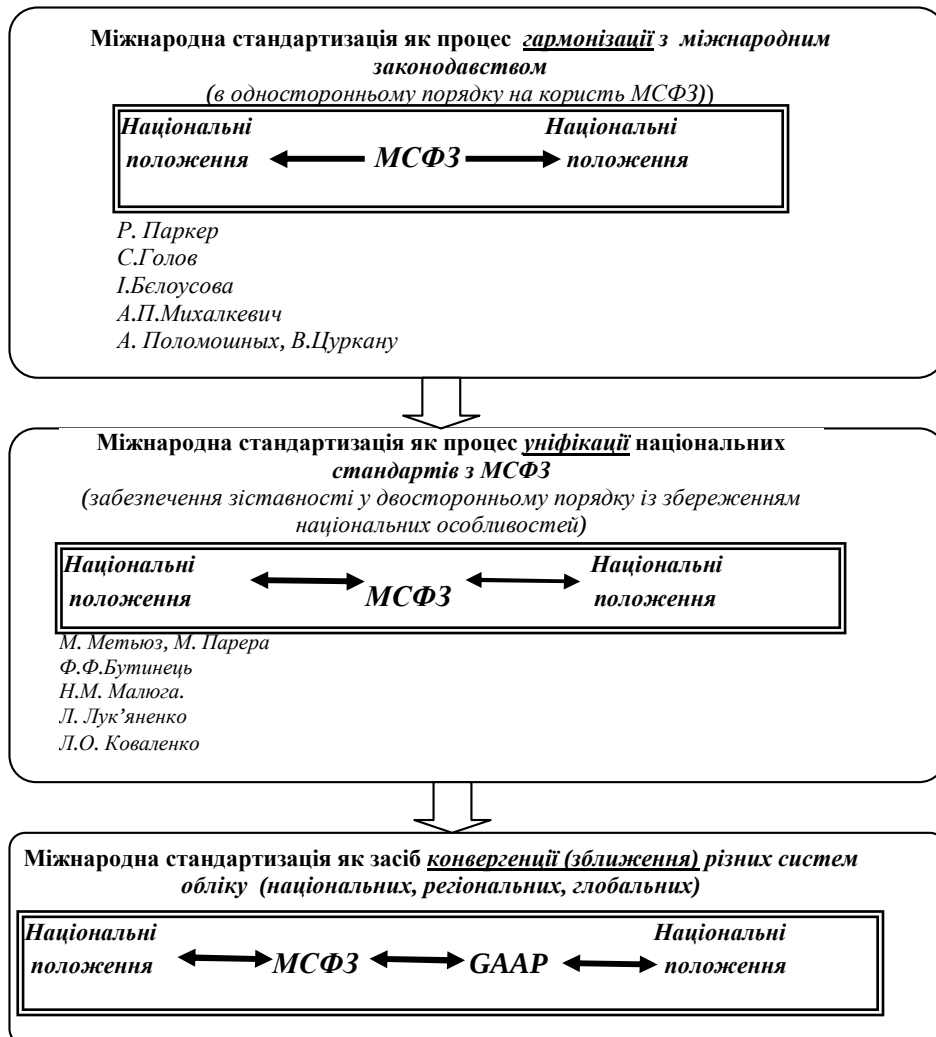


Рис.1.2. Концептуальні підходи до процесів міжнародної стандартизації обліку і місце в них міжнародних стандартів та національних положень

Вищезазначені висновки підтверджуються і практикою міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день політику в даному питанні визначають два центри:

IAS (International Accounting Standards) – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – Лондонський офіс;

GAAP US (Generally Accepted Accounting Principles) – загальновизнані облікові принципи США (рис. 1.3).

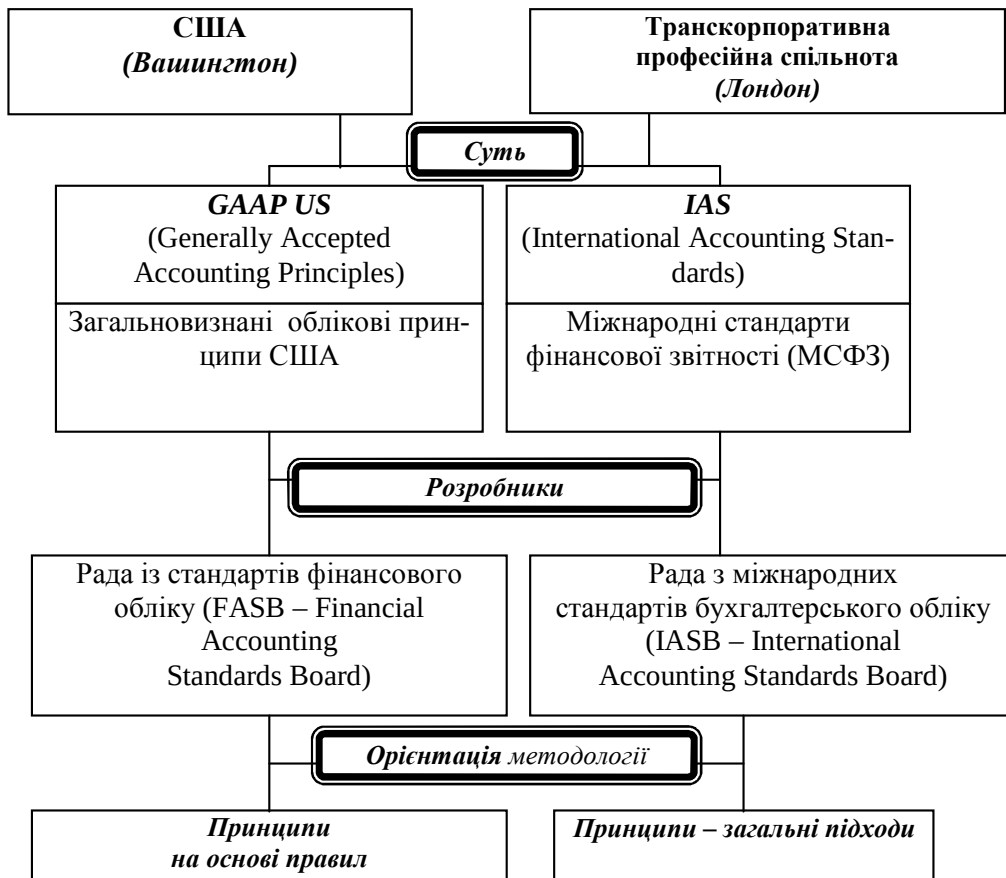


Рис. 1.3. Визначальні на сьогоднішній день системи міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку

Ідея розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку започаткована в 60-і роки під егідою Центру ООН по транснаціональних корпораціях. Виступаючи на генеральній асамблеї ООН, американський президент Д. Кеннеді звернув увагу на розвиток глобальних економічних відносин, що виникають на основі транснаціональних корпорацій.

Для нормального функціонування нових відносин необхідна «універсальна мова спілкування бізнесменів». Такою мовою він назвав бухгалтерський облік і фінансову звітність, доступні і зрозумілі всім зацікавленим особам [362]. Проте реалізувати дану ідею при ООН з різних причин не вдалося.

МСФЗ – Лондонський офіс.

Натомість, у відповідь на зростаючу потребу в розробці та узгодженні стандартів, у 1973 році в Європі був створений Комітет з

міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Комітет був заснований на базі угоди між професійними організаціями бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції, Японії.

У 2000 році Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності був реорганізований у Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). У 2001 році створений Фонд комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (ФК МСФЗ), членами якого є 19 довірених осіб. В повноваження Комітету входить призначення членів Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, затвердження бюджету, перегляд ефективності її діяльності та ін. Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності, що є головною робочою ланкою ФК МСФЗ, включає 14 членів. До її складу входять представники економічно розвинених країн і декількох країн, що розвиваються, які прагнуть до взаємної сумісності своїх національних норм і правил ведення бухгалтерського обліку та їх відповідності МСФЗ.

На рис. 1.4 представлена структура органів міжнародної стандартизації обліку.



Рис. 1.4. Узагальнена структура та взаємозв'язок органів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Аналіз цієї структури свідчить, що хоча порівняно з 1973–1999 рр. й відбулися певні організаційні зміни, проте до цих пір у ній переважаючий вплив мають представники транснаціонального глобального бізнесу.

До складу Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку входять у переважній більшості представники великих транснаціональних компаній, а також теперішні та колишні партнери

«великої четвірки» аудиторських компаній. Так, на даний момент до складу Ради входить шість представників великих аудиторських фірм, інші сім – представники великих компаній.

Відповідно до фундаментальних положень діяльності Ради, вона має співпрацювати з національними органами, що встановлюють стандарти бухгалтерського обліку, щоб досягти узгодженості таких стандартів у світовому масштабі. Разом з тим, аналіз якісного складу її членів свідчить, що насправді рішення приймає вузьке коло осіб в інтересах транснаціональних корпорацій.

З цього можна зробити висновок, що встановлення і поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності найбільш вигідне і підходить великому транснаціональному бізнесу. При цьому кількість таких компаній за даними IASB становить 5 %, решта 95 % відносяться до середнього і малого бізнесу [342].

Аналіз змісту МСФЗ засвідчив, що у 2001 році Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку були перейменовані на Міжнародні стандарти фінансової звітності. На сьогодні, Керівництво по МСФЗ включає всі МСБО і коментарі до них, опубліковані раніше Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також нові МСФЗ і коментарі до них, що опубліковані Радою.

Вся сукупність цих документів (зараз діє 29 МСБО та 8 МСФЗ), за визнанням самої IASB, призначена для забезпечення діяльності 5 % суб'єктів економічної системи світу, тоді як для інших 95 % розроблений лише один єдиний стандарт у 2009 році «Стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств» [342]. За такої логіки, застосування міжнародних стандартів країнами, де немає транснаціональних корпорацій, втрачає господарську мотивацію.

Мотивація, запропонована МСФЗ, логічна для об'єднань країн. Дійсно, слід визнати, що орієнтація на міжнародні стандарти фінансової звітності особливо важлива для Європейського Союзу.

У 70-х роках ЄС намагався використовувати інший засіб досягти гармонізації – видання Директив, які згодом трансформувалися б в національні закони. Проте в цих директивах було ще більше різночитань, ніж у МСФЗ, тому результати цих зусиль виявилися досить незначними. Зокрема, німецьке законодавство, засноване на четвертій Директиві, істотно відрізняється від Британського законодавства (і стандартів), заснованих на тій же Директиві, не кажучи вже про те, що британські стандарти вносять додаткові вимоги. У 2002 р. до Директиви вносяться додаткові поправки з тим, щоб уникнути невідповідності з МСФЗ.

Протягом 90-х років стратегія ЄС змінювалась. «План дій в галузі фінансових послуг», прийнятий в травні 1999 року, і доповідь Ламфалусси «Про регулювання європейських ринків цінних паперів», представлений в лютому 2001 року [93, с.74], стали значним кроком Європейського співтовариства у напрямі МСФЗ. Цей процес завершився ухваленням у червні 2002 року Постанови, що вимагає використання МСФЗ для складання консолідованої фінансової звітності всіма включеними в біржовий лістинг компаніями до 2005 року (в окремих випадках крайній термін для початку обов'язкового використання МСФЗ відкладався до 2007 року) [330]. Це стосується приблизно 8700 компаній, що представляють близько 25 % світової ринкової капіталізації. Таким чином, встановлюється пріоритет над всіма директивами, національними нормативами і стандартами. ЄС погодився з тим, що для складання звітності для ринків капіталу вимоги МСФЗ мають пріоритет над багатьма вимогами ЄС, заснованими на директивах.

GAAP US.

Альтернативою МСФЗ є система стандартів фінансового обліку в США, розробкою яких займається Рада із стандартів фінансового обліку (FASB – Financial Accounting Standards Board). У США систему національних загальновизнаних стандартів бухгалтерського обліку й звітності, які добровільно застосовувалися великими компаніями, представленими на фондових біржах почали розробляти ще на початку 30-х років. Саме на цій основі згодом виникла система GAAP US, що дійшла до наших днів. Вона одержала поширення в Канаді, Мексиці, Італії та деяких інших країнах. У кожній країні стандарти мали свої особливості, але забезпечувалась певна єдність і стабільність підходів до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, гарантія її порівнянності зі звітністю інших національних компаній, з ретроспективною інформацією компаній. Значущість американських стандартів бухгалтерського обліку, як відмічає О.В. Соловйова, зумовлена роллю у світовій економіці американського ринку, найбільш розвиненого і масштабного з погляду залучення капіталу [478].

GAAP US є зведенням великої кількості детальних стандартів, що регламентують порядок обліку економічної інформації і складання звітності. Американські стандарти спричинили значний вплив на національні системи обліку низки країн і міжнародні стандарти фінансової звітності.

До складу GAAP US входять Стандарти (формулюються Радою зі стандартів фінансового обліку), що публікуються у вигляді Положень про стандарти бухгалтерського обліку (Statements of Financial Accounting Standards), які разом з бюлетенями із дослідженнями у

галузі бухгалтерського обліку та "Думками" (Opinions — видання Ради) утворюють "Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку" США (GAAP US). Закладені в основу GAAP US принципи викладено в розроблених Радою зі стандартів фінансового обліку Положеннях про концепцію фінансового обліку.

У США також існує система вузькоспеціалізованих правил для багатьох галузей економіки. Про необхідність врахування галузевої специфіки обліку в сільському господарстві при застосуванні загальноприйнятих там принципів бухгалтерського обліку (GAAP US) та аудиту (GAAS) свідчить існування окремого «Керівництва з аудиту та бухгалтерського обліку: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи» (остання редакція від 1 травня 2008 року) [558], яке підготовлене Спеціальним Комітетом Агробізнесу Американського Інституту Сертифікованих Публічних Бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), однієї з найчисленніших та найбільш впливових професійних бухгалтерських організацій у світі².

Рекомендації, що містяться в Керівництві, є інтерпретацією існуючих затверджених стандартів обліку і аудиту в США в специфічних обставинах, до яких відноситься приналежність підприємств до певної галузі, а, отже, є такими, що відповідають основним положенням відповідних стандартів [558].

Протистояння між GAAP US та МСФЗ.

На даний час спостерігається постійне організаційне та методологічне протистояння двох глобальних систем бухгалтерського обліку, точиться дискусія з приводу розподілу їх методологічного впливу та відповідальності за стан і розвиток бухгалтерського обліку у світовому масштабі.

Сьогодні на цьому є реальні успіхи Лондону, завдяки зусиллям Комітету (Ради) з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB). Ця Рада, як правонаступниця Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (що працював протягом 30 років – до 2001 року), ставить за мету створення стандартів, які будуть застосовуватися компаніями в будь-якій країні світу. Організаційно, виконанню цього завдання на національному рівні сприяє і розширення представництва при ній членів міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) та покладання на останніх певних «місіонерських» функцій у своїх країнах.

Проте за нинішніх умов, стратегічна доктрина запровадження в світі МСФЗ потребує переосмислення. Серед причин такого висновку західні експерти відзначають нездатність МСФЗ попереджувати та,

² Сьогодні членами Інституту є близько 340 тис. фахівців.

тим більше, запобігати світовим економічним кризам; сприяння в «грі в доходи»; проблеми оцінки та не розкриття суттєвої інформації, що породжує світову та національні проблеми асиметрії інформації та багато іншого [93].

Слід визнати, що керівництво бухгалтерських інституцій Лондона прикладає максимум організаційних зусиль для виправлення цих недоліків через координацію роботи та встановлення тісних зв'язків з організаціями, що використовують МСФЗ та додатково регламентують звітність, як то Міжнародна організація Комісій з цінних паперів та регулятори-розробники національних стандартів бухгалтерського обліку в розвинутих країнах.

Однак у цій справі є свої складності. Наприклад, США, декларуючи ще в 2002 році адаптацію GAAP US до МСФЗ, зараз ініціюють реформування МСФЗ під норми GAAP US, власне нормативне та інституційне середовище. Поясненням цього з практичної точки зору є перегляд США бухгалтерської доктрини: від інструменту корпоративної безпеки до складової національної безпеки. Причиною американського домінування на думку Месона є: економічна значимість американських транснаціональних корпорацій (ТНК); високі технічні характеристики GAAP US; якість американських бухгалтерських публікацій; сила американського наукового та професійного бухгалтерського співтовариства [574].

Отже, в глобальному бухгалтерському середовищі «правила гри» встановлюють представники сильніших економік, компанії яких і фінансують роботу. Проте, виходячи з останніх змін у світовій економічній політиці, збільшення критичної маси представників різних країн в МФБ, є підстави вважати, що ідеологія Лондонських МСФЗ буде найближчим часом посилюватись і під їх впливом.

У статті «Возможна ли гармонизация и стандартизация системы бухгалтерского учета» В. Чепоров, посиляючись на Сліпковські, наводить думку фінансового директора корпорації «Вольво»: «Я думаю, что гармонизация в большой степени зависит от англо-саксонских стран. Если бы эти страны могли бы согласовать свои принципы и стандарты..., то они были бы постепенно приняты другими странами» [525].

Існує думка, що коли США (близько 52 % світової ринкової капіталізації) і Японія (9 %) приймуть МСФЗ, ці стандарти в усіх відношеннях стануть глобальними. Решта країн, що побажали включитися в світову економіку, буде просто вимушена перейти на МСФЗ [93, с.74] (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Частка визначальних світових систем стандартизації фінансової звітності, що використовуються в бухгалтерському забезпеченні глобальних ринків капіталу

№ п/п	Світові бухгалтерські системи	Частка бухгалтерського забезпечення глобальних ринків капіталів, %
1	2	3
1.	GAAP US	52
2.	МСФЗ	25
3.	GAAP Японія	9
4.	Інші	14

Разом з тим, незважаючи на численні зусилля з поліпшення функціонування глобальних ринків капіталу, кожна група учасників переслідує власні цілі і досить вузько дивиться на можливі шляхи поліпшення ситуації в напрямі зближення двох систем стандартизації обліку. В процесі вжиття заходів по наближенню GAAP US до МСФЗ, останні піддаються більшому редагуванню на основі GAAP US. Це американцями «м'яко» пояснюється певною недовірою до задекларованої високої якості МСФЗ, оскільки вже надто часто до них вносяться зміни.

С.Ф. Голов з цього приводу зазначає, що значною мірою очікується внесення змін до МСФЗ з метою їх узгодження з GAAP US. «Водночас, – зауважує автор, – таке узгодження стосується лише підходів до визнання, оцінки та розкриття інформації у фінансових звітах і не передбачає включення до МСФЗ детальних положень, притаманних GAAP US» [73, с.23].

Такий стан речей дає підстави вважати, що найближчим часом ми будемо спостерігати посилення конвергенції між Лондоном та Вашингтоном, а, отже, Україна і світ знову будуть змушені реагувати на нові вимоги оновлених міжнародних стандартів.

Поки що в процесі конвергенції так і не вдалося досягти повної гармонізації МСФЗ і стандартів фінансового обліку США [2].

Деякі вчені вважають таке протистояння надуманим. Роберт Дж. Екклз та Семюел А. Діпіаза-молодший у фундаментальній праці «Майбутнє корпоративної звітності» зазначають, що сьогодні суперечка відбувається, головним чином, про те, чому надати перевагу – правилам чи принципам. Якщо GAAP US зазвичай приводять як приклад стандартів, орієнтованих на *правила* (тобто на істотні деталі), то МСФЗ – як приклад універсальних стандартів, орієнтованих на *принципи* (тобто на широкі керівні вказівки). Автори визначили і вектор зближення

цих розбіжностей – правила не повинні протирічити базовим принципам [93, с.63]. Проте про зближення поки що говорити рано. Так, Фриц Болкештейн, комісар Європейського союзу по податках і митному союзі, дійшов до відкритого засудження «повареної книги» GAAP US і закликав Сполучені Штати перейти на МСФЗ [93, с.63]. Аналогічні «випади-пропозиції» щодо МСФЗ є і у США.

З вищесказаного можна зробити висновок, що, незважаючи на наявність серйозних розбіжностей в поглядах на світову глобальну систему обліку двох провідних на сьогодні систем (GAAP US та МСФЗ), альтернативи їх зближенню та конвергенції поки що немає.

Про це йдеться також і в новій Конституції ФК МСФЗ, де зазначається, що розробка глобальних стандартів фінансової звітності й забезпечення їх правильного застосування, є однією із цілей діяльності Фонду Комітету. Однак офіційна позиція цього Фонду залишається нез'ясованою: чи це конвергенція МСФЗ з GAAP US, чи йдеться про повний перехід на МСФЗ, або ж прийняття за основу GAAP US.

Отже, як і зроблені нами висновки з наукових досліджень, так і практика формування глобальних облікових систем свідчать, що концептуальною основою розвитку бухгалтерського обліку у світі є конвергенція міжнародних правил, встановлюваних Європейським союзом – МСФЗ та американських принципів GAAP US в єдині всесвітні стандарти фінансової звітності (або оновлення МСФЗ) (рис. 1.5).

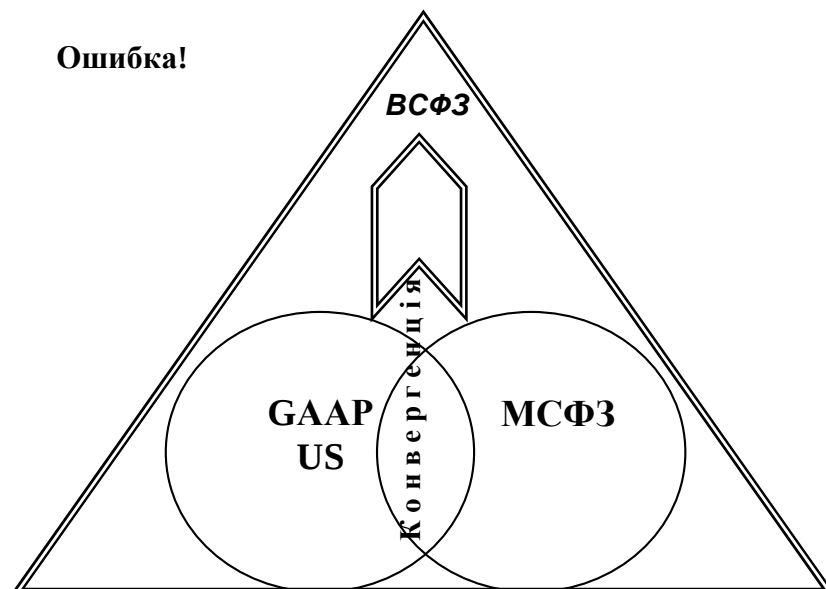


Рис. 1.5. *Концептуальна модель формування системи загальноприйнятих принципів та підходів бухгалтерського обліку (всесвітньої системи фінансової звітності МСФЗ)*

Теоретичною основою конвергенції американських та європейських стандартів в об'єднанні всесвітні стандарти фінансової звітності може бути модель забезпечення прозорості компанії Р.Дж. Екклза та С.А.Діпіази, яка передбачає необхідність розробки Всесвітніх стандартів фінансової звітності та, поряд з ними, формування нижніх базових рівнів – галузевих та корпоративних стандартів, які і мають вирішити більшість проблем МСФЗ.

Пропонуються рівні:

1. Всесвітня система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Всесвітні стандарти фінансової звітності – Global GAAP).
2. Галузеві стандарти оцінки діяльності і звітності, економіки, що розробляються в конкретних галузях.
3. Вимоги до інформації, специфічної для кожної компанії, про стратегію, плани, підхід до управління ризиком, політику в області виплати винагороди, корпоративне управління, критерії оцінки діяльності тощо.

На користь Всесвітніх стандартів фінансової звітності, як фундаменту майбутньої корпоративної звітності, Дж. Екклз та Семюел А. Діпіаза зазначають, що «відсутність Всесвітніх стандартів фінансової звітності робить процес доступу до світових ринків капіталу вкрай важким для значної кількості компаній» [93, с.37].

Розробники моделі зазначають, що на цьому рівні регулюючі органи всіх країн повинні дозволити компаніям, що використовують Всесвітні стандарти фінансової звітності, лістинг на біржах, які знаходяться в їх юрисдикції. В деяких випадках, можливо, буде краще, якщо певні групи компаній зможуть як і раніше користуватися місцевою системою бухгалтерського обліку, наприклад, закриті акціонерні товариства або малі і середні відкриті акціонерні товариства. Проте ті відкриті акціонерні товариства, які не перейдуть на Всесвітні стандарти фінансової звітності, незмінно зазнаватимуть труднощів з доступом до ринків капіталу в інших частинах світу [93, с.40].

Таким чином, проведені дослідження протистояння та зближення ЄС МСФЗ та GAAP US свідчать, що запропонований нами концептуальний підхід до побудови глобального бухгалтерського обліку на основі ідей конвергенції, вже має певну практичну реалізацію. Поки що ця практична реалізація обмежується взаємодією двох великих професійних груп впливу та підтримкою транснаціонального бізнесу розвинутих країн. Така обмеженість не

сприяє вирішенню вищезазначених проблем розвитку глобального бухгалтерського обліку та всесвітньому запровадженню МСФЗ. Разом з тим, відкривається можливість розширення учасників у реалізації Концепції конвергенції. Спочатку через встановлення можливості спільного обговорення різних проектів Ради з міжнародних стандартів фінансового обліку та прийняття рішень разом з органами, що встановлюють стандарти фінансової звітності в різних країнах. Згодом, після формування на інституційних підходах нової організаційної та наукової складової функціонування глобальної системи обліку, до процесу конвергенції матимуть змогу долучатися регіональні та національні системи обліку, що забезпечить розробку та впровадження прийнятних для всіх МСФЗ.

1.2. Інституціональні підходи до вирішення проблем розвитку та застосування МСФЗ

Вищезначені успіхи та проблеми формування глобальної системи бухгалтерського обліку скоріше свідчать про початок її становлення, чим беззаперечного її сприйняття, а, тим більше, безпроблемного впровадження. Різноманіття національних облікових систем, а звідси і різних облікових стандартів та теорій, засвідчує історично-інституціональну об'єктивність їх подальшого стійкого існування, незважаючи на сучасну тенденцію до космополітичності бухгалтерського руху.

Активна позиція Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) та Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB), за підтримки транснаціональних корпорацій з запровадження у світі міжнародних стандартів фінансової звітності, безумовно, є позитивним явищем в розвитку бухгалтерського обліку. Проте за нинішніх умов потребує професійного осмислення та перегляду її стратегічна наукова, методологічна та організаційна доктрина. Серед причин такого висновку: пасивна (якщо не сказати негативна) участь GAAP US та МСФЗ в запобіганні останнім світовим економічним кризам; невдала адаптація МСФЗ під потреби економік як розвинутих країн, так і країн, що розвиваються; ігнорування при розробці МСФЗ потреб економік більшості країн світу (окрім великої сімки); ігнорування розробниками МСФЗ наукових платформ сучасних економічних теорій та потреб облікового забезпечення реалізації сучасних ідей та парадигми «сталого розвитку».

Аналогічний перелік проблем характеризує і сучасну економіко-соціальну дієздатність більшості національних систем бухгалтерського обліку. Україна в цьому переліку не є винятком.

Отже, пошук нових посилок для розвитку дієвих облікових систем є не тільки глобальною, а й національними справами та засвідчує проблеми не стільки практичного, скільки, і більше, базового – теоретичного рівня.

Метою досліджень цього підрозділу є обґрунтування концептуальних підходів до вирішення проблеми розвитку бухгалтерського обліку у світі та в Україні на основі теорії інституціоналізму в частині підготовки та запровадження МСФЗ, перегляду міжнародної регламентації (регулювання) у сфері бухгалтерського обліку.

Останніми роками інституційний підхід зайняв помітне місце в дослідженнях українських економістів Г.Г. Кірейцева, О.М. Мороз, Т.О. Осташко, М.А. Хвесик та ін. Цьому неабиякою мірою сприяли і дослідження російських фахівців у галузі інституційної теорії А. Нестеренко, Р. Капелюшникова, А. Олейника, В. Тамбовцева, А. Шастічко, а, також вивчення праць її зарубіжних основоположників від Веблена до Дугласа Норта, Джеффри Ходжсона, Рональда Коуза та ін.

Дослідження нами інституціональної доктрини обґрунтовується її здатністю пояснити сучасний стан та перспективи розвитку глобальної і національної бухгалтерської системи з позиції взаємодії: базових соціально-економічних мотивів користувачів бухгалтерської інформації, самих бухгалтерів, нормативно-правових норм регулювання, організаційних форм бухгалтерської діяльності та її самоорганізації. Використовуючи підходи А.М. Нестеренка³ для наших досліджень, інституціоналізм зможе допомогти знайти відповіді на такі питання:

- яке співвідношення національно-специфічних та універсальних факторів у розвитку бухгалтерського обліку? Чи можлива універсальна (бездоганна) модель бухгалтерського обліку? Чи можливо в глобальному світі країнам «іти своїм шляхом» в цьому питанні, або всі повинні втратити свою ідентичність?;
- яка мета глобального обліку? Чи піддається його стратегічна доктрина суспільному регулюванню?;
- чи може інституціональна теорія допомогти в практичній реалізації парадигми бухгалтерського обліку майбутньої гармонійної економіки (або економіки сталого розвитку)?;
- які інститути сприяють забезпеченню бажаного розвитку бухгалтерського обліку?;

³ З розділу «На які питання може дати відповідь інституціоналізм» монографії «Проблеми російської економіки: інституціональний підхід»

– які можливості держави, професійних об'єднань та інших складових «інституціонального проектування» і т.д.

Слід зазначити, що інституціоналізм це широка наукова течія, яку краще було б вважати не окремою теорією, а сукупністю доктрин. Враховуючи специфіку наших досліджень, у даній монографії застосовано спрощений підхід щодо розуміння та використання фундаментальних знань цієї доктрини.

Вважається, що основоположником інституціоналізму є американський економіст Т. Веблен (1857–1929), котрий, відкинувши уявлення про людину як про раціональну атомарну «Гомо економікус», висунув саме поняття інститутів як «стійких звичок мислення, властивих великій спільності людей» [579], дослідивши їх походження з інстинктів, звичок, традицій і соціальних норм. Веблен вперше піддав науковому аналізу шляхи і форми розвитку інститутів. Таким чином, він поклав початок і власне інституціоналізму, і еволюційній економічній теорії⁴. Проте згодом цей напрям економічної теорії втратив у визнанні через надмірне зосередження на емпіричних дослідженнях замість фундаментальних.

У 60-80-і роки ХХ ст., деякі відомі вчені асоціювали себе з інституціоналізмом та виправляли ці помилки: К. Ейрс (взаємозв'язок культури і господарської діяльності), Дж. Гелбрейт (модифікація ринкової системи під впливом великих корпорацій), Г. Мюрдаль (аналіз соціальних систем), Я. Корнаї (критика принципу рівноваги). До цього ж періоду відноситься розділення інституційної доктрини на «старий» і «новий» інституціоналізм.

Традиції «старого» інституціоналізму в даний час активно розвиваються «кембріджською школою» на чолі з Дж. Ходжсоном і великою групою інших західноєвропейських і американських вчених.

«Новий» інституціоналізм розвивається в роботах Д. Норта, М. Олсона, Р. Познера, О. Уільямсона, Г. Демсеца, Р. Нільсона, С. Уінтера та інших і є ближче до неокласичної школи та пов'язаних з нею сучасних теорій: транзакційних витрат, прав власності, ордолібералізму. Спочатку він виник як мікроекономічний аналіз на базі ідей Й. Шумпетера про еволюційну поведінку фірм, а пізніше поширив свої прин-

⁴ В процесі досліджень нами виявлено, що вивченням впливу соціально-психологічних факторів на економіку до цього займалися представники англійської класичної школи політекономії та К.Маркс (див. п.3.3.)

ципи на теорію соціальних систем. Представники «нового» інституціоналізму вважають основою інститутів не стільки культурний або психологічний феномен, скільки набір правових норм і неформальних правил, що жорстко спрямовують економічну поведінку індивіда і організацій («правила гри», за визначенням Д. Норта). Таким чином, вони доповнюють «звички і стереотипи», які займають центральне місце в «старому» інституціоналізмі.

Отже, інститути спочатку виникають на базі людських інстинктів і простих потреб. Сприяючи їх задоволенню, вони набувають самопідтверджуючий характер і, за принципом зворотного зв'язку, формують стереотипи мислення. Далі в реальному сучасному житті вони приймають форму правових норм, традицій, формальних правил, культурних стереотипів, що створюють рамки, обмеження для діяльності людини.

Досліджуючи концептуальні основи формування інститутів та інституціонального середовища, відомий російський вчений А.М. Нестеренко, спираючись і на зарубіжні дослідження, виділяє зростаючу роль державних та наддержавних регуляторних інститутів в інституціональній теорії. «Розширення функцій держави в сучасному суспільстві при збереженні ринкових свобод, інститутів і механізмів у вирішальному ступені зумовлено підвищеною складністю соціально-економічного процесу. Багато фундаментальних проблем сучасного суспільства не можуть бути ефективно вирішені за допомогою тільки ринкових механізмів. Це перш за все зміцнення соціальної сфери, яка стала одним з найважливіших джерел економічного зростання» [299, с. 92].

Важливим в інституціоналізмі є поняття організаційних об'єднань. Першою працею в цьому дусі є знаменита стаття нобелівського лауреата Р. Коуза «Природа фірми» (1937р.). В подальшому інституціоналізм значно розширив поняття організаційної складової інститутів як у сфері економіки, так і політики, соціології і т.п.

Вищеозначена масштабність та різноманіття цієї наукової доктрини якоюсь мірою пояснює складність її сприйняття та той факт, що на сьогоднішній день в інституціональній теорії відсутнє загальносприйнятне поняття категорії «інституту». Для наших досліджень найбільш прийнятним є визначення, котре зроблене Дж. Ходжсоном [515] (рис. 1.6).

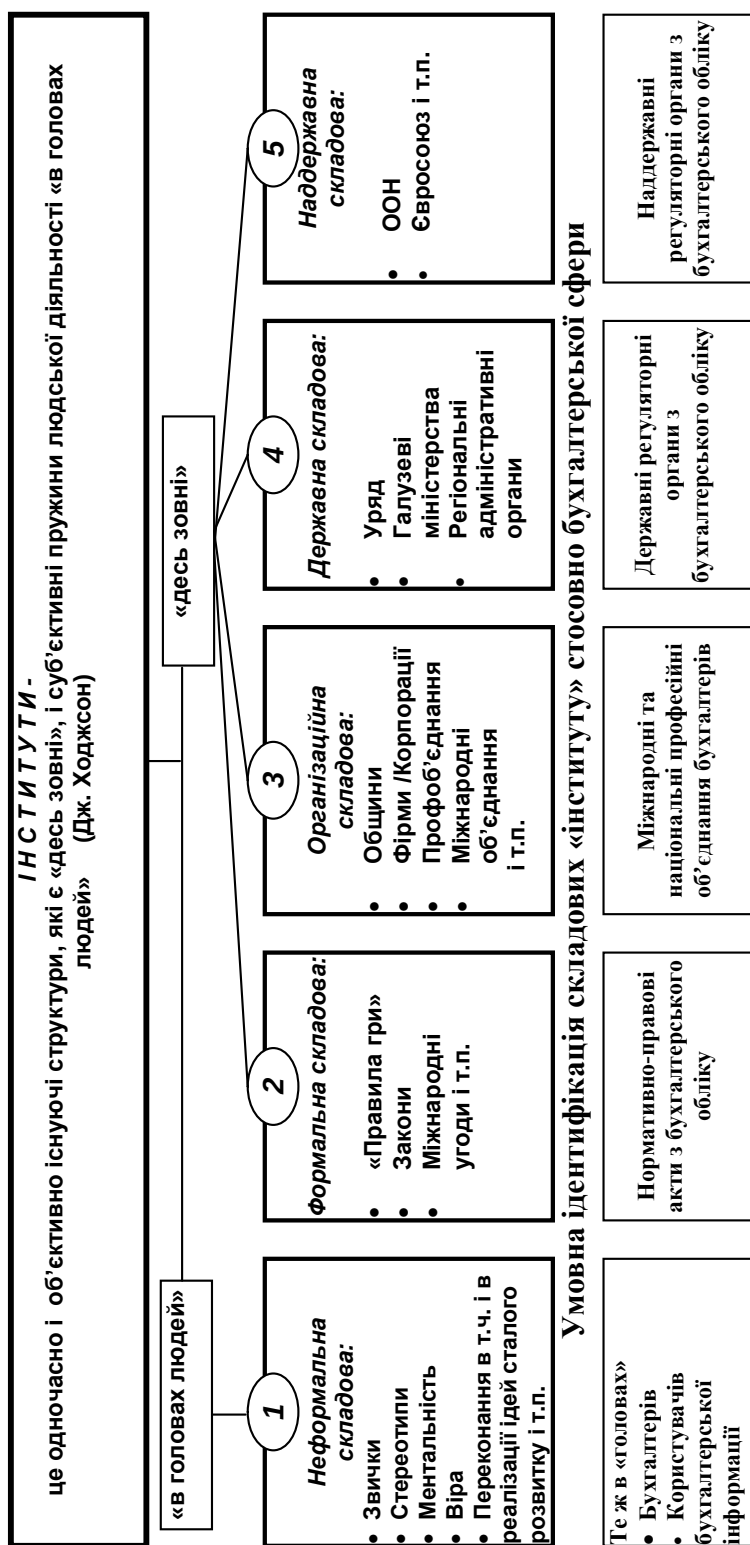


Рис. 1.6. Дефініція «Інституту» від Дж. Ходжсона та виділені автором загальні складові поняття «інституту» та їх умовна ідентифікація стосовно бухгалтерської сфери

На підставі такого підходу ми виділяємо п'ять узагальнених складових поняття «інституту» та умовно ідентифікуємо ці складові відносно інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Такий підхід є важливим для врахування впливу кожної складової «інституту» на побудову та розвиток бухгалтерського обліку.

Неформальні інститути, як стереотипи, звички і т.п. в «головах» професійної спільноти бухгалтерів, незалежних аудиторів, власників, менеджерів, аналітиків та інших користувачів бухгалтерської інформації є, з точки зору інституціональної теорії, найбільш стійкими до змін. Формальні інститути «десь зовні» можуть відносно швидко змінюватись під впливом реформ, при цьому неформальні інститути довго залишаються сталими і характеризуються повільнішими та поступовими змінами.

Різноманітність інститутів у рамках системи, що розвивається, породжує питання про те, як відбувається зміна старих інститутів новими, як вони зазнають змін. Інституційна теорія пропонує кілька типів такого процесу. Переважаючим вона вважає тип, який іменується «path dependence» (залежність від траєкторії попереднього розвитку) або, так звана «біологічна метафора» в економіці. В біології передача спадковості забезпечується генами. В економіці місію генів виконують інститути. В цьому випадку суспільство і економіка відтворюють соціокультурні інститути минулого, поступово вносячи до них зміни. Дана теза добре підтверджується на прикладі українського суспільства, яке в останні десятиліття досить легко сприйняло зовнішні елементи європейської цивілізації, але зберегло старе, багатовікове «ядро» відносин, традицій і стереотипів.

Значно рідше зустрічається «path independence», незалежність від минулого, що виявляється в радикальній ломці попередньої системи. Згідно з положеннями «нового» інституціоналізму, головними чинниками такого інституційного розвитку виступають інноваційна діяльність підприємців, спеціалістів професійних об'єднань, державних службовців, інших активних членів суспільства і технологічний прогрес (Шумпетер Й.) [299]. При цьому важливою є наявність загальносприйнятої для неформальних інститутів ідеї чи мети інституційного розвитку.

Відносно наших досліджень такою ідеєю є побудова універсальної, глобальної системи бухгалтерського обліку. Спочатку така мета відповідала інтересам інститутів, які були зацікавлені в розвитку бізнесу транснаціональних корпорацій (рис. 1.7). Відповідно в період з 1961

по 1990 рр. формувались інститути міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку саме під їх запити.

З падінням соціалістичної системи, починаючи з 90-х років минулого століття і по цей час, глобальні процеси у світовій економіці та політиці збільшили кількість та якість інститутів, що зацікавлені в розвитку міжнародної системи бухгалтерського обліку. Як зображено на рис. 1.7 та рис.1.8. (рівень I) відбулося формування нових міжнародних бухгалтерських інститутів адекватно змінам у глобальному економіко-політичному просторі, а саме:

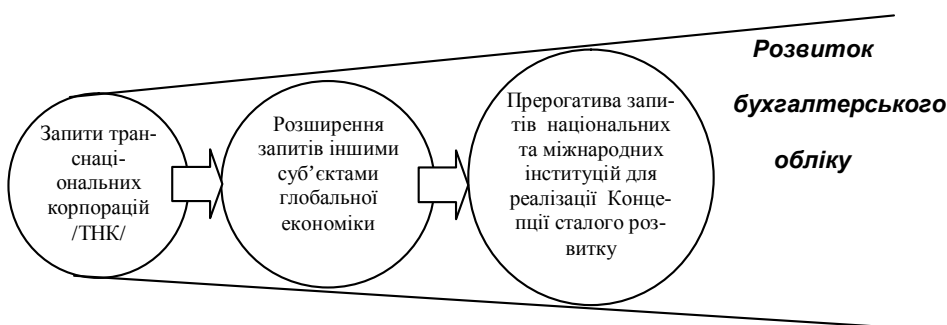


Рис. 1.7. *Модель розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку, виходячи із еволюції запитів до його інформації*

- розширено організаційну інфраструктуру підготовки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності). Рада з МСБО (IASB) стає підконтрольним органом для представників бухгалтерської професії не тільки транснаціональних компаній, а й четвірки аудиторських фірм, колишніх службовців розвинутих країн, кількох представників Африки, Азії та Латинської Америки;

- зросла роль у цьому процесі МФБ, кількість її членів виросла до 150 і більшість країн не задовольняє відсторонення МФБ від участі у підготовці МСФЗ;

- організовано «місіонерську» діяльність у справі запровадження МСФЗ через членів Міжнародної федерації бухгалтерів та різних проєктів і грантів (див. рис. 1.8).

Отже, з вищевикладеного можна зробити висновок, що на сьогодні зросла роль та відповідність професійних і державних інституцій за стан та розвиток бухгалтерського обліку як у світовій, так і в національних площинах. Однак в умовах глобалізації на перший рівень такої відповідальності претендують міжнародні інституції (див. рис. 1.8).

Сьогодні, завдяки зусиллям Комітету (Ради) з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB), у міжнародних бухгалтерських інституціях є реальні успіхи. Ця Рада, як правонаступниця Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (що працював протягом 30 років до 2001 року) ставить собі за мету створення стандартів, які зможуть застосовуватись компаніями в будь-якій країні світу.

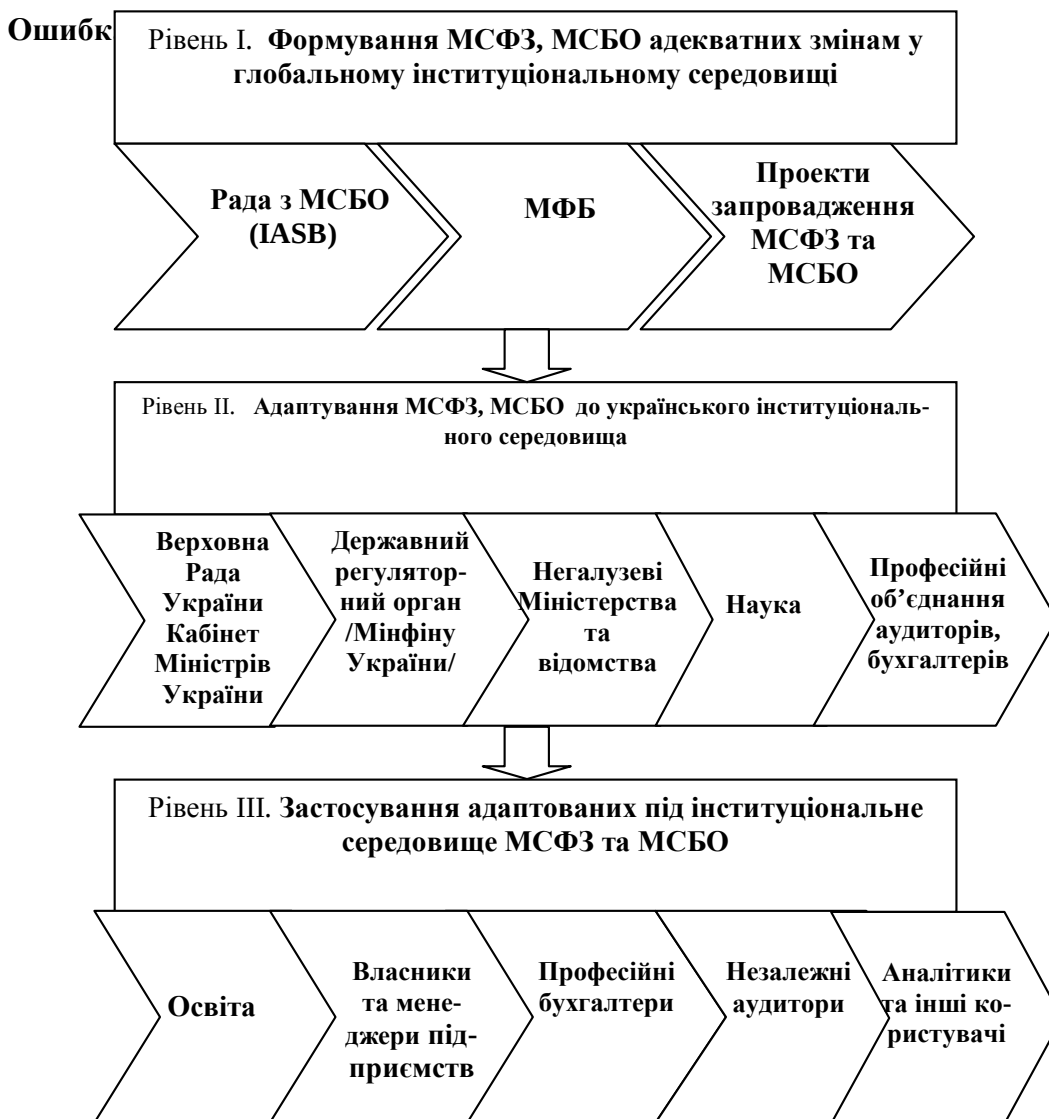


Рис. 1.8. Існуючі рівні та ланцюг відповідальності інститутів за ефективність(дієвість) національних бухгалтерських реформ

Проте, як вже відмічалось нами раніше, за нинішніх умов стратегічна доктрина впровадження у світі глобальної системи обліку та МСФЗ потребує переосмислення. Серед причин такого висновку західні експерти відзначають нездатність інституцій першого рівня попереджувати та, тим більше, запобігати світовим економічним кризам; обмеженість МСФЗ у забезпеченні запитів інших, крім ТНК, гравців глобальної економіки та політики; ігнорування низки суттєвої інформації, що породжує світову та національні проблеми асиметрії інформації та багато іншого.

Слід визнати, що сьогоденнє керівництво бухгалтерських інституцій першого (міжнародного) рівня прикладає максимум організаційних зусиль для виправлення цих недоліків. Робляться спроби суттєвого розширення змістовності МСФЗ на запити інших, окрім ТНК, суб'єктів глобального ринку. Особливої уваги заслуговують ініціативи та справи IASB з підготовки стандартів для малого і середнього бізнесу та державного сектору економіки.

Проте, незважаючи на визнану активність цих інституцій в розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку, організаційні та методологічні можливості поки що не вирішують проблем змістовності МСФЗ та обмеженості представницької участі в їх підготовці. Як і раніше, міжнародні бухгалтерські інституції працюють в інтересах розвинутих країн, суб'єкти господарювання яких фінансують, і, відповідно, формують запити та зміст МСФЗ. Останнє обмежує сприйняття ідеї створення глобального бухгалтерського середовища не тільки неформальними, а й формальними інститутами решти країн. Наприклад, на відміну від США, ЄС чи Японії, український капітал не здатний в найближчій перспективі вийти на глобальні ринки, щоб мати, окрім політичного, ще й економічний стимул до впровадження МСФЗ. І таке становище у більшості країн світу.

Вказана обмеженість міжнародного рівня стандартизації обліку породжує недосконалу організаційну структуру адаптування МСФЗ в країнах, що розвиваються. Наприклад, в Україні (рівень II (див. рис. 1.8)), цей процес в основному забезпечується встановленням «правил гри» без розвитку належної інфраструктури та дієздатності інших інституцій.

Розроблене за підтримки міжнародних проектів законодавство України з бухгалтерського обліку, суттєво обмежує можливості державного регуляторного органу (Міністерства фінансів України), інших міністерств та відомств, науки, професійної спільноти в прийнятті рішень з адаптування МСФЗ до національних потреб. Як зображено на рис. 1.8, на сьогоднішній день в Україні вибудований та реалізовується

ланцюг насадження МСФЗ без можливості впливу рівня II національних інституцій щодо їх адаптування, а, тим більше, вдосконалення. В свою чергу, за вибудованим ланцюгом, рівень III також законодавчо обмежений у впливі на формування вже національних положень бухгалтерського обліку.

Отже, існування такої моделі унеможлиблює вирішення вищеозначених проблем застосування МСФЗ та формування міжнародної системи бухгалтерського обліку. Більше того, така модель не задіює, а відтак руйнує національний спектр дієвого інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (рівень II та III).

Очевидно, що такий стан справ, визначений певним егоїзмом ТНК та інших глобальних гравців, має бути переглянутий. Бухгалтерським інституціям необхідно знайти та покладатись на нову фундаментально об'єднуючу весь світ ідею. Такою ідеєю, на нашу думку, є Концепція сталого розвитку.

Майбутню модель розвитку бухгалтерського обліку ми пов'язуємо з прерогативою запитів до нього від національних та міжнародних інституцій, що забезпечуватимуть реалізацію Концепції сталого розвитку у світі. На наше переконання саме запити інституцій сталого розвитку визначатимуть нову, та головне – сприйнятну світом, методологічну та організаційну базу побудови МСФЗ та їх широкого впровадження (див. рис. 1.7).

Концепція сталого розвитку світу була задекларована у 1992 році на Конференції ООН у м. Ріо-де-Жанейро. У її основоположних документах визначено, що сталий розвиток повинен бути організуючим принципом всіх демократичних суспільств, підтримуючи при цьому всі інші цілі, політику та процеси. Він забезпечує основу для інтеграції економічних, соціальних та екологічних питань у часі не завдяки самій лише торгівлі, а шляхом досягнення і підсилення спільної користі. Сталий розвиток сприяє визначенню та виконанню кожною країною її місії в глобальній економіці [486]. Для України це насамперед розвиток сільськогосподарської діяльності й її місія в продовольчій, екологічній та енергетичній безпеці світу.

Концепція сталого розвитку економіки визнана світовою спільнотою народів домінантною ідеологією розвитку людської цивілізації у XXI ст., стратегічним напрямом забезпечення матеріального, соціального і духовного прогресу суспільства [486].

Сьогодні законодавство зі сталого розвитку мають всі розвинуті країни. В Україні також підготовлено Стратегію та Законопроект «Основні засади сталого розвитку України на 2010–2020 роки», за якими:

сталий розвиток – це процес розбудови світу та держав на основі узгодження і гармонізації соціальної економічної й екологічної складових, змін у підходах до експлуатації ресурсів, наряду капіталовкладень, технічного розвитку та інституціональних змін, з метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь [486].

Сприйняття світових ідей сталого розвитку в національних середовищах є ефектом інституціональної правонаступності – одним із головних теоретичних досягнень інституційної теорії і може слугувати неформальною інституційною основою переходу на новий етап побудови глобальної системи бухгалтерського обліку під патронатом ООН (рис. 1.9 та 1.10). Проте в цій справі є свої складності.

До цих пір у глобальному бухгалтерському середовищі «правила гри» встановлюють представники сильніших економік, компанії яких і фінансують роботу рівня I. Наприклад, США, декларуючи ще в 2002 році адаптацію GAAP US до МСФЗ, сьогодні ініціюють реформування МСФЗ під норми GAAP US, власне нормативне та інституційне середовище. Поясненням цього з практичної точки зору є перегляд США бухгалтерської доктрини: від інструменту корпоративної безпеки до складової національної безпеки. Проте, виходячи з останніх змін у світовій економічній політиці, появою нових економічних зон росту (Китай, Індія, Росія), збільшенням критичної маси представників різних країн в МФБ є сподівання, що ідеологія формування МСФЗ буде найближчим часом змінюватись. Ми прогнозуємо, що Концепція сталого розвитку сприятиме демонополізації даної проблеми та залученню до участі в цьому процесі всіх зацікавлених країн під егідою ООН (див. рис. 1.9 та 1.10).

Нова концепція змінює вектор ланцюга впливу інституцій на розвиток бухгалтерського обліку. За основу береться сприйняття та участь у цьому процесі неформальних інституцій – рядових бухгалтерів через підвищення їх професіоналізму, іміджу, статусу та впливу на національне й міжнародне регулювання обліку і бухгалтерської професії (рівень III на рис.1.9).

Міжнародне інституційне забезпечення цього процесу представлено нами рівнем I (див. рис. 1.9). До формування ідеології глобального бухгалтерського обліку, розробки всесвітньоприйнятих МСФЗ мають бути причетні представники як міжнародних фінансових, так і галузевих об'єднань, що використовують МСФЗ, представники регуляторних органів з бухгалтерського обліку всіх зацікавлених країн та відповідні комісії чи комітети МФБ.

Зміна ідеології інституціонального забезпечення (рівень I та рівень III) змінить та посилить статус вітчизняного регуляторного органу (рівень II), про що йтиметься в інших розділах цього дослідження.

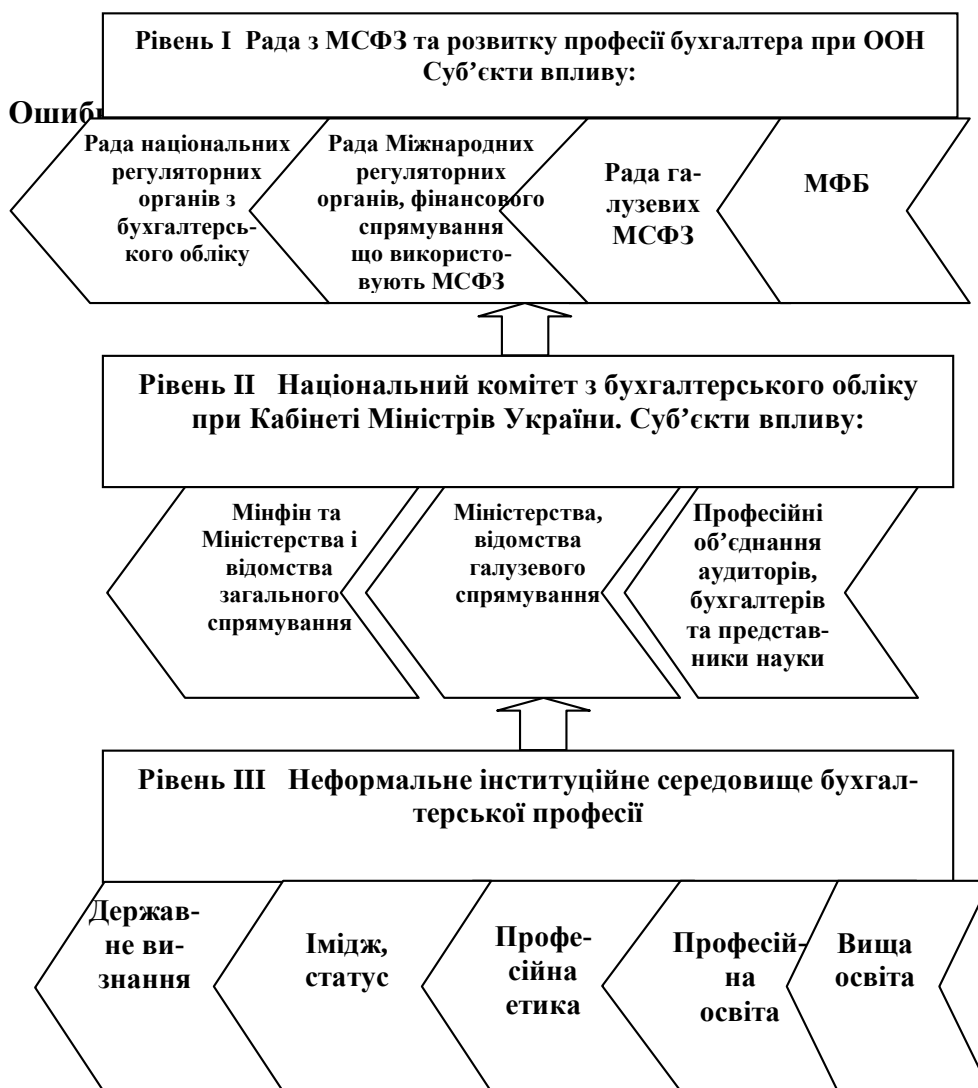


Рис. 1.9. Запропонований ланцюг впливу та рівні відповідальності професійних, державних та наддержавних інституцій на розвиток бухгалтерського обліку та професії бухгалтера

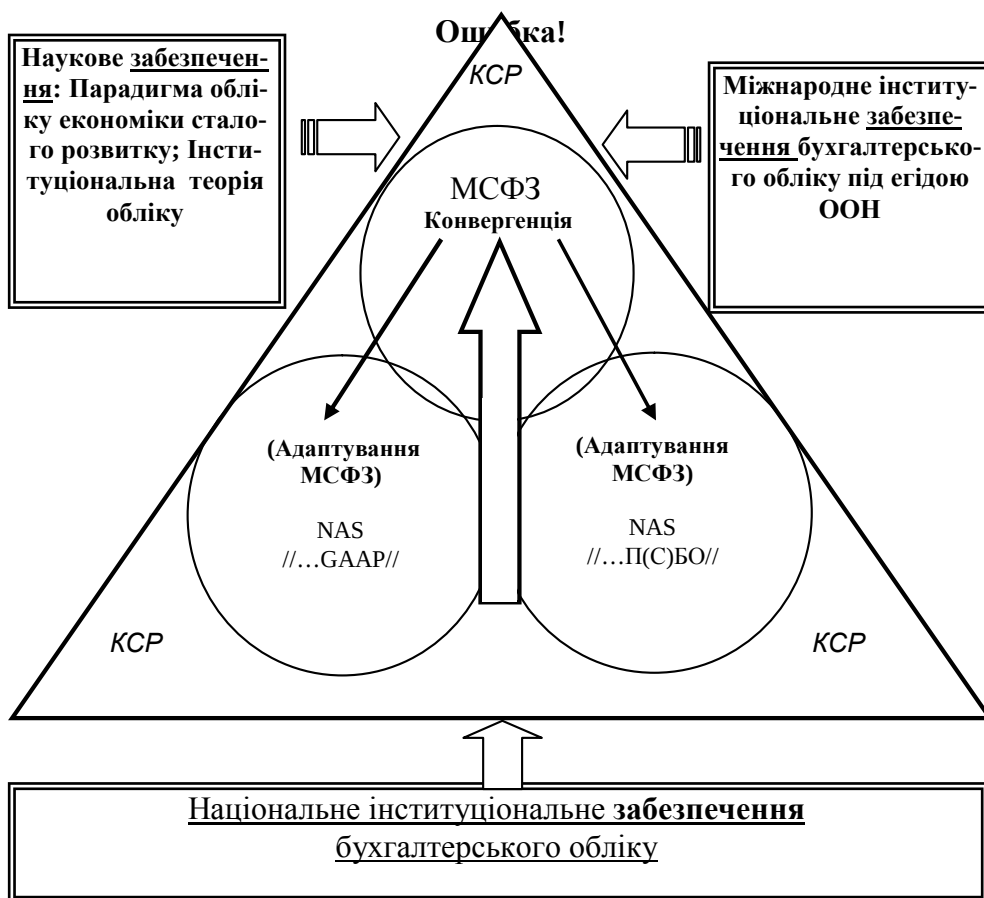


Рис. 1.10. Інституціональне забезпечення синергетичної моделі розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобального сприйняття Концепції сталого розвитку (КСР)

Із вищевикладеного маємо такий висновок. Нині існуюче одностороннє мотивування розвитку міжнародного бухгалтерського обліку з боку ТНК має бути замінено мотивацією облікового забезпечення реалізації Концепції сталого розвитку (КСР). Запропонована на ідеях КСР ідеологія побудови глобального обліку, передбачає формування його міжнародного інституціонального забезпечення під егідою ООН. Останнє, на нових принципах, визначитиме і побудову національних інституціональних основ розвитку бухгалтерського обліку та розробку нової науково-теоретичної платформи розвитку бухгалтерського обліку в глобальних умовах. На нашу думку, в основі такої наукової платформи має бути парадигма бухгалтерського обліку сталого розвитку та інституціональна теорія бухгалтерського обліку (див. рис.1.10).

Дієвість запропонованої моделі інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в умовах впровадження ідей КСР (див. рис. 1.10) ґрунтується також і на теорії синергетики. Основоположник цієї теорії Г. Хакен довів не тільки можливість самоорганізації підсистем для певних цілей в точних та природних науках, а й інтерпретував це явище і для економіки [511, с. 38].

Синергетичний ефект проявляється переходом систем від хаосу до порядку. Зазвичай такий перехід потребує певних умов та стимулів.

У вищенаведених дослідженнях ми бачимо тенденцію до розбудови нового порядку в розвитку бухгалтерського обліку в глобальних умовах. Концептуально умовами такого переходу є наявність загальноприйнятої ідеї такого розвитку (як стимулу) та відповідне інституціональне забезпечення її реалізації (умови). Перше (стимул), передбачає створення загальноприйнятих МСФЗ за рахунок гармонійного й взаємодоповнюючого поєднання процесів конвергенції та адаптування. Останнє зорганізовується шляхом: ініціювання та здійснення перебування міжнародного регулювання бухгалтерського обліку під егідою ООН; створення адекватних умов для інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в кожній країні, формування нового наукового забезпечення цих процесів.

Отже, запропонована Концепція розвитку бухгалтерського обліку покликана та спроможна розв'язувати проблеми його стандартизації через збільшення можливостей конвенгерції та адаптування МСФЗ.

Останнє збільшує вплив на ці процеси національних бухгалтерських інституцій.

Кожна країна, яка спиратиметься на потужне національне інституціональне забезпечення її бухгалтерської системи, усвідомлюватиме свою місію і місце в глобальній економічній системі, матиме змогу конвергувати свої наробки до МСФЗ.

З іншого боку, на відміну від нині діючої концепції імплементації МСФЗ (особливо в країни, що розвиваються), інституціональна теорія надає перевагу концепції адаптування МСФЗ під національні інституціональні середовища. Одним із ключових призначень нової теорії є також відпрацювання критеріїв такого адаптування та певної стандартизації роботи бухгалтерської інфраструктури ООН і національних регуляторних органів з бухгалтерського обліку та розвитку професії бухгалтера.

Для України дилема між імплементацією та адаптуванням МСФЗ є особливо гострою. Заміна радянської системи бухгалтерського обліку на «західний» зразок задекларована у 1994 році відомим Указом Президента України. Як і більшість вітчизняних реформ, реформа

національної системи бухгалтерського обліку супроводжувалась запозиченнями закордонних ідей та її підтримкою. Незважаючи на те, що в Україні на той час існувала потужна науково-практична школа радянського бухгалтерського обліку, західними донорами було прийнято рішення про проведення бухгалтерських реформ, так би мовити, з «чистого аркуша». Очевидно, що на таке рішення Агентство США з міжнародного розвитку (USAID) спонукало два фактори: специфіка українського інституційного середовища та розгортання аналогічного проєкту в країнах Середньої Азії.

Співпраця USAID, інших проєктів та Мінфіну України започаткувала кардинальні реформи національної системи бухгалтерського обліку, результатом яких стало прийняття у 1999 році Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та цілковита переорієнтація нормативного забезпечення національного обліку на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (згодом міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)).

В подальшому Україна чітко дотримувалася визначеного ст. 1 вищезгаданого Закону курсу на МСФЗ. З останнього – прийняття в 2007 році Розпорядження Кабінету Міністрів України про затвердження Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Разом з тим, нині замало формально виконувати норми чинного законодавства. Важливо визначитись з перевагами того чи іншого підходу у питанні застосування МСФЗ. Напевно, сьогодні ніхто не може дати однозначної відповіді на питання чи вирішить «українські бухгалтерські проблеми» застосування замість П(С)БО як національних стандартів – МСФЗ. Так само, як і навпаки. Очевидна як теоретична, так і практична складність цієї проблеми та необхідність широкої наукової дискусії перед прийняттям нових та тим більше кардинальних правових рішень з цього приводу.

При цьому важливо враховувати рівень сприйняття МСФЗ формальними професійними бухгалтерськими інститутами України (тобто самими бухгалтерами). Одним із ключових завдань інституціональної теорії в цьому питанні має бути відпрацювання критеріїв адаптування та певних підходів до цього в роботі міжнародних та національних регуляторних органів.

Доцільність застосування інституціонального підходу щодо запровадження МСФЗ обґрунтовується і в рекомендаціях Світового банку щодо політики України у сфері бухгалтерського обліку та аудиту: «...стратегії не повинні розроблятися та впроваджуватися без належної

оцінки спроможності країни щодо реалізації таких стратегій (в плані як інституціональної можливості, так і ресурсів)» [125, с. 30].

В Україні питаннями застосування МСФЗ займається Методологічна рада з бухгалтерського обліку Мінфіну, хоча як показано на рис. 1.8 та 1.9, у країні є можливості для залучення до цього процесу і інших інституцій з рівнів II та III.

Розроблені та прийняті Мінфіном України національні П(С)БО мають, за чинним законодавством, не суперечити МСФЗ. Існують різні погляди на оцінку рівня виконання цих вимог. Так, Є. Осика та І. Белоусова стверджують, що П(С)БО не відповідають вимогам МСФЗ [20]. Ми підтримуємо позицію В.М. Пархоменка, що нині діючі П(С)БО в усіх суттєвих аспектах відповідають МСФЗ, тим більше, що розробка більшості із них патрунувалась іноземними проектами (рівень I рис. 1.8). Нашій позиції не суперечать і висновки Світового банку, який хоч і стверджує: «Порівняльний аналіз свідчить про те, що існує ряд розбіжностей між двома системами стандартів», проте зводить ці розбіжності лише до двох позицій: запізнення внесення змін до П(С)БО у зв'язку зі змінами в МСФЗ; розкриття інформації в деяких П(С)БО «є не такими суворими» як в МСФЗ [125, с. 22].

Більшою проблемою для України Світовий банк вважає недотримання суб'єктами господарювання вимог П(С)БО [125, с. 24], що потребує активізації державної та громадської роботи на II та III рівнях відповідальності (див. рис. 1.8 та 1.9).

Про необхідність адаптування МСФЗ під національні інституціональні особливості йдеться і в Угоді між РМСБО та Мінфіном України, щодо відмови від авторських прав на МСФЗ на обмежених територіях [344].

Слід звернути увагу на рекомендації Світового банку щодо оновлення українського законодавства в частині встановлення вимог застосування МСФЗ на «суспільно важливих підприємствах» України [125, с. 31]. До таких Світовий банк відносить лістингові компанії, що відповідають вимогам ЄС та відзначає, що останні сьогодні вже складають звітність за МСФЗ паралельно зі звітністю за П(С)БО. Віднесення Світовим банком до цієї категорії інших вітчизняних публічних акціонерних товариств, на нашу думку є спірним і можливе лише після виконання ними вимог нового Закону України «Про акціонерні товариства» [114], тобто з 2011 року. Не можна погодитись і з рекомендаціями Світового банку щодо законодавчого надання права вибору решті підприємств (крім малих та середніх) застосовувати П(С)БО чи МСФЗ.

Справа в тому, що науковообґрунтованим є лише підхід складання, подання та обробки фінансової звітності за категоріями підприємств на єдиній методологічній основі. Такою основою можуть бути або МСФЗ, або національні П(С)БО. Звичайно, що в інтересах національної економіки краще застосовувати П(С)БО, тим більше, як ми з'ясували, суттєвих розбіжностей між ними немає.

Ілюстративно можливості процесів концепції конвергенції та адаптування МСФЗ в Україні може бути представлена трьома рівнями (рис. 1.11). Залежно від стану розвитку національних інститутів процес адаптування МСФЗ може досягти рівня методичних рекомендацій та роз'яснень щодо застосування П(С)БО. Розвинуте інституціональне забезпечення бухгалтерського обліку, зростання ваги економіки України в глобальному світі сприятиме її більшій участі в процесах конвергенції.

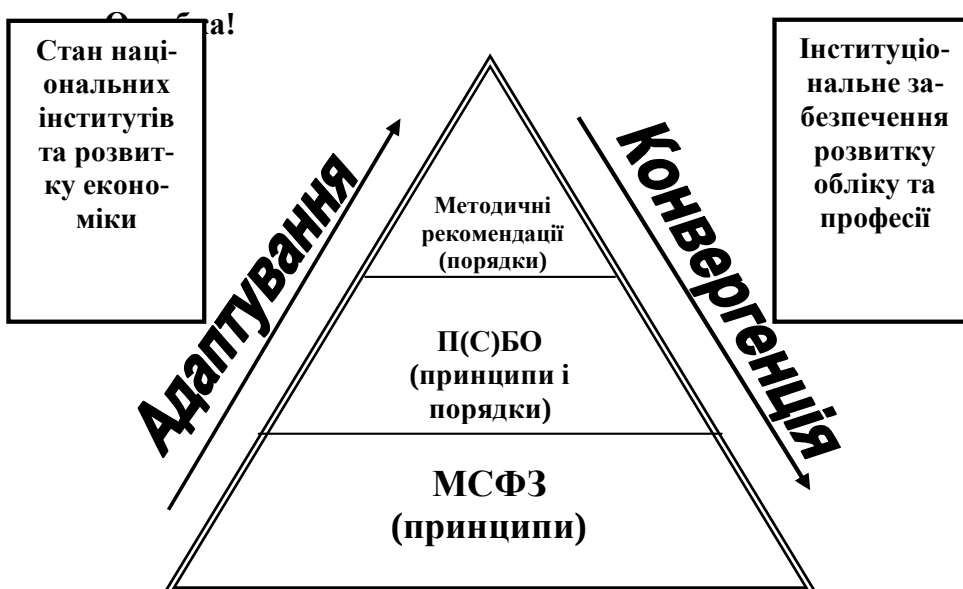


Рис. 1.11. Напрями та глибина концепції конвергенції та адаптування МСФЗ в Україні

Отже, за результатами проведених досліджень маємо зробити такі висновки.

В основі інституціонального підходу до вирішення проблем розвитку бухгалтерського обліку є розуміння важливості впливу на ці процеси різноманіття інститутів. Дослідженнями виділено та систематизовано не тільки складові бухгалтерських інститутів, а й

визначено вплив та місце кожного із них у ланцюгу (ієрархії) відповідальності за розбудову обліку.

Інституціональна теорія пояснює та обґрунтовує тенденцію (модель) розвитку бухгалтерського обліку в глобальній економіці, що визначається зміною запитів від ТНК до запитів інституцій, які покликані впроваджувати у світі Концепцію сталого розвитку.

Нова модель розвитку міжнародних бухгалтерських інститутів враховує інституціональні зміни в глобальній економіці, сприйняття ідеї сталого розвитку та передбачає розширення в собі суб'єктів методологічного й організаційного впливу під егідою ООН.

Інституціональна модель розвитку бухгалтерського обліку пояснює взаємозв'язок та поєднує процеси конвенгерції й адаптування МСФЗ.

В основі процесів конвенгерції в міжнародній стандартизації бухгалтерського обліку покладено принцип інституціонального сприйняття всесвітньої ідеї сталого розвитку та облікового забезпечення її реалізації, а в основу процесів адаптування МСФЗ під національні особливості – принцип залежності інститутів від траєкторії їх попереднього розвитку та національної спеціалізації в глобальному розподілі праці.

Основою впровадження МСФЗ в Україні має бути концепція їх адаптування під національне інституційне середовище з врахуванням посилення ефекту інституціональної правонаступності в глобальному світі. Останнє сприятиме еволюційній гармонізації та зведенню до нуля розбіжностей між П(С)БО та МСФЗ.

На сьогодні проблема вибору застосування МСФЗ чи П(С)БО вітчизняними підприємствами не є важливим чинником подолання економічної кризи в Україні. Тим більше, ця проблема не може розглядатися причиною зміни чинного законодавства з бухгалтерського обліку, оскільки національні П(С)БО в усіх суттєвих аспектах відповідають МСФЗ, чим витримуються діючі законодавчі вимоги та рекомендації міжнародних організацій.

Враховуючи прогнозовану зміну організаційно-теоретичної доктрини МСФЗ, державним органам України, її науково-професійній спільноті потрібно активніше залучатися до цього процесу, посилюючи своє представництво та позиції в інституціях міжнародного рівня. Останнє вимагає посилення як науково-теоретичного, так і інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, що і визначає зміст наших подальших досліджень.

1.3. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (в умовах запровадження Концепції сталого розвитку)

В розвиток попередніх досліджень доцільно проаналізувати теоретичну базу бухгалтерського обліку на предмет її відповідності інституціональним змінам у глобальній економіці, сучасним соціально-економічним та екологічним потребам сталого розвитку. Актуальним є завдання щодо розробки нових наукових підходів до розбудови теорії бухгалтерського обліку з врахуванням економічної теорії інституціоналізму та Концепції сталого розвитку ООН.

Вплив інституціональної теорії на розвиток та реформування бухгалтерського обліку, а, тим більше, на формування його науки, залишається маловивченим. Це питання вперше висвітлено в науковій доповіді професора Г.Г. Кірейцева «Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета» [161]. В подальшому ці проблеми нами висвітлені в наукових доповідях: «Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика» [103] і «Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины» [109].

Відсутність досліджень впливу змін інституційного середовища на формування теорії бухгалтерського обліку, його нових парадигм та концепцій, дає підстави визнаним вченим констатувати замкнутість науки про бухгалтерський облік у своїх внутрішніх проблемах. Останнє заважає їй адекватно реагувати на виклики та проблеми сьогодення. Так, Я.В. Соколов вказує, що ефективне наукове забезпечення розвитку бухгалтерського обліку має визначатись не стільки дослідженнями теоретичної схоластики типу – предмет, метод, форми, скільки потребою наукового забезпечення вирішення проблем, що ставляться практикою економічної чи соціальної діяльності людства, держави чи підприємства [474, с. 5].

Як і Томас С. Кун, нам слід розглядати науку як один із соціальних інститутів у вигляді наукових співтовариств (шкіл). Самоствердженням цих інститутів має бути кількість та якість вирішених ними проблем, що характеризує як науковий прогрес, так і доцільність функціонування наукових шкіл [203].

В основі функціонування наукового інституту є його «парадигма» як сукупність узагальнених ідей, гіпотез, методологічних підходів, які розділяються даним науковим співтовариством і є прийнятними

для інших інститутів та оформлені у вигляді наукових теорій. В разі, коли в рамках існуючих теоретичних постулатів науковий інститут не може ефективно вирішувати поставлені перед ним питання, необхідна зміна його парадигм, оновлення теорій.

За М. Бронфенбренером та Метом, найбільших успіхів економічна наука досягає тоді, коли попередні парадигми повністю не відкидаються, коли парадигми не змінюють одна одну миттєво, а взаємозбагачуються [194].

Вищенаведені твердження ми відносимо і до науки про бухгалтерський облік. Науки, яка характеризується своїми наднаціональними, національними, а, в їх рамках, і галузевими інститутами (школами) та різноманітними теоретичними платформами, теоріями, завданням яких є вирішення нагальних проблем практики.

У вітчизняній науці бухгалтерські теорії вперше класифікував та проаналізував їх дієздатність А.М. Галаган. Він називає «рахунковою теорією» сукупність логічно правильно побудованих міркувань, які дають пояснення тим чи іншим технічним прийомам, що застосовуються на практиці рахівництва» [490, с. 13]. Значення облікових теорій, за Галаганом, полягає в тому, що при їх наявності рахівництво стає не ремеслом, а мистецтвом, сукупністю прийомів, доцільність яких науково обґрунтована.

Галаган А.М. класифікував всі рахункові теорії на дві основні групи, а саме: 1) метафізичні рахункові теорії; 2) позитивістські рахункові теорії. До складу метафізичних рахункових теорій було віднесено різного роду юридичні або персоналістичні теорії. До складу позитивних теорій – такі, які в своїх побудовах виходять із сутності діяльності господарства і об'єктів цієї діяльності (теорія двох рядів рахунків, вчення Беста, теорії Жермані і Дюмарше, мінова, балансова, математична та ін.).

Дещо осторонь Галаган ставив рахункові теорії, в основу яких покладено дослідження ідеологічної сутності господарських операцій. Ці теорії в своїх побудовах виходять не із законів природи, а із кінцевої сутності господарських операцій. До таких теорій, які мають назву філософських рахункових теорій, відносяться вчення Л. Гомберга та Д. Чербоні.

Отже, за А.М. Галаганом, головним призначенням облікових теорій є забезпечення практики рахівництва.

У доповнення до цього відомий теоретик бухгалтерського обліку Соколов Я.В. звертає увагу і на значення теорії в розробці нормативного забезпечення практики обліку «... теорія необхідна не стільки тим,

хто просто працює, скільки тим, хто думає і працює, ... хто створює нормативні документи (закони, положення, інструкції) та вибирає ті чи інші методологічні прийоми» [474, с. 4].

В сучасній Україні значний внесок у дослідження теорії бухгалтерського обліку зроблено в працях професора Н.М. Малюги. Виходячи з критерію практичної діяльності, Н.М. Малюга виділяє: 1) позитивні облікові теорії та 2) нормативні облікові теорії:

- позитивні облікові теорії захищають індивідуальні інтереси, передбачаючи, що люди завжди діють виключно егоїстично та прагнуть максимізувати власну вигоду;

- нормативні облікові теорії покликані захищати суспільні інтереси, передбачаючи максимізацію суспільної корисності від господарської діяльності [6, с. 36].

За Малюгою (як і за Галаганом), «основним призначенням облікової теорії є створення концептуальних основ для розвитку нових ідей і надання допомоги в процесі облікового вибору» [222, с. 37]. Погоджуючись з цим, слід додати ще один фактор призначення облікових теорій (на що вказує Кун) – забезпечення якісного та ефективного вирішення не стільки внутрішньо- професійних проблем, скільки проблем, які ставляться перед ними розвитком економіки та навіть ширше – людства.

На останнє вказує професор Ф.Ф.Бутинєць в фундаментальній статті «Ще раз про бухгалтерський облік як науку»: «... Майбутнє науки в її переродженні, у відмові від старих методологічних догм, вузького погляду на бухгалтерський облік як на чисте ремесло чи мистецтво та сукупність винятково матеріальних об'єктів, що охоплюються обліком. ... Передумовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є перегляд і вдосконалення теоретичних основ бухгалтерського обліку з урахуванням найкращих наукових здобутків і потреб практики. ... Наука про бухгалтерський облік, розробляючи властиві їй поняття, методи та організаційні форми контролю за процесом господарських операцій в господарській діяльності, має спиратися на положення економічної теорії та філософії» [41].

На важливості досліджень проблем теорії бухгалтерського обліку, недопущення перетворення його на «чисте ремесло» наголошується і в публікаціях таких видатних вчених, як М. Чумаченко, А. Бородкін, З. Гуцайлюк [85, 532, 533].

В останньому нас переконує і професор Г.Г. Кірейцева, який досліджуючи розвиток економічної теорії (меркантилізм, фізіократія, кла-

сична економічна теорія, неокласична економічна теорія та неокласичний синтез, інституціональна економічна теорія та неоінституціональна економічна теорія), виявив таку послідовність взаємовпливу та взаємозалежностей теорії і практики економічної діяльності та визначив місце обліково-аналітичного забезпечення управління процесами економічного відтворення: «економічна теорія → модель національної економіки → економічні та господарські механізми → національна система бухгалтерського обліку → економічний аналіз → менеджмент → загальна система управління» [161, с.25]

З вищевикладеного можна зробити кілька висновків:

- наукові школи бухгалтерського обліку є своєрідними інститутами, які нерозривно пов'язані та залежать від інституціонального середовища, в якому вони сформовані, розвиваються та покликані вирішувати проблеми цього середовища;

- за допомогою теорій бухгалтерського обліку передусім забезпечується його ефективне нормативно-правове регулювання та правильність і доцільність певних дій, що виконуються в практиці обліку. Проте за нинішніх умов, бухгалтерському науковому інституту теорія необхідна і для досягнення більшої ефективності у вирішенні питань, що ставляться перед ним розвитком економіки, соціальної та екологічної сфери;

- бухгалтерський облік мав, має і буде мати різні теорії, які повинні на тій чи іншій стадії економічно-соціального розвитку адекватно відповідати його запитам та вирішувати назрілі проблеми.

Це означає, що бухгалтерський інститут не діє сам по собі, він підлягає більшому, ніж здається, зовнішньому впливу і його головним завданням є не стільки реєстрація фактів господарського життя з метою забезпечення інформацією зацікавлених користувачів, скільки вирішення завдань, які виникають по ходу управління підприємством, галуззю, державою чи навіть світовою економікою.

Звідси ще один висновок: кожній країні (чи спільноті країн) потрібна бухгалтерська наука, яка відповідатиме проблемам чи запитам їх інституцій. Відповідно, Україні потрібно формувати теорію бухгалтерського обліку з врахуванням розвитку її інституційного середовища. З іншого боку, Україна зацікавлена в інституціональних вершинах на зразок розвинутих країн і тому має потребу адаптувати та використовувати для цього і їх наукові надбання з бухгалтерського обліку.

Для розвитку вітчизняної бухгалтерської науки добре, що вчені бачать різні шляхи і підходи до вирішення піднятих проблем. Так, по-

зиція С.Ф. Голова повністю орієнтує розвиток національної облікової науки і практики на «західний лад» [73].

Врахуванням національних напрацювань та традицій у справі розвитку бухгалтерської науки та адаптації МСФЗ відрізняються дослідження В.М. Пархоменка, В.Ф. Палія, Н.М. Малюги та ряду інших вчених. «Прийнято вважати, – стверджує Н.М.Малюга, – що позитивний облік є вищою парадигмою в сучасному дослідженні бухгалтерського обліку. Але для України залучення цього напрямку в теорію при практично повному нехтуванні національними традиціями, виявляється передчасним для суспільного сприйняття нових світоглядних положень» [222, с. 35].

Ми неодноразово стверджували, що світу, особливо країнам з перехідною економікою, нав'язуються бухгалтерські теорії, ідеї, які формуються на запити практики країн з розвинутою економікою. При цьому, самодостатні нації та країни (Росія, Китай, Індія і т.д.) шукають власні шляхи досягнення економіко-соціального прогресу та орієнтують під це і наукові дослідження з бухгалтерського обліку. Для останніх «західні» теоретичні основи розвитку бухгалтерського обліку лише в науковій площині визначають орієнтири побудови національних облікових систем. В практичній площині вони проходять серйозну науково-практичну адаптацію під національні інституціональні особливості [105].

На рис. 1.12 зображена варіантність участі наукових облікових інститутів у розвитку національних та міжнародних бухгалтерських систем.

Головним завданням наукової школи є вирішення поставлених перед нею проблем практики, виходячи з цього вона і формує відповідну облікову теорію.

Як вже зазначалось, сьогоднішня розробка та впровадження МСФЗ зумовлене потребами практики ТНК та інших ключових гравців глобальної економіки. Відповідно затребуваність на міжнародному рівні (ЄС МСФЗ чи США GAAP), мають ті облікові теорії, що відповідають інтересам вказаних глобальних гравців. При впровадженні МСФЗ у національні облікові системи існуючі там науково-облікові інститути потрапляють у залежність від прийнятих урядами рішень. В «слабких країнах» проходить бездумне підлаштування національних облікових систем під МСФЗ. При цьому ігноруються потреби облікового забезпечення розвитку національної економіки та деградується науково-теоретичні інститути (варіант 1 на рис. 1.12).

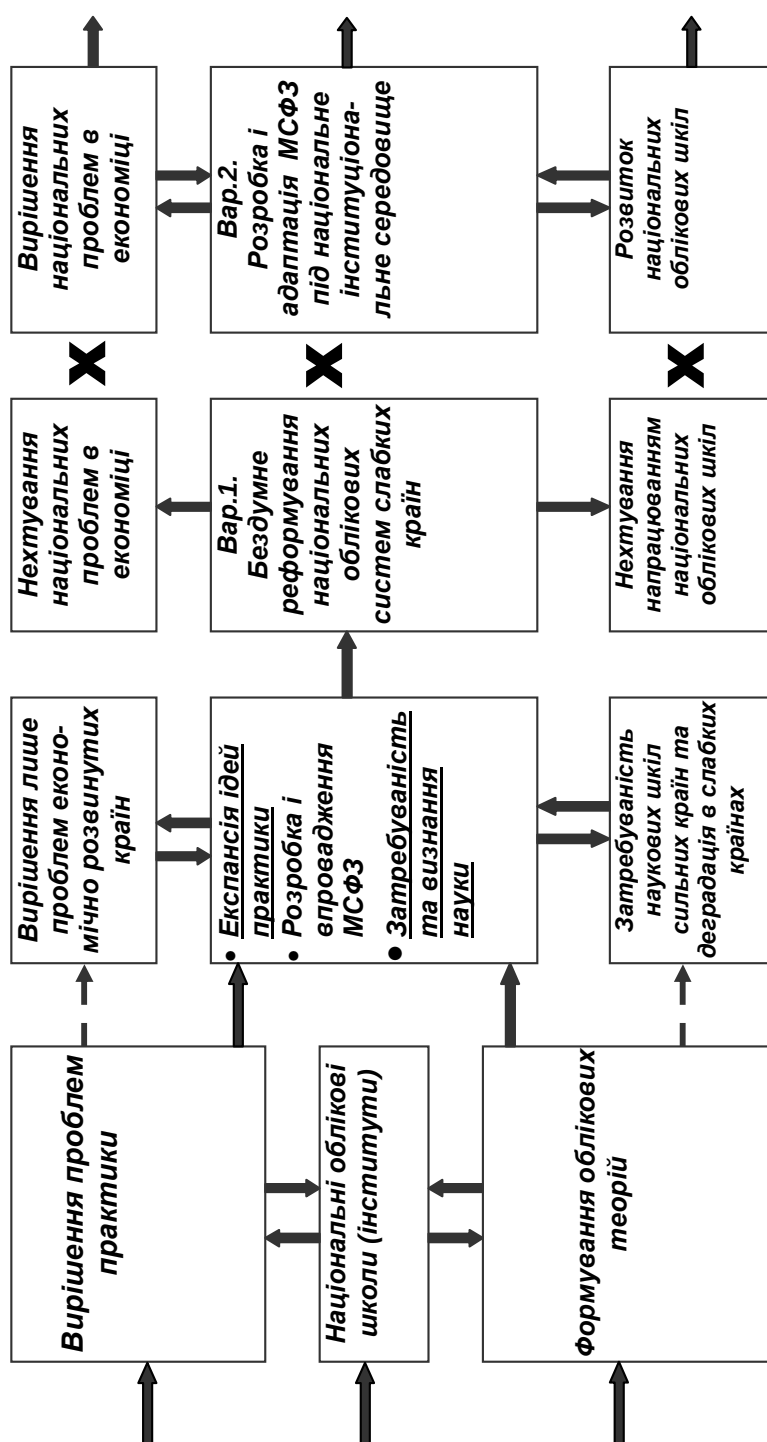


Рис. 1.12. Варіантність участі національних облікових шкіл в кругообороті розвитку МСФЗ і національних облікових систем: інституціональний підхід

За іншого підходу (варіант 2 на рис. 1.12), національні облікові школи мають змогу не тільки вирішувати національні економічні проблеми, а й впливати на розвиток бухгалтерського обліку в міжнародному масштабі.

Конкуренція бухгалтерської науки (національних шкіл) в міжнародному масштабі є основою зміни вектора наукового забезпечення МСФЗ від потреб ТНК до потреб всіх гравців глобальної економіки.

Із вищевикладеного випливають два висновки. Науковим забезпеченням стратегії і тактики розвитку національних систем бухгалтерського обліку мають бути не стільки «західні» теоретичні розробки, скільки напрацювання національних шкіл, завданням яких є розв'язання проблем інституціонального середовища конкретної країни.

Науковим забезпеченням МСФЗ мають бути також не стільки «західні» теоретичні розробки бухгалтерського обліку чи потреба транснаціональних корпорацій, скільки формування нових його теоретичних основ на основі загальновизнаної всіма націями ідеї сталого розвитку та сучасних економічних теорій.

В зв'язку з вищевикладеним, виникає запитання: які запити практики, яке інституційне середовище, яка економічна теорія чи парадигма має формувати нову облікову теорію? Очевидно, що цей вплив є не тільки комплексним, але має врахувати і пріоритетність тих чи інших запитів до обліку на певних стадіях розвитку економіки. На нашу думку, справедливим буде твердження, що облікові теорії народжуються з посилок, існуючих у той чи інший час інституційних запитів до обліку. Саме звідси історичне різноманіття бухгалтерських теорій і шкіл та доречність зміни (оновлення) їх парадигм по мірі формування нового інституційного середовища.

При цьому інституційне середовище, як вже зазначалось, має різні ознаки: наднаціональні, національні і т.д. Відтак, вплив кожного з них на розвиток теорії бухгалтерського обліку буде різний. В зв'язку з цим цікавими є роздуми Я.В. Соколова, який вказує на діалектичну взаємозалежність космополітичного та національного відтінку облікових теорій. Він стверджує, що різниця між національними теоріями (школами) бухгалтерського обліку є менш суттєвою (визначальною), ніж це має місце за практичної реалізації наукових надбань. Проте там же і зазначає, що за практичної реалізації наукових принципів вони ча-

сто в новому середовищі досить непередбачувано трансформуються [474, с. 30].

З позицій науки про бухгалтерський облік такі трансформації пояснити важко, адже, які б різні не були національні системи обліку, в основі всіх їх є, за Я.В. Соколовим, «диграфічний варіант потрімально-го рахівництва». Я.В. Соколов з цього приводу наводить висловлювання А.П. Чехова, що не може бути національної таблиці множення. Враховуючи беззаперечний для нас авторитет Я.В. Соколова як науковця-теоретика, слід зробити висновок, що наукова складова бухгалтерського обліку має більше космополітичний, ніж національний підтекст. Разом з тим, наше зауваження «має більше» не означає «повністю». На розвиток науки впливає інституціональний характер середовища, де вона формується.

Практичний облік у різних країнах, маючи подібну теоретичну базу, функціонував і функціонує по-різному, викликаючи (зворотню) різноманітність, а звідси і збагачення теорій бухгалтерського обліку. Тому, очевидно, що «Бухгалтерський облік, – як констатують іноземні дослідники Мюллер, Герпон, Міік – визначається середовищем, в якому він функціонує. Кожній країні притаманні своя історія, свої цінності, політична система. Те ж саме можна сказати і про бухгалтерський облік» [474].

Отже, аналіз існуючих наукових підходів до проблем розвитку бухгалтерського обліку як в науковій, так і в практичній площині, свідчить не тільки про їх певне протиріччя, а й заангажованість. Жодна існуюча нині облікова теорія не здатна ефективно прореагувати на виклики сьогодення щодо розв'язання проблем глобальних економічних, соціальних та екологічних криз, запровадження МСФЗ, посилення дієздатності національних облікових систем, корпоративного управління і т.п. У зв'язку з цим, з'являється необхідність пошуку нової наукової платформи теорії бухгалтерського обліку. Такій платформі облікової теорії найбільше сьогодні відповідає загальноекономічна теорія інституціоналізму та загальносприйнятна ідея сталого розвитку людства.

На відміну від «Номо економікус» XVIII–XX століть, що здійснював вільний економічний вибір, виходячи з індивідуальних переваг, сучасний економічний суб'єкт – такий, яким він бачиться в інституціональній теорії, – виявляється обплутаним мережею економічних, соціальних, політичних, екологічних обмежень та інформаційних запитів до нього.

Інституціоналізм є на сьогодні єдиною економічною теорією, яка пов'язує фундаментальні поняття економічної теорії з соціально-економічною поведінкою людини в реальному житті і претендує на пояснення не тільки економічних, а й соціальних, і політичних форм поведінки. Ще у 1935 році Л. Роббінс визначив економічну науку як науку, що вивчає людську поведінку. Тому найрізноманітніші явища соціального життя і будь-які форми людської поведінки є давно в інституціоналізмі об'єктом економічного аналізу.

З кінця 50-х років минулого століття стала очевидною і необхідність радикальної зміни парадигми розвитку земної цивілізації, а звідси і формування нових вимог та запитів до суб'єктів господарювання, нового інституціонального середовища. Серед ініціаторів формування нової парадигми були представники розвинутих країн, такі як француз Рене Дюмон, а з ними і економісти країн, що розвиваються – Аміртія Сен, Мохамед Юнус та багато інших.

Конференція ООН з питань навколишнього середовища і розвитку, яка відбулася у 1992 р. у м. Ріо-де-Жанейро, одностайно ухвалила, так звану «Декларацію Ріо» та визнала концепцію сталого розвитку домінантною ідеологією функціонування земної цивілізації у XXI ст. За Концепцією, сталий розвиток – це насамперед економічне зростання, за якого ефективно розв'язуються найважливіші проблеми життєзабезпечення суспільства без виснаження, деградації і забруднення довкілля.

При цьому більшість дослідників вважають, що сталий розвиток можливий лише для всієї земної цивілізації загалом. Останнє не заперечує, а, навпаки, стимулює прийняття аналогічних стратегій, концепцій, законів кожною країною. Практично всі розвинуті країни та їх об'єднання мають таке законодавство та формують під себе світові Концепції сталого розвитку.

До цих пір Україна не відносила до світових лідерів у сфері формування концепції сталого розвитку як глобальної довготривалої програми розвитку світової спільноти в XXI столітті. Країни-лідери процесу формування глобальної стратегії сталого розвитку фактично закладають основи свого контролю в цій сфері за діяльністю інших держав, включаючи Україну, інтернаціоналізуючи свої національні інтереси через міжнародні угоди та інші політичні та правові інститути.

Відсутність чіткої позиції України щодо власної стратегії сталого розвитку, щодо формування її принципових засад на глобальному рівні, може стати (як це вже ми маємо в бухгалтерських реформах) загрозою нав'язування нездійснених міжнародних зобов'язань, залучення в неперіоритетні для країни програми і, в кінцевому підсумку, загрозою національній безпеці держави.

Сьогодні в Україні підготовлено проекти «Стратегії сталого розвитку України» та готується Закон України «Основні засади сталого розвитку України на 2010–2020 роки» [486]. За цими документами, сталий розвиток в Україні – це процес розбудови держави на основі узгодження та гармонізації соціальної, економічної й екологічної складових, змін в підходах до експлуатації ресурсів, напряму капіталовкладень, технічного розвитку та інституціональних змін, з метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь.

На рис. 1.13 зображено основну ідею сталого розвитку та інституціональний механізм її реалізації як в світовому, так і національних масштабах. Як вже зазначалось, реалізація цього механізму потребує відповідного інформаційного забезпечення, а, отже, і пошуку нових ідей, гіпотез та теоретичного забезпечення бухгалтерського обліку. Виходячи з останнього, окреслюються і наукові ознаки інституціональної теорії бухгалтерського обліку (табл. 1.2). Ці ознаки поєднують глобальне та національне сприйняття, доповнюють предмет, об'єкти, завдання та інші теоретичні постулати бухгалтерського обліку.

Отже, глобальне сприйняття ідеї сталого розвитку є неформальною інституційною основою майбутніх універсальних моделей розвитку людства, в т.ч. і побудови універсального бухгалтерського обліку.

Сприйняття світових ідей сталого розвитку в національних середовищах є ефектом інституціональної правонаступності – одним із головних теоретичних досягнень інституціональної теорії. Теоретичним обґрунтуванням цього ефекту є дослідження, викладені в праці відомого інституціоналіста Ф. Фукуями «Кінець історії і остання людина». Основна ідея книги полягає в тому, що цінності демократії, ринку і прав людини поступово завойовують весь світ. У розвиток нашого дослідження, до цього слід додати й ідеї сталого розвитку та універсальне бухгалтерське забезпечення їх реалізації.

Таблиця 1.2
Наукове означення інституціональної направленості в теорії бухгалтерського обліку

Призначення	Мета, методологічна основа та головні завдання
Подолання проблем змістовності МСФЗ та проблем їх несприйняття в національних інституційних середовищах. Призначення: - забезпечення інформаційних запитів реалізації світової концепції сталого розвитку (наддержавне регулювання); - побудова нової тривірнєвої системи МСФЗ (стандарти фінансової звітності, галузеві стандарти, корпоративні стандарти); - забезпечення інформаційних запитів реалізації національних нормативних актів із запровадження сталого розвитку; - розширення суб'єктів методологічного впливу на підготовку та прийняття МСФЗ, розвиток професії бухгалтера у світі; - розбудова міжнародного регулювання та регламентації бухгалтерського обліку під егідою ООН, стандартизація національного регулювання за єдиними принципами та критеріями; - призначення головних завдань та критеріїв роботи національних регуляторних органів з бухгалтерського обліку; - побудова тривірнєвих систем національних стандартів бухгалтерського обліку	Мета: інформаційне забезпечення реалізації ідей сталого розвитку через формування нових всевітніх стандартів бухгалтерського обліку (ВСБО) та критеріїв і механізмів їх адаптування під національні потреби для забезпечення суспільного інтересу в безкризовому розвитку економіки, в підвищенні соціальних стандартів та екологічної безпеки. Методологічна основа: єдність методології ВСБО і критеріїв їх конвергенції та адаптування під інституційні середовища. Головні завдання: - розширення змістовності бухгалтерської звітності з метою мінімізації ефекту «асиметрії інформації» та її «платності»; - прийняття нової моделі розкриття корпоративної інформації за вимогами законодавства зі сталого розвитку; - облікове забезпечення оптимізації транзакційних витрат та їх мінімізація на одиницю продукції (робіт, послуг); - облікове забезпечення примноження соціального капіталу та підвищення соціальних стандартів обліку сільських територій; - облікове забезпечення примноження фізичного капіталу, відновлювальних природних ресурсів; - облікове забезпечення раціонального використання вичерпних ресурсів; - облікове забезпечення та контроль здійснення визначених екологічних витрат; - облікове забезпечення дотримання вимог якості продукції (робіт, послуг)

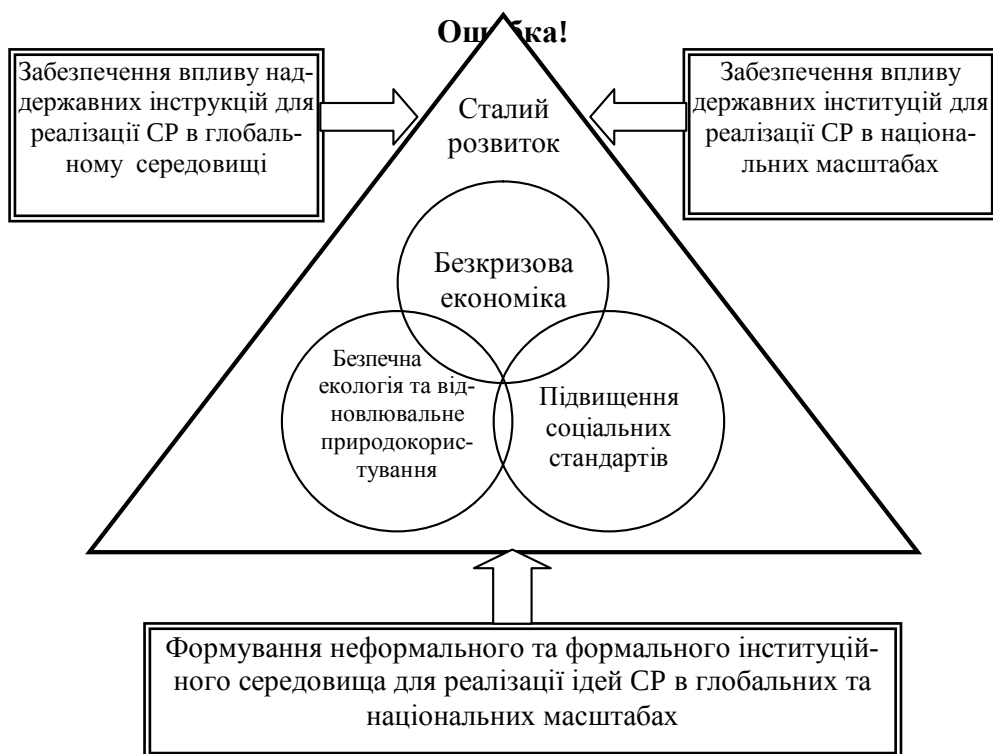


Рис. 1.13. Формування інституційного середовища та забезпечення впливу регуляторних інституцій для реалізації ідей сталого розвитку (СР)

У табл. 1.2. наведено основні наукові означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку: призначення, її мету, методологічну основу та головні завдання. При цьому ми не розглядали архіважливого питання теоретичного забезпечення освоєння обліком сучасних інформаційних та управлінських технологій. В цьому питанні беззаперечними є наукові розробки професора М.С. Пушкаря, який в фундаментальній монографії «Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія» стверджує: «... теорія обліку застигла на рівні початку ХХ ст. і не відображає революційних змін другої половини минулого століття» [404].

Досягнення в галузі кібернетики, інформатики, системотехніки, наукового менеджменту та комп'ютеризації не відображені у теорії обліку, а тому вона не може претендувати на цю роль.

Питання розробки теорії обліку повинно стосуватися не дрібного ремонту окремих її положень, а формування нової парадигми. Не набір окремих тверджень стосовно обробки даних, взятих з практики обліку, а теорія пізнання і досягнення всіх наук, що визначають науково-технічний прогрес, повинні бути покладені у створення теорії.

Настав час приступити до вирішення цієї надзвичайно важливої проблеми – створення теорії обліку, інтелектуально привабливої та корисної для практики» [404, с. 352].

Ми також свідомо відходимо тут від досліджень предмету та об'єктів обліку. По-перше, ці категорії є так званим ядром облікової теорії, що робить їх малозмінними. По-друге, до цього питання ми повернемося пізніше при дослідженнях необхідності зміни наукових поглядів бухгалтерського обліку. На цьому ж етапі ми концентрувались на так званих «зовнішніх» категоріях теорії бухгалтерського обліку – завданнях, призначенні, запитах тощо.

Останнє не протирічить позиції професора Л. Кіндрацької: «Теорія бухгалтерського обліку, сформована протягом тривалого історичного періоду, є цілісною», проте «бухгалтерський облік стає дієвою сферою тільки тоді, коли він здобуває чуттєві координати в економічному просторі Власне із цих позицій слід виходити кожному, хто намагається переглядати теорію бухгалтерського обліку».

Для визначення «чуттєвих координат» ми виходимо з того, що існуюча нині теоретична основа МСФЗ (яка відповідає інтересам транснаціональних корпорацій розвинутих країн) має бути переглянута та замінена на сприйнятну для ідеї сталого розвитку нову бухгалтерську доктрину.

В основу такої доктрини покладено, зняття протиріччя між інформаційними інтересами глобальних корпорацій розвинутих країн та інтересами національних економік більшості країн, інтересами підвищення соціальних та екологічних стандартів людства. Останнє вимагатиме розробки якісно нових стандартів фінансової звітності, які ми умовно називаємо всесвітніми стандартами бухгалтерського обліку (ВСБО).

Забезпечення, через впровадження ВСБО, інформаційних потреб реалізації концепції сталого розвитку передбачає розширення та поглиблення бухгалтерських стандартів галузевими та корпоративними рівнями.

Нові підходи ґрунтуються і на врахуванні необхідності розширення суб'єктів методологічного впливу на підготовку та прийняття ВСБО як інститутами, що асоціюються з реалізацією соціальних та екологічних проблем з певними галузями економіки, так і науковими школами з країн, які до цього не залучались до розробки МСФЗ.

Важливим призначенням інституціональної теорії бухгалтерського обліку є дослідження з уніфікації різних видів обліку. Останнє забезпечить розкриття в нових моделях фінансової (корпоративної) звітності: функціонування людського капіталу; дотримання соціальних

стандартів; примноження фізичного капіталу; відновлення природних ресурсів; дотримання вимог якості продукції та інших вимог законодавства зі сталого розвитку.

Як вже зазначалося, головною ознакою доцільності появи нової теорії є потреба у вирішенні нею нагальних проблем практики. Інституціоналізм, обґрунтовуючи підходи до реалізації цих ідей, визначає логічну послідовність дій, в якій кожне поняття впливає з попереднього. Ця логічна послідовність подається наступним чином: «Максимізуюча поведінка – невизначеність економічного середовища – «платність» інформації – трансакційні витрати – інститути – організації» [299].

Не тільки вертикальні ієрархічні відносини, а й відносини між рівноправними суб'єктами вимагають сьогодні витрат на збір інформації. Майбутня бухгалтерська інформаційна система має сприяти вирішенню цієї проблеми.

Нова теорія бухгалтерського обліку повинна замінити модель, яка побудована на припущенні про повноту та точність інформації, тобто на тому, що всі зацікавлені сторони мають ідентичну загальнодоступну інформацію. Американські економісти Джордж Ейкерлоф, Майкл Спенс і Джордж Стігліц показали, що такий підхід не обґрунтований, бо навіть маленькі розходження або неточності в інформації можуть здійснювати істотний вплив на поведінку економіки. За аналіз ринків з асиметричною інформацією у 2001 році цим економістам було вручено Нобелівську премію в галузі економіки.

Асиметрія інформації є одним з аспектів недосконалості інформації, яка виникає через те, що різні учасники ринкових операцій мають різні відомості. На основі недосконалої інформації учасники ринку приймають рішення, які мають для них негативні наслідки. Виправленню таких дефектів ринкового регулювання сприятиме і нова інституціональна теорія бухгалтерського обліку, що зобов'язана розв'язати проблему платності та асиметрії інформації.

Інституціоналізм, завдяки визнанню платності та асиметрії інформації, ввів в аналіз новий клас витрат – трансакційні витрати. Стисле і вдале визначення цієї економічної категорії ми знаходимо в Т. Еггертссона: «В загальному вигляді трансакційні витрати – це витрати, які виникають при обміні прав власності на економічні блага і захисті своїх виняткових прав» [543].

Зазвичай виділяють п'ять типів трансакційних витрат: витрати з пошуку інформації; витрати оцінки і контролю за якістю; витрати на ведення переговорів і укладання договорів; витрати захисту опуртиністичної поведінки. Західні вчені поглиблюють дослідження транса-

ціональних витрат і за галузевою ознакою. Трансакційні витрати і контрактні угоди в сільському господарстві є ключовим розділом книги Т. Еггертссона «Економічна поведінка та інститути» [543].

Трансакційні витрати останніми роками стали і об'єктом досліджень вітчизняних вчених: Ж.В. Поплавської, В.Д. Базилевича, І.Н. Сараєвої, О.В. Тарасенко, В.А. Цветкової, С.Н. Сайфієвої [149, 379, 466, 492, 521].

Трансакційні витрати є дуже суттєвими у загальних витратах сучасних підприємств, в т.ч. і з причини обмеженості для суб'єктів господарювання та держави інформації з бухгалтерської звітності. Американські вчені Д.Норт і Дж.Уолліс в 80-і роки минулого століття провели спеціальні дослідження трансакційних витрат на ринку США. Було встановлено, що понад 45 % національного доходу припадає на трансакції (!) [299]. На нашу думку, до трансакційних витрат слід відносити і витрати із забезпечення суб'єктами господарювання вимог законодавства з сталого розвитку.

Інституціоналізм вбачає головним шляхом до зниження трансакційних витрат – зменшення невизначеності економічного середовища за рахунок формування стійких правил поведінки, які є інститутами. Нова інституціональна теорія бухгалтерського обліку покликана забезпечити інформаційні запити цих інститутів.

Отже, дослідження з обліку ключової категорії інституціоналізму – трансакційних витрат є одним із головних завдань нової облікової теорії. Інституціональне визначення та концепція таких витрат ґрунтується на абсолютному зростанні таких витрат у зв'язку ускладненням економічної координації як у глобальній, так і національних економіках та необхідності відносного зменшення таких витрат на одиницю продукції. В цьому сенсі роль і значення обліку є першочерговим.

Звідси висновок: інституціональна теорія бухгалтерського обліку покликана сформувати дієву та універсальну методологічну основу раціонального забезпечення інформаційних запитів інститутів в умовах посилення до них вимог законодавства з сталого розвитку. Для вирішення цього завдання бухгалтерський облік має ґрунтуватись на інституціональній теоретичній основі.

Важливою проблемою для нової теорії бухгалтерського обліку має стати розробка методологічних принципів та методичних критеріїв конвенгерції бухгалтерських стандартів різних країн чи їх об'єднаних груп впливу (GAAP US; МСФЗ).

Конвенгерційні процеси в міжнародній стандартизації бухгалтерського обліку мають рушійне значення для розвитку національних наукових інститутів, шляхом їх задіяння до розробки і вдосконалення

МСФЗ. Окрім того, враховуючи спеціалізацію тієї чи іншої країни в глобальній економіці, їх наукові школи з бухгалтерського обліку матимуть змогу визначати направленість методології і стандартів галузевого рівня.

Іншим важливим питанням інституціональної теорії бухгалтерського обліку є проблеми адаптування універсальних облікових методологічних розробок та підходів під національні інституційні середовища.

Слід визнати, що теорія інституціональних запозичень не враховується вченими, які досліджують, а, тим більше, впроваджують в Україні бухгалтерські реформи.

Російський вчений А. Олійник розробив типологію інституціональних реформ і ввів в науковий оборот поняття «телеологічних реформ» – свідомого формування інститутів для створення бажаної інституційної системи [317].

Використовуючи типологію А.Олійника, виділимо дві складові таких реформ, що можуть теоретично порушувати ефект інституційної правонаступності. Перший – це ідеологізовані інституціональні реформи, які визначаються на певну ментальну, соціальну або політичну доктрину. Йдеться про розвиток неформальних інститутів, які «готують підґрунтя» для наступних формальних перетворень.

Другий – це імпорт інститутів або запозичення формальних норм з інших інституційних систем та примусове перенесення їх у свою країну. На відміну від першого, в другому Україна досягла більшого успіху.

Проте інституціоналізм виходить з ідеї про те, що якими б не були підстави для формальних інституційних змін, безпосереднім джерелом цих змін може бути тільки людська свідомість – формальні інститути.

Роздуми Норта ґрунтуються на тому, що в будь-якій інституціональній системі формальні інститути займають лише невелику «видиму» частину. Головна ж частина інституціональної системи, що нагадує невидиму основу айсбергу – це неформальні інститути: культура, традиції, стереотипи поведінки.

Неформальні інститути більш стійкі. Вони розвиваються дуже повільно і протистоять різким змінам, особливо перенесенню чужих інститутів з інших суспільств або культур. В цілому ж інституціональна система розвивається шляхом «малих приростів» («increments»). Кожен наступний приріст опирається на ті інститути, які вже існують; отже, лінія інституціонального розвитку завжди задана всією попередньою інституціональною історією суспільства. Цей ефект отримав на-

зву path dependence, що можна перекласти як «залежність від траєкторії попереднього розвитку» або просто «інституціональна правонаступність».

Виходячи з того, що за винятком надзвичайних подій, суспільства не схильні різко змінювати траєкторію свого інституціонального розвитку, неважко розгадати і «кінцеву таємницю економіки»: чому одні країни багатіють, а інші залишаються бідними, наче не бажаючи запозичати інститути у своїх більш успішних сусідів.

Отже, суттєвим призначенням та одним із головних завдань інституціональної теорії бухгалтерського обліку є відпрацювання критеріїв та розробка механізмів дієвого адаптування МСФЗ (ВСБО) під національні інституційні середовища, національні облікові системи з метою реалізації ідей сталого розвитку не тільки в багатих країнах, а й країнах, що розвиваються.

У своїй знаменитій праці «Економічна теорія і інститути» Джері Ходжсон зауважив: «... в економічній науці навіть при самих формалістичних концепціях не можна обійтись без таких чинників, як осяяння та інтуїція...» [515, с. 87].

Наше бачення наукового забезпечення концепції розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації ґрунтується на засадах існуючих теорій бухгалтерського обліку та меті кожної науки – прогнозуванні.

Звідси узагальнені висновки. Дослідженнями встановлено, що існуючі нині теорії бухгалтерського обліку виявились замкнутими в своїх внутрішніх проблемах, а відтак втрачається науковий потенціал для вирішення проблем практики, все частіше бухгалтерський облік не сприймається як наука.

Пошук нових, адекватних сьогоденню теорій бухгалтерського обліку є пріоритетним завданням наукових шкіл та науковців. Наше наукове означення, чи виокремлення нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку (або інституціональної направленості в теорії бухгалтерського обліку), не претендує на цілковиту завершеність чи потребу негайного сприйняття. Проте вона має як і кожна наукова гіпотеза певне пояснення виникнення і вирішення проблем (верифікацію) та, з іншого боку, певну фальсифікацію (неможливість сьогоденні цілковито підтвердити запропоновані теоретичні твердження).

Економічна теорія інституціоналізму прогнозує позитивну еволюцію людства. Останнє підтверджує як світове, так і національне сприйняття ідей та концепцій сталого розвитку, проте ускладнює діяльність суб'єктів господарювання, породжуючи збільшення трансакційних витрат, соціальних та екологічних зобов'язань. Головний шлях до зниження таких витрат на одиницю продукції

(робіт, послуг) – це формування «чітких правил поведінки» – що і є інститутами. Нова інституціональна теорія бухгалтерського обліку покликана забезпечити як інформаційні запити цих інститутів, так і розвиток облікової практики під зміни в інституційних середовищах.

Глобальні зміни в світовому інституційному середовищі формують потребу нової універсальності та якості світової мови бізнесу, яким є бухгалтерський облік. В основі цього є зміна вектору запитів до бухгалтерської звітності від транснаціональних корпорацій розвинутих країн на запити і потреби сталого розвитку та розв'язання завдань практики для всього людства. Останнє вимагає розробки теоретичної платформи нових – як ми умовно назвали – всесвітніх стандартів бухгалтерського обліку (ВСБО). Теоретична платформа ВСБО – інституціональна теорія бухгалтерського обліку – повинна ґрунтуватися на єдиній для всіх методологічній основі та мати розширене призначення і конвергенційне забезпечення.

На відміну від позитивістської теорії бухгалтерського обліку та її концепції імплементації МСФЗ в країни, що розвиваються, інституціональна теорія бухгалтерського обліку базується на концепції адаптування ВСБО під національні інституціональні середовища. Одним із ключових призначень такої теорії є також відпрацювання критеріїв її адаптування та певної стандартизації роботи всесвітніх і національних регуляторних органів з бухгалтерського обліку та розвитку професії бухгалтера.

За сучасних умов (глобалізації та впровадження ідей сталого розвитку світу) теорія бухгалтерського обліку має не тільки враховувати рівні розвитку інститутів як в міжнародному, так і в національному масштабі, а й сприяти формуванню належного інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку та бухгалтерської професії.

1.4. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні

Україна не сприймається міжнародним професійним бухгалтерським середовищем як суб'єкт методологічного та організаційного впливу на побудову глобального обліку. Більше того, темпи і масштаби економічних реформ в Україні стримуються слабкістю національної системи обліку. Через це обмежується доступ до дешевих закордонних інвестиційних ресурсів, послаблюється конкурентоздатність, економічна робота на макро- та мікрорівнях управління.

Визначальною передумовою сприйняття вітчизняного бухгалтерського обліку в національному та глобальному економічному просторі є створення в нашій країні відповідного інституціонального забезпечення бухгалтерських реформ.

Вирішенню цієї проблеми мали б сприяти прийняття Урядових програм та концепцій, проте в силу відсутності в Україні базових теоретичних розробок з питань формування інституційного забезпечення національних бухгалтерських реформ в цих документах не простежується чіткості та повноти в питаннях стратегії й тактики розвитку вітчизняного обліку в глобальних умовах.

Із раніше представлених досліджень було видно, що вчені вбачають причини зміни науково-теоретичного та професійного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку під впливом розвитку техніки, технологій, глобальної економіки, інфраструктури і т.п. Ми не заперечуємо впливу цих чинників, але в розумінні інституційних змін у бухгалтерському процесі, виходимо з того, що головною причиною цих змін може бути лише діяльність людей, те що в них «в головах» і, що вони створюють «десь зовні», тобто – інститути.

Для інституціональної теорії важливо розуміти, що примушує людей змінювати інститути. Який склад (класифікація) інститутів впливає на проблему розвитку бухгалтерського обліку.

Раніше (підрозділ 1.2), ми умовно розподілили інститути на 5 складових: неформальну, формальну, організаційну, державну та наддержавну. За інституціональною теорією ці складові (як і всі інститути) взаємопов'язані, утворюють цілісну систему і підлеглі ієрархічно. На рис. 1.14 показано розроблену нами класифікацію та ієрархію складових існуючого інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Для того, щоб змінити або реформувати будь-який інститут, зазвичай доводиться змінювати й інші інститути, особливо ті, які займають вище місце в інституційній ієрархії. Ось чому реформи по створенню інституційного забезпечення бухгалтерського обліку, зазвичай вимагають не поодиноких, а комплексних зусиль, що в Україні не простежується.

Найперші в інституційній ієрархії є формальні інститути – «правила гри» за Нормом. У наших дослідженнях це законодавство з бухгалтерського обліку, П(С)БО та затверджені Мінфіном методичні рекомендації, роз'яснення стосовно П(С)БО. За інституціональною теорією, що засвідчує і практика, формальні інститути забезпечення бухгалтерського обліку змінюються швидко. В Україні ці інститути зазнали змін за активної участі «західних партнерів».

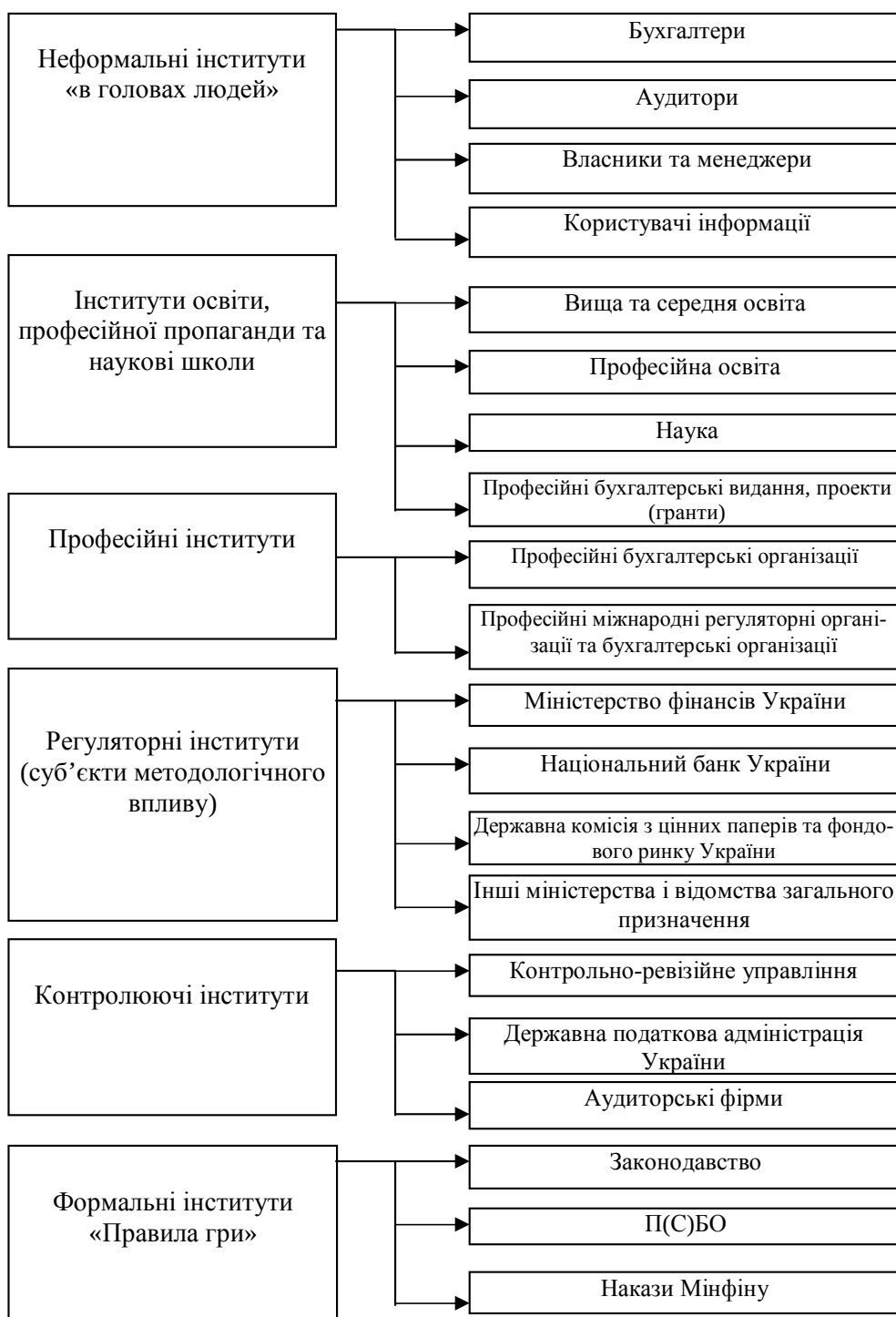


Рис. 1.14. *Опрацьована класифікація та ієрархія існуючого інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні*

Наступні шаблі класифікації інституціонального забезпечення стійкіші до змін по наростаючій. Так, в Україні до цих пір не створено чіткої системи інститутів, що контролюють бухгалтерські «правила гри». Наприклад, проблема дотримання суб'єктами господарювання методології обліку і звітності. Розробляє методологію Мінфін, звітність обробляє Держкомстат України, при цьому жодний з цих інститутів не має ні правової, ні організаційної змоги для контролю. Здійснення контролю незалежним інститутом аудиту, державною податковою адміністрацією та державною контрольно-ревізійною службою має або відомчий підтекст, або поширюється на окремих сегмент ринку. Отже, при відносно швидкій зміні формального інституту дієвої системи контролю за дотриманням нових «правил гри» ще не створено.

В Україні лише формується дієвість регуляторних інститутів. Визначається їх структура, мета та функції в інституціональному забезпеченні розвитку бухгалтерського обліку. Такий же стан і в наведених на рис. 1.14. двох інших організаційних складових: професійних інститутах, інститутах освіти, науки і пропаганди.

Формальні й організаційні інститути можуть змінюватися у результаті цілеспрямованих зусиль не стільки від внутрішнього, скільки від зовнішнього впливу, що нерідко спостерігається в Україні. Проте найбільшу стійкість ці зміни матимуть, коли відбудуться зміни у вітчизняних неформальних інститутах – «головах людей» за Дж. Ходжсоном. В свою чергу неформальні інститути розвиваються лише поступово, шляхом «малих приростів», різкі і радикальні зміни нижчих за ієрархією інститутів можуть спричинити небажаний або навіть зворотний ефект для розвитку неформальних інститутів.

З вищевикладеного можна зробити висновок, що розвиток бухгалтерського обліку визначається взаємодією всіх складових інституційного забезпечення. Ці складові перебувають у певній ієрархії взаємодії. Для досягнення поставленої мети важливо поступово та цілеспрямовано змінювати всі без винятку складові інституціонального забезпечення. При цьому особливу увагу слід приділити верхнім в ієрархії шаблям.

Аналіз відповідності вітчизняних бухгалтерських реформ інституціональній теорії засвідчує наступне.

Формальні інститути – «правила гри».

Законодавство. До основних законодавчих актів, які регулюють сферу бухгалтерського обліку й фінансової звітності суб'єктів господарювання відносяться Цивільний та Господарський кодекси, Закони

України «Про господарські товариства», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про акціонерні товариства».

Важливою зміною в цих інститутах є те, що в організаційно-правових формах господарювання відповідальність за забезпечення нормального функціонування підприємства, включаючи бухгалтерський облік та фінансову звітність, покладається на правління та/або генеральну дирекцію.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що фінансова звітність повинна забезпечувати користувачів повною, чесною та неупередженою інформацією про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства (організації).

Отже, законодавство України щодо участі в процесі розвитку бухгалтерського обліку має посилки таких неформальних інститутів, як власники та менеджери, аудитори, інші користувачі інформації.

Іншою важливою ознакою українського законодавства щодо розвитку бухгалтерського обліку є намічене щонайшвидше та щонайширше застосування МСФЗ (МСБО) замість вітчизняних П(С)БО.

Закон «Про акціонерні товариства» зі змінами, внесеними у вересні 2008 року (які набули чинності з квітня 2009 року), визначає, що акціонерне товариство може бути публічним або приватним. Згідно зі статтею 40 цього закону публічні акціонерні товариства зобов'язані, на додаток до розкриття інформації за П(С)БО, розкривати інформацію про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) (табл. 1.3). Щодо цих змін постає кілька питань: (1) у визначенні поняття „публічне акціонерне товариство” не враховується ні факт реєстрації компанії на біржі (тобто те, чи її цінні папери активно торгуються на біржі), ні розмір компанії; це створює можливість потрапляння до даної групи деяких малих компаній, які фактично не є суспільно важливими організаціями; (2) на додаток до розкриття інформації за П(С)БО вимагається розкривати інформацію за МСБО, що створює додаткове навантаження на компанії, та (3) немає посилання на те, яких саме МСБО слід дотримуватися, оскільки зараз МСБО входять до МСФЗ, а для того, щоб вони мали законну силу, потрібно затвердити їхній офіційний переклад в Україні.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Розробка та затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні здійснюється Міністерством фінансів України. Згідно із законом про бухгалтерський облік, П(С)БО «не повинні суперечити МСФЗ».

Таблиця 1.3

Нові формальні інституціональні вимоги розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств та організацій

№ п/п	Підприємства	Сучасні вимоги до розкриття інформації	Перспектива
1	2	3	4
1	Публічні акціонерні товариства	П(С)БО	Необхідність додаткового розкриття відповідно до МСФЗ*
2	Приватні акціонерні товариства	П(С)БО	Можливість застосування МСФЗ**
3	Товариства з обмеженою відповідальністю	П(С)БО	На вибір П(С)БО/МСФЗ
4	Банки	Вимоги НБУ	МСФЗ
5	Небанківські фінансові установи (НБФУ)	П(С)БО	Можливість застосування МСФЗ**
6	Страхові компанії	П(С)БО	Необхідність застосування МСФЗ**

* Згідно з прийнятими змінами до Закону про акціонерні товариства.

** Запропоновані зміни до Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [344]

Затвердження та прийняття П(С)БО відбувається за поданням Методологічної ради з бухгалтерського обліку, дорадчого органу при Мінфіні. На сьогоднішній день затверджено 34 П(С)БО.

У цілому П(С)БО відповідають МСФЗ, хоча існують деякі розбіжності між ними, які більшою мірою пов'язані з частотою зміною власне самих МСБО та прийняттям на їх заміну нових МСФЗ.

Найбільшою проблемою в забезпеченні дотримання П(С)БО залишаються розбіжності в базі оцінки ключових статей між фінансовою звітністю, складеною за П(С)БО, та розрахунком податкових зобов'язань підприємства, складеного за податковим законодавством. У тих випадках, коли існують відмінності між правилами та стандартами податкового обліку та П(С)БО, більшість вітчизняних підприємств застосовують податкові правила. Це призводить до розбіжностей (оскільки податкові розрахунки зазвичай не дозволяють застосовувати бухгалтерські оцінки) оцінки активів, зобов'язань та неправильного застосування методу нарахування, визначення прибутку тощо.

В Україні немає спеціальних нормативно-правових документів, які встановлювали б стандарти бухгалтерського обліку галузевої (як це є в GAAP US) чи специфічної діяльності (наприклад, страхових компаній та пенсійних фондів).

Накази Міністерства фінансів України. З метою роз'яснення та тлумачення положень, що містяться в Законі про бухгалтерський облік та національних П(С)БО, на Мінфін покладено завдання розробки та затвердження відповідних Методичних рекомендацій та Інструкцій. На сьогоднішній день Міністерством фінансів затверджено наступні методичні рекомендації та Інструкції: 1) Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.12.2008 р. № 1524 (такі рекомендації переглядаються щорічно при наявності змін в П(С)БО, які впливають на формування показників фінансової звітності); 2) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2; 3) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315; 4) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих операцій господарської діяльності з випуску та проведення лотерей, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 01.10.2004 р. № 619; 5) Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422; 6) Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356; 7) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561; 8) Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість затверджена наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 818.

Деякі з цих методичних рекомендацій розроблялись не під бухгалтерські потреби і є досить уривчастими та неузгодженими. Ці методики не розв'язують в повному обсязі проблеми, з якими нерідко стикаються бухгалтери, коли намагаються застосовувати П(С)БО належним чином.

Отже, в цілому щодо формальної складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку можна зробити наступні висновки:

– дана складова націлена та втілює ідею застосування в Україні МСФЗ;

– бухгалтерські «правила гри» не сприймаються в роботі державних контролюючих органів, які задля виконання своїх функцій розробляють власні вимоги до бухгалтерів (податковий облік, звітність для ДКЦПФР, тощо)

– рівні бухгалтерських «правил гри»: Закон – П(С)БО – методичні рекомендації – між собою в недостатньому ступені узгоджені та взаємопов’язані. Рівень розробки методичних рекомендацій є на сьогоднішній день незорганізованим.

Контролюючі інститути.

Аудит та аудиторські фірми. В системі контролюючих інститутів аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Право на здійснення аудиторської діяльності набувається після включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Органом регулювання цього інституту є Аудиторська палата України (АПУ). Станом на 01.04.2009 р. до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів включено 1547 аудиторських фірм та 805 аудиторів-підприємців (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Порівняльний аналіз кількості суб'єктів аудиторської діяльності та об'єктів обов'язкового аудиту в Україні станом на 01.04.2009 р.

№ п/п	Зміст	Кількість одиниць
1	2	3
1.	Зареєстровано в реєстрі аудиторських фірм та аудиторів АПУ-всього, в тому числі: аудиторські фірми аудитори-підприємці (СПД)	2352 1 547 805
2.	Кількість суб'єктів господарювання, фінансова звітність яких підлягає щорічному аудиту *	36 504
3.	Умовний розрахунок навантаження обов'язкового аудиту на аудиторську одиницю	15,5

* За даними ДКЦПФР, Держфінпослуг, НБУ

Отже, в Україні суб'єктів аудиторської діяльності недостатньо для здійснення контролю навіть по підприємствах і організаціях, річна фінансова звітність яких підлягає аудиту. Останнє значною мірою є причиною формального проведення аудиту за вимогами ДКЦПФР чи інших фінансових регуляторів, при цьому контроль бухгалтерських «правил» не є першочерговим.

Крім того, у 2003 році АПУ схвалила Міжнародні стандарти аудиту (МСА) в якості національних стандартів аудиту, що змушує ауди-

торів докладати значних зусиль до формального оформлення процедур перевірки, дотримання якості на практиці. Законодавство України, на відміну від правових та професійних норм розвинутих країн, допускає на вітчизняний ринок зарубіжні аудиторські фірми. Останні, забираючи під свій контроль найбільш привабливий сегмент ринку, фактично «прирікають» на занепад національний аудиторський інститут контролю.

Слід підкреслити ще одну причину слабкості вітчизняного інституту аудиту, яка об'єктивно впливає з фінансових труднощів більшості власників вітчизняних підприємств, які не в змозі повною мірою оплатити та забезпечити незалежність контролю стану бухгалтерського обліку.

Отже, аудит є важливим сегментом інституціонального забезпечення розвитку обліку, який, як ніякий інший інститут контролю, сприяє вдосконаленню його методології та організації. На жаль, рамки монографії не дозволяють висвітлити ширше наші напрацювання з цієї проблеми [190].

Державна податкова адміністрація України. Відповідно до чинного законодавства, головними завданнями органів державної податкової служби є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (далі – податки, інші платежі); внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства; прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування; формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб; роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків; запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесенням законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Таким чином, для цього інституту контролю бухгалтерські питання є другорядними. Більше того, участь ДПАУ в ієрархії бухгалтерського інституційного забезпечення доцільна лише тоді, коли бухгалтерські дані будуть основою податкових розрахунків.

Державна контрольно-ревізійна служба України. Статус контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності визначено Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, **станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності** в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), виконанням місцевих бюджетів, розробкою пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому. Державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування (стаття 2 Закону).

Виходячи з вищевикладеного та з даних табл. 1.5, цей інститут також має обмежені можливості щодо контролю дотримання «правил» бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.5

Аналіз спроможності перевірки дотримання «правил» ведення бухгалтерського обліку ДКРСУ за 2008 рік

№ п/п	Зміст	Показник
1	2	3
1.	Кількість суб'єктів господарювання, що потенційно підлягають перевірці системою ДКРС України*, тис. одиниць	80,0-90,0
2.	Кількість суб'єктів господарювання, перевірених ДКРС України, тис. одиниць	16-22,5
3.	Частка перевірених суб'єктів господарювання до їх загальної кількості, %	20-25

* За даними ДКРС України

Крім того, нами проведені окремі дослідження стану контролю достовірності фінансової звітності та інших видів звітності сільськогосподарських підприємств приватного сектору. Анкетування пройшли більше двох тисяч бухгалтерів сільськогосподарських підприємств – учасників семінарів-навчань по всій Україні. Враховуючи, що в таких семінарах-навчаннях брали участь, як правило, бухгалтери більш-менш успішних підприємств, можна стверджувати, що в цілому стан інституту контролю ще гірший (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Стан державного та приватного контролю фінансової звітності
сільськогосподарських підприємств***

3.2. Хто контролює дотримання положень (стандартів) при поданні фінансової звітності		
Управління АПР Райдержадміністрації		27
Районні відділи Держкомстату		11
Ніхто не цікавиться		62
3.3. Яка звітність	Перевіряються відповідними державними органами	Перевіряються ревізійною комісією власників
Податкова	98	12
Статистична	69	7
Фінансова	24	11
Адміністративна	71	-

* За даними анкетування більше 2 тисяч бухгалтерів (відповіді у відсотках до загальної кількості анкетованих) (витяг з анкети (додаток Д)).

Отже, аналіз контролюючої складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні засвідчив:

– ця складова не забезпечує контроль дотримання суб'єктами господарювання визначеної методології бухгалтерського обліку та інших його «правил» в силу першочергової націленості на виконання функцій за прямим призначенням діяльності цих інститутів;

– перелік, роль і місце державних структур цієї складової (див. рис. 1.14) в інституціональному забезпеченні бухгалтерських реформ мають бути переглянуті;

– через відомчі інтереси ДПАУ блокує виключне визнання бухгалтерських даних в провадженні звітної та податкової політики. Останнє принижує значення бухгалтерської інформації на всіх рівнях управління, додає роботи бухгалтерським службам, не сприяє розвитку вищих за ієрархією інститутів.

Регуляторні інститути (суб'єкти методологічного впливу).

Міністерство фінансів України. Згідно із законом про бухгалтерський облік, розробка та впровадження методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності регулюється Міністерством фінансів (Мінфіном), яке затверджує П(С)БО, а також інші нормативно-правові акти.

При Міністерстві фінансів України діє дорадчий орган – Методологічна рада з бухгалтерського обліку (МРБО). До її складу, на розсуд керівництва Мінфіну, запрошуються представники професійних аудиторських та бухгалтерських організацій, а також міністерств, вищих

навчальних закладів та промислових асоціацій. Процес затвердження стандартів бухгалтерського обліку має охоплювати також громадські консультації.

Разом з тим, практика бухгалтерського сегменту роботи Мінфіну засвідчує другорядність цих питань для його керівництва. Чинне законодавство дозволяє задіювати суб'єктивний підхід до підбору членів МРБО, що призводить до домінування в її складі представників міністерств та відомств загального призначення. Останнє значною мірою визначає орієнтацію бухгалтерського законодавства на обслуговування інтересів державних відомств загального призначення та виконання Україною міжнародних зобов'язань по застосуванню МСФЗ в «ущерб» інтересам національної економіки.

Закон про бухгалтерський облік також визначає Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) та Національний банк України (НБУ) як регулятори, які можуть встановлювати конкретні вимоги звітності для регульованих ними суб'єктів.

Національний банк України (НБУ) відповідає за розроблення та впровадження вимог до бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які поширюються на банківський сектор. Закон України «Про банки та банківську діяльність» (Закон про банки) вимагає від банків ведення бухгалтерського обліку відповідно до правил та положень, які встановлює НБУ та які повинні відповідати МСФЗ і чинному законодавству України. НБУ розробив детальні інструкції щодо формату й оприлюднення фінансової звітності банків та встановив правила бухгалтерського обліку для ключових напрямів банківської діяльності. Однак, незважаючи на конкретні посилання на МСФЗ, у Законі про банки, правила та положення НБУ не охоплюють всіх аспектів МСФЗ (зокрема, стосовно операцій з пов'язаними сторонами та розкриття реальних власників) та не містять оновлень, які відбивали б останні зміни в МСФЗ, особливо внесені, починаючи з 2005 р. Положення НБУ (так само, як і фінансова звітність банків) не можуть розглядатись такими, що повністю відповідають МСФЗ.

Від банків вимагається подання в НБУ власної фінансової звітності разом з деякою інформацією щодо афілійованих осіб, з тим, щоб НБУ міг оцінити їхній фінансовий стан. На додаток, кожна юридична особа, яка має значну частку участі в банку, повинна подавати до НБУ власний річний звіт, включно із фінансовою звітністю. НБУ має право зажадати подання банками консолідованої фінансової звітності. Річна фінансова звітність, супроводжувана аудиторським висновком, та квартальна фінансова звітність повинні оприлюднюватись у визначених офіційних друкованих виданнях.

Отже, практика роботи НБУ, як регулятора, що встановлює окремі вимоги для регульованих ним суб'єктів (банків), свідчить про доцільність та потребу розширення суб'єктів методологічного впливу на бухгалтерські «правила» в галузях економіки, які держава визначає для себе пріоритетними.

З позиції місії України в глобальному розподілі праці та наших досліджень, практика НБУ має бути взята за основу в наданні таких функцій і Міністерству аграрної політики України та іншим стратегічно важливим галузевим міністерствам.

Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України (ДКЦПФР) є головним регулятором щодо фінансової звітності усіх емітентів цінних паперів, корпоративних облігацій та облігацій на пред'явника, права якого визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». За Законом України «Про цінні папери та фондові ринки», схваленим у лютому 2006 року, ДКЦПФР регулює розміщення та обіг цінних паперів, а також здійснення професійної діяльності на фондовому ринку. Багато з розділів цього нового закону базуються на Директивах ЄС та охоплюють фінансову звітність регульованих суб'єктів. Закон вимагає складання квартальної, піврічної та річної фінансової звітності; розкриття найбільших інвестицій в акції (значного випуску в Україні); розкриття інформації про емітента та інформації про інсайдерів, та також оприлюднення фінансової інформації (річна інформація, включаючи фінансову звітність та аудиторський висновок, повинна оприлюднюватись в офіційних друкованих виданнях не пізніше від 30 квітня року, що настає за звітним (тобто впродовж 4 місяців після завершення звітного року)).

Законом також встановлено вимоги щодо перегляду та затвердження ДКЦПФР проспектів емісії, підготовлених підприємствами та організаціями, які здійснюють випуск цінних паперів. Затверджуючи подібний документ, ДКЦПФР таким чином бере на себе відповідальність за повноту інформації, що в ньому міститься (включаючи фінансову інформацію), та її відповідність чинному законодавству.

Станом на 01.04.2009 року, кількість підприємств, які підлягають під регулювання ДКЦПФРУ – становить понад 35 тисяч. Методичне забезпечення регулювання такого величезного сегменту ринку проводиться ДКЦПФР через запровадження методичних рекомендацій з метою встановлення конкретних вимог до розкриття інформації у фінансовій звітності та її аудиторського підтвердження. Разом з тим, діяльність Мінфіну та ДКЦПФР в сфері фінансової звітності є на сьогодні малоузгодженою, що вже провокує певні конфлікти і вимагає негайного вирішення.

Інші регулятори. Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг (ДКРРФП) було утворено в грудні 2002 року для здійснення нагляду за діяльністю небанківських фінансових установ (НБФУ), включаючи пенсійні та інвестиційні фонди, страхові компанії, кредитні спілки та лізингові компанії. ДКРРФП вимагає подання НБФУ фінансової звітності, складеної за П(С)БО, затвердженими Мінфіном. На додаток, ДКРРФП вимагає від НБФУ подання регуляторної звітності, що охоплює таку інформацію, як премії та вимоги відшкодування, які аналізуються за класом страхування, ліквідність активів, платоспроможність балансу, премії перестрахування та перелік інших даних, які аналізуються більш детально, ніж в будь-якій складеній за МСФЗ фінансовій звітності. Згідно з вимогами закону про бухгалтерський облік, річна фінансова звітність НБФУ повинна оприлюднюватися в офіційних друкованих виданнях.

Головна складність, з якою стикається даний регулятор з бухгалтерського обліку, є нестача комплексної методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності для цього сектору, яка могла б застосовуватись на практиці. П(С)БО загального призначення (а в деяких галузях, зокрема, страховій – МСФЗ) недостатньо розроблені для задоволення цієї потреби. Прикладом цього можуть слугувати методичні рекомендації, видані ДКРРФП в грудні 2004 року, щодо обліку основних операцій недержавних пенсійних фондів, які мають на меті гармонізувати політику та методологію бухгалтерського обліку для недержавних пенсійних фондів.

Чинне законодавство вимагає, щоб усі НБФУ проходили щорічний незалежний аудит фінансової звітності; ДКРРФП уповноважена вести реєстр аудиторів, які мають право виконувати цю роботу. Для внесення в реєстр, який є публічним і розміщується на вебсайті ДКРРФП, аудиторам необхідно мати лише загальну аудиторську ліцензію Аудиторської палати України, а не якусь спеціальну сертифікацію.

Отже, вищенаведений загальний аналіз стану регуляторних інститутів для бухгалтерської сфери свідчить:

– в діяльності всіх державних регуляторних органів бухгалтерські проблеми є другорядними, що зумовлює необхідність створення в Україні нового регуляторного органу бухгалтерського обліку, куди мають ввійти більше, ніж сьогодні, суб'єктів методологічного впливу. До нових суб'єктів методологічного впливу на побудову бухгалтерського обліку слід обов'язково включати державні органи, що відповідають за управління стратегічно важливими галузями економіки, представників об'єднань бухгалтерської професії;

– новому вітчизняному регуляторному інституту, який об'єднував би всіх суб'єктів методологічного впливу на бухгалтерський облік, потрібно розробити та впровадити систему оцінок ризиків виконання їх вимог суб'єктами господарювання. Останнє дозволить кожному регулятору зосередити свої обмежені методологічні ресурси на суттєвих вимогах до частини звітності, або на звітності важливих підприємств (наприклад – лістингових для ДКЦПФРУ);

– необхідно зміцнювати контрольні функції регуляторних інститутів та законодавчо надавати їм достатньо повноважень для вжиття оперативних та дієвих заходів щодо дотримання «правил» бухгалтерського обліку.

Професійні інститути (представники об'єднань бухгалтерської професії).

В Україні є чотири професійні організації бухгалтерів та аудиторів (табл. 1.7).

Спілка аудиторів України (САУ) була створена згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» (хоча в результаті внесення поправки, відповідне положення пізніше було вилучене). Її члени обирають половину членів Аудиторської палати України, тому мають неабиякий вплив на регулювання та розвиток аудиторської професії.

Таблиця 1.7

Професійні організації бухгалтерів та аудиторів України

Організація	Рік заснування	Кількість членів станом на 01.08.2009 р.
1	2	3
Спілка аудиторів України (САУ)	1993	1500 ¹
Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ)	1996	2000 ²
Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ)	2003	1350 ³
Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА)	2004	1770 ⁴

¹ www.ktv-sau.com.ua

² www.ufpaa.org

³ www.faa.org.ua

⁴ www.uacaa.org

Старшою з трьох професійних бухгалтерських організацій України є Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ).

У 2003 році було створено Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ). Специфікою даної організації є те, що вона об'єднує фахівців з бухгалтерського обліку, фінансів та аудиту в галузі АПВ. Ця організація виросла з успішної роботи науково-методологічної ради з бухгалтерського обліку, що була створена при Міністерстві аграрної політики України в 1992 році та по цей день ефективно функціонує.

У 2004 році було створено ще одну професійну організацію – Українську асоціацію сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА), майже всі члени якої мають кваліфікацію «Сертифікований бухгалтер-практик» (САР).

ФПБАУ та УАСБА створені за суттєвої підтримки іноземних грантів та проекту «Агентство США з міжнародного розвитку» (USAID), що певною мірою, пояснює їх переваги щодо участі в міжнародних професійних об'єднаннях бухгалтерів (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Членство професійних організацій бухгалтерів і аудиторів України в МФБ та її регіональних групах

№ п/п	Організація	Рік вступу до МФБ	Рік вступу до ЄРС-БА*
1	2	3	4
1.	Спілка аудиторів України	–	–
2.	ФАБФ АПКУ	–	2005**
3.	ФПБАУ	2008	2001
4.	УАСБА	2008**	2005

* Євразійська Рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів.

** асоційоване членство

Професійні міжнародні регуляторні органи та бухгалтерські організації.

МФБ (IFAC) – Міжнародна федерація бухгалтерів – глобальна організація, що об'єднує представників бухгалтерської професії, включаючи бухгалтерів, аудиторів та інших представників бухгалтерської та фінансової сфери. МФБ була створена в 1977 році. Її членами на сьогоднішній день є 157 національних професійних організацій із 123 країн світу. Через свої незалежні структури МФБ розробляє та встановлює міжнародні стандарти з етики, аудиту, освіти та стандарти фінансової звітності в державному секторі. МФБ також розробляє методичні рекомендації для професійних бухгалтерів, зайнятих у сфері підприємництва, малому і середньому бізнесі, а також для бухгалтерів, які здійснюють свою діяльність в країнах, що розвиваються.

Місією МФБ є служіння суспільним інтересам і з цією метою продовжувати укріпляти бухгалтерську професію в усьому світі, сприяти зміцненню економіки різних країн, розробляючи та поширюючи принцип дотримання високоякісних професійних стандартів, подальшому зближенню цих стандартів у міжнародному масштабі.

ЄРСБА (ЕССАА) – Євразійська Рада Сертифікованих Бухгалтерів і Аудиторів – об’єднання 29 бухгалтерських і аудиторських організацій 11 країн СНД. ЄРСБА була створена в кінці 2001 року 11-ма професійними організаціями з Казахстану, Киргизстану, Росії, Таджикистану, Узбекистану та України. На сьогоднішній день – офіційна регіональна група МФБ, власник російськомовної програми сертифікації бухгалтерів «Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер» (СІРА). Основною місією ЄРСБА є сприяння розвитку і підвищенню статусу професії бухгалтера і аудитора, впровадження та використання міжнародних стандартів, розроблених МФБ та Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

РМСБО (IASB) – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – незалежна структура, що видає Міжнародні стандарти фінансової звітності. РМСБО – була створена в 2001 році і є правонаступником Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, який був створений в 1973 році. На сьогоднішній день до складу РМСБО входять 14 членів, які призначаються Фондом Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Всі члени комітету є представниками або колишніми представниками найбільших аудиторських компаній світу та транснаціональних корпорацій.

РСФО (FASB) – Рада зі стандартів фінансового обліку – приватна неприбуткова організація, створена у 1973 році, основним завданням якої є розробка загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку в межах США з метою задоволення суспільного інтересу. Комісія з цінних паперів і фондового ринку США (SEC) призначила FASB організацією, що відповідає за встановлення стандартів обліку для публічних компаній в США.

Стан розвитку професійної складової інституційного забезпечення побудови бухгалтерського обліку в Україні свідчить:

- вітчизняні професійні об’єднання бухгалтерів та аудиторів є малочисельними та слабкими задля суттєвого впливу на розвиток бухгалтерського обліку в Україні;

- національні профоб’єднання бухгалтерів більше покладають надії на міжнародні бухгалтерські інституції, ніж на українську державу, яка поки що не вбачає в них партнера в побудові національної облікової системи;

– професійний шабелі ієрархії складових інституційного забезпечення має більше ніж попередні шабелі значення в розвитку бухгалтерського обліку в Україні, а тому потребує розробки та впровадження державної програми його розвитку та підтримки.

Інститути освіти, професійної пропаганди та наукові школи

Вища освіта. У вищих навчальних закладах (ВНЗ) немає проблем із залученням студентів на економічні спеціальності і чимало цих студентів вивчають бухгалтерський облік. ВНЗ повністю покривають потребу вітчизняних підприємств і організацій в бухгалтерських кадрах з вищою освітою (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Аналіз спроможності вищої освіти у забезпеченні розвитку бухгалтерського обліку в Україні

№ п/п	Зміст	Показник
1	2	3
1.	Кількість ВНЗ, акредитованих за спеціальністю «Облік і аудит»	122
2.	Загальний ліцензійний обсяг річного випуску фахівців з бухгалтерського обліку ВНЗ	11500
3.	Щорічна потреба в оновленні бухгалтерських кадрів на українських підприємствах, організаціях та відомствах*	10000

* Умовний розрахунок

Навчальні програми ВНЗ для спеціальності «Облік і аудит» зазвичай включають П(С)БО та в деяких випадках також охоплюють МСФЗ. Однак більшість навчальних програм не відповідають сучасним вимогам і не охоплюють усі концепції, принципи та стандарти бухгалтерського обліку, які покладено в основу П(С)БО, що ґрунтуються на МСФЗ. Співпраця між професійними організаціями та вищими навчальними закладами з вдосконалення освітніх програм є обмеженою. Подальше поліпшення ситуації у сфері професійної освіти можливе створенням цілісної системи співпраці науки, базової та професійної освіти відповідно до МСО та розробленої ЄС Восьмої Директиви законодавства про компанії.

Разом з тим, в цій співпраці кожен повинен мати своє місце та обов'язки. Слід враховувати висновки з досліджень Л.В. Чижевської, яка справедливо стверджує: «Методика викладання бухгалтерського обліку має ... особливості у порівнянні з викладанням інших предметів» [528, с. 62]. Для навчання студентів важливими є педагогічні навички викладача, тоді як для навчання практика більш важливий професіоналізм викладача.

Професійна освіта. Навчання бухгалтерів, зокрема, «головних бухгалтерів», які працюють на більшості українських підприємств, є вирішальним для вдосконалення практичного застосування П(С)БО та МСФЗ. В Україні професійна освіта організована на комерційних засадах і не використовується існуючою системою освіти.

Спектр професійної бухгалтерської освіти та сертифікації бухгалтерів, які нині пропонуються в Україні (табл. 1.10.), охоплює:

Таблиця 1.10

Стан розвитку основних професійних програм для бухгалтерів України

№ п/п	Програма навчання/сертифікації (розробник)	Кількість бухгалтерів, що успішно склали всі кваліфікаційні іспити	Кількість бухгалтерів, що в стадії навчання	Вартість програми (в т.ч. екзамнування), грн.
1	2	3	4	5
1.	Програма CIPA. Рівень CAP Рівень CIPA (USAID)	4000 100	11900 1650	8000 12000
2.	Англомовна програма ACCA Диплом DipIFR (ACCA)	250	1700	13000* 13000
3.	Програма CAPA (ФАБФ АПКУ)	50	700	1500
4.	Програма CAPS (ФАБФ АПКУ)	0	300	1500
5.	Програма сертифікації аудиторів (САУ – АПУ)	3300		6500**

* Лише вартість реєстрації та плата за екзамнування.

** Лише вартість екзаменів та щорічного контрольного тестування.

- програму сертифікації аудиторів, яку проводять САУ та АПУ з 2003 року, що базується на МСА та Кодексі етики МФБ. Середня кількість кандидатів, які успішно витримали іспити, коливається в межах 35 – 50 %;

- навчання в рамках програм CAP/CIPA, яке монополізоване і пропонується багатьма приватними навчальними організаціями по всій Україні. CAP/CIPA – це програма сертифікації, яка складається з сімох дисциплін; навчання та іспити проводяться російською мовою. Перші три дисципліни – фінансовий облік, управлінський облік, податки та

право – становлять кваліфікаційний рівень «Сертифікований бухгалтер-практик» (САР); слухачі, які рухаються далі і складають наступні чотири іспити, здобувають кваліфікаційний рівень «Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер» (СІРА). Для здобуття САР в середньому потрібно 6–12 місяців, СІРА – 2-3 роки. САР – мінімальна вступна вимога для членства в трьох професійних бухгалтерських організаціях України, які є членами ЄРСБА. На сьогоднішній день власником програми є ЄРСБА.

- навчання для здобуття Диплому з МСФЗ ACCA (Dip IFRS російськомовний). Власником є Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA) (Великобританія). Це єдиний кваліфікаційний рівень ACCA, навчання та іспити за яким наразі проводяться російською мовою. Цей курс спочатку планувався як курс з переходу на МСФЗ або додатковий курс для держателів сертифікатів ACCA, але в Україні та інших російськомовних країнах за ним навчаються багато осіб, які не мають іншої формальної бухгалтерської освіти. В середньому він забирає 3 місяці на навчання та веде до складання одного іспиту.

- навчання в рамках англomовної сертифікації ACCA в приватних навчальних організаціях. Іспити адмініструються Британською радою в Києві. Близько 180 українців здобули кваліфікацію цим шляхом, а навчання нині проходять ще 750. Здобуття цього кваліфікаційного рівня в середньому забирає 3–5 років та є доволі недешевим.

- навчання в рамках програм CAPA (Certified Agricultural Professional Accountant) та CAPS (Certified Accountant in Public Sector), що запроваджені ФАБФ АПКУ. Дані програми затверджені Міністерством освіти і науки України та Міністерством аграрної політики України, і рекомендовані для підвищення кваліфікації бухгалтерів агропромислового сектору економіки. Для реалізації завдання з професійної освіти за програмами CAPA та CAPS при ФАБФ АПКУ створено Інститут обліку і фінансів, який отримав акредитацію як вищий навчальний заклад для підвищення кваліфікації фахівців з обліку, аудиту та фінансів.

Отже, незважаючи на наявність певного різноманіття професійних бухгалтерських програм в Україні, більшість з них не мають визнання на рівні Мінфіну та Міністерства освіти і науки України. В результаті ці програми не використовуються існуючою при ВНЗ України системою підвищення кваліфікації бухгалтерів і, як видно з табл. 1.9, охоплюють наразі невеликий відсоток бухгалтерів з приватного секто-

ру економіки, котрий так чи інакше виходить на міжнародний рівень співпраці.

Нині професійні курси, що пропонуються українською мовою, є доволі обмеженими та мають дуже низьке визнання на ринку.

Найбільш поширеною в застосуванні є російськомовна програма SAP/CIPA, яка майже 10 років підтримувалася проектами USAID. Проте в останній рік темпи поширення цієї програми в Україні значно знизилися у зв'язку із закінченням дії американського проекту, який її підтримував.

Очевидно, що для розвитку цього сегменту даного інституту Україна потребує іноземної підтримки і надалі.

Крім того, її навчальний курс охоплює досить вузьку тематику та не є придатним для підприємств і організацій, які застосовують П(С)БО; англomовні сертифікаційні програми недоступні для багатьох через їхню високу вартість та мовний бар'єр.

Наука. Дієздатність вітчизняного наукового облікового інституту є найбільш суперечливою серед інших складових забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. З одного боку, в спадок від колишнього СРСР Україні дісталась добротна база, яка в наукових дослідженнях більше пов'язується з провідними вищими начальними закладами та, частково, з академічною наукою [286].

З іншого боку, недостатнє фінансування академічної складової, переважаність освітніми проблемами вузівської складової, тим більше на фоні загальних кризових явищ, не дозволяє бухгалтерській науці на належному рівні виконувати свої функції та бути лідером в ієрархії інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Проблеми вітчизняної бухгалтерської науки найбільш повно вивчались школою Житомирського державного технологічного університету (ЖДТУ). Так, Н.М. Малюга зробила висновок, що незважаючи на значну кількість захищених докторських та кандидатських дисертацій з питань бухгалтерського обліку за часів незалежності України, від них «... позитивний результат впровадження ще потребує свого обґрунтування та реалізації» [222, с. 38].

Разом з тим, не можна погодитись із запропонованим цією поважною науковою школою напрямом вирішення проблем вітчизняного бухгалтерського наукового інституту. Так, професор Н.М. Малюга стверджує, що «Місія української наукової школи повинна полягати у зміцненні національної системи підготовки бухгалтерів і входженні до

світового освітнього простору..., а з іншого – у відображенні економічних, соціальних, етнічних процесів в Україні» [222, с.40].

Бачення науки нижчим, а то і допоміжним інститутом в ієрархії, по відношенню до освіти, спостерігається і в дослідженнях іншого представника наукової школи ЖДТУ Л.В. Чижевської: «... підготовка кадрів у системі освітніх навчальних закладів здійснює більший вплив на практику, ніж наука в її широкому значенні» [528, с. 51].

Ми не применшуємо важливість освітнього інституту в розвитку бухгалтерського обліку, проте у визначеній нами ієрархії складових науковий інститут має вищий рівень. В Україні ігнорується даний інституціональний підхід. Наукові дослідження у ВНЗ є другорядними, викладачі перевантажені освітніми проблемами, відсутні державні замовлення на наукові розробки і т.п. Очевидно, що наслідки цих проблем мають вплив і на подібне сприйняття і висновки науковців.

Натомість на заході, у провідних освітніх центрах, наукові дослідження є пріоритетними. Більше того, науковими дослідженнями, як і викладанням, займаються фахівці, які до цього мали неабиякий практичний досвід роботи. Аналіз складу авторів зарубіжної літератури свідчить, що більшість з них є, або були в минулому, практикуючими бухгалтерами відомих консалтингових та транснаціональних корпорацій.

Отже, українська держава та бухгалтерська професійна спільнота має враховувати важливість наукового інституту. Важливе формування умов для його розвитку у вищих навчальних та академічних закладах. Останнє включає і потребу в особливому кадровому забезпеченні. Бухгалтерська наука, як ніяка інша економічна наука, потребує залучення фахівців з фундаментальним практичним досвідом роботи. Лише за належних умов цей інститут буде здатний першочергово вирішувати проблеми практики від нормативного до методичного забезпечення. Як наслідок, практична результативність бухгалтерської науки буде основою і для розвитку освітнього інституту.

На відміну від держави, вітчизняні викладачі та науковці готові до таких змін. Останнє засвідчує їх активна участь у роботі національних професійних бухгалтерських організацій (табл. 1.11), Методологічній раді з бухгалтерського обліку Мінфіну та громадських радах при інших міністерствах і відомствах України. Багато українських викладачів та науковців за сумісництвом займаються консалтинговим бізнесом, що є вкрай позитивним для розвитку професії.

Професійні бухгалтерські видання. Цей інститут забезпечення бухгалтерського розвитку в Україні є найбільш успішним. За нашими

дослідженнями в країні випускається понад 50 періодичних бухгалтерських видань практичного спрямування. Найбільші з них наведено в табл. 1.12.

Позитивним для України є те, що найбільші бухгалтерські видання, переслідуючи звичайно комерційні інтереси, активно сприяють розвитку професії. Особливо слід виділити в цьому видання «Баланс», яке вже вийшло на стадію об'єднання інтересів бухгалтерів та формування в Україні неформальної складової інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.11

Взаємозв'язок бухгалтерської професії, освіти та науки

№ п/п	Професійні бухгалтерські організації	Власні офіційні видання професійних бухгалтерських організацій	Наукова підтримка професійних бухгалтерських організацій
1	2	3	4
1.	САУ – АПУ	Аудитор України	ДАСОА, КНЕУ, ЖДТУ
2.	ФПБАУ	Школа професійного бухгалтера	НТЕУ, ЖДТУ, МІМ
3.	ФАБФ АПКУ	Облік і фінанси АПК	НУБіП, ННЦ «ІАЕ», НУХТ, КНЕУ, ВНЗ системи Мінагрополітики
4.	УАСБА	–	КНЕУ

Таблиця 1.12

Аналіз участі найбільших бухгалтерських видань у заходах з розвитку бухгалтерського обліку та професії

№ п/п	Найбільші бухгалтерські професійні видання	Постійнодіючі професійні заходи
1	2	3
1.	Баланс	1.1. Всеукраїнський бухгалтерський конгрес 1.2. Всеукраїнський бухгалтерський клуб 1.3. Безкоштовні семінари
2.	Все про бухгалтерський облік	Безкоштовні семінари
3.	Бухгалтерія (Бізнес)	Безкоштовні семінари
4.	Дебет - Кредит	Безкоштовні семінари
5.	Податки та бухгалтерський облік	Безкоштовні семінари

З вищевикладеного слід зробити висновки:

– складова освіти, пропаганди та наукового забезпечення є важливою ланкою (передостанньою) в ієрархії інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні;

– незважаючи на те, що ця складова в своєму розвитку має міцну організаційну та кадрову основу, ні самі ці інститути, ні тим більше держава, не усвідомлюють своєї високої місії та місця в ієрархії інституційних складових;

– для успішності даної складової інституційного забезпечення важливою є державна підтримка та залучення іноземних донорів. Серед основних програмних завдань для вирішення цієї складовою є: розробка та прийняття на державному рівні україномовної програми підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів; підтримка розвитку науки; широке залучення цього щабля для розв’язання проблем інших інституціональних складових.

Неформальні інститути.

Бухгалтери. Кількість бухгалтерів України складно точно підрахувати: за оцінками Світового банку, в Україні їх близько 500 тисяч. Багато з них працюють «головними бухгалтерами» на підприємствах, де вони часто є єдиними спеціалістами з бухгалтерського обліку та відповідають як за внутрішню, так і зовнішню звітність.

Ще важче проаналізувати рівень розвитку неформального інституту вітчизняних бухгалтерів – що у них «в головах». Почнемо з їх відчуття інституційної єдності (табл. 1.13).

Після 18 років незалежного розвитку організована бухгалтерська професія представлена трьома професійними організаціями, охоплює порівняно невелику кількість членів, що становить менше ніж 1% загальної оціночної кількості бухгалтерів України; це свідчить про значні труднощі, які постають перед професією.

Таблиця 1.13

Стан інституційної об’єднаності бухгалтерів України (на 01.08.2009 р.)

№ п/п	Зміст	Показник
1	2	3
1.	Оцінена Світовим банком кількість бухгалтерів в Україні, тис. чол.	500,0
2.	Кількість бухгалтерів об’єднаних в три вітчизняні професійні бухгалтерські організації, тис. чол.	4,9
3.	Відсоток бухгалтерів з позиції 2, що підтримують своє професійне об’єднання (як мінімум сплачують членські внески) (за даними нашого спілкування з керівництвом профоб’єднань)	30-40

Включенню більшої кількості бухгалтерів України до складу організованої професії перешкоджали та продовжують перешкоджати внутрішні розбіжності в самих професійних організаціях, зокрема, розбіжності щодо кваліфікаційних рівнів, які повинні вимагатись як передумова членства в організації. Зараз для всіх профоб'єднань – це вимога наявності сертифікату (в основному САР/СІРА) для дійсних членів. Встановлення високих вхідних кваліфікаційних вимог є суттєвим для підтримання репутації професії. Дійсно, такі високі вимоги можуть стати непереборним бар'єром для багатьох бухгалтерів, які отримали освіту до 2000 року. Проте, як видно з табл. 1.13, навіть ті бухгалтери, які отримали сертифікати, не асоціюють себе з професійними інститутами, про що свідчить рівень сплати членських внесків, а звідси і участь в роботі профоб'єднань. Отже, проблема «в головах» ще глибша.

На останнє вказують і підсумки проведеного нами анкетування понад 2000 бухгалтерів сільгосппідприємств (додаток Д) (табл. 1.14).

Таблиця 1.14

Стан розвитку інституту бухгалтера сільськогосподарських підприємств*

№ питання	Зміст запитання	Відповіді у % до загальної кількості анкетованих
1	2	3
2.2.	Ступінь залучення головного бухгалтера до управління:	
	– є членом правління (дирекції)	7
	– постійно запрошується на поточні наради	21
	– періодично запрошується на поточні наради /правління/	30
	– зовсім не запрошується до правління	42
2.3.	Чи залучається головний бухгалтер до договірних відносин:	
	– візує договори (проекти)	25
	– залучається як радник-консультант	15
	– не залучається	60
4.1.	Що на Вашу думку може покращити статус бухгалтера підприємства:	
	– зміни в законодавстві щодо посилення статусу бухгалтера (в т.ч. і його відповідальності)	33
	– відновлення контролю за веденням бухгалтерського обліку підприємств з боку держави (управління агропромислового розвитку)	18
	– участь в дієвій професійній бухгалтерській організації, яка б змогла захищати і відстоювати інтереси, працевлаштовувати і т.п.	2
	– самостійна активна позиція в житті і на роботі	40
	– наявність у бухгалтера окрім вищої освіти і сертифікатів міжнародного зразка	7

* За даними анкетування більше 2 тисяч бухгалтерів (відповіді у відсотках до загальної кількості анкетованих) (витяг з анкети (додаток Д)).

Дані табл. 1.14 свідчать, що менше 10 відсотків бухгалтерів пов'язують покращення свого статусу з розвитком професії та сертифікацією. Більше половини покладають надії щодо цього на державу.

Одночасно продовжується пониження статусу бухгалтерів на самих підприємствах. Менше 10% з опитаних є членами правлінь (дирекції), менше чверті з них мають вплив на договірні відносини.

Разом з тим, ми відмітили і зростання відсотку бухгалтерів, які готові активною позицією в професійному середовищі і на роботі поліпшувати свій статус. Останнє додає оптимізму, засвідчує позитивні зміни «в головах» цього інституту і є потенційною базою розвитку професії бухгалтера в Україні.

Отже, незважаючи на величезний консерватизм вітчизняного інституту бухгалтерів, який посилюється кризовими явищами в країні, «в головах» українських бухгалтерів формується розуміння необхідності активної позиції для розвитку професії та посилення свого статусу. Останнє і є тими самими змінами неформального інституту, від якого залежить дієвість всієї ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Важливо як на державному, так і на професійному рівнях ці зміни «в головах» підтримувати та спрямовувати на розвиток бухгалтерського обліку і професії.

Аудитори. З 1993 року станом на 01.09.2009 р. в Україні сертифіковано 6282 аудитори. Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років. Станом на 01.03.2009 р. чинний сертифікат аудитора в Україні мають 3303 особи. В основному аудитори мають базову бухгалтерську освіту та практичний досвід роботи бухгалтером.

Інститут аудиторів є найбільш сформованим та зорганізованим неформальним бухгалтерським інститутом України. Через САУ та АПУ цей інститут нарощує активність впливу на розвиток нижчих за ієрархією складових інституціонального забезпечення бухгалтерського обліку. Певною мірою цей інститут є авангардом неформальної інституційної складової розвитку професії бухгалтера в Україні.

Власники та менеджери. Об'єднання цих інститутів в одну складову інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку пов'язано з тим, що на українських підприємствах власники, як правило, і здійснюють менеджмент, або «в ручному режимі» контролюють останній. Це відрізняє вітчизняний бізнес від західних реалій, де власники контролюють менеджмент за бухгалтерською звітністю.

Проведені нами дослідження свідчать, що вплив даного інституту на розвиток бухгалтерського обліку в Україні є недостатнім через протиріччя в зацікавленості власника-керівника у формуванні достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку (табл. 1.15). Останнє потрібно пов'язувати з проблемами корумпованості в нашій державі.

Таблиця 1.15

Мотивація впливу інституту власників менеджерів на розвиток бухгалтерського обліку*

№ питання	Зміст запитання	Частка відповідей до загальної кількості анкетованих, %
1	2	3
3.4.	Що є найважливішим в роботі бухгалтерії для керівника (власника) підприємства	
	1. Власна задача всіх видів звітності	37
	2. Вирішення фінансових питань керівництва	28
	3. Організація обліку і контролю на підприємствах	35
3.6.	Чи проявляє керівник підприємства інтерес до:	
	– формування облікової політики (наказу про облікову політику)	17
	– підготовки розширеного річного звіту для кращого надання інформації про підприємство для потенційних інвесторів	14

* За даними анкетування понад 2 тисяч бухгалтерів (витяг з анкети(додаток Д)).

Для більшості керівників бухгалтер потрібний для вирішення проблеми подання податкової та іншої звітності, а також закриття тривіальних питань із ведення обліку на підприємстві, що вимагається за законодавством. Так би мовити, щоб чиновники лишній раз не чіпали і нічого не знали.

Проте останнім часом відбуваються зміни у сприйнятті цим інститутом значення бухгалтерського обліку та його даних для управління. Проаналізувавши дані по бухгалтерських вакансіях на найбільш рейтингових сайтах пошуку роботи, слід відмітити акцентування вимоги наявності певного кваліфікаційного свідоцтва (сертифіката, диплома), що підтверджує високий професіоналізм потенційного співробітника.

Користувачі інформації. Різноманіття цих інститутів (від державних чиновників, науковців і до інвесторів) ми умовно об'єднуємо в одну складову для спрощеного аналізу та відводимо їй визначальне місце в ієрархії інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Важливо відмітити, що представники цієї складової розуміють, що стан вітчизняного бухгалтерського обліку має незадовільний рівень, що фактично інформаційно блокує проведення ефективних заходів щодо виходу України з кризи. Цей інститут розуміє і те, що силами

самих бухгалтерів змінити ситуацію важко, адже ліквідація кризи в одній із ключових функцій управління, яким є бухгалтерський облік, має бути справою також і управлінців, і політиків усіх рівнів. Звернення з цього приводу М.Азарова, В. Литвина, С. Осики, як і активна участь високопосадовців Мінфіну, Мінагрополітики, ДКЦПФР та інших державних установ країни в підтримці розвитку вітчизняних професійних бухгалтерських організацій, слід розглядати як потенційний фактор позитивних зрушень у розв'язанні цієї проблеми [20].

З іншого боку, в Україні існує стійка потреба влади на «заказну» інформацію. Останнім часом ця потреба задовольняється роботою системи Держкомстату України. Заміна статистичних спостережень на документальну бухгалтерську інформацію потребує серйозного політико-економічного втручання.

Поки що в Україні не сформовано достатньої критичної маси в інституті користувачів інформації для перелому цієї негативної тенденції. А відтак вплив цього інституту на розвиток бухгалтерського обліку є хаотичним, якщо не сказати гірше – політико-комерційним.

Висновок. Стан неформальних бухгалтерських інституцій України характеризується досить незначним приростом змін порівняно з нижніми складовими інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Ця невідповідність є серйозною загрозою та має застерігати від непередуманого продовження реформ в бухгалтерській сфері.

З проведених досліджень стану інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні можна зробити наступні короткі узагальнені висновки:

- існує нагальна потреба у вжитті заходів з розбудови кожної виділеної нами складової інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні;
- ці заходи мають враховувати ієрархічність інституціональних складових та ґрунтуватись на розробці і впровадженні скоординованої програми їх розбудови.

В Україні за часи незалежності на урядовому рівні прийнято два програмних документи з розвитку бухгалтерського обліку:

1. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706;
2. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 11-р.

Жодний з цих документів не враховує розбудову всього комплексу та окремо кожної складової інституціонального забезпечення бухгалтерського обліку (табл. 1.16).

Таблиця 1.16

Врахування складових інституціонального забезпечення в програмних документах з розвитку бухгалтерського обліку в Україні

№ п/п	Складові інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку	Постанова КМУ № 1706 (1998 р.)	Розпорядження КМУ № 911-р (2007 р.)
1	2	3	4
1.	Формальні інститути:		
	<u>Законодавство</u>		
	1.1. Запровадження міжнародних підходів та адаптації під ЄС	-	+
	1.2. Адаптування під національні потреби та розвиток інститутів	+	-
	1.3. Контроль за дотриманням методології	-	-
	1.4. Формування всіх видів звітності за даними бух обліку	-	+
	<u>Стандарти</u>		
	1.5. Створення системи П(С)БО на основі концепції гармонізації стандартів на міжнародному рівні	+	-
	1.6. Запровадження МСФЗ	-	+
2.	Контролюючі інститути:	-	-
3.	Регуляторні інститути:	-	-
	3.1. Розвиток державного регуляторного забезпечення	-	-
	3.2. Розвиток системи методологічного впливу	-	-
4.	Професійні інститути:		
	4.1. Загальні декларації значимості	+	+
	4.2. Підтримка становлення /програмні заходи/	-	-
5.	Інститути освіти, професійної пропаганди та наукової школи		
	5.1. Загальні декларації значимості	+	+
	5.2. Програмні заходи щодо розвитку та підтримки	-	-
6.	Неформальні інститути	-	-
	6.1. Формування бажаних змін в інституті професійних бухгалтерів	-	-
	6.2. Заходи щодо посилення іміджу та статусу бухгалтера	-	-
	6.3. Відповідальність та місія власника, менеджера в інституційному ланцюгу забезпечення бухгалтерських реформ	-	-
	6.4. Відповідальність та місія користувачів інформації на розвиток бух обліку	-	-

Аналіз двох урядових програмних документів свідчить, що виписані в них орієнтири розбудови формальної інституційної складової забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні мають суттєве протиріччя. В Постанові КМУ № 1706 розбудова законодавства та стандартів з бухгалтерського обліку більше орієнтована на національні пріоритети, тоді коли Розпорядження КМУ № 911-р – орієнтує розвиток формальних інститутів на МСФЗ та інші нормативні документи ЄС та МФБ.

У цих документах зовсім не йдеться про такі важливі складові інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку як неформальні інститути, регуляторні та контролюючі інститути.

Лише в декларативному аспекті виписано важливість розвитку професійних об'єднань бухгалтерів, вищої та професійної освіти, значимість наукового забезпечення реформ.

В зв'язку з цим, можна стверджувати про відсутність в Україні комплексних програмних документів з розвитку національного бухгалтерського обліку. Спричинена таким підходом певна дезорієнтація та хаотичність дій призвели до того, що пореформений стан вітчизняного бухгалтерського обліку має незадовільний рівень та нездатність вирішувати проблеми практичної економіки.

На нашу думку, програмні документи такого роду мають ґрунтуватись на чіткій науково-теоретичній платформі та враховувати тенденції змін запитів до бухгалтерського обліку.

З лютого 2009 року рішенням Колегії Міністерства аграрної політики України затверджена Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, в якій вказані недоліки попередніх документів нами враховані та виправлені.

Використання при підготовці програмних документів наукових підходів з класифікації та ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку усуне вищезначені недоліки та дозволить отримати базовий – рамковий орієнтир для реформування всього вітчизняного інституційного забезпечення бухгалтерського обліку (від законодавства до впливу на думки людей).

Рекомендована для цих цілей класифікація та ієрархія складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (рис. 1.15) окреслює параметри, послідовність та зміст державного і професійного регулювання в цій сфері.

Особливу увагу слід звернути, як ми пересвідчилися, на необхідність змін у регуляторних інститутах, через їх нову самоорганізацію та розширення суб'єктів методологічного впливу – регуляторів галузевого та професійного призначення.

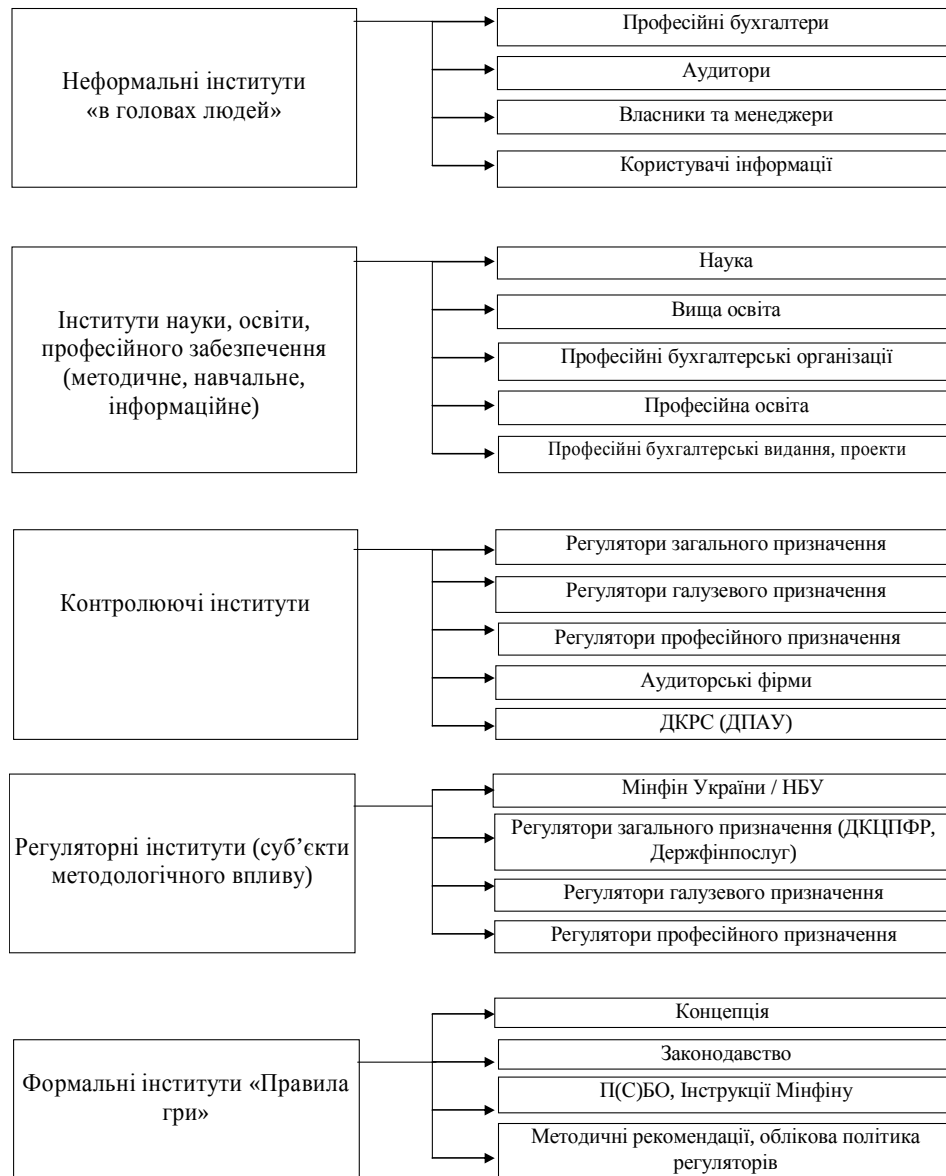


Рис. 1.15. Рекомендована класифікація та ієрархія складових інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні

Важливою є організація роботи контролюючої складової, яку в Україні ще потрібно зорганізовувати на інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. В цій складовій ми бачимо поєднання зусиль регуляторів загального, галузевого та професійного призначення поряд з інститутом аудиту та державного контролю.

При цьому до галузевих регуляторів ми відносимо галузеві міністерства і відомства, які мають визначальний вплив на розвиток вітчиз-

няної економіки. Беззаперечно, що до цього ми відносимо і Міністерство аграрної політики України.

До професійних регуляторів ми відносимо професійні бухгалтерські організації. Останні в регуляторному та контролюючому сегментах мають відповідати за встановлення та виконання їх членами (всіма бухгалтерами) етичних та професійних вимог і т.п.

Об'єднання в одну складову інститутів науки, освіти та професійного забезпечення мотивоване їх тісним взаємозв'язком та взаємодоповненням.

Останнє характеризує не тільки окремі складові, а й всю інституціональну систему розвитку бухгалтерського обліку. Вона взаємопов'язана та взаємозалежна. Не можна реформувати яку-небудь одну складову без врахування інших, особливо тих, які за ієрархією займають вищий щабель. Тому при розробці програмних документів, зміні законодавства потрібно виписувати розвиток всієї системи. Особливо це стосується неформальних інститутів їх, зобов'язань та місії в цьому процесі, розуміючи що останні найменше схильні до реформування.

Запропонована класифікація може мати й іншу інтерпретацію в програмних документах. Так, у Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України інституційне забезпечення розвитку обліку нами згруповано за чотирма напрямками:

- заходи з реалізації законодавчо-регуляторних завдань (формальні інститути «правила гри», контрольні інститути);
- методологічні заходи (регуляторні інститути);
- методичні заходи (інститути науки, освіти та пропаганди);
- заходи з формування професії (інститути професійного забезпечення та неформальні інститути «в головах людей») [398].

Отже, для України вкрай важливо підготувати новий комплексний та новий з інституціональної точки зору (програмний) документ розвитку бухгалтерського обліку. Для більшості країн СНГ таким документом стали Концепції розвитку бухгалтерського обліку. За 18 років незалежності Україна такого документа на національному рівні не створила.

Наші спроби в підготовці такого документа на галузевому рівні можна розглядати і як інтерпретацію цієї важливої роботи для всієї економіки. В Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України ми враховували і загальні питання обліку, його проблеми та шляхи їх вирішення. При цьому, беззаперечно важливою складовою нашої Концепції є галузевий аспект бухгалтерського обліку. Останнє і є предметом досліджень в інших розділах цієї монографії.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ТА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНІЙ ГАЛУЗІ

Наукові дискусії з приводу доцільності існування та перспектив розвитку галузевих систем бухгалтерського обліку мають неабияку актуальність для України, де фінансова звітність, а, отже, і вимоги до ведення бухгалтерського обліку є однаковими для аптеки, шахти, сільськогосподарського чи інших підприємств. Дивно, але прихильники такого уніфікованого для всіх і вся підходу посиляються на вимоги МСФЗ, при цьому зовсім не переймаючись проблемами МСФЗ, що означені нами в розділі I.

Думки про збільшення числа (рівнів) стандартів можуть здатися і невдалими, проте нашим опонентам варто вивчати історію та, тим більше, прислухатись до тенденцій в глобальному світі. У світовій економіці компанії та цілі країни конкурують у рамках глобальних галузей. Інвестори, аналітики, інші користувачі – вимагають від бухгалтерського обліку повнішої інформації.

Отже, чіткі та узгоджені галузеві стандарти необхідні, а їх розробка цілком реальна за широкої співпраці всіх бухгалтерських інститутів.

Метою досліджень цього розділу є аналіз світових тенденцій, запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку та означення теоретичних основ побудови та розвитку бухгалтерського обліку в аграрній галузі з врахуванням теорії фізичної економії та Концепції сталого розвитку.

Результати цих досліджень слугуватимуть теоретичною базою Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та сприятимуть посиленню інформаційного забезпечення управління агропромисловим комплексом.

2.1. Теоретичні основи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку

Дослідження цього підрозділу направлені на з'ясування науково-теоретичних аспектів змісту, місця та місії облікової системи в управлінні, обґрунтування її структуризації за національними та галузевими підсистемами та означення ролі галузевих стандартів та галузевої під-

системи обліку в міжнародних стандартах фінансової звітності та в національній системі бухгалтерського обліку⁵.

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.

Як доведено нами в розділі 1 цієї монографії, в умовах глобалізації бухгалтерський облік є потужним інструментом впливу супердержав, транснаціональних корпорацій на світову економіку. Бухгалтерський облік вважається не тільки універсальною мовою бізнесу, а й складовою державного управління та національної безпеки в новій інформаційній економічній системі, де головним лозунгом є: “Хто володіє інформацією – той управляє світом”.

В умовах сьогоденної кризи на світових фінансових ринках та очевидної неготовності МСФЗ адекватно реагувати на такі виклики, не кажучи про їх забезпечення, безперечним є висновок Нобелівського лауреата з менеджменту Пітера Друкера [98], що у сучасній інформаційній епосі розвитку економіки радикальніше всього змінюватиметься найбільш традиційна із інформаційних систем – бухгалтерський облік. Останнє є постійним у полі зору та роботі розвинутих країн.

Першоосновою ж змін бухгалтерського обліку для України мав би бути не чинник світової стандартизації фінансової звітності (при всій важливості цієї проблеми та участі України в її розв’язанні), а посилення ролі бухгалтерського обліку в управлінській системі. При цьому, очевидно, що нас в першу чергу має цікавити не глобальна управлінська система (хоч Україна і має активно розробляти бухгалтерське забезпечення реалізації Концепції сталого розвитку), а національна, а в її рамках і галузева система управління.

Ідеальна система будь-якого управління завжди має чітку, струнку вертикаль – “піраміду”. Бухгалтерський облік у 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. 2.1).

⁵ В цих дослідженнях ми виходимо з того, що бухгалтерське забезпечення державного управління окремою галуззю економіки можливе в Україні лише за даними фінансової звітності та не розглядаємо, у зв’язку з цим, підсистему управлінського обліку на підприємствах.



Рис. 2.1. Місце бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі

Ми поділяємо висновки досліджень М.С. Пушкаря, що система управління є провідною для бухгалтерського обліку [406]. Завданням обліку є професійне упорядкування інформації. Чим більші і різноманітніші запити до обліку, тим досконалішою стає його система, тим значимішим буде бухгалтерський облік і в економічній системі.

Місія бухгалтерського обліку в системі управління визначається (задається) інституційними запитами на результативну інформацію. Місія, як і мета, за дослідженнями відомих вчених В.Ф. Палія та Я.В. Соколова задається бухгалтерському обліку зовнішніми інститутами [349].

Проте в несформованій ринковій економіці України відбувається 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 спрямовані на уніфікацію методології обліку до МСФЗ “щодо задоволення потреб базових національних інститутів, то це проблема протягом останнього десятиліття досліджується недостатньо і вирішується повільно” [161, с. 35].

Аналогічні висновки зробив професор О.М. Петрук, 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” [362].

Наші дослідження також доводять, що роль бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі України є невиправдано звуженою (рис. 2.2). В Україні лише проходить формування ринкових інституцій. Вплив їх на розвиток національного бухгалтерського обліку маловивчений. Більшість із сформованих у 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.

Проте за переконанням засновника і президента Міжнародної спілки нової інституціональної економіки Рональда Коуза, «Экономисты до сегодняшнего дня никогда не считали, что институты играют роль в работе экономической системы. В действительности, институты определяют способы действия экономической системы» [156, с. 16].

При формуванні в Україні ринкових інституцій ми спостерігаємо, що нерідко за суб’єктивними чи політичними чинниками відбувається наділення одних інституцій більшими правами, можливостями і часто за рахунок потреб інших інституцій. За висновками того ж Р. Коуза, в теорії інституціоналізму «направление исследований, которое касается воздействия правовой системы на экономическую систему» потребує більшої уваги саме в країнах з перехідною економікою [156].

Сьогодні в Україні ми спостерігаємо певну незрілість, обмеженість інституційних запитів до бухгалтерського обліку. З одного боку, сформувались нові запити на задоволення потреб державних фіскальних та статистичних органів. Проте через різні причини інформацію на задоволення своїх запитів ці інституції все більше починають формувати з 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» [90].

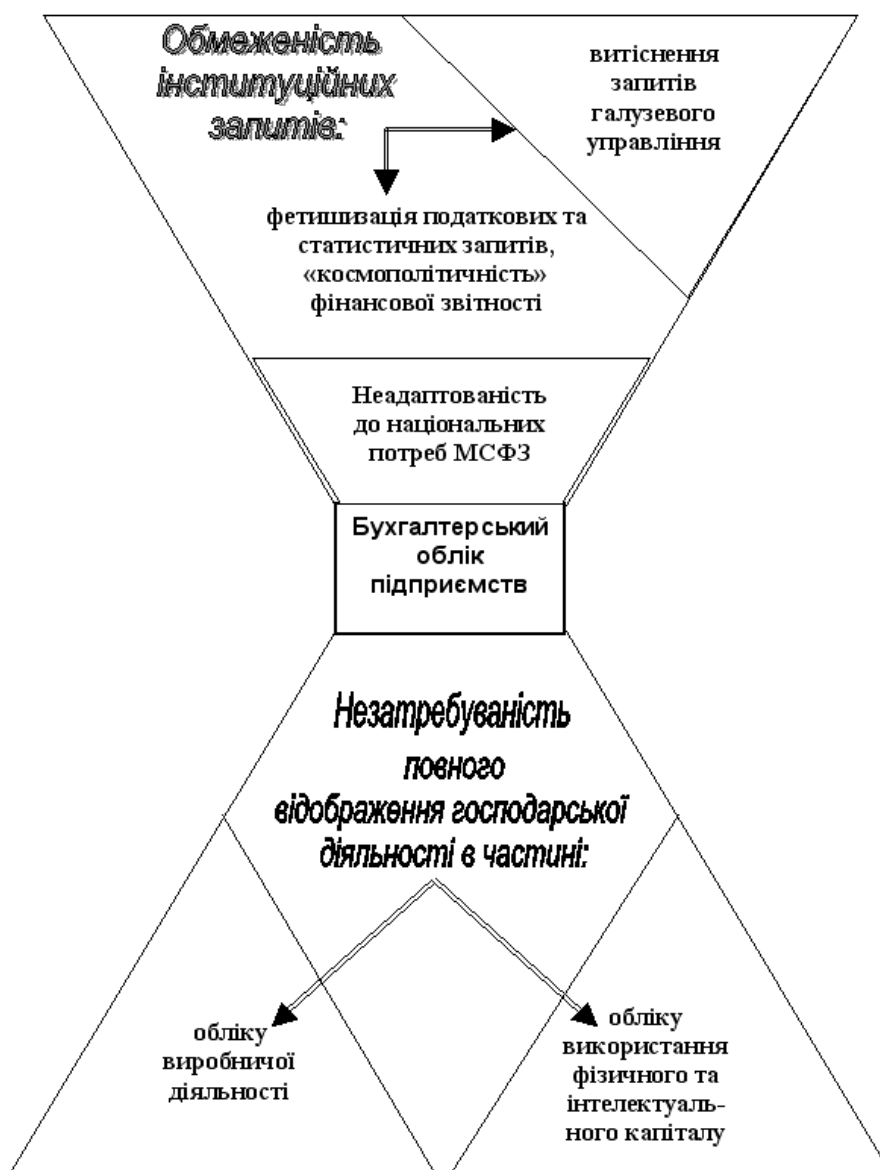


Рис. 2.2. Невикористання можливостей бухгалтерського обліку сучасною системою інформаційного забезпечення управління

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

Здається, що йдеться про очевидні факти. Про це в країні заявляють найавторитетніші фахівці з бухгалтерського обліку. Так, професор 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.» [407, с. 21].

Нині вплив конструктивних інституційних запитів на фінансову звітність українських підприємств законодавчо обмежений. 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 України. За нашими дослідженнями, інформація з фінансової звітності практично не використовується для галузевого управління (регулювання) по системі Мінагрополітики України. Такий же стан і по інших відомствах. Навіть на ринку цінних паперів (який в Україні тільки формується) вона також має формальний характер.

Тут варто навести поради того ж Рональда Коуза: «Единого пути к наилучшей экономической системе нет, потому что все зависит от общества, в котором вы находитесь» і далі: «Одной из ошибок ... что люди ездили из страны в страну, рассказывая всем, как они должны действовать, и для каждой страны предлагались одинаковые рекомендации» [156].

На рис. 2.2 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 спрямовували 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 Зако-

ном 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 та галузі руйнується (не підтримується) методологічний рівень виробничого обліку та звітності, на рівні підприємства втрачаються практичні навички його ведення. Звідси національна та галузева система управління втрачає навіть перспективу отримання ширшої інформації з бухгалтерського обліку.

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 інші важливі активи. 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 звужився. 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 інвестиційної привабливості в цілому по народному господарству не має чітких мотиваційних запитів, а практика такого обліку на підприємствах не розвивається.

Отже, обмеженість (і кількісно, і якісно) запитів до бухгалтерського обліку, фетишизація універсальності, досконалості МСФЗ створює проблеми для інформаційного забезпечення не тільки національної економічної системи, а й для її галузевих управлінських підсистем. Останнє є великою проблемою і для самого бухгалтерського обліку, статусу бухгалтерів, їх участі в

управлінні, залученню бухгалтерської науки до вирішення практичних завдань в економіці.

Вирішення зазначених питань потребує перш за все наукового забезпечення регламентації побудови стрункої та дієвої системи національного бухгалтерського обліку та визначення ролі та місця в ній її галузевої підсистеми.

На жаль, у теорії бухгалтерського обліку існують різні погляди на сутність та призначення системи бухгалтерського обліку. Ще менше наукових досліджень з проблем розвитку галузевих систем бухгалтерського обліку та їх галузевих стандартів.

Слово "система" походить з грецької мови, воно означає ціле, що складається із частин.

Бухгалтерський облік можна характеризувати як систему, оскільки він має властивості системи – наявність зв'язків (в тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність.

У вітчизняній науці бухгалтерський облік як систему вперше дослідив А.М. Галаган в своїй монографії "Основы общего счетоведения", де знайшли подальший розвиток зміст, категорії, рівні системи бухгалтерського обліку, розробленої італійським вченим Ф. Бестою [67].

Значний науковий внесок у розкриття теоретичної сутності системи бухгалтерського обліку зроблено В.Ф. Палієм і Я.В. Соколовим. На їхню думку, бухгалтерський облік є складною трирівневою системою. Перший рівень – методичний, другий – рівень форми обліку (технічний), третій – організаційний. Причому кожний рівень теж може розглядатися як диференційована багаторівнева система, що має певні елементи з вертикальними та горизонтальними зв'язками [351].

Поглиблюючи теоретичні дослідження системи бухгалтерського обліку, учені прирошували знання по її складових та рівнях. Так, в працях А.М. Кузьмінського і В.В. Сопко, О.М. Островського, К.Е. Калласа науково обґрунтовано принципи та методи відображення господарських подій на рахунках бухгалтерського обліку [200, 201, 202, 329].

Вдосконаленню системи бухгалтерського обліку через форми рахівництва, системи записів та процедур (методів), присвячені праці П.П. Німчинова [301], С.В. Івахненко [140, с. 51-57] та ін.

Серед вчених, які збагатили третій, організаційний рівень системи бухгалтерського обліку – М.Г. Чумаченко, М.М. Моїсєєв [266], Я.Даниленко [88], В.Янков, С.І. Волков, К.Н. Нарібаєв, В.С. Рожнов.

Ці автори збагатили систему бухгалтерського обліку з позицій теорії систем, теорії інформатики (кібернетики) та теорії управління.

Деякі вчені доводять необхідність розширення складових облікової системи. Наприклад, Т. Маренич виділяє: методологічні, методичні, організаційні, техніко-технологічні, економічні та управлінські складові облікової системи [227]. Проте запропонований підхід не має системної побудови, зміст складових у деяких випадках протирічить теоретичним ознакам сутності тієї чи іншої складової, порушена ієрархія рівнів складових. І головне, в цих дослідженнях не наголошується з якою метою пропонується розширення складових облікової системи.

Натомість інші вчені (Голов С., Кузьмінський Ю.) наголошують на необхідності дотримання в цьому питанні класичного підходу до цілісності облікової системи Беста–Галагана–Палія–Соколова. Так, у статті «Що таке система бухгалтерського обліку?» Ю. Кузьмінський доводить, що «До системи бухгалтерського обліку обов’язково слід включити:

методи – документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність;

методику – конкретизація застосування методів;

форму – сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результативної облікової інформації за допомогою заданих технічних засобів ...

Таким чином, ... система бухгалтерського обліку – це методи та методика їх застосування, форми, за якими він ведеться.

І основне, (наголошує Кузьмінський Ю.), незалежно від того, де ведеться бухгалтерський облік: на державних підприємствах чи в комерційних структурах, на промислових підприємствах, в установах банків чи в бюджетній організації, система бухгалтерського обліку єдина, і не тільки в нашій країні» [202, с. 11]. Тому, вважає автор, «... не слід вдаватися до словоблуддя: неповна система, нецілісна система та ін., а тим більше – національна система» [202, с. 7].

Підняті Ю. Кузьмінським питання однотипності (уніфікації) облікових систем є важливими для бухгалтерської науки, яка не відкидає розмежування обліку на практиці за національними ознаками та галузевими особливостями, проте не дає однозначної відповіді щодо такого розмежування в теорії.

Так, М.С. Пушкар в монографії «Філософія обліку» не заперечує прагнення «до уніфікації обліку та усунення відмінностей у фінансових звітах на основі гармонізації та стандартизації» [403, с. 114], проте наводить дослідження Дж. Блейка та О. Амата щодо факторів, які фор-

мують специфіку національних систем обліку. Серед цих факторів: загальна економічна і політична ситуація; вплив податкової політики; національні особливості в розумінні та сприйнятті системи обліку як цінності для суспільства; користувачі та мета, яку вони ставлять перед обліком; правове середовище тощо [403, с. 112].

Не важко побачити, що ці фактори мають інституціональний підтекст, хоча в монографії М.С. Пушкаря не досліджується взаємозв'язок розвитку бухгалтерського обліку з інституціональним середовищем. Натомість у розділі I цієї монографії доведено, що на розвиток обліку впливають як стан національних інститутів, їх запитів на бухгалтерську інформацію, так і рівень інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Останнє переконує нас у впливі інституціонального середовища і на побудову системи бухгалтерського обліку, яка в зв'язку з цим все-таки матиме як національні ознаки, так і галузеві підсистеми.

Разом з тим, класична трирівнева модель облікової системи є замкнутою в чисто бухгалтерському середовищі (методи–форми–техніка), що обмежує її теоретичні можливості в забезпеченні сьогоденних вимог управлінської системи. Адже система бухгалтерського обліку є підсистемою складнішої системи, а саме системи управління, в теоретичних доктринах якої галузевий аспект присутній. На останнє опосередковано вказує і Я.В. Соколов: «Для того чтобы данные бухгалтерского учета могли служить источником информации для принятия управленческих решений, они должны отвечать трем требованиям: быть достаточно репрезентативными, иметь необходимую значимость и давать возможность исчислять риски, связанные с последствиями принимаемых решений. Ни одну из этих проблем традиционная бухгалтерия решить не может» [474, с.485] і далі: «... для управления хозяйственными процессами традиционная бухгалтерия дает слишком мало, или почти ничего» [474, с.486].

В цьому ж ключі прогнозує розвиток бухгалтерського обліку С.Ф. Голов: «Обмеження методу бухгалтерського обліку певною сталою кількістю елементів є штучним. Методи бухгалтерського обліку обумовлені його предметом і метою певних осіб. В сучасних умовах спостерігається розширення сфери застосування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності не грошових вимірників та описової інформації» [73, с. 453].

Саме на вирішення означених проблем націлює наведений на початку цього підрозділу прогноз П. Друкера щодо радикальних змін, які

чекають на систему бухгалтерського обліку в найближчому майбутньому. Останнє перед практичним вирішенням має мати і теоретичне обґрунтування.

По-перше. Прийнято вважати, що бухгалтерська система вирішує проблеми управління шляхом організації на підприємствах виробничого (управлінського) обліку. Такий облік має комерційний характер, а, отже, є прерогативою власника чи менеджера і тому не регламентується державою чи МСБО (МСФЗ). Не вдаючись в деталі та наявні протиріччя цього сегменту облікової системи ми вважаємо його каталізатором чи локомотивом розвитку всього бухгалтерського обліку. Незважаючи на те, що побудова управлінського обліку не є предметом наших досліджень, в подальших розділах ми обґрунтовуємо необхідність державного впливу на його запровадження в аграрній галузі. Останнє пов'язане зі станом розвитку інституціонального забезпечення побудови такого обліку на вітчизняних підприємствах, який, на жаль, не береться до уваги в національних облікових реформах та в теорії облікових систем.

По-друге. Світові економічні кризи проявили й іншу сторону прогнозу П. Друкера. Йдеться про посилення впливу держави, її відомств в управлінні національними та галузевими економіками. Традиційна бухгалтерська система для забезпечення такого управління подає лише фінансову звітність, чого явно замало.

По-третє. Глобальна економіка передбачає конкуренцію підприємств у межах певних галузей. Розвиток галузей залежить від інформаційного забезпечення їх управління. Галузеве управління від традиційної бухгалтерської системи отримує лише фінансову звітність, показників якої недостатньо в сьогоденних умовах господарювання.

Отже, нарізла необхідність перегляду теорії складових та рівнів бухгалтерської системи. Метою такого перегляду має бути формування системи, яка посилить облікове забезпечення системи управління на всіх рівнях: підприємства – галузі – держави – ООН. Стрункість та ієрархічність такої системи зображено на рис. 2.3. При цьому національні системи бухгалтерського обліку не мають суперечити міжнародним принципам та підходам, так само як і системи обліку на підприємствах – не мають суперечити підходам, визначеним у національній системі бухгалтерського обліку. Разом з тим, кожний рівень системи (підсистеми) має вирішувати і специфічне для нього призначення та завдання.



Рис. 2.3. *Зв'язок та ієрархія облікових систем*

Пропонується розширити трирівневу систему бухгалтерського обліку Палія – Соколова регуляторним та інституційним рівнями (рис. 2.4). При цьому методичний, технічний та організаційний рівні становлять так зване «жорстке ядро» теорії облікових систем, адже методи, форми та технології є універсальними.

Регуляторний рівень, базуючись на можливостях «жорсткого ядра» та потребах інституцій (управління) задає методологію облікової системи, а саме: визначає підходи до застосування методів, уточнює предмет бухгалтерського обліку, розширює чи звужує за потреби його об'єкти.

Регуляторний рівень (чи методологічний сегмент облікової системи) асоціюється з діяльністю наддержавних та державних органів з регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. На цьому рівні формуються Концепції становлення та розвитку облікової системи, а також визначається її внутрішня побудова за МСФЗ та національними аналогами.

В теоретичному аспекті саме з цим рівнем ми пов'язуємо означення національних облікових систем та галузевих підсистем.

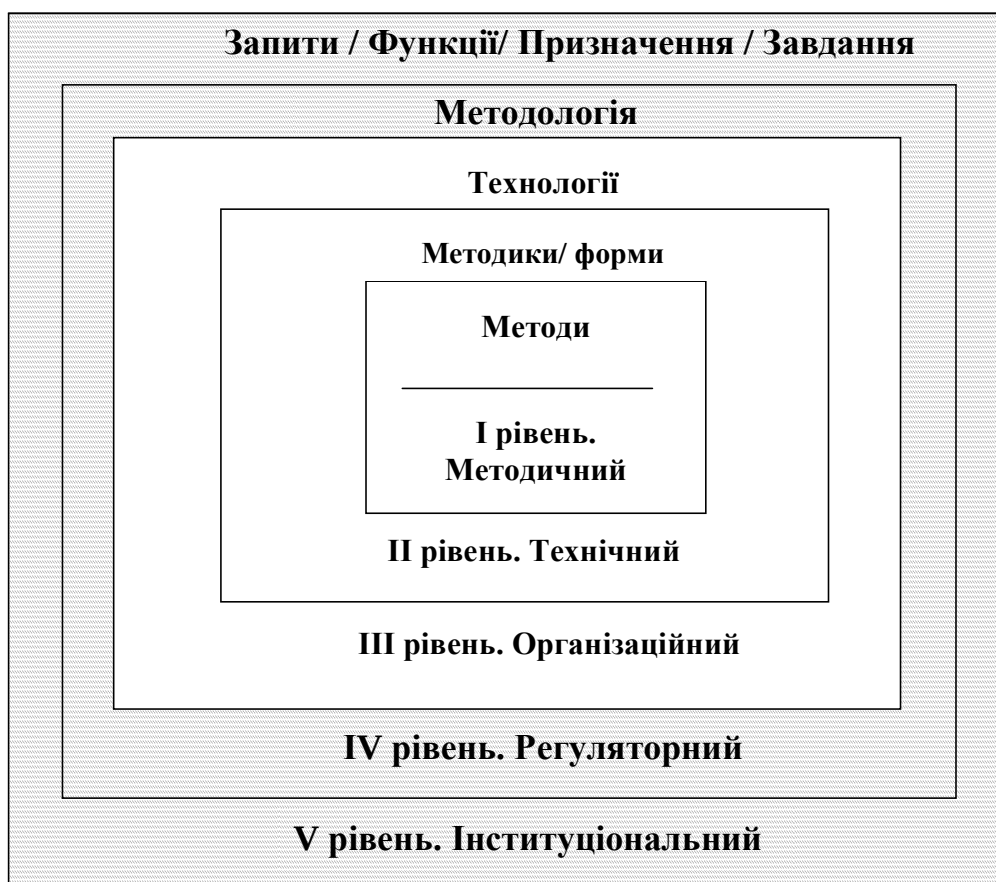


Рис.2.4. *Складові та рівні системи бухгалтерського обліку*

Завданням цього рівня в Україні є також інтегрування бухгалтерських служб в управлінські системи. Формування методології залежить від запитів інституцій на зміст та обсяг інформації від облікової системи. Не секрет, що сьогодні бухгалтерські служби вітчизняних підприємств (як і наука) «варяться» в своїх внутрішніх проблемах. Ні бухгалтери, ні управлінці не розуміють місця облікових систем в управлінні. Цю проблему влучно підмітив Я.В. Соколов: «Авторы международных стандартов считают актуальных и потенциальных собственников главными потребителями данных бухгалтерской отчетности. В сущности это правильно, но в нашей стране эта категория лиц не видит связи между своими выгодами и знанием бухгалтерских тонкостей. И только налоговики эту связь воспринимают...» [474, с. 486].

П'ятий (інституційний чи управлінський) рівень облікової системи в теоретичному аспекті визначає пріоритетність та розвиток функ-

цій бухгалтерського обліку, а звідси і його призначення та завдання по мірі розвитку економіки, реалізації ідей сталого розвитку та інших впливів. Окрім інститутів управління, на розвиток облікових систем впливають запити та ініціативи наукових інститутів, професійних інститутів самих бухгалтерів.

Проте більшість вчених основне призначення бухгалтерської системи зводять до надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, що відповідає ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та МСФЗ. У сучасній науковій літературі не має єдиної думки і щодо завдань бухгалтерського обліку [148, 495, 524].

Професор Г.Г. Кірейцев відмічає, що «Пізнання функцій слід розглядати як передумову розуміння головного в обліку – його призначення» [169, с.105] та підсумовує: «Враховуючи, що в теоретичному аспекті бухгалтерський облік є наукою методологічною, а в практичному – складовою управління економічною діяльністю підприємств, відношення держави до забезпечення потрібного наукового рівня його системи повинно стати пріоритетним» [169, с.108].

До цих пір, розвиток міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (а зараз – МСФЗ) визначався в першу чергу саме потребами облікового забезпечення глобальних ринків капіталів та розширення ринків пропозицій транснаціональних компаній. У зв’язку з цим, відмінності між міжнародними стандартами і національною системою обліку пов’язані з історично обумовленою різницею в кінцевій меті використання фінансової інформації. Фінансова звітність, підготовлена відповідно до МСФЗ, використовується переважно інвесторами, а також іншими підприємствами і фінансовими інститутами. Фінансова звітність, що складається відповідно до національної системи обліку, використовується переважно органами державного управління і статистики. Оскільки ці групи користувачів мають різні інтереси і різні потреби в інформації, принципи, покладені в основу складання фінансової звітності за МСБО чи П(С)БО, і визначають відповідно міжнародний та національний рівні облікових систем.

На міжнародний рівень облікових систем «давить» інститут інвесторів, які прагнуть вкладати капітал по всьому світу, де є більша доходність, і їх не цікавить чи це є реальний сектор економіки, чи так званий фінансовий чи “віртуальний”, в основі якого часто лежить завищена оцінка прибутку та активів. Бухгалтерський облік, базований на відображенні реальної економіки, в умовах міжнародної стандартизації втрачає перевагу у представленні певного уявлення про стан господарюючого суб’єкта.

За наслідками другої хвилі світової фінансової кризи, яку ми всі переживаємо, слід очікувати зміни в подальшому розвитку бухгалтерського обліку та звітності. На нашу думку, визначальною у цих змінах має стати орієнтація саме на “обслуговування реальної економіки”, а, відповідно і більш чіткі та підконтрольні процедури регламентації міжнародної та національних облікових систем.

На національному рівні облікових систем важливе сприйняття призначення бухгалтерського обліку «в обслуговуванні реальної економіки». Останнє вимагає цілеспрямованої діяльності керівників підприємств, галузевих міністерств, Кабінету Міністрів по створенню та постійному упорядкуванню і удосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення необхідною інформацією інституцій (управління) на всіх рівнях.

Отже, сучасність вимагає від теорії бухгалтерського обліку іншого змісту та місця системи бухгалтерського обліку в управлінських системах глобального світу. До системи бухгалтерського обліку слід відносити: методи та методики їх застосування за певними формами і технологіями; методологічне регулювання; інституціональне споживання та забезпечення. Привнесені нами, до класичного змісту цього питання, регуляторний та інституціональний рівні визначають мотивацію розвитку бухгалтерських облікових систем та її поділ за національними ознаками і галузевими підсистемами.

Певним підтвердженням необхідності нового теоретичного сприйняття змісту та місії облікової системи є розробка моделі забезпечення прозорості компанії Р.Дж. Екклза та С.А. Діпіази, яка передбачає необхідність запровадження нових Всесвітніх стандартів фінансової звітності з розширенням їх бази – галузевими стандартами, які і мають вирішити більшість проблем МСФЗ.

Ідею розробки Всесвітніх стандартів фінансової звітності та на їх базі галузевих стандартів автори вперше озвучили у фундаментальній праці «Майбутнє корпоративної звітності» [93], відзначаючи, що на хвилі банкрутства і скандалів виникла недовіра до змісту звітності і традиційних способів її підготовки.

Пропозиція авторів полягає в тому, що з метою підвищення прозорості і достовірності даних сучасна корпоративна звітність повинна базуватися на трирівневій моделі, в основі якої єдині і загальноприйняті принципи, далі – галузеві стандарти, які поглиблюють звітну інформацію та роблять її зіставною по галузі і, в кінці, рівень специфічної інформації (чинники вартості, специфічні для конкретної компанії (стра-

тегії, плани, підхід до управління ризиками, політика відносно винагороди, корпоративне управління і критерії оцінки діяльності)) (рис. 2.5) [93, с.8].

При цьому передбачається перехід інформації третього рівня на другий рівень, а другого – на перший. Крім того, завжди існує можливість оперативного введення додаткових елементів на третій рівень, тоді коли другий та, особливо, перший рівні підлягають процедурі професійної регламентації.

Щодо застосування стандартів першого рівня, розробники моделі зазначають, що на цьому рівні регулюючі органи всіх країн повинні дозволити компаніям, що використовують Всесвітні стандарти фінансової звітності, лістинг на біржах, які знаходяться в їх юрисдикції [93, с.40].

Третій рівень. Хоча створення чітких зовнішніх стандартів на інформацію третього рівня нереальне, цілком можуть бути розроблені загальні правила, що регламентують її зміст, і стандартний формат уявлення.



Рис. 2.5. Трирівнева модель забезпечення прозорості компанії за Р.Дж. Екклзом і С. А. Дініазою [93, с.36]

Робота в цьому напрямі вже проводиться. Так, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) Великобританії внесла на обговорення рекомендує зміни в формах оперативної і фінансової звітності компаній. Ця Рада підкреслює важливість розробки і розкриття як фінансових, так і не фінансових критеріїв діяльності, які є загальними для компаній в межах однієї галузі економіки. Якщо ринок визнає таку інформацію корисною, проте важко зіставною в розрізі галузі, інвестори можуть зажадати її галузевої стандартизації. Після цього інформація про даний чинник вартості перейде на другий рівень [346].

Другий рівень. Одним із ключових завдань при вдосконаленні галузевих підсистем бухгалтерського обліку та галузевих стандартів є врахування технологічних, економічних та інституціональних особливостей конкретних галузей господарювання. Очевидним проявом глобалізації є те, що підприємства, які працюють в рамках окремої галузі економіки, все частіше мають справу з конкурентами з інших країн. Потрібно порівнювати показники своїх підприємств із зарубіжними аналогами для оцінки конкурентного середовища. Ефективності від цього буде мало, якщо набір цифр в одному звіті не можна зіставити з набором цифр в іншому. Проте, як справедливо відмічають Екклз та Діпіаза, одного стандартного набору принципів бухгалтерського обліку для цього недостатньо. Необхідна додаткова інформація – як фінансова, так і нефінансова. Що стосується додаткової фінансової інформації, то її прикладом можуть слугувати такі показники, як прогнозований прибуток і вільні потоки готівки, які не розкриваються в жодній системі бухгалтерського обліку. Додаткова нефінансова інформація може включати такі критерії як інтелектуальний капітал і екологічна чистота виробництва. Методологія оцінки одного і того ж критерію може суттєво відрізнятися в окремих галузях. Так, для фармацевтичних компаній інтелектуальний капітал є більш цінним активом, ніж у телекомунікаційній галузі, де переважає ціннісна сутність таких активів, як маркетингові стратегії, бренди. Такі списки показників для кожної з галузей значно відрізняються один від одного, що свідчить на користь стандартів другого рівня [93, с.86].

Окрім вищезначеної моделі трирівневої корпоративної звітності, ознаки галузевої облікової підсистеми ми можемо спостерігати і в структурі та змісті МСФЗ.

Нині в системі міжнародних стандартів фінансової звітності діють кілька вузькоспеціалізованих стандартів, які в окремих професійних виданнях озвучені як галузеві [319]. Зокрема, такими стандартами визнаються:

МСФЗ 4 «Договори страхування» (IFRS 4 «Insurance Contracts»);
МСФЗ 11 «Договори будівельного підряду» (IAS 11 «Construction Contracts»);

МСФЗ 30 «Розкриття інформації банками і фінансовими установами» (IAS 30 «Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions»);

МСФЗ 41 «Сільське господарство» (IAS 41 «Agriculture»).

Проте, на нашу думку, в згаданих документах, йдеться про специфічний облік окремих об'єктів, тоді як галузеві стандарти мають встановлювати методичні засади загальної організації бухгалтерського обліку на підприємствах окремих галузей.

На питання, якими повинні бути стандарти другого рівня, ким розроблятися та на кого слід покласти контроль застосування, їх прихильники зазначають, що стандарти другого рівня повинні розроблятися представниками галузі на добровільній основі без будь-якої регламентації від МСФЗ. Розробниками мають виступити глобальні галузеві групи – професійні асоціації, в співпраці з іншими учасниками ланцюжка корпоративної звітності – аудиторськими фірмами, аналітиками та інвесторами [93, с. 81-82].

У світі такі галузеві групи вже створили те, що цілком можна вважати стандартами критеріїв другого рівня. Так, Товариство інженерів-нафтовиків і Всесвітній нафтовий конгрес спільно розробляли зведення принципів надання інформації про запаси нафти і пропонують їх компаніям для застосування, хоча і підкреслюють, що вони «не є обов'язковими».

Інший стандарт – Єдина система бухгалтерського обліку в готельній справі – передбачає застосування уніфікованої системи бухгалтерського обліку і звітності для готелів (Revenue Per Available Room – REVPAR [93,с.43].

Такі напрацювання, на нашу думку, визначають підходи для формування теорії галузевих стандартів.

Вже зараз ми можемо говорити про наявність певного методологічного забезпечення їх запровадження. Серед якого:

- **ідентифікація основних чинників вартості у кожній галузі економіки і розробка стандартних показників для них;**
- **забезпечення глобальної зіставності звітності за цими показниками в кожній окремій галузі.**

Екклз та Діпіаза вважають, що якщо кілька компаній-лідерів в окремій галузі можуть подати приклад іншим, то кілька передових галузей здатні закласти фундамент для створення стандартів другого рівня в інших секторах економіки [93, с.102].

Ми погоджуємося, що розробка цих стандартів – справа непроста і залишається велика кількість питань, відповіді на яких ще належить знайти. Наприклад:

– наскільки складною виявиться розробка систем і процедур, пов'язаних з підготовкою звітності за новими стандартами?;

– хто вирішуватиме, які групи отримають право розробляти ці стандарти і чи не будуть відкинуті від цього представники країн, які мають визначальний вплив на розвиток галузі у світі (наприклад Україна – в аграрній сфері)?;

– чи стануть стандарти другого рівня обов'язковими? Якщо так, то коли?;

– які технології необхідні для того, щоб зробити повнішу, якіснішу і кориснішу інформацію доступною для всіх?

Вирішення цих питань вимагає підключення до розробки стандартів другого рівня і представників країн–світових лідерів у тій чи іншій галузі. Визначальним є і наукове забезпечення цієї роботи та її організація під егідою ООН.

Звісно, розробка галузевих стандартів викличе значний резонанс в професійних та наукових колах. Однак, як зазначають з цього приводу прихильники галузевих стандартів, «ринок і втрата довіри з боку публіки поставлять на місце супротивників, які наполегливо заперечуватимуть стандарти і відмовлятимуться надавати інформацію другого рівня» [93, с.102]. З цим погоджується Л. Шнейдман, зазначаючи, що необхідність прийняття галузевих стандартів обліку не викликає сумнівів. «Завжди існує потреба, – пояснює автор, – в регулюванні специфічних питань у конкретних галузях діяльності. При цьому галузеві стандарти розкривають особливості застосування національних стандартів у конкретному секторі економіки. Вони не створюють систему, паралельну національним стандартам» [542]. «Галузеві стандарти, – доповнює таку позицію Л.П. Воробйова, – застосовуються відносно робіт, послуг, готової продукції певної галузі. Їх вимоги не повинні суперечити обов'язковим вимогам та загальним правилам і нормам обліку і звітності, розробленим Мінфіном» [61].

Практика запровадження галузевих стандартів обліку в межах загальнонаціональних стандартів вже визнана в США та в більшості країн.

Рекомендації, що містяться в керівництвах з бухгалтерського обліку для окремих галузей є інтерпретацією існуючих затверджених стандартів обліку і аудиту GAAP в США. Ці керівництва діють у специфічних обставинах, до яких відноситься приналежність підприємств

до певної галузі, а, отже, є такими, що відповідають основним положенням національних стандартів [558].

Отже, у США існує система вузькоспеціалізованих правил для багатьох галузей економіки. Зближення галузей економіки і формування її ширших секторів може ставити під сумнів можливість застосування спеціалізованого підходу, прийнятого в США. Однак загальні принципи поширюватимуться на всі галузі економіки, а стандарти, специфічні для конкретних галузей або видів діяльності, розроблятимуться на основі загальних принципів, з метою поглиблення інформації для управління та інвесторів.

В Росії нещодавно розроблена оновлена версія законопроекту «Про офіційний бухгалтерський облік» [164], частина 14 статті 19 якого дає право економічному суб'єкту, що має дочірні підприємства, розробляти і затверджувати свої стандарти, обов'язкові до застосування такими підприємствами. Це право може бути корисне для уніфікації облікової політики в рамках груп компаній, що консолідуються. Частина 1 статті 19 законопроекту передбачає систему нормативних актів у сфері регулювання галузевого бухгалтерського обліку, що представлено на рис. 2.6.

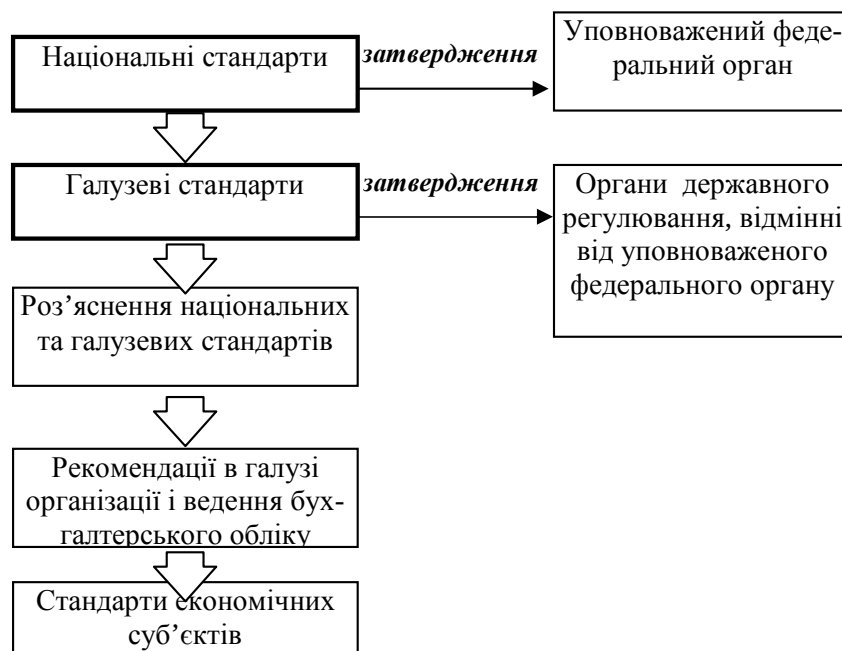


Рис. 2.6. Система нормативного регулювання галузевого обліку, що планується до запровадження у Російській Федерації

У цій піраміді не згадані Міжнародні стандарти фінансової звітності, які займають в ній місце над національними стандартами у разі ухвалення законопроекту «Про консолідовану фінансову звітність». Згідно зі статтею 18 законопроекту, МСФЗ повинні застосовуватися як основа для розробки національних і галузевих стандартів. Проте відповідно до частини 9 статті 25 проект національного стандарту може бути відхилений у разі його невідповідності потребам користувачів бухгалтерської звітності і (або) рівню розвитку науки і практики бухгалтерського обліку. Можна припустити, що національні стандарти можуть стати спрощеною версією міжнародних з поправкою на рівень розвитку науки і практики бухгалтерського обліку [164].

В проекті російського Закону [401] дано визначення галузевого стандарту обліку, як стандарту бухгалтерського обліку, затвердженого органом державного регулювання бухгалтерського обліку відмінним від уповноваженого федерального органу. Галузеві стандарти встановлюють особливості застосування національних стандартів в окремих видах економічної діяльності [401].

Отже, галузевим органам державного управління надане право участі в розробці методології бухгалтерського обліку в частині галузевих особливостей функціонування підприємств. Зокрема, затвердження національних стандартів бухгалтерського обліку знаходиться в компетенції уповноваженого федерального органу – Міністерства фінансів Російської Федерації.

При цьому інші органи державного регулювання, відмінні від Міністерства фінансів, наділені правом розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку та затвердження роз'яснень до них.

Про доцільність таких нововведень зауважує Л.П. Воробйова відзначаючи, що актуальність формування галузевих стандартів обліку зумовлена відсутністю регламентуючих методик (положень) по об'єктах обліку, а також порядку організації обліку в окремих установах [28].

Про необхідність окремого регулювання та врахування галузевих особливостей йдеться й у білоруському законі «Про бухгалтерський облік в республіці Білорусь» [32]. Зокрема, у статті 5 «Державне регулювання бухгалтерського обліку і звітності» зазначається, що загальне методологічне керівництво бухгалтерським обліком і звітністю в Республіці Білорусь здійснюється органом державного управління, на який Радою Міністрів Республіки Білорусь покладені обов'язки державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності – Міністерством фінансів Республіки Білорусь. Мінфін розробляє, погоджує і затверджує, в межах своєї компетенції, обов'язкові для виконання всіма орга-

нізаціями на території Республіки Білорусь: типові плани рахунків бухгалтерського обліку і інструкції по їх застосуванню; положення по бухгалтерському обліку і звітності; інші нормативні правові акти з питань бухгалтерського обліку і звітності [307].

Разом з тим, республіканські органи державного управління, підпорядковані Раді Міністрів Республіки Білорусь, що здійснюють регулювання і управління в певній галузі економіки, здійснюють методологічне управління бухгалтерським обліком і звітністю організацій відповідних галузей економіки. Такі органи приймають нормативно-правові акти по бухгалтерському обліку і звітності, що не суперечать нормативним правовим актам по бухгалтерському обліку і звітності Міністерства фінансів Республіки Білорусь.

Організації, керуючись законодавством Республіки Білорусь про бухгалтерський облік і звітність, нормативними правовими актами органів державного управління, регулюючих бухгалтерський облік і звітність, самостійно формують свою облікову політику виходячи з їх структури, галузевих та інших особливостей діяльності (рис. 2.7).

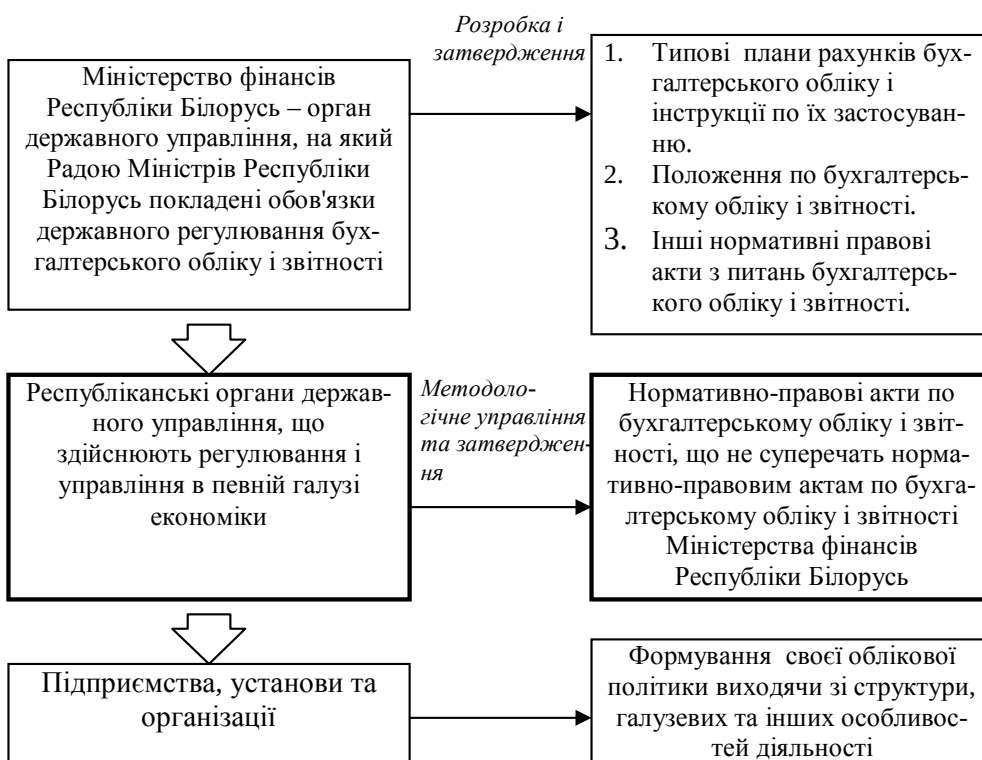


Рис. 2.7. Система нормативного регулювання національного та галузевого обліку в Республіці Білорусь [307].

Вивчення системи регулювання бухгалтерського обліку в Казахстані також засвідчує наявність державного галузевого рівня регламентації обліку [8]. Підхід Республіки Казахстан в цьому питанні узагальнено нами на рис. 2.8.

Натомість в Узбекистані розробку і поширення методичних рекомендацій галузевого характеру експертами ПРООН планується передати до компетенції професійного співтовариства [501].

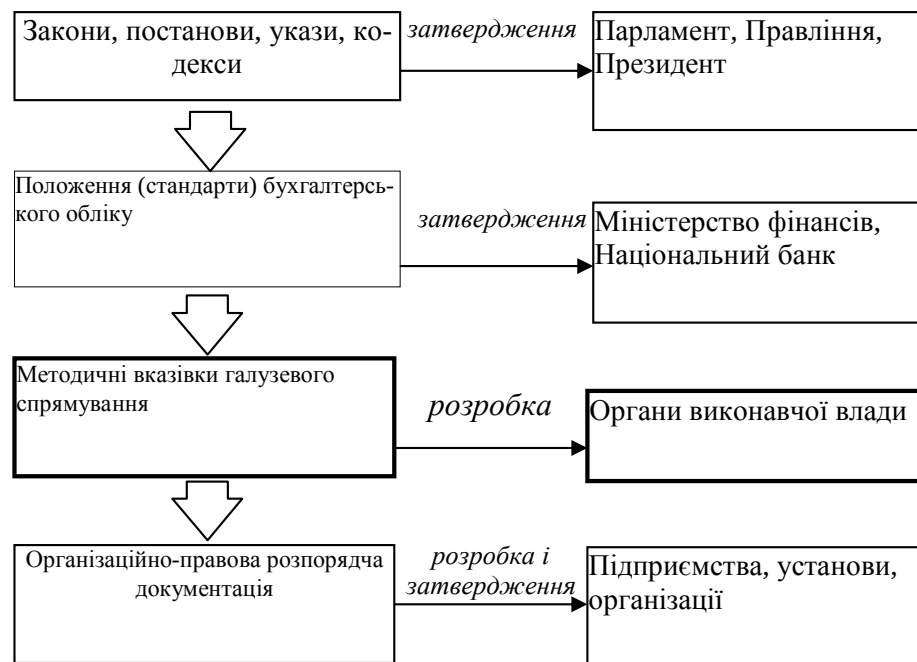


Рис. 2.8. Регулювання бухгалтерського обліку в Республіці Казахстан [8].

Отже, проведені дослідження свідчать, що у світі знайдено формулу (підхід) до вдосконалення системи бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Важливим кроком вперед в теоретичному плані стала розробка підходу до поділу системи міжнародної регламентації бухгалтерського обліку на рівні – всесвітній, галузевий та корпоративний.

Останнє засвідчує необхідність теоретичного обґрунтування запровадження галузевих стандартів обліку та звітності і в Україні. Необхідність запровадження галузевих стандартів обліку у вітчизняну практику особливо важливим є для сільського господарства як ключової галузі економіки України в світовому розподілі праці. Теоретичному обґрунтуванню цього процесу присвячені наші подальші дослідження.

2.2. Теоретичні засади побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки

У попередніх дослідженнях з'ясовано, що в різних галузях економіки фактори, які впливають на формування результатів діяльності, відрізняються кардинально. Ці фактори як частина предмета та об'єкта бухгалтерського обліку і визначають його галузеву спеціалізацію та формують галузеву облікову підсистему.

В цьому підрозділі буде розглянуто теоретичні аспекти формування підсистеми обліку в аграрній галузі на основі її спеціалізації за предметом та об'єктами бухгалтерського обліку, запитів від управління та розвитку аграрних інституцій.

За тлумачним словником предмет – це будь-яке конкретне матеріальне явище, що сприймається органами чуття; річ; те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність, об'єкт; логічне поняття, що становить зміст думки, пізнання. Об'єкт же трактується як матеріальний предмет пізнання та практичного впливу з боку людини (суб'єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього віддзеркалення [304].

Визначення предмета і об'єкта бухгалтерського обліку є фундаментом його теорії. В сучасній Україні дослідженню цих категорій присвячені роботи практично всіх провідних вчених з бухгалтерського обліку.

Зокрема, В.П. Швець зазначає, що предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і використанням, джерела формування та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві [536, с. 32]. При цьому, «предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називаються об'єктами. Під об'єктами обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення» [536, с. 31].

На думку М.Т. Білухи, предметом бухгалтерського обліку є капітал та його обіг у процесі виробництва, розподілу і частково споживання продукту, а також джерела утворення капіталу та використання його в господарській діяльності [21, с.47], а об'єктами бухгалтерського обліку на підприємстві є капітал, джерела його утворення, використання у процесах господарської діяльності [21, с.46-47].

Цікавою є позиція М.В. Кужельного та В.Г. Лінника, на думку яких термін «предмет» і термін «об'єкт», як правило, означають те саме [197, с.32].

Найбільше систематизовано зміст та поняття цих категорій в працях наукової школи ЖДТУ. Так, Н.М.Малюга, узагальнюючи дослідження інших вчених, дійшла висновку, що предметом бухгалтерського обліку є відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, у результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу та фінансових результатів підприємства, тобто вивчення того, що підлягає відображенню в бухгалтерському обліку. При цьому зазначає, що об'єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, які пов'язані з діяльністю підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати [219, с.64].

Колектив авторів у складі Ф.Ф. Бутинця, О.П. Войналович, І.Л. Томашевської підкреслює, що, оскільки бухгалтерський облік ведеться на конкретному підприємстві, то його предмет визначається діяльністю підприємства [37, с.14].

На нашу думку просто, а, відтак, геніально підійшов до розкриття сутності цих категорій Я.В. Соколов в бестселері «Основа теорії бухгалтерського обліку»: «Предмет бухгалтерского учета не «дан», а «задан» ему интересами лиц, участвующих в хозяйственных процессах» [474, с. 41]; «Объектами бухгалтерского учета выступают факты хозяйственной жизни» [474, с. 285]; «Обращаясь к объектам бухгалтерского учета, мы можем выделить две группы фактов состояния: средства и их источники» [474, с. 286].

Відтак, предмет бухгалтерського обліку, за Я.В. Соколовим, визначається інтересами інститутів, що беруть участь у господарському процесі. Такими інститутами є не тільки власник–менеджер чи держава (регулятор), а й, наприклад, галузеве управління. Останнє бере участь у господарських процесах через відпрацювання цінової, податкової політики, бюджетної підтримки тощо. В своєму визначенні Соколов мудро не обмежує зміст слова «задан» для категорії «предмет бухгалтерського обліку», лишаючи простір для розвитку бухгалтерської науки та практики.

Натомість можна спостерігати, як в наукових колах намагаються знайти «істину в останній інстанції» чи «розставити крапки над і» (мабуть грішимо цим і ми). Так, талановитий вітчизняний вчений С.Ф. Голов визначає: «В сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою).

Предметом бухгалтерського обліку як науки є історичні, сучасні та майбутні методологічні, організаційні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із відповідними елементами середовища, в якому він здійснюється» [73, с. 453].

З цим важко не погодитись. Проблема лише в розвитку інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, або його зорганізують на підприємстві. Як ми вже неодноразово доводили вище, стан таких інституцій у світі, а, особливо, в Україні такий, що може значно звузити теоретичне і практичне застосування понять «предмет» та «об'єкти» бухгалтерського обліку. Більше того, індивідуальне сприйняття лише окремими інституціями змісту цих категорій та його перенесення в нормативно-правові документи може значно звужувати місію, метод та завдання бухгалтерського обліку. Що ми і спостерігаємо в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та на практиці. Більше того, такі «обмеження» не сприяють і розвитку бухгалтерського обліку, бо вводять його в залежність від стану «зрілості» обмеженого числа інституцій.

Звідси можна зробити висновок, що предмет бухгалтерського обліку не «даний» тільки зовні (регулятором) чи з середини (власником), а «задається» інтересами ширшого загалу інституцій, інтереси яких є змінними і впливають із специфіки середовища, де здійснюються господарські процеси та із змін в глобальній економіці тощо.

На нашу думку, предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами інституцій. Зазначимо, запитами не тільки тих інституцій, які його регулюють та зорганізують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень.

Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об'єкти, відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідумів.

Запропоновані тлумачення та, головне, підхід до сутності облікового предмета та об'єктів посилює теоретико-практичну основу розвитку бухгалтерського обліку, в т.ч. і через запровадження галузевих стандартів та галузевої підсистеми бухгалтерського обліку.

Як ми вже зазначали, галузеве посилення розвитку бухгалтерської науки сприймається не всіма вітчизняними вченими. Останні готові поділяти думку К.Я Анджана «Бухгалтерський облік як наука ділить-

ся на теорію і галузевий облік. У теорії бухгалтерського обліку розглядаються питання про предмет, метод, організацію і техніку бухгалтерського обліку, вивчаються загальні його принципи, властиві обліку у всіх галузях і господарських одиницях. Галузевий облік відображає специфіку обліку у відповідних галузях, наприклад, облік в бюджетних організаціях, на промислових підприємствах, в сільському господарстві, торгівлі, постачанні, будівництві і т.д.» [7, с. 12].

Проте практика застосування галузевих стандартів в США та ЄС означення галузевих особливостей в МСФЗ (описані нами в попередньому підрозділі), засвідчує необхідність розширення теоретичних уявлень про основи бухгалтерського обліку (його предмет, об'єкти, систему і тому подібне) саме галузовими аспектами.

У США про врахування галузевої специфіки обліку в сільському господарстві при застосуванні загальноприйнятих там принципів бухгалтерського обліку (GAAP US) та аудиту (GAAS) свідчить існування окремого «Керівництва з аудиту та бухгалтерського обліку: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи» (остання редакція від 1 травня 2008 року) [558], яке підготовлене Спеціальним Комітетом Агробізнесу Американського Інституту Сертифікованих Публічних Бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), однієї з найчисленніших та найбільш впливових професійних бухгалтерських організацій у світі⁶.

Це Керівництво встановлює рекомендації по застосуванню загальноприйнятих принципів аудиту при здійсненні перевірок і підтвердженні фінансової звітності сільськогосподарських виробників та кооперативів, а також рекомендації і пояснення принципів і практики фінансового обліку і звітності для сільськогосподарських виробників та кооперативів.

Вітчизняна наукова та професійна бухгалтерська спільнота також не може стояти осторонь цих процесів. Визначальна роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності, реалізації експортного потенціалу держави, а також специфіка, пов'язана з використанням у господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, ставить специфічні вимоги до галузевого бухгалтерського обліку як інформаційної системи, що має проводити достовірну діагностику стану життєво важливих галузей національної економіки.

Діючі підходи до регулювання на державному рівні бухгалтерського обліку не сприяють реалізації місії аграрного сектору економіки, який справедливо оцінюється політиками, вченими і практиками як

⁶ Сьогодні членами Інституту є близько 340 тис. фахівців.

базова складова національної економіки, що покликана відігравати ключову роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України.

До специфічних особливостей аграрного сектору економіки, що потребують розробки окремих облікових технологій, зокрема, але не виключно, відносяться:

- *біологічна складова економічного процесу*, відповідно до якої саме родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку. Це зумовлено насамперед використанням природного феномену, яким є придатні для здійснення сільськогосподарської діяльності землі – унікальний, відтворюваний, обмежений в просторі засіб виробництва і предмет праці;

- *соціальна складова* і неоціненна суспільна значимість сільськогосподарської продукції, що апіорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не стільки на отримання максимального прибутку, скільки на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві, в основі якого в першу чергу лежить задоволення життєвих потреб суспільства, забезпечення соціальної стабільності і сталого розвитку сільських громад та підвідомчих їм територій;

- *місія забезпечення продовольчої, екологічної та енергетичної безпеки* світу в умовах участі України в Світовій організації торгівлі (далі – СОТ), що вимагає здійснення активної інформаційної політики, спрямованої на підвищення ефективності і конкурентоспроможності виробництва та реалізацію Україною свого значного аграрного експортного потенціалу.

Без належного інформаційного представлення цих особливостей аграрний сектор, як складова національної економіки, не зможе повною мірою забезпечити збереження та примноження унікальних земельних та біологічних ресурсів, інвестиційної привабливості суб'єктів господарської діяльності і сільських територій, конкурентоспроможності національного аграрного виробництва в світовій господарській системі.

Проте наші дослідження засвідчили недостатність наукового забезпечення вирішення вищезначених питань.

Навіть у радянській школі бухгалтерського обліку питання теорії аграрного бухгалтерського обліку було другорядним. Ми вивчили десятки підручників [29, 48, 69, 50, 82, 83, 87, 163, 292, 364, 465, 506] і тільки в Г.І. Грінмана знайшли теоретичне обґрунтування об'єктів аграрного бухгалтерського обліку.

Предметом обліку Г.І. Грінман виділяє «господарські засоби, джерела їх формування та кругообіг засобів в процесі виконання пла-

нів підприємства, організації і їх об'єднаннями...Але бухгалтерський облік відображає лише ті сторони господарської діяльності підприємства, які мають вартісну форму. Це і визначає об'єкти бухгалтерського обліку» [83, с.15]. Об'єкти бухгалтерського обліку залежать від галузевих особливостей господарства [83, с.24]. Розглядаючи об'єкти бухгалтерського обліку, Г.І. Грінман наводить їх класифікацію для сільськогосподарських підприємств у розрізі господарських засобів та джерел їх утворення (додатки 3, И).

В сучасній Україні наукове означення об'єктів аграрного бухгалтерського обліку ми знаходимо в працях Г.Г. Кірейцева, Л.К. Сука, М.Ф. Огійчука, М. Палюха, В.Б. Моссаковського, М.М. Коцупатрого, О.О. Канцурова та ін.

Окремим питанням екологічного обліку та обліку земель сільськогосподарського призначення присвячені роботи Н.М. Малюги, В. Чудовця, О.В. Вороновської, І. Замули та ін.

Слід відмітити посилення впевненості науковців у формуванні теоретичних основ аграрного бухгалтерського обліку після прийняття МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Так, В.Б. Моссаковський. констатує: «Вихід у світ МСФО 40 «Сільське господарство» поставило перед бухгалтерами України вибір або продовжувати запровадження іноземної облікової технології, зокрема оцінки активів за справедливою вартістю, або застосувати власну невідому іноземним спеціалістам методику обліку та звітності, адже сільськогосподарські підприємства не тільки ведуть облік витрат і калькуюють собівартість продукції, а і складають звітність за формою 50-сг, чого немає у розвинених країнах. Відповідно до цього слід вивчити доцільність прийняття на рівні уряду України постанови щодо широкого запровадження міжнародних стандартів чи проаналізувати належним чином досягнення підприємств України та залишити ті з них, які краще відповідають умовам нашої країни» [274, с.30].

О.О. Канцуров, досліджуючи біологічні активи як специфічні об'єкти обліку, робить висновок: «Міжнародний стандарт визначає, що біологічним активом є жива тварина або рослина. На наш погляд, це визначення не тільки не розкриває зміст терміну, але й не конкретизує об'єкт обліку і вносить плутанину, бо є всеосяжним, оскільки за таким визначенням біологічними активами є вся флора і фауна Землі. Таке визначення характеризує тільки першу складову терміну – “біологічний” і зовсім ігнорує другу, але не менш важливу складову “актив”. Об'єктом бухгалтерського обліку є актив незалежно від його форми: матеріальної, нематеріальної чи біологічної» [152, с. 146].

Професори М.Ф. Огійчук та Л.К. Сук в своїх дослідженнях більше звертають увагу на галузеву специфіку обліку виробництва – як процесу біологічних перетворень [316, с. 24-23; 489, с. 128-134].

Щодо обліку земель та екологічних витрат, Г.Г.Кірейцев відмічає, що «Землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив в системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [168, с.207].

В. Чудовець зазначає, що «Земля виступає особливим об'єктом обліку з певними властивими тільки їй характеристиками, що вимірюються у кількісних і якісних показниках, а також має вартісну оцінку» [531, с. 108].

Н.М. Малюга та І. Замула, досліджуючи специфіку екологічних витрат, доводять, що: «Основним елементом організації бухгалтерського обліку екологічних витрат є визначення об'єктів аналітичного обліку...Для бухгалтерського відображення екологічні витрати доцільно поділяти за двома ознаками: за видами діяльності та за характером впливу на навколишнє природне середовище...» [220, с. 39-41].

Вищезначені дослідження формують науково-теоретичну базу аграрного бухгалтерського обліку. Проте, через певну вибірковість об'єктів дослідження та несистемність, вони не можуть слугувати фундаментом теорії бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки.

Комплексно (системно) окреслити сучасні особливості агропромислового виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку спробував М. Палюх: «Вивчення досвіду ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах України та діючих інструктивних матеріалів показало всю складність організації, його відмінність від обліку в інших галузях народного господарства». Серед цих відмінностей автор виділяє землю, як головний засіб виробництва, живі організми, вплив природних факторів, сезонність та просторовість виробництва, внутрішнє відтворення активів, різноманітність форм господарювання....» [428, с. 111-114]. Проте М. Палюх не надав своїм дослідженням теоретичного обґрунтування.

На нашу думку, «перший камінь у фундамент» сучасної теорії бухгалтерського обліку аграрного сектору заклав Г.Г. Кірейцев, який побачив та виділив в ній «біологічну метафору»: «Біологічний аспект сприйняття об'єктів обліку сільськогосподарського виробництва важливий не тому, що створюються штучні умови обчислення кінцевих фінансових результатів ще на стадії виробництва (“ефект чемпіона – легкоатлета, який не прийняв участі у фіналі змагань”). Такий аспект важливий тому, що теоретичною основою формування облікових показників є “Біологічна метафора”, як підґрунтя прогресивної інституціональної економічної теорії. Доречним тут згадати про звинувачення Фрітцфом Капра, висловленим на адресу представників неокласичної економічної теорії, які не в змозі визнати, що економіка не більш ніж одна

із сторін цілісної екологічної і соціальної структури. Це жива система, що охоплює людей, які безперервно взаємодіють один з одним та із природними ресурсами, причому більша частина останніх є живими організмами (наведено за Д. Ходжсоном) [515]. Облік біологічних активів за Г.Г. Кірейцевим є першим кроком на шляху створення галузевої системи бухгалтерського обліку» [168].

У розвиток попередніх досліджень нами проведено наукове означення специфіки предмета та об'єктів бухгалтерського обліку, виходячи з визначальності в цьому «біологічної метафори», теорії фізичної економії, «живої економіки» та специфічних відносин власності, соціальної інфраструктури (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Специфіка предмета та об'єктів обліку в підсистемі аграрного бухгалтерського обліку

Предмет	Об'єкти
Процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та примноженням фізичного капіталу та біологічних активів («жива» економіка)	Виробництво, використання та примноження: - земельного капіталу - еколого-природоохоронного капіталу - біологічних активів - енергетичних активів - (в т.ч. сільськогосподарської продукції) - виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції
Специфічні господарські процеси	- Відносини власності, в т.ч. - майнові - земельні - Спеціальні режими оподаткування: - ФСП - ПДВ - Земельний податок тощо - Державна (бюджетна) підтримка за програмами - Формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо)
Процеси зміни активів, формування фінансових результатів діяльності	Формування та розподіл результатів сільськогосподарської та іншої діяльності
Специфічні організаційні процеси	Особливості: - приватизації майна та землі; - організації різноманітних форм господарювання (від сімейних форм до холдингів); - формування соціальної інфраструктури; - формування людського капіталу; - формування природоохоронної та екологічної інфраструктури

Перш за все, слід відзначити розуміння того, що аграрна система бухгалтерського обліку базується на його загальній теоретичній основі, тому ми говоримо про аграрну підсистему бухгалтерського обліку та аграрну складову облікової теорії. Як видно з табл. 2.1, за змістом обсяг цієї складової є досить значним.

Відмінною від інших галузей економіки, складовою предмета аграрної підсистеми бухгалтерського обліку є специфічні організаційні та господарські процеси, визначені особливостями соціально-правових відносин, процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та використанням і примноженням фізичного капіталу, процеси, що впливають на формування фінансових результатів діяльності та зміну активів і капіталу.

Об'єктами аграрного бухгалтерського обліку є складові його предмета. Ці складові визначені і окремо відображаються в обліковій системі, виходячи із запитів користувачів на бухгалтерську інформацію.

Найбільш важливими є об'єкти обліку так званої «живої» економіки. Значимість цих об'єктів обліку є визначальною не тільки для сільгосппідприємств, а й для України – в її місії в глобальному світі. На відміну від інших галузей економіки, аграрна економіка є антиентропійною, відновлювальною за природними характеристиками. В найближчому майбутньому саме аграрний сектор реалізовуватиме місію продовольчої та енергетичної безпеки світу. Останнє визначає і значимість бухгалтерського обліку об'єктів «живої» економіки, про що йтиметься далі.

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів, визначенням фінансових результатів господарської діяльності, приватизацією майна та землі, формуванням людського капіталу, соціальної інфраструктури села тощо. Всі ці процеси є окремими об'єктами обліку для задоволення запитів на інформацію щодо них різноманітних користувачів (від простих селян і до ООН) (див. табл. 2.1).

Реформування аграрного сектору економіки України проводилось за окремим законодавством. На виконання грудневого 1999 р. Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» [499] на базі колишніх колективних сільськогосподарських підприємств (КСП) створено різноманітні ринкові форми господарювання (табл. 2.2). Майже 6 мільйонів селян отримали майно в натурі для індивідуального чи спільного використання, або майнові свідоцтва для спільної передачі майна в оренду. Майже 7 мільйонів селян отримали державні акти на право

власності на земельну ділянку та право вибору: обробляти землю самостійно або передати її в оренду.

Таблиця 2.2

Трансформація аграрних формувань та означення на підставі специфічних відносин власності нових об'єктів обліку*

№ п/п	Показник	Станом на 01.01.2007р.
1	2	3
1.	Створено на базі колишніх КСП формувань, од.	16104
	У тому числі:	
	фермерські господарства	1834
	приватні підприємства	3669
	господарські товариства	7890
	сільськогосподарські кооперативи	2315
2.	Потенційні аналітичні об'єкти обліку	
	Кількість жителів, які отримали майнові свідоцтва, осіб	5755606
	Кількість жителів, які отримали державні акти на право власності на земельну ділянку, осіб	6801890
3.	Нові об'єкти обліку	
	У тому числі:	
	Орендномайнові відносини: Сума орендної плати, яка належить до виплати за договорами оренди, тис.грн.	61623
	Орендоземельні відносини: сума орендної плати за землі згідно з договорами, тис.грн.	2288421

* За даними Міністерства аграрної політики України

Ці процеси вимагали, та вимагають і зараз, організації специфічного облікового забезпечення як самих процесів приватизації майна та землі, так і відносин щодо його подальшого використання: формування статутних фондів, власного капіталу новоутворених агроформувань; організації орендних відносин та формування інших об'єктів обліку (див. табл. 2.1).

Відділ методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН на державному рівні брав участь у розробці облікового забезпечення реалізації Постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2001 р. № 177 «Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки» [385] та в розробці відповідних рекомендацій до неї, що затверджені наказами Міністерства аграрної політики України.

Крім того, для організації обліку відносин власності, що притаманні виключно аграрному сектору економіки, нами підготовлено: практичний посібник «Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах» [45]; навчальний посібник «Організація обліку відносин власності» [322] та «Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування» [421].

Іншими важливими, та відмінними від інших галузей економіки, є об'єкти обліку спеціальних режимів оподаткування та державної бюджетної підтримки в аграрній сфері (див. табл. 2.1 та табл. 2.3). Бухгалтерське забезпечення процесів податкової та бюджетної підтримки виробництва вимагає нової аналітичної побудови обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Таблиця 2.3

Об'єкти обліку державної підтримки та спеціальних режимів оподаткування сільського господарства України у 2008 році*, млн. грн.

№ п/п	Об'єкти обліку (показники)	Сільськогосподарські підприємства – всього	У т.ч. фермерські господарства
1	2	3	4
1	Отримано коштів державної підтримки		
	За рахунок бюджетних дотацій – всього	3343,8	469,5
	У тому числі:		
	для підтримки виробництва продукції рослинництва	1094,2	265,4
	для розвитку тваринництва	1218,4	78,2
	для здійснення заходів з відтворення водних живих ресурсів	0,8	0,0
	за іншими видами (напрямами) державної підтримки	1030,4	125,9
2	Заощаджено за рахунок податку на додану вартість – всього	2405,5	222,8
	У тому числі:		
	для підтримки виробництва продукції рослинництва	828,1	151,3
	для розвитку тваринництва	1577,4	71,5
	у тому числі за:		
	ВРХ	248,2	н/д
	свиней	375,9	н/д
	птицю всіх видів	177,7	н/д
	молоко	715,2	н/д
	за інше	34,2	н/д
3	Заощаджено коштів за рахунок ФСП	1900,0	н/д

*За даними Державного комітету статистики України

Для організації такого обліку нами підготовлено: навчальний посібник «Облік державної підтримки агропромислового виробництва» [308], Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК [246], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку і оподаткування використання бюджетних коштів на закладення та вирощування багаторічних насаджень АПК [244], Методичні рекомендації з облікового забезпечення нарахування і сплати податку на додану вартість сільськогосподарськими і переробними підприємствами [247], Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників [242], Методичні рекомендації щодо обліково-фінансового та правового забезпечення закладення, догляду та списання багаторічних насаджень [258].

Відмінними від інших сфер господарської діяльності є процеси створення в аграрному секторі економіки таких особливих нематеріальних активів як сорти рослин та породи тварин. Означення та організація обліку таких об'єктів запропонована нами в навчальному посібнику «Нематеріальні активи в роботі підприємств» [289] та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах [108].

Відмінним від інших галузей економіки є відображення в обліку аграрних підприємств процесу формування результату від сільськогосподарської діяльності. Специфічний підхід до цього визначений нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство». Рекомендації щодо організації побудови обліку визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності розроблені нами в навчальному посібнику «Облік сільськогосподарської діяльності» [313].

Новими об'єктами обліку сільськогосподарських підприємств мають бути, а по деяких агроформуваннях вже є, витрати на формування людського капіталу та соціальної інфраструктури села. Особливості або відмінності таких об'єктів обліку визначаються потребою організації більшого контролю за ними з боку агроформувань та держави. Як видно з табл. 2.4, в Україні менше 10 відсотків сільського населення є штатними працівниками сільськогосподарських підприємств. В той же час в структурі доходів домогосподарств більше половини займає заробітна плата від сезонних робіт на сільгосппідприємствах. Процеси урбанізації найближчим часом дану проблему не вирішать. Її вирішення можливе за рахунок розвитку кооперативного руху на селі, інших форм працевлаштування сільського населення, що потребуватиме від агроформувань нового облікового забезпечення цих процесів.

Вищезначені об'єкти обліку безперечно визначають специфічність, особливість побудови бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Разом з тим, визначальними для теорії та практики як українського, так і світового аграрного бухгалтерського обліку є предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, що пов'язані з процесами біологічних перетворень рослин і тварин та з процесами використання і примноження фізичного капіталу. Саме останні асоціюють аграрну економіку з «живою» економікою. Економікою, яка характеризується господарськими процесами з живими організмами – рослинами, тваринами, землею (сільськогосподарського призначення), продовольчо-енергетичними запасами, природоохоронними комплексами тощо.

Таблиця 2.4

Динаміка сільської інфраструктури та людського капіталу
України*

Показник	2006	2007	2008
1	2	3	4
1. Доходи населення, млрд. грн.	472,1	623,3	856,6
2. Середньомісячна заробітна плата, грн.			
- всього	1212	1554	2017
в т.ч. працівників сільського господарства	581	771	1101
3. Сільські населені пункти, од.	28562	28540	28404
4. Сільське населення, млн. чол.	15,0	14,9	14,6
5. Середній розмір домогосподарств, осіб	2,6	2,5	н/д
6. Структура грошових доходів домогосподарств, 100%			
з них:			
6.1. заробітна плата	55,3	55,1	н/д
6.2. пенсії, інші допомоги	27,0	28,0	н/д
6.3. від продажу с/г продукції	4,4	5,0	н/д
7. Кількість штатних працівників с/г підприємств, млн. осіб			
Всього	1,2	н/д	н/д
в т.ч. дипломовані спеціалісти	0,2	н/д	н/д
з них з повною вищою освітою	0,1	н/д	н/д

*Дані Державного комітету статистики України.

Серед об'єктів бухгалтерського обліку вітчизняної «живої» економіки найбільшу питому вагу займають біологічні активи рослинництва. Як видно з табл. 2.5 вітчизняна аграрна економіка має значний потенціал нарощування поточних біологічних активів рослинництва. Серед об'єктів бухгалтерського обліку виділяються не тільки окремі види рослин, які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або інших вигод, а й окремі поля в розрізі певних культур, окремі ділянки посівів за центрами відповідальності тощо.

Таблиця 2.5

**Динаміка поточних біологічних активів рослинництва
в розрізі посівних площ***

Показник	1990 р.		2000 р.		2008 р.	
	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%
1	2	3	4	5	6	7
Уся посівна площа	32406	100,0	27173	100,0	27133	100,0
Зернові та зернобобові культури	14583	45,0	13646	50,2	15636	57,6
Технічні культури	3751	11,6	4187	15,4	6778	25,0
Картопля і овоче-баштанні культури	2073	6,4	2277	8,4	1967	7,2
Кормові культури	11999	37,0	7063	26,0	2752	10,1

*Дані Державного комітету статистики України.

Неабиякий потенціал вітчизняна аграрна галузь має і для вирощування довгострокових біологічних активів рослинництва, де також спостерігається різноманітність об'єктів обліку в розрізі садів, виноградників, ягідників, лісових насаджень тощо.

Важливе місце в аграрній економіці займають біологічні активи тваринництва. В Україні продовжується скорочення поголів'я тварин не тільки на сільськогосподарських підприємствах, а й в господарствах населення (табл. 2.6). Разом з тим, природно-кліматичні умови дозволяють вирощувати кожному підприємству практично всі види продуктивних тварин, що зумовлює різноманітність об'єктів обліку ще і за віковими групами, центрами відповідальності тощо.

Різнорманітність об'єктів обліку біологічних активів, за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи», подвоюється у зв'язку з можливістю застосування оцінки таких активів як за справедливою вартістю, так і за первісною вартістю.

Таблиця 2.6

**Динаміка біологічних активів тваринництва
сільськогосподарських підприємств***
(на кінець року, тисяч голів)

Показник	1990 р.		2000 р.		2008 р.	
	усього	у т.ч. с/г підприємства	усього	у т.ч. с/г підприємства	усього	у т.ч. с/г підприємства
1	2	3	4	5	6	7
Велика рогата худоба	24623,4	21083,3	9423,7	5037,3	5079,0	1720,1
у тому числі:						
корови	8378,2	6191,6	4958,3	1851,0	2856,3	624,3
Свині	19426,9	14071,2	7652,3	2414,4	6526,0	2730,9
Вівці та кози	8418,7	7165,5	1875,0	413,3	1726,9	300,1
Коні	738,4	700,9	701,2	114,8	465,8	54,9
Птиця	246104,2	132966,6	123722,0	50557,3	177555,9	87973,7
Бджоли, тис. сімей	3515,1	987,8	2849,3	191,3	3250,3	126,6

*Дані Державного комітету статистики України.

Крім того, в обліку малих та середніх сільськогосподарських підприємств (які не поділяють облік на фінансовий та управлінський) при запровадженні П(С)БО 30 виникає необхідність збереження існуючої до цього системи виробничого обліку також в розрізі різноманітних об'єктів обліку сільськогосподарського виробництва з метою забезпечення запитів управління та державної звітності (табл. 2.7). Зазначимо також, що виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється за відмінними від інших галузей технологіями та має природно-просторовий та сезонний характер, що також має специфічне облікове відображення.

Проблеми обліку біологічних активів та шляхи їх вирішення будуть розглянуті в розділі 5 цієї монографії. Як результат досліджень цього підрозділу, для нас важливим є означення біологічних активів та сільськогосподарського виробництва як специфічних об'єктів обліку «живої» економіки.

До об'єктів обліку «живої» (аграрної) економіки ми також відносимо і сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи,

які являють собою живу, енергетичну цінність за ознаками теорії фізичної економії.

Як видно з табл. 2.8 та 2.9, сільськогосподарські підприємства України мають значний потенціал у виробництві продукції рослинництва. В світовому виробництві зерна частка України у 2008 р. становить близько 3 %, ріпаку – 6, насіння соняшнику – 15 % [24].

Таблиця 2.7

Зведена структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах України*
(відсотків)

Показник	1990 р.			2008 р.		
	усього	у тому числі		усього	у тому числі	
		у рос-лин-ництві	у тва-рин-ництві		у рос-лин-ництві	у тва-рин-ництві
1	2	3	4	5	6	7
Витрати на оплату праці	33,6	35,2	32,3	10,7	10,2	11,8
Відрахування на соціальні заходи	4,2	8,7	0,6	2,6	2,5	2,8
Матеріальні витрати, які увійшли в собівартість продукції	49,4 100,0	40,9 100,0	56,2 100,0	70,4 100,0	67,9 100,0	75,9 100,0
у тому числі						
насіння і посадковий матеріал	13,7	37,4	x	12,0	18,2	x
корми	52,1	x	82,2	24,6	x	71,8
інша продукція сільського господарства	5,3	7,3	4,1	2,8	0,9	6,7
міндобрива	9,0	24,5	x	17,1	26,0	x
нафтопродукти	5,1	9,9	2,4	16,2	22,2	4,7
електроенергія	1,4	1,3	1,5	2,4	1,5	4,0
паливо	0,7	0,8	0,7	1,5	1,4	1,7
запчастини, ремонтні і будівельні матеріали	6,0	8,4	4,6	6,9	8,6	3,6
оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями	6,7	10,4	4,5	16,5	21,2	7,5
Амортизація основних засобів	9,8	11,8	8,2	5,1	5,6	3,9
Інші витрати	3,0 100,0	3,4 100,0	2,7 100,0	11,2 100,0	13,8 100,0	5,6 100,0
з них орендна плата						
за земельні частки (паї)	–	–	–	51,0	60,7	x
за майнові паї	–	–	–	1,0	1,0	1,1

*За даними Державного комітету статистики України.

Таблиця 2.8

Виробництво основних сільськогосподарських культур на сільськогосподарських підприємствах України*, тис.тонн

Показник	1990 р.	2000 р.	2008 р.
1	2	3	4
Зернові та зерно-бобові культури	49563,8	19964,2	42094,2
Картопля	4793,6	276,7	436,8
Овочі	4872,1	986,3	1108,6
Плоди та ягоди	1347,1	264,1	231,7

*За даними Державного комітету статистики України.

Продуктивність (урожайність) вітчизняного виробництва засвідчує далеко не повне використання його потенціалу. Торгівля як на світових, так і внутрішньому ринках вимагає організації збереження продукції, а, отже, дієвої організації відповідного обліку та контролю за об'єктами.

Таблиця 2.9

Динаміка та зміна структури виробництва технічних культур в Україні*

(усі категорії господарств, тис. тонн)

Показник	1990 р.	2000 р.	2008 р.	
			тис. тонн	до 1990р., %
1	2	3	4	5
Цукрові буряки (фабричні)	44264,5	13198,8	13437,7	30,4
Олійні культури – всього	2814,2	3664	10271,6	365,0
у тому числі:				
соняшник	2570,8	3457,4	6526,2	253,9
соя	99,3	64,4	812,8	818,5
ріпак	130,2	131,8	2872,8	2206,5
Льон-довгунець (волокно)	108,1	8,3	3	2,8
Коноплі (волокно)	6,5	1,5	0,2	3,1
Тютюн	12,4	3	0,2	1,6
Хміль	5,5	0,7	0,9	16,4

*Дані Державного комітету статистики України.

Аналогічне облікове забезпечення зорганізовується і по обліку продукції тваринництва. Зазначимо лише, що в цій підгалузі аграрної

економіки важливе значення має виробництво, а відтак і облікове забезпечення виробництва – гною, як основи органічних добрив та альтернативної органічної енергетики. Проте в Україні зберігається тенденція до спаду виробництва продукції тваринництва (табл.2.10).

Таблиця 2.10

Вирощування худоби та птиці у живій вазі*

(усі категорії господарств, тис. тонн)

Показник	1990 р.	2000 р.	2008 р.
1	2	3	4
Вирощено – всього	6465,0	2278,0	2614,3
у тому числі			
велика рогата худоба	3248,1	1090,1	705,6
свині	2097,8	841,8	770,4
вівці та кози	99,3	39,0	36,3
коні	19,2	14,4	20,8
кролі	60,5	27,8	26,1
птиця	940,1	264,9	1055,1

*За даними Державного комітету статистики України.

Враховуючи вищевикладене зазначимо, що теоретико-методологічне забезпечення обліку сільськогосподарської продукції слід вибудовувати з позицій теорії фізичної економії, враховуючи її антиентропійну сутність та, звідси, значимість для людства (табл. 2.11).

Відмінність від інших галузей, об'єктів обліку аграрної («живої») економіки спостерігається у співвідношенні статей бухгалтерського обліку стандартизованої форми 1 «Баланс».

У табл. 2.12 і 2.13 та на рис. 2.9 для наукового означення частки об'єктів бухгалтерського обліку «живої» економіки в розрізі статей активу балансу ми скористались річною бухгалтерською звітністю сільськогосподарських підприємств як джерела, що офіційно подається до органів державної статистики України. Слід зазначити, що в період з червня по листопад частка зазначених активів у валюті балансу є більшою. Проте, навіть і станом на 31 грудня (чи 01 січня) частка «живих», а, відтак, відмінних від інших галузей, активів, в балансах сільгосп підприємств є суттєвою.

Вибір нами для аналізу кращих за виробничими показниками відкритих акціонерних товариств (табл. 2.12) мотивований тим, що в таких підприємствах не тільки збережені, а й примножуються майнові комплекси (основні засоби). Навіть за таких позитивних умов, частка «живих» активів складає половину валюти балансу аналізованих відкритих акціонерних товариств.

Таблиця 2.11

Виробництво основних антиентропійних та ентропійних видів продукції в Україні*

Показник	2006 р.	2007 р.	2008 р.
1	2	3	4
I. Антиентропійні види продукції:			
- Яловичина і телятина, свіжі (парні) чи охолоджені, тис. т	156	160	128
- Яловичина і телятина, морожені, тис. т	43,9	61,5	39,4
- Свинина свіжа (парна) чи охолоджена, тис. т	130	179	156
- Свинина морожена, тис. т	25,4	24,0	14,2
- М'ясо і субпродукти харчові свійської птиці, свіжі чи охолоджені, тис. т	327	458	572
- М'ясо і субпродукти харчові свійської птиці, морожені, тис. т	90,5	90,1	82,3
- Олія соняшникова нерафінована, тис. т	2080	2228	1867
- Молоко оброблене рідке, тис. т	818	859	801
- Масло вершкове, тис. т	104	100	84,8
- Спреди та суміші жирів, тис. т	71,1	83,8	80,8
- Борошно, тис. т	2696	2908	3030
- Вироби хлібобулочні, тис. т	2160	2034	1978
- Цукор білий кристалічний, тис. т	2592	1867	1571
II. Ентропійні види продукції:			
- Вугілля готове, млн. т	61,7	58,9	59,5
- Нафта сира, млн. т	3,3	3,3	3,2
- Газ природний, млрд. т ³	20,1	20,2	20,6
- Руди і концентрати залізні неагломеровані, млн. т	74,0	77,9	72,7

*Дані Державного комітету статистики України.

Частка таких активів у балансах підприємств Київщини, що є правонаступниками колишніх КСП та орендують значну частину майна – сягає понад 70 % (табл. 2.13).

Частка об'єктів бухгалтерського обліку "живої" економіки в розрізі статей активу балансу* в сільськогосподарських відкритих акціонерних товариствах (станом на 31.12.2008 року)

Статті балансу	Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства	
	Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства		Відкриті акціонерні товариства	
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
Необоротні активи, всього	16137,0	50,9	23706,0	52,1	21986,0	36,2	3549,0	38,8	20018,0	43,7		
у тому числі:												
нематеріальні активи												
основні засоби	13203,0	41,7	16171,0	35,5	21242,0	35,0	2456,0	26,9	17585,0	38,3		
довгострокові біологічні активи	2690,0	8,5	7302,0	16,0	744,0	1,2	946,0	10,3	2433,0	5,3		
інші необоротні активи	244,0	0,8	233,0	0,5			147,0	1,6				
Оборотні активи, всього	15554,0	49,1	21796,0	47,9	38753,0	63,8	5597,0	61,2	25837,0	56,3		
у тому числі:												
виробничі запаси*	725,0	2,3	3446,0	7,6	584,0	1,0	1653,0	18,1	2858,0	6,2		
поточні біологічні активи	4025,0	12,7	3807,0	8,4	3956,0	6,5	1490,0	16,3	3084,0	6,7		
незавершене виробництво	2009,0	6,3	3628,0	8,0	7436,0	12,2	1100,0	12,0	7438,0	16,2		
готова продукція	4867,0	15,4	6529,0	14,3	7035,0	11,6	91,0	1,0	10030,0	21,9		
товари		0,0	7,0	0,0	47,0	0,1		0,0		0,0		
дебіторська заборгованість	1681,0	5,3	4344,0	9,5	5227,0	8,6	819,0	9,0	2277,0	5,0		
грошові кошти	1492,0	4,7	35,0	0,1	12438,0	20,5	444,0	4,9	150,0	0,3		
інші оборотні активи	755,0	2,4	0,0	0,0	2030,0	3,3	0,0	0,0	0,0	0,0		
Витрати майбутніх періодів	4,0											
Необоротні активи та групи вибуття												
Всього активів (БА,ЛАНС)	31695,0	100,0	45502,0	100,0	60739,0	100,0	9146,0	100,0	45855,0	100,0		
Частка "живих" активів	X	45,2	X	54,3	X	32,5	X	57,7	X	56,4		

* Уточнено за даними Головної книги.

** Без вартості об'єктів, що тимчасово не використовуються (консервації).

Таблиця 2.13
Частка об'єктів бухгалтерського обліку "живої" економіки в розрізі статей активу балансу* в сільськогосподарських підприємствах з орендними майновими відносинами (станом на 31.12.2008 року)

Підприємства	СЛОВ "Мрія"			ПСН "Колос"			ПОП "Україна"			ПОП "Пристроми"		
	тис.грн.	%	3	тис.грн.	%	5	тис.грн.	%	7	тис.грн.	%	9
Статті балансу	2			4			6			8		
1	325,0	17,4		4,0	0,4		1631,0	36,5		1562,0	25,6	
Необоротні активи, всього												
у тому числі:												
нематеріальні активи												
основні засоби	72,0	3,9		4,0	0,4		1383,0	31,0		684,0	11,2	
довгострокові біологічні активи	190,0	10,2		0,0	0,0		248,0	5,6		878,0	14,4	
інші необоротні активи	63,0	3,4		0,0	0,0		0,0	0,0		0,0	0,0	
Оборотні активи, всього	1545,0	82,6		1073,0	99,6		2833,0	63,5		4540,0	74,4	
у тому числі:												
виробничі запаси*	327,0	17,5		5,0	0,5		1001,0	22,4		301,0	4,9	
поточні біологічні активи	603,0	32,2		16,0	1,5		236,0	5,3		1029,0	16,9	
незавершене виробництво	209,0	11,2		320,0	29,7		1187,0	26,6		593,0	9,7	
готова продукція	1,0	0,1		410,0	38,1		75,0	1,7		1508,0	24,7	
товари		0,0			0,0			0,0		6,0	0,1	
дебіторська заборгованість	399,0	21,3			0,0		181,0	4,1		1064,0	17,4	
грошові кошти	6,0	0,3			0,0		8,0	0,2		13,0	0,2	
інші оборотні активи	0,0	0,0		322,0	29,9		145,0	3,2		26,0	0,4	
Витрати майбутніх періодів												
Необоротні активи та групи вибуття												
Всього активів (БАЛАНС)	1870,0	100,0		1077,0	100,0		4464,0	100,0		6102,0	100,0	
Частка "живих" активів	X	71,1		X	69,7		X	61,5		X	70,6	

* Уточнено за даними Головної книги.

Зменшення цієї частки до 36 % у цілому по сільськогосподарських підприємствах України за даними ф. № 1 «Баланс» станом на 31.12.2008 року (рис. 2.9), ми пояснюємо масовим недотриманням сільськогосподарськими підприємствами методології обліку та звітності за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

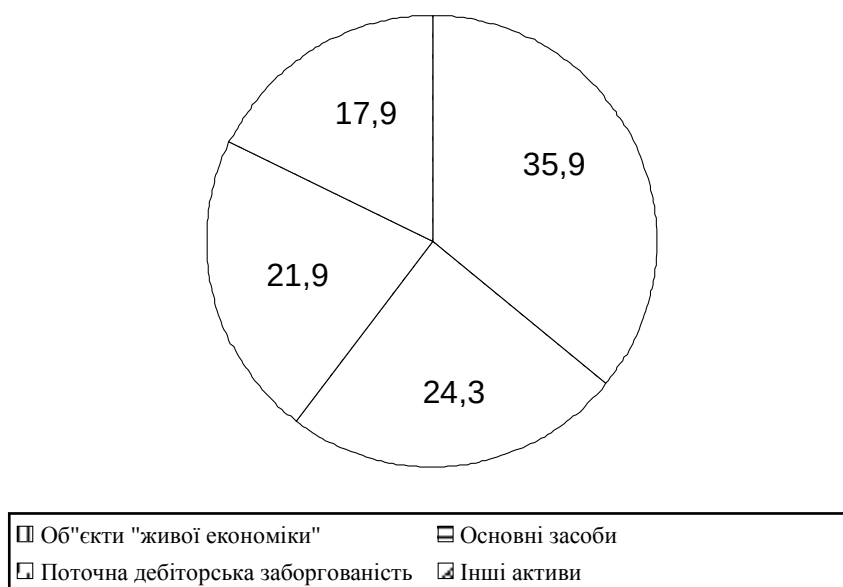


Рис. 2.9. Структура об'єктів обліку сільськогосподарських підприємств (за даними форми № 1 «Баланс» станом на 31.12.2008 року), %

Як видно з табл. 2.14 (за даними анкетування більше двох тисяч бухгалтерів сільгосппідприємств по всій Україні) вимоги цього стандарту ігнорують понад 50 % підприємств.

Таблиця 2.14

Стан дотримання вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарськими підприємствами України*

Зміст	Відсотки
1	2
Дотримуються повністю	9
Дотримуються частково	41
Немає потреби в цьому для підприємства	50

* за даними анкетування більше 2 тисяч бухгалтерів (відповіді у % до загальної кількості анкетованих) (витяг з анкети (додаток Д)).

З вищевикладеного можна зробити висновок, що навіть і при 36 % частки «живих» активів у валюті балансів сільгосп підприємств слід говорити не тільки про суттєву відмінність практики аграрного бухгалтерського обліку від обліку в інших галузях економіки, а й, головне, про необхідність розширення цим, галузевим аспектом, його теоретичної складової. Останнє стане ще більш очевидним при постановці на баланс землі.

Земля сільськогосподарського призначення є особливим активом, якого, на сьогоднішній день, немає на балансах вітчизняних сільськогосподарських підприємств як через правові особливості її приватизації та використання, так і через відсутність нормативного регламентування такого обліку. Останньому будуть присвячені наші дослідження в розділі 5. В цьому підрозділі ми лише означаємо наявність такого специфічного об'єкта обліку в аграрній економіці.

Як видно з табл. 2.15, землі сільськогосподарського призначення займають майже 70 % усіх земель України. Наша країна має унікальний, світового масштабу та значення сільськогосподарський земельний потенціал, що і визначає потребу та величезну значимість організації обліку цього об'єкта.

Таблиця 2.15

Загальна земельна площа та частка в ній сільськогосподарських угідь, як потенційних об'єктів обліку в аграрній сфері економіки, у 2008 році*

Показник	Тис. га	Частка до загальної кількості земель, %
Загальна земельна площа України	60354,8	100,0
Усі сільськогосподарські угіддя	41625,8	69,0
З них:		
рілля	32473,4	53,8
сіножаті	2416,2	4,0
пасовища	5501,8	9,1
сади та виноградники	1234,4	2,0

*Дані Державного комітету статистики України.

Разом з тим, як свідчать дані табл. 2.16 і 2.17, в Україні погіршується стан та відношення господарюючих суб'єктів до цього унікального «живого» активу.

Таблиця 2.16

**Площа осушених та зрошуваних сільськогосподарських угідь
України, як об'єктів обліку капітальних витрат***

(на кінець року; тис. га)

	1990 р.	2000 р.	2008 р.
1	2	3	4
Осушені землі			
Усього земель	2857	2961	2959
У т.ч. землі сільськогосподарських підприємств	2826	2042	1051
з них з закритим дренажем	2147	1647	875
Частка осушених земель у площі сільськогосподарських угідь, %	6,8	7,1	7,1
Зрошені землі			
Усього земель	2598	2402	2176
У т.ч. землі сільськогосподарських підприємств	2598	2198	1613
Частка зрошуваних земель у площі сільськогосподарських угідь, %	6,2	5,7	5,2

*Дані Державного комітету статистики України.

Особливе занепокоєння викликає стан підтримання життєдіяльності вітчизняних чорноземів органічними добривами (табл. 2.17). Специфічність використання та примноження родючості земель сільськогосподарського призначення визначає унікальність їх обліку, як окремих, відмінних від земель в інших галузях, об'єктів.

Таблиця 2.17

Внесення добрив під сільськогосподарські культури*
(сільськогосподарські підприємства; на 1 га посівної площі)

Показник	1990 р.	2000 р.	2008 р.
1	2	3	4
Мінеральні добрива, кілограмів поживної речовини			
Внесено під усі посіви	141	13	57
У тому числі:			
азотних	59	10	40
калійних	39	1	8
фосфорних	43	2	9
Внесено під посіви			
зернових та зернобобових культур	132	15	61
технічних культур	260	18	59
овочів та баштанних культур	164	23	124
картоплі	236	66	265
кормових культур	109	6	20

Продовження табл. 2.17

Органічні добрива, тонн			
Внесено під усі посіви	8,6	1,3	0,6
У тому числі під посіви:			
зернових та зернобобових культур	6,5	0,8	0,4
технічних культур	17,5	3,1	0,4
овочів та баштанних культур	20,1	2,9	1,5
картоплі	62,8	40,1	7,5
кормових культур	5,7	1,1	1,8

*Дані Державного комітету статистики України.

Облік земель сільськогосподарського призначення є основою для означення аграрного фізичного капіталу за теорією фізичної економії. Разом з об'єктами обліку біологічних активів, господарських процесів, пов'язаних з біологічними перетвореннями об'єктів обліку, сільськогосподарської енергетичної продукції та кормів, облік сільськогосподарських угідь формує домінуючу основу специфічного бухгалтерського обліку в загальному обліку аграрної економіки.

З вищевикладеного слід зробити такі висновки:

Бухгалтерський облік є ключовою функцією управління. Наскільки беззаперечною є визнання ідентичності управління аграрним сегментом економіки, настільки ми можемо говорити про наявність аграрного бухгалтерського обліку в його практичній та теоретичній площинах.

Означення і домінування живої, біологічної метафори в предметі та об'єктах аграрного бухгалтерського обліку потребує формування окремої аграрної складової в теорії бухгалтерського обліку. Ця складова може мати вираження як в стандартах першого рівня (МСФЗ), так і в галузевих стандартах другого рівня. Найближчими завданнями аграрної теорії бухгалтерського обліку мають також стати питання оцінки землі, біологічних активів та сільгосппродукції.

Враховуючи значимість аграрної економіки для забезпечення сталого розвитку людства, наука про бухгалтерський облік має взаємодіяти з іншими економічними та природознавчими науками для побудови дієвої теорії та практики бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

На сьогоднішньому етапі теоретичною платформою аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку є теорія фізичної економії та «біологічна метафора» в ряді інших сучасних економічних теорій, що ми розглянемо в наступному підрозділі.

2.3 Фізіократична доктрина розвитку бухгалтерського обліку

Пошук шляхів виходу з періодичних криз світової економіки приводить все більше число економістів до вивчення і примноження ідей і доктрин фізичної економії. Видатний дослідник фізіократії Томас П. Нейл в своїй праці «Кене і фізіократія» писав, що історія теорії фізичної економії «...тракувалась настільки неправильно, як цього не трапилося в історії економічної думки ні з якою іншою теорією» [160, с. 847]. Серед причин цього як людський меркантилізм, ентропійність його буття і виробництва, так і «...тріумф позитивістського методу в соціальних науках, в першій половині XIX століття, надмірне захоплення теорії і практики економіки XX століття «прибутковістю віртуальної економіки» [160, с. 852].

Подолання кризових явищ вимагає вдосконалення політичної економії. Тому затребуваність вивчення фізіократичної спадщини зростає в усіх сферах економічної науки. Не може бути винятком у цьому і наука про бухгалтерський облік.

Метою дослідження даного підрозділу є вивчення впливу фізіократичних ідей на розвиток бухгалтерського обліку, виходячи з постановки перед ним завдань теорією фізичної економії за її 250-річну історію та наукове означення, на основі доктрин цієї економічної школи, розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки.

Вивчення бухгалтерського забезпечення фізіократичних ідей проводиться вперше, що спонукає до аналізу всієї, доступної нам, теоретичної спадщини фізіократії.

При вивченні першоджерел ставляться завдання:

- 1) виявлення і систематизації запитів фізіократів до облікової інформації, до побудови та розвитку бухгалтерського обліку;
- 2) аналізу етапності певної реалізації фізіократичних ідей в побудові бухгалтерського обліку в постсоціалістичних і розвинених капіталістичних країнах, сприйняття та реалізація ідей фізіократії в деяких міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (сьогодні – МСФЗ);
- 3) аналізу ефективності облікового забезпечення провадження аграрної політики, виходячи з важливості біологічної, продовольчої, енергетичної та соціальної її складової, що повною мірою розкривається та визнається лише теорією фізичної економії.

Основою фізіократичної доктрини є вчення про єдине джерело доданої вартості (приросту капіталу) від землеробства. На відміну від античності та середньовіччя, де філософи не могли бачити іншого

джерела «природного багатства» крім землеробства, французька школа фізіократів Ф.Кене відстоювала цю ідею вже в боротьбі з меркантилізмом.

Це протистояння дало для світу появу економічної теорії (економічної науки), яка до цих пір намагається пояснити природу багатства (капіталу) та перспективи його примноження в інтересах людства. Саме на фундаменті фізіократичних ідей створено англійську класичну політекономію, що неодноразово засвідчував Адам Сміт. Найбільш яскравому її інтерпретатору серу Уільямс Петті належать слова: земля – мати багатства, праця – його батько. Останнє абсолютно не було приростом до фізіократичних знань, оскільки фізіократи вважали, що землеробство виробляє все, що може бути бажане для людського життя та поклоніння Богам, але для того, щоб здійснити цю місію має бути підтримка з боку капіталу та праці. Звідси єдиним «плідним» класом ранні фізіократи вважали селянство (що не зіставлялось ними із землевласниками).

Беззаперечною заслугою фізіократів є відстоювання ними теорії виникнення (джерела) багатства у сфері виробництва, а не при обміні. Саме фізіократи зробили першу в науці та і в економічній політиці держави спробу довести це на мові цифр, створивши знамениту «Економічну таблицю». Проте тривалий час метод «Економічної таблиці» не знаходив практичного застосування через неналежне його інформаційне забезпечення, в першу чергу від універсальної мови економіки – яким є бухгалтерський облік.

Тріумф «Багатства народів» та інших ідей А.Сміта дискредитували вчення фізіократів з причин того, що вони (фізіократичні ідеї) стали відомі англословному світу виключно через Сміта. Останній, визнаючи їх вклад, в свою чергу критикував фізіократів за надмірний акцент на землеробстві в науці про багатство. Останнє лише частково відповідало дійсності, проте в час бурхливого розвитку капіталізму в промисловості було достатнім для певного забуття фізіократичних ідей.

Фальсифікація фізіократичного вчення «... проглядається в праці Адама Сміта і в значно більшій мірі в працях Жана Батиста Сея; обоє визначили економічну науку, як науку про багатство. Обоє дивились на фізіократів як на своїх інтелектуальних батьків ...» [160, с. 852], але додамо від себе, бачили «науку про багатство» як набір розрахунків (як математику, подібно Рікардо), відкидаючи фізіократичний її сенс «...науки про гармонійний економіко-природний порядок», який і забезпечує багатство. Із їх інтерпретації на тривалий час фізіократичні ідеї почали асоціювати з філософією Арістотеля та середньовічними традиціями, ігноруючи колосальну спадщину саме економічної складової в фізіократичній системі.

Сьогодні в світі все більше економістів звертаються до вивчення і примноження теорії фізичної економії саме для подолання проблем в економічній теорії. Серед вітчизняних вчених, які вивчають та примножують вклад фізіократів у розвиток бухгалтерської науки – В.В. Сопко та В.О. Шевчук.

Так, професор В.В. Сопко відмічає: «Найбільш суттєві теоретичні розробки бухгалтерської науки відносяться до XIV–XX століття нашої ери, починаючи з Л. Пачолі – 1494 р. Найбільш суттєвий вклад в економічну теорію та правове обґрунтування бухгалтерського обліку як науку внесли: **В. Петті** (1694), **П. Буагільбер** (1646–1714), **Ф. Кене** (1694–1774), **А. Сміт** (1723–1796), **Д. Рікардо** (1772–1823), **Ж.Б. Сей** (1767–1823), **К. Маркс** (1818–1883), **Й. Шумпатер** (1863–1950), **І.Ф. Шер** (1846–1924), **Прудон Пьер Жозеф** (1809–1865), **Д.М. Кейнс** (1883–1946), **В.В. Леонтьєв** (1906) та інші» [480, с. 52]. (Виділені нами вчені в тій чи більшій мірі відносяться до прихильників фізіократичної доктрини розвитку економіки – В.Ж.).

Значення обліку для ранньої фізіократії. В праці «Китайський деспотизм» (у главі 24 «Звітність в суспільних витратах») **Ф. Кене** надає першочергове значення обліку в процесах управління економікою тодішньої Франції. Він пише: «Звітність про використання державних доходів є однією із галузей управління... для організації правильного управління... вони впорядковували цю звітність формам і правилам, з допомогою яких стало можливим попередити розкрадання фінансів держави ... і хитрі обходи... Але ці форми і правила зводяться до секретної техніки, яка підлаштовується під обставини, через те що не має визнаного рівня знань (правил – В.Ж.), які могли б озброїти націю (цією технікою – В.Ж.)» [160, с. 480]. Отже, батько фізичної економії **Ф. Кене** розумів значення облікового забезпечення реалізації його ідей гармонійної економіки, проте не міг мати на той час практичних бухгалтерських механізмів їх наповнення.

Разом з тим, **Ф. Кене** вдалося побудувати першу в світі модель гармонійної економіки – «Економічну таблицю» (далі «ЕТ»). Тому аналіз сутності та інформаційного наповнення «ЕТ» **Ф. Кене** видається важливим у даному дослідженні.

В «ЕТ» **Кене** показав, що додана вартість (багатство) є даром природи і створюється у вигляді ренти виключно в землеробстві. Для того, щоб економіка розвивалась «справедливо» або «правильно» важливо щоб цей надлишок не вибирався повністю іншими «класами» в процесі обігу, а використовувався в першу чергу в землеробстві з метою збільшення багатства. В результаті землеробство із збільшенням продуктивності дасть більше доходів, а звідси і податків для держави.

Проте держава має «умірити апетити» посередників інших «непродуктивних сил» та створити умови для розвитку землеробства та вільної зовнішньої торгівлі сільськогосподарською продукцією [160].

Незважаючи на полярність думок з приводу інтерпретації «Економічної таблиці», подавляюча більшість дослідників вбачають у ній не тільки принципи раціонального кругообігу, а й основи рівноваги в економіці – національного балансу (бюджету). Серед продовжувачів розвитку методу «ЕТ», започаткованого Кене, такі великі імена як П. Сраффа, В. Леонтьєв, А. Філіпс, Т. Барна та багато інших (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

**Розвиток методу «Економічної таблиці» в дослідженнях
провідних вчених світу***

№ п/п	Автор	Країна	Рік розробки
1	2	3	4
1	Ф. Кене	Франція	1757-1766
2	К. Маркс	Німеччина	1865
3	В. Леонтьєв	СРСР-США	1919
4	В. Немчинов	СРСР	1965
5	І. Хігіямі	Японія	1960
6.	Т. Барна	США	1975
7	С. Білджинсой	Англія	1994
8	М. Руденко	Україна	1990

* Систематизовано автором

Сам Ф. Кене в листі до Мірабо щодо «ЕТ» пише: «Я постарався побудувати фундаментальну таблицю економічного порядку, щоб побачити в ній витрати і продукти під тим кутом зору, орієнтуючись на який було б легко зрозуміти і ясно судити про порядки і безпорядки, причиною яких може бути уряд ...» [160, с. 843]. Для нашого дослідження важливо, що аргументація Кене в «ЕТ» була подана в термінах порівняльної статистики (тобто використані наявні на той час дані обліку) [160, с. 1061].

Один із перших дослідників методу «ЕТ» Кене, С. Буаер зазначав, що спочатку Кене вияснив для себе загальну статистику кругообігу багатства між галузями (класами) у Франції і глибше механізм «обігу витрат» для сільськогосподарської ферми, а потім: «Ці розрахунки він застосовував до Франції в цілому як до «сільськогосподарської області» [160, с. 832]. При цьому розглядались три фундаментальні проблеми: розподіл отриманого від землеробства доходу; механізм збіль-

шення цього доходу; максимальне збільшення національного багатства при державній організації «правильного» процесу розподілу.

Очевидно, що модель «ЕТ» не могла мати на той час бухгалтерського забезпечення в сучасному розумінні, оскільки тодішні виробники не вели обліку витрат та доходів, а, тим більше, фермери не відображали при цьому фактор використання земельного капіталу у виробництві. Проте наявність певної державної статистики з метою оподаткування та розрахунки (моделювання) на рівні ферми, дозволили Кене побудувати «ЕТ» в національному масштабі.

Відомо, що Ф. Кене володів фермами, на яких запроваджував прогресивні технології ведення землеробства (подібно як це вже було в Англії). Тому допускаємо, що його розрахунки для моделювання «ЕТ» були цілком реальні. Очевидно, управляючі його фермами вели і відповідні «бухгалтерські книги», адже, як вже зазначалось, Ф.Кене розумів потенційні можливості обліку та звітності в управлінні державою та в реалізації (доказовості) фізіократичних ідей.

Більше того, в розвитку інших сфер економічної діяльності, що за фізіократами є «безплідними» (торгівля, банки і т.п.), бухгалтерський облік вже на той час прогресував, забезпечуючи ефективне ведення бізнесу, залучення додаткового капіталу та демонструючи джерело створення додаткової вартості не з виробництва, а з обороту. І хоч такі дані не могли мати на той час узагальнення для прийняття рішень в управлінні Францією, з економічної точки зору вони негативно впливали на доказовість правоти фізіократичних ідей.

Ось чому, на нашу думку, Ф. Кене змушений був вибрати при побудові «ЕТ» метод моделювання з використанням узагальнених статистичних даних. Сам він пише про ці «ЕТ», що вони «механічно виведені», що важливо для держави поставити такий облік, щоб «... не тільки визначати співвідношення витрат, але й встановити їх наявність, їх природу, розмір, призначення, а також вивчити розподіл, відповідно до якого розташовуються засоби існування, і вказати, що отримує кожний на свою долю» [160, с. 323].

Отже, можна стверджувати, що саме фізіократами вперше поставлено завдання організації уніфікованого обліку та звітності в державі як дієвого інструменту управління в справі примноження доданої вартості в національному масштабі. Крім того, саме фізіократи вперше виділяли специфіку облікового забезпечення землеробства, як єдиної, унікальної у взаємодії з природою галузі економіки, що створює абсолютну додану вартість.

У статті «Зерно» Кене визначає і першочергові об'єкти обліку і контролю в землеробстві: «Першочерговими благами, якими розпоря-

джається держава, є люди, землі та худоба» [160, с. 151] і далі в розділі «Правила економічного управління» цієї ж статті додає до цих об'єктів ще облік витрат і доходів: «Сільське господарство виробляє два види багатства: одна частина річної продукції являє собою дохід, що належить землевласнику, а інша – покриття витрат, що здійснені в сільськогосподарському виробництві» [160, с. 170].

В статті «Фермери» Кене констатує, що роль фермера (а це ті – хто орендує землю і виробляє багатства найбільш важливі для держави) «... є в королівстві дуже важливою і заслуговує самої найбільшої уваги з боку уряду» [160, с. 87].

Досліджуючи праці ранніх фізіократів, не можна не звернути увагу, що ними вперше визначена потреба обліку і контролю направлення та використання частини доданої вартості на поліпшення землі.

У статті «Аналіз економічної таблиці» Кене доводить: «Якби власники витрачали більше в *продуктивному класі*, чим в *класі безплідному*, з метою покращення їх земель і збільшення доходу, то цей приріст (*surcroît*) витрат, понесений на роботи продуктивного класу, має розглядатись як збільшення витрат цього класу» і далі «... чим більше землеробство знаходиться в занепаді, тим більша частина витрат ... має бути присвячена йому з метою його відновлення» [160, с. 357]. За фізіократами, обов'язкові витрати на поліпшення землі мають нести і фермери.

Так, Т. Барна в статті «Таблиця Кене в сучасному сприйнятті» вказує, що тодішні власники землі за «ЕТ» отримували частину «багатства» через десятину та податки, в той час як землекористувачам (фермерам) Кене залишав в «ЕТ» частину доходу на заміщення авансованого капіталу (включаючи втрати родючості землі). Барна пише «Мається на увазі, що споживання капіталу є еквівалентним амортизації ...» [160, с. 1064]. Отже, за теорією фізичної економії землі, як ключовому фактору створення абсолютної доданої вартості, має бути як мінімум компенсована втрата родючості, а в ідеалі – направлення вагомої частини доходу в родючість землі, призвело б до збільшення продуктивності і прибутку в галузі. Проте в економічній теорії не має поняття амортизації землі (як економічного фактора), оскільки допускається, що термін її використання невідомий та її придбання її за гроші не показує її істинної цінності. В своїх розрахунках Ф. Кене моделював ідеальну систему, виходячи із потреби створення найсприятливіших умов для діяльності землеробства та родючості землі як головного джерела створення багатства. В поясненні до «ЕТ» він пише: «Ми включаємо сюди землі (до витрат – В.Ж.) на тій підставі, що вони завдяки своїй продажній цінності можуть розглядатись до певної міри як рухоме багатство...» [160, с. 285].

Отже, підсумовуючи постановку ранніми фізіократами завдань перед обліком, слід зазначити, що саме в теорії фізичної економії вперше в економічній науці:

- визначено ключову роль обліку в підготовці та прийнятті управлінських рішень в управлінні державою (чи галуззю економіки);
- наголошено на важливості обліку доходів і витрат в усіх сферах економіки за певними правилами та формами, що могли б бути інформаційною базою методу «ЕТ» та доказовості фізіократичних ідей щодо приросту національного багатства виключно в сфері виробництва;
- окреслено особливості (спеціалізацію) обліку в сільськогосподарській галузі, що має особливу (природну) технологію виробництва, використання худоби та необхідність покриття витрат з виснаження землі і здійснення капіталовкладень на поліпшення її родючості.

Таким чином, теорія фізичної економії стала не тільки матір'ю економічної науки як науки про багатство, а й родоначальницею сприйняття бухгалтерського обліку як інформаційної системи державного управління в цілому та галузевого зокрема (на відміну від Л. Пачолі, який вбачав цільову мету бухгалтерського обліку виключно з боку індивідуального суб'єкта господарювання) [474, с.11].

Незважаючи на те, що тріумф капіталізму та англійської школи політичної економії на тривалий час визначив розвиток бухгалтерського обліку, ранні фізіократичні запити до нього ми розглядаємо як першооснову облікового забезпечення гармонійного економічного порядку, а звідси й вектору побудови майбутнього обліку в глобальній посткризовій та постентропійній економіці сталого розвитку. Де йтиметься не тільки про державне чи міжнародне регулювання економіки через використання методу «ЕТ», а й про необхідність відображення на мові бізнесу (бухгалтерського обліку) пріоритетних категорій, визначених фізіократами та сучасною концепцією сталого розвитку (про що йшлося в першому розділі нашого дослідження).

Як підсумував у статті «Повернення до фізіократичної метафізики (до 250-річчя «Економічної таблиці» Ф. Кене)» П.Н. Ключкін: «У зв'язку з необхідністю діагностики стану сучасного суспільства як живого організму мова може йти про формування нової схеми, котра була б подібна «Економічній таблиці» Ф.Кене ... де поряд з Т (товаром – В.Ж.) були б представлені й інші політико-економічні категорії» [160, с. 42].

Отже, фізіократичне бачення завдань, предмета та об'єктів бухгалтерського обліку є теоретичною основою побудови за сучасних умов

його нової (або оновленої) парадигми в цілому та аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку зокрема.

Постановка завдань перед обліком в працях ранніх фізіократів стала *першим етапом* в еволюції формування системи бухгалтерського обліку на забезпечення реалізації фізіократичних ідей та сучасних ідей сталого розвитку. Умовно зв'язуючи цей етап з іменем Ф. Кене, на рис. 2.10 зображено його основні постулати:

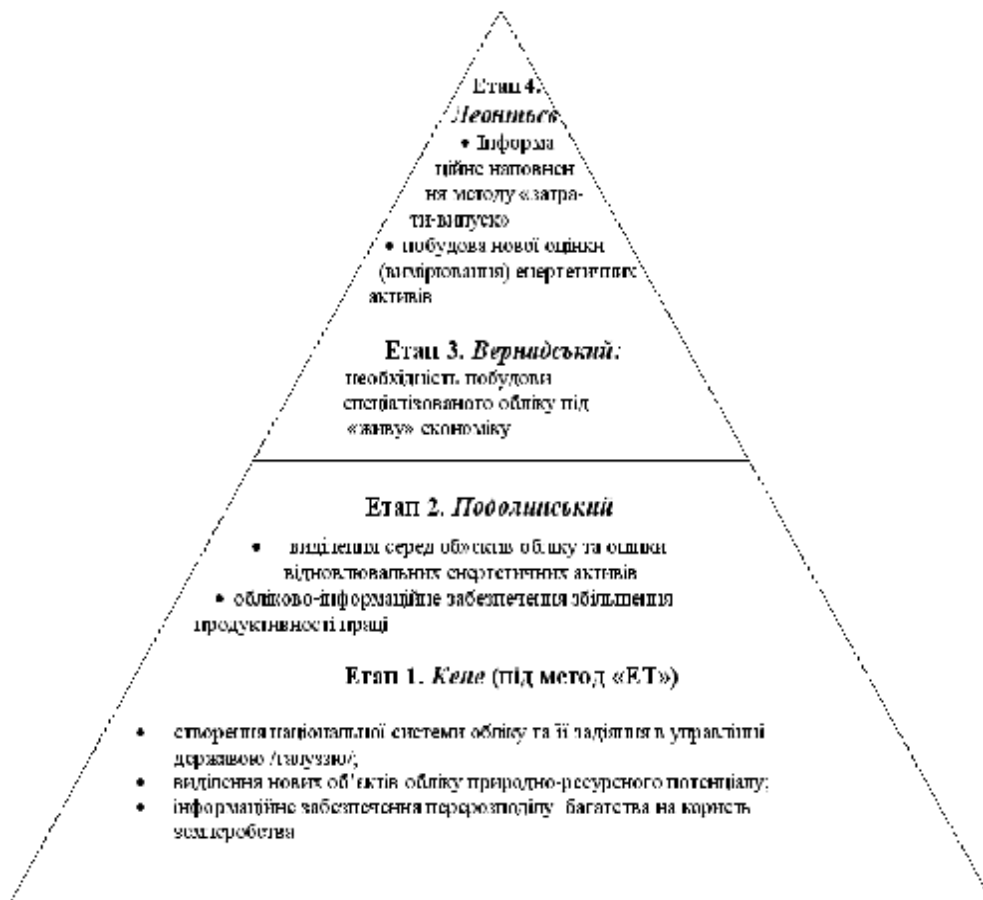


Рис. 2.10. Етапи ранніх запитів до побудови обліку під інформаційне забезпечення реалізації фізіократичних ідей (теоретичний аспект)

— організація обліку та звітності в національному масштабі має забезпечити інформаційне наповнення методу «ЕТ» та прийняття на цій основі управлінських рішень для підтримки гармонійного економічного порядку (створення національної системи обліку та її задіяння в управлінні державою /галуззю);

– пріоритетність в організації обліку найважливіших багатств (люди, земля, худоба) (**виділення нових об'єктів обліку соціального та природно-ресурсного потенціалу**);

– регламентація обліку витрат і доходів, в т.ч. включення до обов'язкових витрат у землеробстві фактора оновлення родючості землі (через механізм капіталізації) з метою доказовості фізіократичних ідей та підтримки державою землеробства (**інформаційне забезпечення перерозподілу багатства на користь землеробства**).

Проте ці ідеї не знайшли належної підтримки після кризи фізіократичної думки у Франції, тріумфу позитивізму в науці та капіталізму в економіці. «Забуття» ранніх фізіократичних ідей, на нашу думку, слід шукати і в політиці. Фізіократи відстоювали інтереси фермерів, селян-капіталістів, тоді коли їх опоненти – робітників, капіталістів-промисловців, торговців, банкірів, а то і гірше – землевласників чи чиновників. Інститути політики і досі є визначальними для наукових інститутів, економічного порядку та правил гри.

Тільки в XIX столітті відновити значимість вкладу фізіократів в економічну науку вдалося К. Марксу. Він не тільки розвинув метод «Економічної таблиці» Ф. Кене, а й завершив своє вчення про природу доданої вартості саме з врахуванням її фізіократичної платформи. Аналізуючи надбання англійської економічної школи (а саме праці Джонса), IV том «Капіталу» К. Маркс завершує фразою: «Основою абсолютної доданої вартості – тобто реальною умовою її існування – є **природна родючість землі** (виділено мною – В.Ж.), природи, тоді як відносна додаткова вартість базується на розвитку суспільних продуктивних сил» [230, с. 468]. Деякі дослідники (зокрема і М. Руденко) побачили в цьому ледь не відмову Маркса від його «трудової» теорії доданої вартості. На нашу думку, це є перебільшенням. У Маркса, як і у Сміта та інших послідовників фізіократів, ніколи не було сумнівів щодо «земельної» основи формування багатства (капіталу). Однак у грошовому відображенні (в бухгалтерських даних), на відміну від промисловості, «земельну» основу приросту капіталу показати важко. До того ж, повторимо, над цими вченими «висів», інститут політики, певна суспільна сприйнятність тодішньої економічної теорії та їх бажання показати явно доказове, на цифрах, джерело багатства. Марксу приходилось постійно доводити своїм опонентам (а серед них був і С. Подолинський), що в його «Капіталі» не відкидається першооснова землеробства у формуванні багатства. З іншого боку, прикро, що К. Маркс з його потенціалом не віднайшов можливості хоча б в теоретичному аспекті окреслити побудову бухгалтерського забезпечення розкриття «земельної основи» у формуванні багатства нації чи людства і тим самим зняти критику послідовників фізіократів на адресу «Капіталу».

Україна, одна з небагатьох країн, етносу яких близькі за духом і ментальністю фізіократичні ідеї. В ХІХ столітті нашу націю у фізіократичному русі успішно представляв Сергій Подолинський, який доповнив науковий апарат фізичної економії та поставив перед обліком нові орієнтири.

В роботі «Людська праця і єдність сили» Подолинський, аналізуючи економічну природу багатства, поєднав протиріччя в поглядах класиків на одне із його основних джерел – працю: «Кене каже: «Праця не продуктивна»⁷. Адам Сміт: «Тільки праця продуктивна». А Ж.Б. Сей: «Продуктивна праця, продуктивні сили природи і капітали продуктивні» [366, с. 306]. Далі, аналізуючи висновки Сіємонді, Подолинський показує значення й іншої сторони «багатства»: «Ми – подібно як Адам Сміт – думаємо, що єдиним джерелом багатства є праця, але ми до цього додаємо, що споживання є єдиною метою нагромадження (продуктів) і що народне багатство зростає лиш зі зростом народного споживання» [366, с. 306].

Внесок Подолинського в економічну науку, на нашу думку, полягав в тому, що він перший запропонував сприйняття для всіх (тлумачення) доданої вартості та інший сенс економіки (накопичення багатства), що полягає в **нагромадженні енергії на Землі**. Подолинський пише «... поверхня землі й поза впливом людської праці має здатність нагромаджувати певну кількість енергії, яку людина може використувати. Але вже й давніші економісти знали, що ці запаси неостаточні в порівнянні з запасами, які дає нам праця» і далі «Таким чином з усіх сторін ми одержуємо докази, що натуральні продукти землі не можуть заспокоїти всіх наших потреб і мусимо штучно збільшувати кількість продуктів. Засобом для цього являється корисна праця» [366, с. 306].

Сенс людської праці, а звідси і багатства за Подолинським, слід шукати в завданні затримати на поверхні землі і примусити діяти сонячну енергію довший час, ніж це було б без праці.

Подолинський вважав, що головним джерелом доданої вартості в економіці є здатність землі та праці продуктивно використовувати енергію Землі та Сонця, що в ті часи споживалася землянами тільки через продукцію землеробства. Відома його публічна дискусія на цю тему з

⁷ З цим важко погодитись. Вивчаючи праці фізіократів - Кене, Тюрго, Дюпан де Немура, ми переконались, що фізіократи не відкидали значення праці чи «споживацької мотивації» в формуванні багатства, скоріше навпаки і в цьому є безліч свідчень по їх працях. Для них головним було визнання першооснови та віддача належного в цьому землі та землеробству. З цієї позиції (а не із відкидання значення праці) фізіократи не розглядали іншої форми доданої вартості, окрім земельної ренти чи ренти взагалі. Проте останнє було вихвачено із загального контексту і послужило критикою фізіократичних ідей в подальшому розвитку економічної науки.

Карлом Марксом. З листів Ф. Енгельса до К. Маркса видно, що останнього хвилювали сумніви з приводу доказовості його трудової теорії доданої вартості, що в немалій мірі були викликані і доводами Подолинського. Ф. Енгельс, бачачи ці сумніви, намагався всіляко принизити вклад останнього в економічну науку, як то він пише К. Марксу про дослідження Подолинського: «Таким чином, давно відомий економічний факт, що всі, хто працює в промисловості, повинні жити за рахунок продуктів землеробства, скотарства, полювання і риболовства, можна, виходить, коли є бажання, перекласти і на мову фізики, але від цього навряд чи буде багато користі...» [366, с. 67]. Проте К. Маркс публічно не заперечив концепцію Подолинського.

На відміну від Ф. Кене, у Подолинського ми не знаходимо прямих посилок на побудову бухгалтерського забезпечення розвитку фізіократичних ідей. Проте його вклад в теорію фізичної економії **ставитиме перед бухгалтерським обліком потребу розширення об'єктів обліку природно-ресурсного потенціалу, ідентифікації та балансового узагальнення виробництва і споживання відновлювальних енергетичних активів. У землеробстві це: зерно, корми, гній та інша сільськогосподарська продукція, тобто активи, які є істинним багатством людства та примножують енергію на Землі. За Подолинським для нової фізіократичної парадигми бухгалтерського обліку важливою є проблема оцінки таких активів за новими методологічними підходами. Суть таких підходів полягає в пріоритетності енергетичних та соціальних факторів над грошово-мінновими схемами.**

Організація обліку і контролю за виробництвом та розподілом відновлювальних біоенергетичних активів, їх оцінка на нових методологічних засадах та бухгалтерське забезпечення підвищення продуктивності праці є **другим етапом** постановки завдань та запитів до обліку від теорії фізичної економії, яке ми умовно пов'язуємо з іменем Сергія Подолинського (див. рис. 2.10).

На нашу думку, як і сто років тому так і тепер людство і, особливо, його «уявний авангард» – економічно розвинуті суспільства, не готові до сприйняття фізіократичних ідей. Людська жадоба багатства та влади руйнує його головне джерело – природу, родючість ґрунтів, живу складову приросту багатства. Проте за нинішніх умов вчення фізіократів має кращу можливість для розвитку, бо загроза знищення всього живого постійно збільшується.

В свій час фундатор Академії наук України В.І.Вернадський вказував на важливість гармонійного поєднання людської діяльності з природою, космосом. Він високо оцінював вклад фізіократів та їх послідовників в економічну науку, зазначаючи, що «...стислі, проте ціл-

ком виразні свідчення, думки і факти щодо енергетичної відмінності живого від мертвого ...засновників термодинаміки Р. Майєра, В. Томсона (лорда Кельвіна), Г. Гельмгольца ...не зрозуміли і не оцінили. Вже пізніше і самостійно Сергій Подолинський усвідомив глибоке значення цих ідей і намагався застосувати їх до вивчення економічних явищ» [55].

Сільське господарство як сфера «живого» має бути загальнови-знаним пріоритетом не тільки в урядових колах, серед суб'єктів господарювання, а й мати пріоритетність при розробці науково-теоретичної бази розвитку економіки. Аграрна економіка визначена академіком Вернадським як орієнтир першочергового розвитку економіки людства, яка на відміну від промисловості не знищує, а примножує істинне багатство на землі. Геній Вернадського беззаперечно стає очевидним зараз – в умовах посилення людської ентропії (безжалісного розсіювання земної енергії у світовому просторі), загострення кризи в світовій економіці, пов'язаної з хибними людськими зусиллями створення багатства у «віртуальній» економіці.

Проте «жива» економіка до цих пір представлена в світовому та і національному рахівництві за правилами, які сформовані під інші (неживі) економіки, що, безумовно, стримує реалізацію фізіократичних ідей.

Виокремлення академіком Вернадським поняття «живої» економіки та її пріоритетності серед ентропійних та віртуальних сфер діяльності людства є об'єктивною підставою не тільки побудови під неї окремого спеціалізованого обліку, а й необхідності формування його нової парадигми. Постановка такої задачі перед обліком розглядається нами як **третій етап** вимог теорії фізичної економії до побудови бухгалтерського обліку та умовно пов'язується з іменем Вернадського (див. рис. 2.10).

Отже, на відміну від інших шкіл економіки фізіократи дивилися на економіку, як на щось ціле, а не поодинокі. Нагромадження багатства окремими галузями чи підприємствами за фізіократами є лише мотиваційним засобом. Метою економіки (господарської діяльності) є збільшення людського благополуччя в цілому, шляхом упорядкування приватних та суспільних інтересів. Останнього слід досягати через використання в управлінні методу «ЕТ» та встановлення законів гармонійного суспільного порядку. Разом з тим, після Кене тривалий час ніхто з економістів не робив спроб іти по шляху дослідження загальної взаємозалежності економіки (її галузей).

Першим, хто після Кене досліджував ці проблеми був К. Маркс, який в другому томі «Капіталу» подав схеми капіталістичного виробництва в цілому по суспільному господарству. Згодом продовжив ці

дослідження М.І. Туган-Барановський в своїй знаменитій роботі «Теорія ринку» [160].

Проте найбільшої реалізації фізіократичної ідеї методу «ЕТ» знайшли в наукових працях В. Леонтьєва. В роботі «Кількісні співвідношення витрат і випуску в економічній системі США» Леонтьєв пише: «Ідея загальної взаємозалежності, що існує між різними частинами економічної системи... є справжньою основою економічного аналізу. Проте і до цього дня, коли справа доходить до практичного застосування цього теоретичного інструменту, сучасні економісти вимушені покладатися, так само, в точності, як і Кене, на вигадувані (fictitious) числові приклади» [160, с. 1019].

Леонтьєв про метод «затрати–випуск» пише, що він краще всього може бути охарактеризований як спроба побудувати «ЕТ» США, на основі недостатніх урядових публікацій статистичної інформації [160, с. 1020]. **Як і його попередниками, Леонтьєвим перед обліком ставиться все те ж завдання інформаційного забезпечення методу «затрати–випуск» як вдосконаленого варіанта методу «ЕТ» Кене.**

Науковий внесок В.Леонтьєва у розвиток теорії фізичної економії, а, відтак, і в розвиток теорії бухгалтерського обліку набагато глибший, ніж розширення можливостей методу «ЕТ» (методу «затрати–випуск»).

Лауреат Нобелівської премії з економіки В.Леонтьєв помер 05.02.1999 р. Підводячи підсумки його наукової діяльності ряд економічних публікацій в США акцентували увагу не тільки на методі «ЕТ», а й на його фізіократичному сприйнятті проблеми сучасної економіки з енергозбереження, постановки питань щодо методології вимірювання (оцінки) енергетичних активів (визначення їх істинної цінності) [582].

Отже, з іменем В.Леонтьєва ми пов'язуємо **четвертий етап** постановки завдань перед обліком, виходячи з теорії фізичної економіки: інформаційне наповнення методу «затрати–випуск»; побудова нової оцінки (вимірювання) енергетичних активів (див. рис. 2.10).

Наведені вище запити основоположників фізичної економії до побудови бухгалтерського обліку мають в більшій мірі теоретичний підхід (аспект). Послідуючий вплив фізіократичних ідей на розвиток обліку характеризується, на нашу думку, більше методолого-практичним змістом.

П'ятий етап бухгалтерського забезпечення фізіократичних ідей пов'язаний з розвитком бухгалтерського обліку в СРСР та розвинутих зарубіжних країнах в першій половині XX століття (рис. 2.11).

У 1918–1920 рр. в СРСР М.Н. Сміттом та С.Л. Клепиковим була зроблена перша методологічна спроба обґрунтування оцінки активів,

виходячи з витрат умовної оцінки енергії («ерг»). О.В. Чаянов пропонував використовувати для цих цілей умовні одиниці, що відповідали б величині спожитої для виробництва сировини, засобів праці та природних ресурсів. При цьому подальша оцінка активів відбувалася б в грошовій формі, виходячи з грошової оцінки «ерг» [44].

Проте радянський уряд не був зацікавлений у продовженні таких досліджень, тому в нормативні документи з бухгалтерського обліку були введені положення, виписані А.М.Галаганом з італійського Закону про бухгалтерський облік 1884 року, а саме «вимоги грошової оцінки всіх видів майна за ринковими цінами на дату інвентаризації, в разі коли комісія не могла знайти такі ціни, то за собівартістю» [44].



Рис. 2.11. *Наступні етапи постановки завдань щодо побудови облікового забезпечення реалізації ідей теорії фізичної економії (методолого-практичний аспект та побудова нової парадигми)*

Більш вдалим було в СРСР запозичення ідеї методу «ЕТ» для створення системи (матриці) національного рахівництва. Це визнається в передмові до першої роботи по радянському національному рахівництву (Балансу) 1923–1924 рр. [160, с. 1059]. В статті «Економічна таблиця» Ф. Кене» відомий радянський економіст В.С. Німчинов відмічає: «Франсуа Кене – перший економіст, котрий розглядав життя країни із загальної народногосподарської точки зору. Численні індивідуальні акти виробництва та обігу матеріальних цінностей показуються в «ЕТ» як народногосподарські процеси виробництва та розподілу суспільних продуктів» [160, с. 995].

Слід визнати, що ідея управління державою як єдиним господарським комплексом та запровадження лозунгу «соціалізм – це облік» сприяли розвитку в СРСР потужної школи бухгалтерського обліку. Проте ідеї Ф. Кене в Радянському Союзі сприймали виключно з позицій К. Маркса (вищенаведені уточнення Маркса з приводу джерел доданої вартості були в СРСР опубліковані лише в 60-х роках). Тому землеробство розглядалось соціалістичною політекономією як звичайна сфера матеріального виробництва (за Леніним – Сталіним саме праця робітників сфери промислового виробництва була джерелом багатства, а не природа і праця селян).

Разом з тим, слід визнати, що в радянському бухгалтерському обліку враховувалася галузева специфіка його практичної побудови. В обліку сільськогосподарської діяльності це – об'єкти обліку, рахунки, оцінка та калькулювання, врахування технологій при організації обліку витрат і т.п. Проте більшій реалізації фізіократичних ідей не сприяла відсутність серед об'єктів обліку аграрної галузі земель сільськогосподарського призначення, врахування фактору її капіталізації при ціноутворенні, не кажучи вже про біологічну метафору цієї економіки.

Сприймаючи критику результативності радянського обліку з приводу розкриття на мові цифр природного фактора формування доданої вартості в землеробстві (тут ми погоджуємось з М.Руденко), його практичні здобутки та методолого-методичні напрацювання до певної міри потрібно використовувати при побудові сучасного теоретичного та практичного бухгалтерського забезпечення реалізації фізіократичних ідей в аграрному секторі економіки. Наприклад, важливим приростом бухгалтерської науки для реалізації фізіократичних ідей стали розробки в СРСР методик планування, калькулювання та визначення собівартості продукції (робіт, послуг). Дотримання єдиної методології в цій складовій облікової роботи сприяло забезпеченню державного (галузевого) управління до певної міри об'єктивною інформацією. Інша

справа, що ідеологічні, бюрократичні та технічні труднощі в СРСР не дозволяли повною мірою реалізувати ці напрацювання в управлінні, в т.ч. і через використання методу «ЕТ» Ф.Кене.

Отже, певна практична реалізація ідеї методу «ЕТ» в радянському національному рахівництві, а також досвід запровадження спеціалізованого обліку в сільськогосподарській діяльності та його гармонійне вписання в систему національного бухгалтерського обліку та статистики, розробка та впровадження єдиної методології у визначенні собівартості продукції (робіт, послуг), по праву створюють теоретико-методологічний та практичний базис новітнього бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки на основі втілення фізіократичних ідей та методів «ЕТ» (див. рис. 2.11).

В той же період у країнах Заходу реальне наповнення «ЕТ» та її сприйняття в державному (галузевому) управлінні стало можливим у зв'язку із збільшенням технічних можливостей обліку, використанням започаткованого В.Леонтьєвим методу «затрати – випуск».

В 1955 р. Алмарін Філліпс приспособив «ЕТ» в матрицю національного рахівництва, яка була дещо вдосконалена Міком у 1962 році та Барна у 1975 році [160]. Ми не знаємо достовірно, але передбачаємо, що саме цей метод використовується статистикою розвинутих країн і дозволяє їх урядам забезпечувати сталий розвиток національних землеробств та провадження стратегій заволодіння землею в країнах, що розвиваються.

Очевидно, що статистика розвинутих країн ставить собі за мету узагальнення даних у фізіократичному аспекті. Їх уряди максимально «повертають землеробству» вилучену в процесі обігу з нього частину доданої вартості через дотаційний та субсидійний механізм. Причому формування вектору подальшого розвитку такої підтримки все більше відповідає фізіократичним ідеям і вбачається в примноженні родючості ґрунтів, посиленні експортного потенціалу, розвитку біотехнологій та людського капіталу (сільських територій). Останнє в СОТ прийнято назвати «зеленою скринькою» підтримки сільського господарства. Крім того, саме економічно сильні країни максимально «продавляють» поширення свого аграрного бізнесу на терени слабких економічно, але багатших землею країн. «Секрет» розвинутих країн, відкритий ще Ф. Кене, швидко переймають країни з прогресуючою економікою – Китай, Бразилія та ін. За дослідженнями Інституту економіки і прогнозування НАН України, Російська Федерація, Саудовська Аравія, Японія, Індія та деякі інші країни визначили довготермінову стратегію забезпечення продовольством населення своїх країн і починають разом з національним бізнесом її реалізовувати, в тому числі через взяття «під

контроль» великих площ сільгоспугідь в Україні. Діяльність великих холдингів з іноземним засновництвом лише одна сторона цього процесу, на іншу вказує академік НАН України В.Гесць: «В травні 2008 року в обмін на контракт з поставки нафти і газу Лівія отримала в Україні в оренду 247 тис. га землі для організації власного виробництва» і резюмує: «Світ, пройшовши складний шлях трансформації, не забезпечивши себе від самого простого: люди голодні і дуже масово» [547, с.8]. В додаток до продовольчих, перед світом відкриваються і нові проблеми енергетичної безпеки, а звідси і перспективи використання землеробства також для отримання біопалива та біоенергії. Саме це ініціює переоцінку цінностей (активів), джерел багатства в економічній діяльності на базі теорії фізичної економії.

Отже, використання ідеї «ЕТ» в розробці методу «затрати-випуск» та формування на цій же основі матриці національного обліку дозволило розвинутим країнам відстежувати потребу та зорганізовувати дієву підтримку власного землеробства. Сприйняття ідей фізичної економії дозволяє їх урядам орієнтувати економічну політику на виробництво відновлювальних енергетичних активів та на збереження власних земельних ресурсів, і навіть на примноження їх за кордоном. Тому інформаційне забезпечення цих процесів ми розглядаємо у п'ятому етапі розвитку обліку на задоволення потреб та ідей фізичної економії (див. рис. 2.11).

П'ятий етап характеризує фізіократичні підходи до побудови обліку, виходячи як з типів економік, так із особливостей розвитку національних інститутів кожної країни. Потрібно звернути увагу, що у Західних країнах значення фізичного капіталу не знижується, а, навпаки, збільшується та знаходить широке відображення в обліку поряд з інтелектуальним та інформаційним капіталом.

З посиленням з другої половини XX століття глобалізації економіки, реалізація фізіократичних ідей все більше потребує наднаціонального бухгалтерського забезпечення.

Не секрет, що ідеологія запровадження спочатку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), а згодом їх заміна на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), продиктована інтересами транснаціональних корпорацій та політикою економічної експансії розвинутих країн. За такої ідеології МСФЗ, говорити про їх відповідність теорії фізичної економії, як і іншим економічним теоріям, поки що завчасно. Проте в цієї «медалі» є й інший бік – МСФЗ сприяють розвитку не тільки глобальних ринків капіталу, інформаційному забезпеченню наддержавних структур тощо, а й ринків сільськогосподарської продукції, що посилює забезпечення фізіократичних ідей що-

до справедливої оцінки природно-ресурсного потенціалу та продукції аграрної галузі, незважаючи на сприйняття чи несприйняття їх національними урядами (як це, на жаль, буває і в Україні).

Свідомо чи несвідомо основи такого забезпечення закладені в 1994 році рішенням Ради з розробки МСБО щодо обліку сільськогосподарської діяльності. У грудні 2000 року МСБО 41 «Сільське господарство» був затверджений та рекомендований до запровадження з 2003 року. Поряд з Україною, яка з 2007 року запровадила його адаптовану версію в П(С)БО 30 «Біологічні активи», на сьогоднішній день ідеї МСБО 41 прийняті до реалізації в деяких країнах третього світу, Австралії та Новій Зеландії.

Із прийняттям цього стандарту не стільки поставлено крапки в дискусіях щодо наявності галузевих особливостей обліку сільськогосподарської діяльності, скільки, в принципі, визнана необхідність відображення в обліку та звітності біологічного та природно-ресурсного потенціалу – фізичного капіталу – «живої» економіки. Стандартом виділено окремі об'єкти обліку – біологічні активи, рекомендовано їх балансове (звітне) узагальнення та оцінка за справедливою вартістю.

МСБО 41 та його український аналог П(С)БО 30 «Біологічні активи» безумовно, є каталізатором розвитку бухгалтерського обліку саме з врахуванням ідей теорії фізичної економії. Очікується подальше розширення об'єктів обліку та звітності природно-ресурсного характеру землями сільськогосподарського призначення, домагатися балансового узагальнення і для відновлювальних енергетичних активів (принаймні зерна, сировини для виробництва біоетанолу і т.п.).

В оцінці біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливими цінами потрібно бачити основи оцінки таких активів виходячи з їх істинних цінностей для людства. На наддержавному рівні таку оціночну місію міг би виконувати підрозділ з методології оцінки в бухгалтерському обліку при ООН. На національному рівні, наприклад, в Україні, ми неодноразово доводили необхідність участі Міністерства аграрної політики в доведенні до суб'єктів господарювання рекомендованих справедливих цін у рамках запровадження єдиної галузевої облікової політики [103, 104, 313].

Таким чином, відображення в МСФЗ особливостей сільськогосподарської діяльності та запровадження єдиних підходів до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції (за справедливими цінами), ми відносимо до шостого етапу бухгалтерського забезпечення посилення фізіократичних ідей. Особливістю цього етапу є також і те, що інформаційні можливості застосування методу «ЕТ» та справедливої оцінки природно-ресурсного потенціалу отримують наднаціональне сприйняття і дозволяють пев-

ною мірою нівелювати фактор зниження значимості землеробства національними урядами (див. рис. 2.11.).

Як ми вже зазначили, у зв'язку з недостатністю теоретичних напрацювань у бухгалтерському обліку, слабкості в цьому питанні ООН, поки що МСФЗ мають лише потенційні можливості в реалізації фізіократичних ідей та в забезпеченні побудови всесвітньої гармонійної економіки.

На нинішньому етапі розвитку кожна країна відшукує свої шляхи збільшення національного багатства та збереження природно-ресурсного потенціалу. Прикладом в цьому є розвинуті країни. Так, у США не тільки консервують власні вуглеводні родовища, посилюють державний контроль та примножують державне володіння землями сільськогосподарського призначення, а й розробляють власне бухгалтерське забезпечення цих процесів.

Україна володіє колосальним антиентропійним потенціалом не тільки в сфері реальної аграрної економіки, а й науковому середовищі. Закладена С.Подолінським та В.І.Вернадським українська школа фізичної економії в радянські часи знайшла своє поглиблення в працях Миколи Руденка, а в сучасній Україні в дослідження Наукового товариства ім. С.Подолінського під керівництвом професора В.О. Шевчука. Останній в своїх публічних виступах неодноразово наголошував, що сфера «живого» повинна мати окремий бухгалтерський облік як за планами рахунків, так і за правилами та стандартами.

На XI конгресі економістів-аграрників, який відбувся в ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН 26–27 лютого 2009 року В.О. Шевчук, аналізуючи вклад М. Руденка в теорію фізичної економії, говорив: «Його стаття «Глобалізація і Україна» (2002) містить ключ до адекватного глобальним викликам розкриття достатності економічної теорії. На нашу думку, цей ключ знаходиться у визначенні українським мислителем світової економічної науки. Учений трактує її як науку, «від якої залежить життя на землі».

Визначальною у його дефініції є альтернатива «залежить». Тобто, життя на землі або продовжується (тим самим стаючи реальним підтвердженням достатності економічної науки), або припиняється. На жаль, цієї найактуальнішої проблеми майже ніхто крім М. Руденка досі не торкається, що є свідченням кричущої недостатності сучасної економічної науки.

Натомість достатньою може бути лише така економічна наука, підвалиною якої є складова, що спирається на природні закони. Цю основоположну складову М. Руденко назвав фізичною економією» [539].

М. Руденко в усіх своїх працях критикує К. Маркса, звинувачує останнього в тому, що саме ним та А. Смітом скомпрометовані економічні ідеї фізіократів. З цим важко погодитися, адже відомо, що Маркс розглянув всі, відомі на той час, теорії доданої вартості, в т.ч. і фізіо-

кратів та високо оцінив та популяризував вклад останніх в економічну науку. Повторимо, проблема фізіократів лежить у площині не науки, а політики. До речі, як і проблема марксизму, яка була спаплюжена лєнінсько-сталінською політикою.

Проте, у М. Руденка є положення, що потребують негайного наукового забезпечення. Серед них: **перше**, потенціал теорії фізичної економії спрацює, коли людство усвідомить свою космічну належність (цей час настає), а кожна країна (нація) свою місію на Землі. Для України – це сільське господарство.

Друге: теорія фізичної економії не сприймається сучасним світом ще і тому, що її постулати майже не представлені на універсальній мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік. В усіх своїх працях М.Руденко критикує бухгалтерський облік. Ось одна із цитат «... політекономія, що оперує лише бухгалтерськими категоріями (у відриві від природознавства!) не лише не допомагає нам зрозуміти економічні процеси, а породжує нечувані помилки й економічні викривлення» [435, с. 303].

У сучасному світі глобалізації економіки (який, на наше переконання, хоч і з великими проблемами, але сприяє розвитку людської цивілізації до гармонії з природою) значення бухгалтерського обліку, як універсальної мови економіки, зростає. В зв'язку з цим, для бухгалтерів-аграрників постає питання розробки та втілення нової парадигми бухгалтерського забезпечення фізіократичних ідей (етап 7 на рис. 2.11.).

З вищевикладеного маємо такі узагальнені висновки:

1. Фізіократична доктрина пріоритетності землеробства, «живої» економіки в розвитку людської цивілізації, створенні істинного багатства, посилює значимість бухгалтерського обліку в аграрній сфері економіки. Фізіократами не тільки означено головні для людства об'єкти обліку: людський капітал, землі сільськогосподарського призначення, тварини, солома, гній, зерно та інша сільськогосподарська продукція – як відтворювальні активи, що акумулюють енергію на Землі, а й наголошено на важливості бухгалтерського забезпечення методу «Економічної таблиці», як дієвого інструменту управління галуззю, державою, земною цивілізацією.

2. Теорія фізичної економії є не тільки «матір'ю» економічної науки, а й науковою базою побудови бухгалтерської інформаційної системи для забезпечення запитів управління зовні господарюючого суб'єкта.

Використання бухгалтерської інформації зовнішніми користувачами, в тому числі і для реалізації методу «Економічної таблиці» за фізіократичною доктриною, спрямоване на забезпечення функціонування гармонійної з суспільством та природою економіки. Останнє перекликається з ідеями та концепцією сталого розви-

тку, та ставить перед бухгалтерською наукою потребу розробки парадигми бухгалтерського обліку, економіки гармонійного (сталого) розвитку.

2.4. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку

Вибір антикризових та посткризових економічних доктрин потребує нових економіко-теоретичних обґрунтувань та є посилкою до формування нових ідей та методологічних установ і до бухгалтерського обліку.

Дослідження даного підрозділу мають на меті розширення можливостей обліку в економічному забезпеченні виконання Україною продовольчо-енергетичної місії в глобальному розподілі праці. Така благородна роль нашої держави у світі має спиратись не тільки на добру волю та хліборобські навички нації, але мати в своїй основі і власний економіко-теоретичний базис. Без всякого сумніву таким базисом є теорія фізичної економії та Концепція сталого розвитку.

Однак до цього часу бухгалтерською наукою не напрацьовано парадигм та методології обліку і контролю провадження гармонійного економічного порядку та сталого розвитку цивілізацій, процесів примноження та збереження як фізичного капіталу, так і відновлювальних енергетичних активів в економічній діяльності.

Питанню періодизації розвитку бухгалтерського обліку та виділенню парадигм його побудови в конкретних економічних умовах приділяють увагу у своїх дослідженнях Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, С.Ф. Голов, Н.М. Малюга та інші вітчизняні дослідники [32, 39, 76, 219].

Більшість таких досліджень спрямована на обґрунтування структури та елементів парадигм, виходячи з тенденцій в розвитку безпосередньо бухгалтерської науки. Проте в них звужений аналіз зовнішніх причин та передумов зміни парадигм бухгалтерського обліку, відсутній аналіз впливу на ці зміни класичних та неокласичних економічних теорій, впливу сучасних кризових явищ в економіці.

Даний підрозділ має на меті з'ясування економіко-теоретичного підґрунтя побудови нової парадигми бухгалтерського обліку на основі теорій інституціоналізму, фізичної економії та концепції сталого розвитку.

Завданнями підрозділу є:

- дослідження наукових позицій щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку та передумов зміни його парадигм;
- визначення теоретичного базису нової парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку, як основи розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Розвиток бухгалтерського обліку характеризується зміною основних критеріїв та умов його існування залежно від конкретних соціально-економічних чинників. Дослідники по-різному представляють періодизацію розвитку обліку як науки та професії і виділяють пріоритети його сучасного стану. Критерієм періодизації розвитку бухгалтерського обліку є формування наукових парадигм, що визначаються зміною теоретичних і методологічних передумов його розвитку.

Термін «парадигма» у філософію науки вперше впровадив позитивіст Г. Бергман, однак справжній пріоритет у його використанні і поширенні належить Т. Куна. Трактатування цього поняття зафіксоване в його книзі "Структура наукових революцій" у виданні 1962 року, згідно з яким парадигма – це "визнані всіма наукові досягнення, які впродовж певного часу дають модель постановки проблем та їх розв'язання науковому співтовариству" [203, с.11].

Т. Кун наголошує на можливості виділення двох основних аспектів парадигми: епістемічного і соціального. У епістемічному плані парадигма – це сукупність фундаментальних знань, цінностей, переконань і технічних прийомів, що виступають як зразок наукової діяльності, а в соціальному – парадигма характеризується через конкретне наукове співтовариство, цілісність і межі якого вона визначає [203].

Зміну парадигми на думку Куна, здійснюють за допомогою наукових революцій, що пов'язано зі своєрідним перемиканням наукового співтовариства на нову систему світогляду й цінностей.

Трактатування Куном поняття парадигми викликало дискусію, в ході якої наголошувалася на його неоднозначності (Поппер К., Лакатос І., Мастерман М. та ін.). Неоднозначність поняття парадигми, під якою у Куна розуміється і теорія, визнана науковим співтовариством, і правила та стандарти наукової практики, і стандартна система методів тощо, вимагала від нього перегляду і конкретизації цього поняття, що було здійснене в понятті «Дисциплінарна матриця» та її компонентів (символічного узагальнення, метафізичної частини парадигми, цінності і власне зразків вирішення дослідницьких завдань). Разом з тим, поняття парадигми використовується в теорії й історії науки для характеристики формування наукової дисципліни, опису різних етапів наукового знання (допарадигмального, тобто періоду, коли не існує теорії, визнаної науковим співтовариством і парадигмального), для аналізу наукових революцій.

Подібно науковим висновкам Т. Куна, дві основи в науковій парадигмі виділяє О. Ананьїн: онтологічну і методологічну: «Онтологічна складова наукової парадигми відображає сформоване в даному науковому товаристві уявлення про об'єкт пізнання, друга – методологічна

– її складова дає образ самої науки, або, точніше уявлення про те, які методи і результати пізнавальної діяльності по праву претендують на статус наукових» [6, с.83].

В перекладі з грецької *Paradeigma* означає: *para* – біля, проти, майже, а *deigma* – зразок, приклад, тобто те, що біля зразка, але нібито всупереч йому, причому майже те саме, що й зразок, але все ж самодостатнє – першозразок. Найближчими синонімами такого значення є поняття "абсолютні передумови" та "ідеали природного порядку". До первісного значення цього поняття Ю.Ганошенко додає розуміння парадигми як моделі постановки проблеми та її подальшого вирішення [68].

Історично передоснову даного поняття заклав ще Платон, вбачаючи в ідеях реально існуючі прообрази речей, їх ідеальні зразки, що мають справжнє існування. Ця лінія в трактуванні ідеї як парадигми, зразка, знайшла своє продовження в неоплатонізмі. У середньовічній філософії вона виразилася у вченні про творіння світу. У німецькому класичному ідеалізмі вчення про парадигму розвивається в плані аналізу принципів зовнішньої і внутрішньої єдності різних формувань, у вченні про прототип або прообраз системної організації.

У марксистській літературі поняття парадигми використовується при аналізі процесів наукової творчості (канонів, стилів думки в науці тощо). К. Маркс і Ф. Енгельс звернули увагу на те, що різні науки приймалися як зразки і висувалися на перший план в концепціях науки [231].

У сучасній філософії науки парадигма – це система теоретичних, методологічних і аксіологічних установок, які взяті за зразок розв'язування наукових задач, і які поділяють всі члени наукового співтовариства [57].

Пояснюючи філософську природу парадигми, С. Гроф відзначає, що в загальному сенсі парадигма може бути визначена як набір переконань, цінностей і техніки, що поділяються членами даного наукового співтовариства. Деякі з парадигм, – зазначає автор, – мають філософську природу, вони загальні і всеосяжні, інші парадигми керують науковим мисленням у досить специфічних, обмежених галузях досліджень. Окрема парадигма може стати обов'язковою для всіх природничих наук, інша – лише для астрономії, фізики, біології або молекулярної біології, ще одна – для таких високоспеціалізованих галузей як генна інженерія. Парадигма така ж істотна для науки, як спостереження і експеримент, а прихильність до специфічних парадигм є необхідна передумова будь-якої серйозної наукової справи [84].

«Великі наукові відкриття, – доповнюють цю думку В.І. Добренков та А.І. Кравченко, – завжди пов'язані зі зміною парадигм, кардинальною зміною уявлень про об'єкт і предмет науки, створенням нових теорій, обґрунтуванням нових понять і їх систем, дослідницьких методів і процедур» [96].

Український економіст С.В. Мочерний визначає парадигму як науковий метод дослідження та певну цілісну теорію, яку сповідують члени наукового співтовариства. До елементів економічної парадигми він відносить об'єкт дослідження, методологію пізнання цього об'єкта, а також світоглядні цінності, яких дотримуються економісти окремого напрямку [276, с. 368].

Енциклопедичне розуміння поняття «парадигма» включає різні аспекти визначень: філософське, соціологічне, загальнонаукове. Так, у "Філософському енциклопедичному словнику" парадигма визначається як: "1) поняття, що використовується в античній та середньовічній філософії для характеристики взаємовідношення духовного та реального світу; 2) теорія (або модель постановки проблем), прийнята за взірць вирішення дослідницьких завдань" [207, с. 477]. Великий тлумачний словник української мови містить визначення парадигми як сукупності філософських, загальнотеоретичних і метатеоретичних основ науки; системи уявлень, характерної для визначення етапу розвитку науки, культури, суспільного життя; той чи інший приклад або показовий випадок концепції чи теоретичного підходу [52]. В "Енциклопедичному соціологічному словнику" парадигма визначається як "сукупність філософських, загальнотеоретичних та методологічних основ науки" [545, с. 522]. "Новітній філософський словник" парадигму трактує як: "систему теоретичних, методологічних та аксіологічних установок, які прийняті за взірць вирішення дослідницьких завдань і поділяються всіма членами наукового товариства" [303, с. 505].

В історико-економічному плані виділяють кілька парадигм економічної теорії, підпорядковуючи їх певним історичним етапам суспільного розвитку. Аграрний етап розвитку суспільства, в рамках якого сформувалися теорії трудової вартості і факторів виробництва, дослідники пов'язують з "витратною парадигмою"; індустріальну стадію – з неокласичною, що виникла в кінці XIX ст. і в основі якої знаходиться постулат маржиналізму.

На сучасній стадії економічного розвитку, яку дослідники називають постіндустріальною, формується нова інституціональна парадигма, що включає вивчення впливу на економіку політики, права, науки, релігії, освіти тощо [170, с. 7–8].

Як вважає В. Медведєв, до ознак необхідності зміни парадигми можна віднести: колосальну за глибиною і масштабами технічну революцію; докорінну зміну взаємодії між суспільством і природою; інтенсивний розвиток інтеграційних процесів в економіці; тенденцію до демократизації суспільного життя; розпад штучних багатонаціональних конгломератів; усвідомлення необхідності ядерного роззброєння; утворення системи міжнародних організацій і структур [233, с. 23–24].

Парадигми в питанні періодизації розвитку бухгалтерського обліку виділяють у своїх дослідженнях Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, Г.В. Уманців [32, 39, 73, 74, 76, 219, 405, 501].

Серед основних особливостей, які характеризують парадигму розвитку обліку у сучасній економіці, Г.В. Уманців виділяє такі: пріоритет балансу; оцінка за ринковою вартістю; заміна концепції власності концепцією контролю; перехід від обліку майна до обліку ресурсів; регулювання звітності, а не обліку [501].

С.Ф. Голов сучасну парадигму бухгалтерського обліку в Україні характеризує як симбіоз трьох складових: адміністративних та ринкових концепцій; національних і міжнародних стандартів; юридичної й економічної моделі [74]. Автор обґрунтовує формування нової облікової парадигми – парадигми глобального обліку, яка має ґрунтуватись на паритетності потреб користувачів, об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань [73, с. 453].

Процеси глобалізації як чинника появи нової парадигми бухгалтерського обліку описує також Г.Г. Кірейцев. Науковець стверджує, що глобалізація економіки спричинила потребу застосування єдиних принципів, уніфікованих правил і процедур облікового відображення підприємницької діяльності та використання єдиних для всіх національних облікових систем стандартизованих форм фінансової звітності [168].

Говорячи про зміну парадигми обліку в економіці знань, М.С. Пушкар зауважує, що й «до цього часу залишається не до кінця з'ясованим генезис обліку, коли під ним розуміють лише техніку збору та обробки даних, що відриває сутність складного явища від теорії пізнання та підміняє проблему теорії науки другорядними питаннями практичної діяльності» [405, с.46]. Нову парадигму обліку автор вбачає в його інтелектуалізації, відзначаючи, що «... інтелектуальна модель обліку – це реалізація ідеї, що народжена у результаті пошуку засобів заставити організацію працювати і створювати додаткову вартість через знання» [405, с.49].

Значний внесок у теорію розвитку бухгалтерського обліку та його періодизацію внесла Н.М. Малюга, виділивши п'ять парадигм бухгал-

терського обліку (проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія) та запропонувавши шосту парадигму бухгалтерського обліку – подвійну інформаційну динаміку (Додаток К). Її суть автор вбачає у врахуванні нових технологій та нових об'єктів, властивих сучасному етапу розвитку суспільства, який ґрунтується на новій техніці обліку, що передбачає застосування інформаційних технологій [222, с.19].

Пропонована автором нова парадигма бухгалтерського обліку ґрунтується на віртуальній економіці, на переважанні нематеріальних активів у балансі, його оцінці виключно за ринковою вартістю. Головною метою обліку за даною науковою позицією є забезпечення інформацією зацікавлених користувачів, а метою балансу – визначення реальної ринкової вартості підприємства.

Разом з тим, автор за критерій зміни парадигми обирає зміну способів та технологій в господарських процесах, що, на нашу думку, є недостатнім. Першою причиною зміни парадигми слугує зміна підходів до управління на наддержавному, національному та корпоративному рівнях. Ця зміна пов'язана зі зростаючими факторами глобальної економіки, новими соціальними, економічними вимогами та стандартами. Відтак нова глобальна та соціально-орієнтована економіка вимагає іншої інформації.

Поява антиентропійних та соціальних підходів мислення в побудові економіки змінює спосіб управління, який в загальному також визначає базис формування нової парадигми бухгалтерського обліку.

З вищевикладеного можна зробити висновок, що не тільки глобальні процеси та економічні умови господарювання чи способи технології виробництва (індустріальна, постіндустріальна, інформаційна чи будь-яка інша економіка) диктують зміну парадигми. В основі змін слід розглядати нові вимоги до обліку з боку економічних, соціальних та природоохоронних систем управління. Необхідність розгляду нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку базується саме на інформаційному забезпеченні нових потреб всіх означених складових сучасного управління державою та земною цивілізацією.

Підтвердженням цього є і дослідження Томаса С. Куна, який розглядав науку як один із соціальних інститутів у вигляді наукових співтовариств (шкіл). Самоствердженням цих інститутів є кількість та якість вирішених ними проблем для людства, що і характеризує науковий прогрес.

В основі функціонування наукового інституту є його «парадигма» як сукупність узагальнених ідей, гіпотез, методологічних підходів, які розділяються даним науковим співтовариством, є прийнятними для інших інститутів та оформлені у вигляді наукових теорій.

В разі, коли в рамках існуючих теоретичних постулатів науковий інститут не може ефективно вирішувати поставлені перед ним питання, необхідна зміна його парадигми [573].

За М. Бронфенбренером та Метом, найбільших успіхів економічна наука досягає, коли попередні парадигми повністю не відкидаються, коли парадигми не змінюють одна одну миттєво, а взаємозбагачуються.

Вищенаведені вимоги ми відносимо і до науки про бухгалтерський облік. Еволюція парадигми бухгалтерського обліку (рис. 2.12) визначається здатністю вирішувати завдання та проблеми, що ставляться перед бухгалтерським обліком розширеною системою сучасного управління або науковими теоріями, які здатні передбачити потребу цього в майбутньому).

Завдання, що ставляться перед бухгалтерським обліком потребують вирішення широкого спектру проблем: і в глобальній економіці, і в перерозподілі ресурсів в національній економіці, і у забезпеченні соціальних параметрів суспільно-економічного розвитку, забезпеченні економічної безпеки підприємств на корпоративному та державному рівнях, збереженні природного та біологічного потенціалу країни та іншому.



Рис. 2.12. Еволюція парадигм бухгалтерського обліку

Майбутній розвиток економіки – це гармонійне поєднання вищезазначеного.

Вперше на необхідність досягнення такого рівня розвитку економіки вказували фізіократи. Фізіократична доктрина націлена на формування гармонійної (упорядкованої) економіки. Не природному порядку слід узгоджуватись з людською поведінкою, каже Ф.Кене, а її думкам та економічним діям потрібно узгоджуватись з природним порядком [160 с. 866]. В. Леонт'єв пояснює «економічний принцип» теорії фізичної економії у прагненні до максимального задоволення потреб через задіяння механізмів рівноваг [160].

Дослідники фізіократії Алмарін Філіпс [160, с. 1054], Шломо Майтал [160, с. 1056], Т. Барна [160, с. 1061] та Сайхай Білджінсон [160, с. 1076] характеризують принципи методу «Економічної таблиці» як початок зародження економічних теорій загальної рівноваги. Сам Кене, у своїх принципах успішності урядів, перераховує 24 умови, необхідні для того, щоб економіка, описана «Економічною таблицею», мала гармонійний, благодотворний та життєздатний стан [160, с. 459].

Гармонійною фізіократи називають економіку, яка зважає на забезпечення зростаючі потреби людства із збереженням природного потенціалу та примноженням енергетичних активів на Землі. Економіку, що поєднує для цих цілей приватні та суспільні інтереси, об'єднує задля цього всі нації та країни. Економіку, в основу якої покладено пріоритетність розвитку аграрно-біологічних, антиентропійних, енергетичних та соціальних галузей.

Нашими дослідженнями встановлено, що фізіократична доктрина економіки гармонійного розвитку повністю відповідає сучасній Концепції сталого розвитку, що розглядалась нами в розділі I цієї монографії. Останнє спонукає нас до означення нової парадигми як парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку.

Нова парадигма має орієнтувати розвиток бухгалтерського обліку на забезпечення переходу людства до гармонійної економіки сталого розвитку, сприяти прискоренню цього переходу через запровадження прогресивних облікових систем.

Парадигма визначає орієнтири побудови нової системи бухгалтерського обліку як на наднаціональному, так і національному рівнях, створюючи цілісну систему (ієрархію) рівнів, які гармонійно доповнюють та розвивають один одного (рис. 2.13).

В основі нової парадигми (на першому рівні) (див. рис. 2.13) має стати формування якісно нових МСФЗ, з врахуванням доповнень за-

вдань та положень теорій інституціоналізму та фізичної економії, як мінімум, щодо пріоритетності висвітлення показників: реальної економіки над віртуальною; природно-ресурсного та біологічного потенціалу над грошовим.

Як зазначалося нами раніше, нові МСФЗ мають ґрунтуватись на новій інституціональній теорії бухгалтерського обліку, або, як мінімум, поєднати: нормативну та позитивістську теорію обліку; приватні і суспільні (загальнолюдські) інтереси при побудові звітності та використання її інформації для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях, в т.ч. і з використанням методу «Економічної таблиці» та вимог Концепції сталого розвитку ООН.

Останнє неможливо здійснити без розширення МСФЗ стандартами другого (галузевого) та третього (корпоративного) рівнів (рівень 2) (див. рис. 2.13). Саме за допомогою цих рівнів має бути реалізована ідея сталого розвитку через інформаційне забезпечення всіх складових сучасного управління та фізіократична ідея інформаційного забезпечення перерозподілу світового багатства на користь землеробства та інших антиентропійних сфер людської діяльності через прийняття відповідних національних та наднаціональних рішень.

Рівень 2 – поглиблення МСФЗ – має гармонійно узгоджувати методологічні положення бухгалтерського обліку з сучасними економічними теоріями, переймати досягнення національних облікових шкіл, особливо в побудові галузевого обліку.

Отже, ключовою особливістю нової парадигми бухгалтерського обліку є запровадження трирівневої моделі його побудови для інформаційного забезпечення всіх, визначених Концепцією сталого розвитку, сегментів управління.

Наступним рівнем пропонованої нами парадигми бухгалтерського обліку є формування на фізіократичних засадах та з врахуванням положень інституціональної теорії національних систем бухгалтерського обліку та їх адаптації (узгодження) з МСФЗ (рівень 3).

Концептуальним положенням цього рівня є те, що при запровадженні національних стандартів бухгалтерського обліку кожною країною має обов'язково враховуватись її спеціалізація у світовому розподілі праці та використовуватись досвід національних напрацювань та традицій, про що йшлося в розділі I даної монографії.

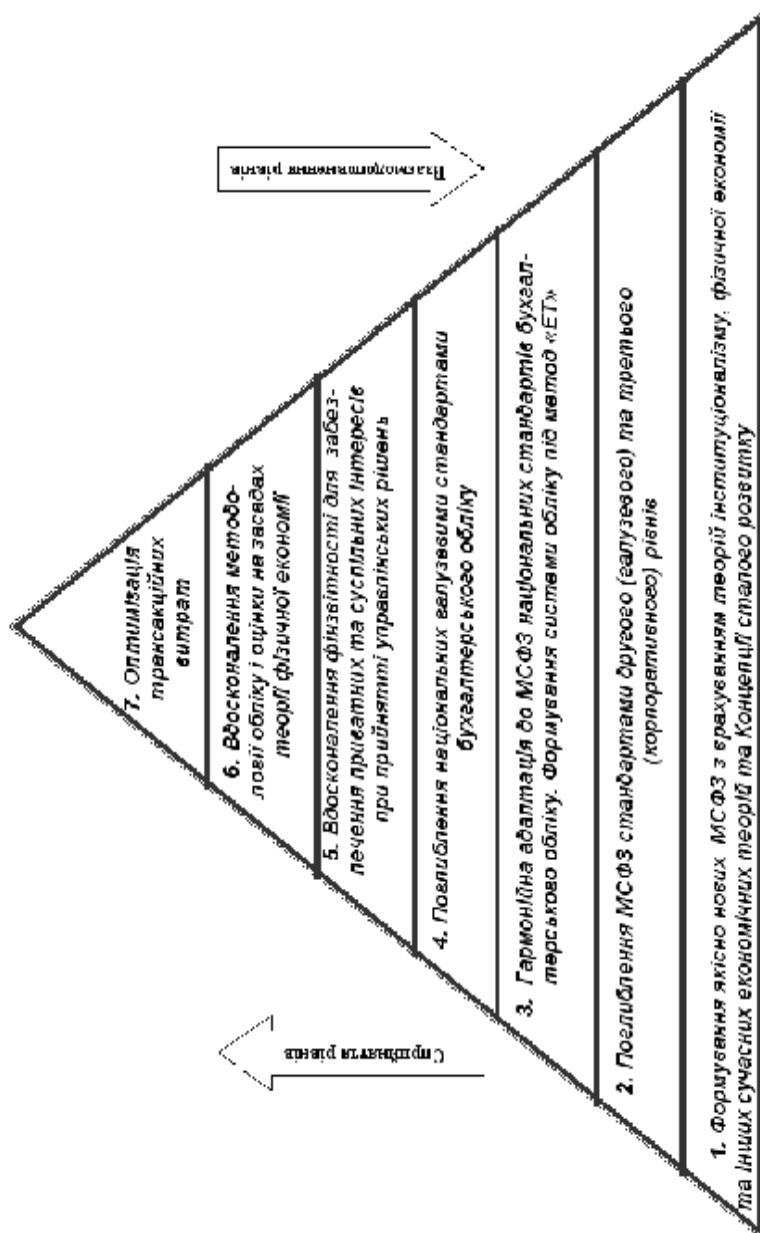


Рис. 2.13. Рівні парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку (системний підхід)

Наступний рівень **національних галузевих стандартів** розширює інформаційні можливості бухгалтерського обліку та сприяє більш ефективному використанню його даних в управлінні, реалізації державної економічної політики з підтримки, посилення конкурентоздатності, експортного потенціалу найбільш важливих для нації галузей.

Для України вкрай важливим є запровадження галузевих стандартів саме у сфері аграрної економіки, яка за фізіократами є першою продуктивною сферою діяльності людства та яка в Україні має потужний фізичний капітал.

Виходячи з теорії фізичної економії, аграрний сектор виробництва, на відміну від іншого, використовує «живі активи», або за міжнародною термінологією біологічні активи. Останні є природно необхідними, невід’ємними для підтримання життя людини та людства. Очевидно, що за необхідністю аграрна економіка була, є і залишиться першою, головною економікою людства. Таку економіку, виходячи з фізіократичних доктрин, можна назвати «живою», тоді коли економіку промисловості – «механічною», нау-технології – «розумною» і т.д. Для фізіократів очевидним є відмінність цих типів економік, як і їх переплетіння по мірі розвитку людства. Різні типи економік повинні мати відмінності в їх представленні на мові бізнесу – в бухгалтерському обліку. Проте, як ми доводили вище, в цій справі робляться лише перші кроки.

Таким чином, “жива” економіка має бути адекватно представлена в бухгалтерській системі. Більше того, з теоретичної точки зору можна доводити, що такі системи мають бути як різні для різних типів економік, так і мати спільні складові. На нашу думку, на нинішньому етапі світової стандартизації бухгалтерського обліку, слід говорити про необхідність відображення цих типів економік на другому (галузевому) рівні стандартів бухгалтерського обліку. Необхідність бухгалтерського відображення різних типів економік є другою ключовою особливістю нової облікової парадигми.

Незважаючи на існуючу до цих пір радянську школу бухгалтерського обліку в сільському господарстві, Україна при запровадженні МСБО та МСФЗ діє за принципом: «немає пророків у своїй вітчизні» або «меншевартості».

В сучасній Україні до 2007 року бухгалтерський (фінансовий) облік був для всіх типів економік однаковий. З «перекладом» МСБО 41 «Сільське господарство» та прийняттям на його основі П(С)БО 30 «Біологічні активи», «нам прояснилось» і ми ввели «живу» економіку в балансове узагальнення, а, з 2009 року і в примітки до фінансової звітності. Прикро, але цей, безумовно правильний підхід, має закордонне, а не національне походження. Більше того, в розвинутих країнах існує

(або створюється) окреме нормативне регулювання бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Наприклад, в США, де стандартизація бухгалтерського обліку традиційно формується професійними організаціями. Такими є Керівництва, що готуються Спеціальним Комітетом Агробізнесу Американського Інституту Сертифікованих Публічних Бухгалтерів.

Слід визнати, що світова тенденція до формування галузевих стандартів фінансової звітності більше мотивується інвестиційними (меркантильними) ідеями, ніж врахуванням доктрин сучасних економічних теорій. Разом з тим, така тенденція розвитку бухгалтерського обліку сприятиме популяризації фізіократичних ідей на «всесвітній мові бізнесу». Отже, Україні, яка була, є й буде ключовим гравцем в глобальній аграрній економіці, потрібно не чекати, а брати найактивнішу участь у підготовці бухгалтерських стандартів другого рівня саме в аграрному секторі економіки. Глобальна криза викличе не «косметичні», а кардинальні зміни МСФЗ. Вітчизняна наука та практика має формувати вектор цих перемін, їх теоретико-методологічне наповнення, в тому числі і на міжнародному рівні.

Проте, останнє видається нам проблемним без відновлення впливу та відповідальності органів державного управління аграрною галуззю за формуванням і дотриманням методології бухгалтерського обліку і звітності, координації наукових досліджень, ініціювання міжнародного співробітництва. Сьогодні законодавство України в цьому питанні не сприяє розвитку бухгалтерського обліку в аграрній галузі: Мінфін визначає методологію бухгалтерського обліку для аграрного сектору економіки, Держкомстат, без контролю її дотримання, приймає фінансову звітність від суб'єктів господарювання, а Мінагрополітики не має впливу на ключову функцію галузевого управління – бухгалтерський облік. За такої ситуації марно очікувати не тільки посилення бухгалтерського забезпечення ефективності галузевого управління, а й виконання аграрним комплексом України національної та глобальної місії.

Отже, враховуючи теоретичні прорахунки в підходах до формування методології сучасного обліку, третьою ключовою особливістю його нової парадигми ми бачимо розширення суб'єктів методологічного впливу на побудову бухгалтерського обліку.

Нова парадигма має забезпечувати розширення статей балансового узагальнення, а, отже, й узагальнень на рахунках. Вище зазначалась важливість доповнення балансового узагальнення біологічними активами, що викликано запровадженням, в т.ч. в Україні, МСБО 41 «Сільське господарство». Зокрема, бухгалтерський баланс (форма 1) до П(С)БО 2 підприємств доповнено рядками: «Довгострокові біологічні

активи (за справедливою, первісною вартістю та врахуванням їх амортизації); Поточні біологічні активи, які, в свою чергу, розшифровуються за групами в таблиці XIV «Біологічні активи» ф. 5 «Приміток до річної фінансової звітності».

Разом з тим, «жива» економіка оперує й іншими, не менш важливими (відмінними від інших економік), активами, що також потребують балансового узагальнення. Йдеться про землі сільськогосподарського призначення, незавершене виробництво в рослинництві, органічні добрива, насіння і корми, готову продукцію від сільськогосподарської діяльності. Всі ці активи за теорією фізичної економії відіграють роль біоенергетичного забезпечення суспільно-господарського буття. У зазначеному вище виступі, професор В.Шевчук зазначає: «Освоєння сфери живого передбачає здобуття людьми важливих для їх життєдіяльності ресурсів. Перелік найважливіших ресурсів пропонуємо звести до п'яти. Це гумус, зерно, солома, худоба, гній. Відсутність навіть будь-якого з них унеможливило б людське існування. Отже, ці п'ять ресурсів належать до абсолютних благ. Їх сукупність являє собою абсолютний, біоенергетичний, вкотре фізичний капітал. У забезпеченні людського життя абсолютні блага не мають жодної альтернативи» [539].

Отже, біоенергетичні (відновлювальні) активи мають бути представлені у фінансовій звітності окремими статтями.

Відмітимо, що в Радянській Україні (УРСР) ці ресурси мали певне балансово-рахункове узагальнення (наприклад: рах. 10 «Насіння і корми»; 201 «Основне виробництво в рослинництві»; 401 «Готова продукція рослинництва»; 402 «Готова продукція тваринництва», в т.ч. гній і т.д.). З практичної точки зору, сучасне запровадження таких узагальнень можливе і в Примітках до річної фінансової звітності (ф. 5). З теоретичної точки зору це засвідчує необхідність запровадження другого рівня стандартів фінансової звітності (коли, наприклад, Примітки будуть мати виключно галузеву ознаку).

Нами неодноразово піднімалась ця проблема в наукових дискусіях, більше того, на Кабінет Міністрів та Міністерство фінансів України було направлено проект річної фінансової звітності сільськогосподарських підприємств [234]. Про це йтиметься далі.

Окремого балансового узагальнення потребує найважливіший біоенергетичний актив – землі сільськогосподарського призначення. З точки зору фізичної економії, Україна має потенціал найбагатшої країни, оскільки володіє 10 відсотками світових сільгоспугідь та третиною чорноземів. На XI Конгресі економістів-аграрників В.Шевчук наголошував, що мудрість кожного народу є в його самодостатності і навів баське прислів'я: «Дім – золото, а земля – гаманець».

Таким чином, землі сільськогосподарського призначення повинні мати розширене балансове узагальнення як об'єкти бухгалтерського обліку, незалежно від впливу політичних інституцій на науковий інститут бухгалтерського обліку. З точки зору фізичної економії, бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення має забезпечити різні сегменти управління інформацією щодо збереження, відновлення цього ресурсу та його ефективного використання.

З методичної точки зору, постановка такого обліку нами певною мірою опрацьована [249, 309]. Методологічний аспект такого обліку буде розглянутий далі.

Отже, нова парадигма має розширити інформативність обліку через запровадження галузевих спеціалізованих звітних форм.

Реалізація фізіократичних ідей через запровадження спеціалізованих приміток (або додаткових звітних форм) до фінансової звітності є четвертою особливістю нової облікової парадигми. Цей рівень нової парадигми має гармонійно поєднати приватні та національні інтереси і забезпечити ефективне використання державним галузевим управлінням методу «Економічної таблиці» на користь підтримки виробників та сільських територій (див. рис. 2.13 – рівень 5).

На національному та, особливо, галузевому рівнях важливого значення набуває робота з вдосконалення методології обліку. Особливо в галузях, за якими спеціалізуються країни в глобальній економіці. Для України такою є «жива» економіка. Відпрацювання нової методології оцінки і обліку живого біологічного та природно-ресурсного потенціалу, відновлювальних енергетичних активів для України є не тільки національною, а й міжнародною справою. Фактично її місією у справі вдосконалення МСФЗ (див. рис. 2.13 – рівень 6).

В контексті наших досліджень розглянемо методологічний напрям розвитку аграрного («живого») бухгалтерського обліку, що визначає той сегмент облікової теорії (парадигми), який враховує ідеї фізичної економії. В першу чергу це стосується впливу теорії фізичної економії на призначення бухгалтерського обліку, вибір облікових процедур, означення об'єктів та методологічної основи.

Реалізація фізіократичних ідей потребує єдності методології бухгалтерського обліку «живої» економіки, оскільки останнє сприятиме відстоюванню її інтересів в глобальному розподілі (обміні) національних та світових продуктів (доданої вартості). Єдність методології забезпечить розвиток (а відтак і сприйняття Урядами та міжнародними організаціями) методу «Економічної таблиці» Ф. Кене та В. Леонтьєва. Базуючись на єдиній методології, бухгалтерська інформаційна система зможе стати вагомим інструментом у подоланні економічних криз, бо-

ротьбі з виснаженням відновлювальних природних ресурсів та інших негараздів економічної діяльності людства. В Україні, до того ж, запровадження методу «Економічної таблиці» та його бухгалтерське наповнення в найближчій перспективі сприятиме інформуванню щодо згубних наслідків політики відбирання доданої вартості у селян на користь інших типів економік чи «непродуктивних класів».

Питання методології оцінки в бухгалтерському обліку викликає нині найбурхливішу дискусію в науково-практичних колах. Проблеми оцінки активів, у тому числі біологічних активів та сільськогосподарської продукції, за «справедливими» цінами неодноразово піднімалися і в наших працях. В даному підрозділі лише тезисно зазначимо, що з точки зору фізичної економії оцінка біоенергетичних активів за, так званими «справедливими» чи ринковими цінами є неприйнятною, оскільки ці цінності не можуть бути оцінені «невидимою рукою» ринку. Принаймні до тих пір, поки ці «невидимі руки» не будуть нівельовані державницькою, а в світі – політикою сталого розвитку, в основу якої покладено використання методу «Економічної таблиці».

З практичної точки зору, ми запропонували виконання вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінки таких активів та сільгосп-продукції за справедливими цінами, на основі запровадження єдиної облікової політики в цілому по аграрній галузі України [313].

Розробка єдиних облікових політик є також особливістю нової парадигми та її впливу на побудову Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Побудова системи обліку за новою парадигмою має орієнтуватися на зменшення трансакційних витрат у цілому по економіці та індивідуальних витрат при обов'язковому веденні обліку та оприлюдненню звітності різними суб'єктами господарювання. Регулювання форм обліку та звітності має проходити за критерієм вкладу суб'єкта в створення валового національного продукту та не зашкоджувати як ефективному бізнесу, так і державному (галузевому) управлінню. З іншого боку, облікових процедур має бути достатньо для зменшення (оптимізації) трансакційних витрат через посилення інформованості та участі в цьому держави (див. рис. 2.13 – рівень 7).

Отже, подолання кризових явищ сучасної економіки через запровадження дієвого механізму реалізації ідей сталого розвитку, контролю за її віртуальним сектором та іншими непродуктивними сферами діяльності, запровадження антиентропійних технологій у промисловій сфері, перерозподіл ВВП на користь підтримки виробництва продовольчих та біоенергетичних товарів вносить корективи в функціонування системи управління на всіх рівнях та розширює її складові.

Ефективність сучасного управління ґрунтується на врахуванні доктрин сучасних наукових теорій, серед яких ми виділяємо економічні теорії інституціоналізму, фізичної економії та сталого розвитку.

Останнє вимагає змін теоретичних і методологічних підходів по всіх ключових функцій управління, в тому числі і бухгалтерського обліку. Зміна чи оновлення парадигми бухгалтерського обліку є першим теоретичним вкладом бухгалтерської науки в оновлення системи управління, а, звідси, і в майбутній (гармонійний) розвиток глобальної економіки в цілому та української зокрема.

Формування нової парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку здійснюється через еволюційне доповнення змісту основних категорій з попередніх парадигм (рис.2.14.).

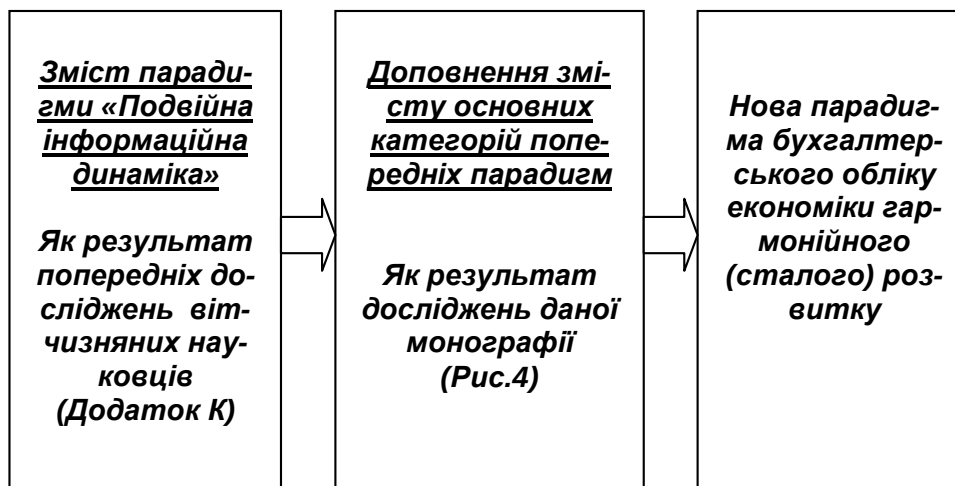


Рис. 2.14. Формування нової парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку через еволюційне доповнення змісту основних категорій з попередніх парадигм

Отже, нова парадигма характеризується не революційною, а еволюційною зміною або доповненням змісту основних категорій теорії бухгалтерського обліку (рис. 2.15).

Таким чином, діючі дотепер парадигми бухгалтерського обліку, в силу їх заідеалізованих концептуальних основ (егоїстичних чи унітарно-державних), неспроможності вирішувати назрілі завдання з інформаційного забезпечення якісно нового управління та розбудови економіки гармонійного (сталого) розвитку.

Місія обліку – інформаційне забезпечення провадження гармонійного економічного порядку сталого розвитку, мобілізація ресурсів на збереження та примноження енергетичних активів і фізичного капіталу.
Мета звітності – забезпечення інформацією економічних, соціальних, екологічних та інших сегментів управління сталого розвитку, інвесторів та інших зацікавлених користувачів.
Мета балансу – оцінка кадрового, соціального, природно-ресурсного, інтелектуально-інформаційного та виробничого потенціалу підприємства на основі застосування нової методології оцінки та вимірювання
Облікова система – ієрархічне функціонування взаємодоповнюючих облікових систем: «міжнародно-національних» та в них «загальної - галузевих - корпоративних».
Предмет обліку – господарські процеси та явища в різних типах економік («живої», «індустріальної», «розумної»), які в обліку відображаються та контролюються запитами інституцій.
Нові об'єкти обліку – кадровий, соціальний та фізичний капітал; природно-ресурсні, біологічні та відновлювальні енергетичні активи.
Оцінка – формування нової методології вимірювання облікових цінностей на засадах теорії інституціоналізму, фізичної економії та Концепції сталого розвитку.
Техніка обліку – застосування новітніх інформаційних технологій, сумісних з провадженням методу «ЕТ» (зокрема XBRL – extensible business reporting language).

Рис. 2.15. *Зміст основних доповнень облікових категорій від парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку*

Більше того, як видно з практики обліку в Україні, відсутність обґрунтованих та сприйнятних нацією наукових парадигм, зменшує в державі потребу ведення бухгалтерського обліку. На

шкоду розвитку національної економіки, бухгалтерський облік замінюється в управлінні іншими інформаційними системами. На рівні підприємств – примітивними тіньовими записами, на рівні держави (галузі) – сумнівною статистикою, економічно необґрунтованим податковим обліком, адміністративними спостереженнями і т.п. Обмеженість наукового бачення розвитку бухгалтерського обліку призводить до появи слабого законодавства та інших нормативних документів.

Запровадження нової парадигми спрямовано на формування теоретичних основ розробки та запровадження Концепції, стратегії розвитку бухгалтерського обліку, на виконання ним місії та завдань необхідних сучасній економіці, виходячи з потреби подолання наявних в ній періодичних кризових явищ та ентропійної основи функціонування.

Наукове означення нової парадигми стало теоретичним базисом розробки нами Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

РОЗДІЛ 3

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Незважаючи на безперечну необхідність попереднього означення теоретичних доктрин та практичних підходів перед здійсненням будь-якого реформування, що власне і визначає місію та зміст Концепції, в Україні до цих пір не прийнято національної Концепції розвитку бухгалтерського обліку.

Урядова Програма та Стратегія переходу національної системи обліку на МСФЗ не можуть замінити потребу в комплексному теоретико-фундаментальному та інституціональному баченні розвитку бухгалтерського обліку. Існуючі означення Концепції у вітчизняних наукових розробках поки що не мають завершеного документального оформлення і сприйняття на державному рівні та, окрім того, потребують узгодження з сучасними економічними теоріями та ідеями сталого розвитку.

Метою дослідження даного розділу є окреслення теоретико-практичних підходів до розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України на основі сучасних економічних теорій, стану вітчизняних інституцій та можливостей науки.

У розділі досліджуються існуючі зарубіжні облікові концепції та вітчизняні наукові напрацювання з цього питання; аналізуються проблеми, на вирішення яких запроваджується Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки; визначається місія, завдання, принципи та робочі гіпотези Концепції, її структура та зміст.

3.1. Концептуальне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку

Питання реформування бухгалтерського обліку та становлення нової його системи постійно перебуває в центрі наукової дискусії. Цією проблемою на сьогодні переймається більшість вітчизняних вчених у галузі бухгалтерського обліку, зокрема П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.В. Головач, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, М.С. Пушкар, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук та ін. [32, 161, 221, 223, 362, 406]. Серед закордонних вчених виділяються дослідження М.М. Бичкова, Р. Г. Каспіної, Р.А. Алборова [3, 49, 154].

Більшість з них підтримує позицію щодо необхідності першочергового формування концептуальних засад побудови національної сис-

теми бухгалтерського обліку перш ніж проводити її реформування. Проте до цього часу в Україні не було затверджено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку, а, відтак, теоретико-прикладні розробки з цього питання вітчизняних вчених є актуальними.

Метою досліджень цього підрозділу є аналіз існуючих наукових напрацювань та нормативних розробок, що визначають Концептуальні підходи до вдосконалення та розвитку бухгалтерського обліку.

Дослідженнями виявлено, що першою концептуальною розробкою з проблем розвитку обліку стала саме галузева концепція, яка з'явилась задовго до Концепцій та Програм, описаних нижче. Такою розробкою стала Концепція організації бухгалтерського обліку і контролю в аграрному секторі АПК при ринкових відносинах, розроблена ще у 1992 році науковцями Інституту аграрної економіки ім. О.Г. Шліхтера УААН – М.Я. Дем'яненком, Ф.Ф. Бутинцем, В.Ф. Кириченком, Н.Д. Кошляком, В.Б. Моссаковським та В.Г. Соколовим, під загальним науковим керівництвом П.Т. Саблука [182]. Як визначено у вступі до Концепції, в ній викладені головні напрями перебудови обліку, контролю та аналізу в ринкових умовах функціонування агропромислового комплексу [182, с.3].

На відміну від нині існуючих наукових поглядів щодо суцільної стандартизації обліку і суттєвого зменшення у звітності спеціалізованої інформації щодо розвитку аграрного сектору, в Концепції ставились конкретні завдання до бухгалтерського обліку як системи:

- об'єктивний облік наявності та руху матеріальних і фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств;

- формування інформації для визначення собівартості сільськогосподарської продукції;

- забезпечення організаційних особливостей побудови обліку на підприємствах АПК;

- визначення предмета і об'єктів обліку, аспектів зміни методології обліку;

- організація звітності в аграрному секторі АПК;

- організація контролю і ревізійної роботи;

- окреслення перспектив комп'ютеризації облікових робіт [182, с.4].

До бухгалтерського обліку Концепцією 1992 року висувались суттєві вимоги, що полягали у здатності його забезпечувати:

- вивчення формування фінансових ресурсів і результатів діяльності підприємства;

- здійснення інвестиційної політики;

- контроль взаємовідносин підприємства із зовнішніми органами;

- акумуляування фінансових ресурсів для проведення заходів із досягнення наміченої програми виробництва;

збір і обробка даних про економічні відносини з іншими підприємствами і державою;

підготовка і представлення даних зовнішнім органам управління.

Отже, Концепція організації бухгалтерського обліку і контролю в аграрному секторі АПК при ринкових відносинах, розроблена у 1992 році ставила високі вимоги до бухгалтерського обліку і декларувала його ключову роль в інформаційному забезпеченні суб'єктів господарювання та галузевого управління.

Концепція була розглянута на засіданні вченої ради Інституту аграрної економіки ім. О.Г. Шліхтера УААН (протокол № 2 від 29 травня 1992 р.) та опублікована у 1992 році Інститутом аграрної економіки спільно з Українською академією аграрних наук. Незважаючи на те, що дана розробка не була затверджена на державному рівні, Концепція стала першим програмним документом у новітній історії України, що визначив концептуальні напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах переходу до ринкових форм господарювання.

Найбільш близькою до затвердження на рівні держави стала Концепція реформування бухгалтерського обліку України, розроблена у 1997 р. на той час першим заступником міністра юстиції України, почесним президентом Спілки аудиторів України В.В.Головачем [79]. Незважаючи на схвалення даної Концепції окремими міністерствами та відомствами, на розгляд Верховної Ради України її так і не було винесено.

Концепція реформування бухгалтерського обліку В.В. Головача містила обґрунтування необхідності реформування обліку, основні принципи його побудови в Україні, перелік головних форм фінансової звітності (що дещо різняться з прийнятими пізніше і діючими зараз формами). Зокрема, в концепції визначені загальні положення щодо балансу, звіту про прибуток та звіту про рух грошових коштів. В Концепції також визначені і особливості обліку таких специфічних видів діяльності як банківської та страхової.

Концепцію реформування бухгалтерського обліку В.В. Головача вважають першим, близьким до державного затвердження, програмним документом щодо розвитку обліку на базі міжнародних стандартів. Проте деякі положення цієї Концепції були дискусійними та недостатньо обґрунтованими. Відсутня чітко сформульована її мета, завдання та шляхи реалізації. Концепція перенавантажена значною кількістю деталізованих моментів – опис рахунків, посилення на зарубіжний досвід. І навпаки, як відзначено в листі Міністерства юстиції щодо даної Концепції, в ній відсутні положення щодо побудови балансів концернів, які включають різні види діяльності, а також порядок бух-

галтерського обліку діяльності філій українських підприємств за кордоном [79, с.80].

Отже, проект Концепції В.В. Головача та Концепція аграрного блоку були розроблені до прийняття відомих державних програмних документів. На жаль, вони залишились на рівні науково-практичних розробок, але стали поштовхом до активізації процесів реформування обліку на державному рівні.

У 1998 році з'явився перший програмний документ, що задекларував початок реформування системи бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів – Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [388]. Програма поклала початок численним науковим дослідженням, критиці та пропозиціям щодо напрямів подальшого розвитку обліку в Україні. У ній визначався план заходів з приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Такими заходами визначено:

- I. Розробка та затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- II. Розробка та затвердження інструкцій і методичних вказівок;
- III. Підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку;
- IV. Міжнародне співробітництво.

Проте на відміну від концептуальних засад в урядовій Програмі ігнорувались потреби попереднього аналізу стану проблеми, необхідність врахування інституційних особливостей, напрацювання вітчизняної науки і практики та багато іншого. Не враховує останнього і прийнята пізніше Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, метою якої визначено удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [485]. Більшість завдань подальшого розвитку бухгалтерського обліку в стратегії спрямовані на впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні, зокрема:

- створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів;
- адаптація національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів;
- удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних;

гармонізація фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав – членів Європейського Союзу та ін. [485].

У 1999 році про необхідність розробки на рівні уряду концепції розвитку бухгалтерського обліку заявив М.С. Пушкар, відмічаючи, що вона має бути покладена в основу базової моделі обліку України [403, с. 115]. Зокрема, науковець пропонував включити до концепції наступні положення:

- характеристики облікової інформації (види обліку, якісні характеристики інформації, користувачі);
- структуру та зміст концепції (визначення обліку як системи, парадигма обліку, категорії обліку, методологічні рівні побудови, об'єкти, суб'єкти обліку, облікова політика держави);
- прийняття умовностей бухгалтерського обліку (історичність, періодичність, консерватизм, вимірники та інше);
- елементи фінансової звітності;
- процедури обліку [406, с. 114].

Слід віддати належне М.С. Пушкарю, який вказував на недосконалість національних реформ у бухгалтерському обліку ще до 2000 року, в час ейфорії запровадження в Україні МСФЗ. Тому автор говорить не про концепцію розвитку обліку, а, власне, про концепцію організації облікової політики на державному рівні, оскільки вважає, що потрібна жорстка його регламентація з боку держави.

Під концепцією облікової політики науковець розуміє регламентацію процесу підготовки інформації про діяльність підприємства, яка корисна для прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів і отримання результативної інформації. При цьому автор виділяє два рівні облікової політики в Україні:

політика державних органів щодо розвитку системи обліку, що включає: визначення політики щодо використання міжнародних бухгалтерських стандартів у національній системі обліку, вирішення питань щодо рівня регламентації обліку, методологічне та організаційне керівництво системою обліку, сприяння підготовці кадрів та розвитку наукових досліджень з обліку тощо;

політика окремого підприємства із забезпечення надійної фінансової звітності, яка регламентує методику, техніку та організацію обліку на підприємстві [406, с.384].

У подальшому ґрунтовними науковими дослідженнями з цієї проблеми були праці Н.М. Малюги, яка у 2005 році, обґрунтовуючи необхідність прийняття рішень щодо розвитку обліку, зазначила,

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» [221].

Н.М. Малюга, визначаючи перспективи побудови національної системи бухгалтерського обліку, адекватної новим виробничим та соціальним відносинам, наголошує на потребі розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку як теоретичного базису інституційної та реформеної перебудови [222, с.22]. Провідною ідеєю Концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку визначена спрямованість на поєднання інтересів приватних власників з державними та суспільними інтересами, а також на створення прийнятних умов для послідовного й успішного виконання системою обліку властивих їй функцій [222, с.23].

Пріоритетними напрямками реалізації Концепції, запропонованої Н.М. Малюгою, стали: удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, що полягає у приведенні її у відповідність до вимог ринкової економіки з урахуванням стану світових фінансових ринків; оновлення нормативної бази бухгалтерського обліку через розробку методичних вказівок з питань організації та звітності; удосконалення методології бухгалтерського обліку; становлення бухгалтерської професії через створення інституту професійних бухгалтерів України; підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів [222, с.23].

Саме поняття «концепція»⁸ Н.М. Малюга трактує як систему поглядів на певне явище, спосіб розуміння, тлумачення якихось явищ, основну ідею будь-якої теорії [223, с. 34]. Під концепцією в бухгалтерському обліку автор розуміє систему поглядів на завдання обліку, пріоритетність інтересів користувачів, склад і зміст звітної інформації, періодичність складання фінансової звітності та ін. [219, с.458].

Подальшого розвитку проблема набула в роботах В.Б. Моссаковського. Власне бачення розвитку бухгалтерського обліку в Україні автор виклав в Концепції побудови бухгалтерського обліку в Україні, опублікованій у 2007 році, у фаховому журналі «Бухгалтерський облік і аудит» (№ 10/2007) [269]. Обґрунтовуючи необхідність розробки загальних концептуальних підходів до розвитку обліку в Україні, автор зазначає, що прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку не вирішує проблему, яким саме має бути облік і які саме концептуальні положення мають бути покладені в його основу. У зв'язку з цим, В.Б. Моссаковським пропонує власну Концепцію побу-

⁸ Концепція (*conseptio* – розуміння, уявлення) – в науці – система доказів того чи іншого положення, система поглядів на те чи інше явище [500].

дови бухгалтерського обліку, передумовою розробки якої виділяє дві головні тенденції. По-перше, необхідність зближення систем обліку транснаціональних корпорацій на міжнародному рівні, що зумовлює потребу забезпечення зіставності показників звітності різних країн та підприємств. По-друге, як визначено в концепції В.Б. Моссаковського, разом із внесенням змін у звітність через впровадження МСФЗ відбулося суттєве зниження якості даних, адже підприємству дозволено змінювати методику формування інформації на окремих ділянках обліку [269, с.22]. У Концепції як основний принцип, який має слугувати за ціль бухгалтерського обліку в усіх галузях народного господарства закладено єдиний підхід до формування звітної інформації в межах положень, передбачених МСФЗ [269, с.23]. У своїй концептуальній розробці В.Б.Моссаковський робить акцент на методологічному удосконаленні бухгалтерського обліку, виділяє організаційні заходи щодо системи обліку та основи побудови управлінського обліку та аудиторської діяльності. А також вносить пропозиції щодо системи підвищення кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку [269, с. 24].

Серед зарубіжних авторів виділяється дослідження російського вченого М.Ф. Бичкова на здобуття вченого ступеня доктора економічних наук «Концепція організації бухгалтерського обліку на підприємствах сільського господарства (2005 р.)».

Незважаючи на те, що об'єктом його досліджень були «інформаційні системи бухгалтерського обліку і контролю в сільськогосподарських організаціях» [49, с.7], в роботі «обґрунтовано сукупність взаємопов'язаних елементів обліку на відміну від існуючих підходів як окремої самостійної системи» [49, с. 8]. Тобто, окремої системи аграрного бухгалтерського обліку.

Проте всі описані вище концептуальні підходи і, навіть, документи не знайшли цілісного оформлення та не були розглянуті на законодавчому рівні, а тому залишились лише на рівні наукових розробок.

Беззаперечним, у зв'язку з цим, є висновок, що полягає у необхідності створення та затвердження на законодавчому рівні Загальної Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні, з визначенням пріоритетних напрямів його методологічного, нормативного та професійного розвитку.

Отже, незважаючи на наявність наукових передумов та гострої необхідності розробки концептуальних документів в Україні, практичної реалізації цієї проблеми, на відміну від наших сусідів, ми не маємо.

Міжнародний досвід та досвід країн пострадянського простору свідчить, що такі концептуальні документи прийняті в більшості країн, і необхідність їх прийняття не викликає сумнівів. На міжнародному рівні Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку затверджена Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам [342]. Дана Концептуальна основа прийнята за базис при розробці національних концепцій більшості країн, що орієнтували розвиток бухгалтерського обліку на МСФЗ.

Зміст Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів наступний:

- мета фінансових звітів;
- основоположні характеристики фінансових звітів;
- якісні характеристики фінансових звітів;
- елементи фінансових звітів;
- визнання елементів фінансових звітів;
- оцінка елементів фінансових звітів;
- концепції капіталу та збереження капіталу [342].

Аналіз свідчить, що такі концептуальні документи прийняті також і в більшості країн СНД. Бухгалтерський облік в колишньому СРСР був орієнтований на обслуговування планової адміністративно-командної системи, що не враховувала економічної реальності. Тому він малопридатний для прийняття рішень за умов ринкової економіки.

Наявність однакових економічних проблем на території пострадянського простору стимулювало уряди країн СНД до пошуку загальних концептуальних підходів у формуванні системи бухгалтерського обліку і підготовки фінансової звітності. Реформування системи бухгалтерського обліку, що започатковано у 1992 році і до теперішнього часу триває в багатьох країнах колишнього СРСР, відрізняється напрямом і враховує особливості ситуації в конкретних національних економіках. Проте схожість первинної ситуації багато в чому зумовила схожість процесу економічних реформ, у тому числі і розробку аналогічних концептуальних підходів до реформування та подальшого розвитку існуючих систем бухгалтерського обліку. Необхідністю узгодження зусиль з реформування систем фінансової звітності пояснюється створення Координаційної ради з методології бухгалтерського обліку, що об'єднує представників Вірменії, Азербайджану, Білорусії, Грузії, Казахстану, Киргизстану, Молдови, Росії, Таджикистану, України і Узбекистану [330].

У жовтні 2001 року Радою прийнятий проект концептуальних принципів і положень, згідно з якими країни-учасниці домовилися про наступні концептуальні засади складання фінансової звітності підприємств:

фінансова звітність складається із взаємопов'язаних форм звітності – бухгалтерського балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів і пояснень до них;

фінансова звітність повинна бути корисна користувачам. Керівництво також зацікавлене в інформації, що міститься у фінансовій звітності, і має доступ до додаткової управлінської і фінансової інформації, яка допомагає плануванню, прийняттю рішень і контролю. Форми і зміст такої інформації визначаються керівництвом організації;

фінансова звітність повинна давати достовірне і повне уявлення про фінансовий стан підприємства і його зміни, а також фінансові результати діяльності;

при формуванні фінансової звітності підприємства повинні керуватися наступними принципами: відокремленість майна, безперервність, нарахування, обачність, пріоритетність змісту перед формою, нейтральність;

інформація, що включається організаціями у фінансову звітність, повинна бути зрозумілою, відповідати потребам користувачів, бути правильною і порівнянною [330].

На основі цих принципів з'явилися концептуальні документи, що визначають засади розвитку бухгалтерського обліку майже в усіх країнах СНД. Більшість Концепцій спрямовані на вирішення сукупності проблем розвитку національного бухгалтерського обліку. При цьому кожна з них встановлює пріоритет на вирішення конкретних специфічних для кожної окремої країни проблем. Аналіз деяких концепцій наведено в табл. 3.1.

Зокрема, Концепція розвитку бухгалтерського обліку і звітності на середньострокову перспективу затверджена в Росії у 2004 році [183]. В цілому Концепція близька до Концептуальної основи МСБО, що є основою при розробці та перегляді актів з бухгалтерського обліку. Вона передбачає адаптацію МСФЗ для застосування в Росії шляхом створення необхідної інфраструктури і побудови ефективного облікового процесу.

Ключовим елементом Концепції є передача професійній бухгалтерській спільноті питань розробки методології бухгалтерського обліку та закріплення цього в проектах стандартів, розробка норм професійної

етики і контроль за їх виконанням, розробка і поширення методичних матеріалів, підготовка і перепідготовка бухгалтерів, аудиторів тощо.

Таблиця 3.1

**Проблеми розвитку бухгалтерського обліку визначені
в Концепціях інших країн**

Проблеми	Росія	Молдова	Казахстан
1	2	3	4
Відсутність офіційного статусу бухгалтерської звітності, що складається по МСФЗ, а також необхідної інфраструктури застосування МСФЗ	+	–	–
Складнощі застосування МСФЗ для суб'єктів малого і середнього підприємництва, оскільки МСФО практично не застосовні для цих категорій через свою комплексність і методологічну складність	–	–	+
Формальний підхід регулюючих органів і суб'єктів господарювання до багатьох категорій, принципів і вимог бухгалтерського обліку і звітності, що відповідають умовам ринкової економіки	+	–	–
Ігнорування загальноприйнятих у світовій практиці методів оцінки активів і зобов'язань, що негативно позначається на визначенні реальних фінансових результатів діяльності підприємств, що ускладнює зіставність фінансових показників на міжнародному рівні	–	+	–
Невиправдано високі витрати господарюючих суб'єктів на підготовку консолідованої фінансової звітності по МСФЗ шляхом трансформації бухгалтерської звітності, підготовленої за національними правилами;	+	–	–
Значний адміністративний тягар господарюючих суб'єктів за представленням надмірної звітності органам державної влади, а також зайві витрати із-за необхідності паралельно з бухгалтерським обліком вести податковий облік	+	–	–
Несерйозний підхід керівників господарюючих суб'єктів до багатьох принципів і вимог бухгалтерського обліку і фінансової звітності, встановлених МСФЗ		–	+

Продовження табл. 3.1.

1	2	3	4
Слабкість системи контролю якості бухгалтерської звітності, зокрема невисока якість аудиту бухгалтерської звітності	+	–	–
Недостатність участі професійних суспільних об'єднань та іншої зацікавленої громадськості, включаючи користувачів бухгалтерської звітності, в регулюванні бухгалтерського обліку і звітності, а також в розвитку бухгалтерської і аудиторської професії	+	–	+
Низький рівень професійної підготовки більшої частини бухгалтерів і аудиторів, а також недостатність навиків використання інформації, підготовленої за МСФЗ	+	+	+
Відсутність налагодженої системи перепідготовки кадрів	–	–	+
Відсутність інформаційно-методичних матеріалів (підручників, книг) по застосуванню МСФЗ	–		+
Організація системи бухгалтерського обліку побудована в основному на базі вимог податкового законодавства	–	+	–
Надмірна регламентація методологічних і організаційних основ бухгалтерського обліку, що обмежує можливості підприємств у створенні власної облікової політики	–	+	–
Фінансові звіти не містять всієї інформації, необхідної потенційним інвесторам та іншим користувачам для ухвалення правильних економічних рішень	–	+	–
Відсутність управлінського обліку не забезпечує збереження комерційної таємниці підприємств, обмежує їх можливості в самостійній розробці і застосуванні методології управлінського обліку, який покликаний задовольняти внутрішні потреби підприємств в інформації	–	+	–

Такий підхід аналогічний регулюванню бухгалтерського обліку в США, де Комісія з цінних паперів і біржових операцій (*SEC*) виконує роль державного нагляду в галузі бухгалтерського обліку, а розробкою бухгалтерських стандартів обліку і звітності займається Рада з розробки стандартів фінансового обліку (*FASB*).

Російська концепція має виключне спрямування на МСФЗ. Як визначено в п. 2 Концепції, суть подальшого розвитку бухгалтерського обліку полягає в активізації використання МСФЗ для реалізації цієї

функцій обліку шляхом створення необхідної інфраструктури і побудови ефективного облікового процесу.

Загальною метою розвитку бухгалтерського обліку і звітності встановлено створення прийнятних передумов послідовного й успішного виконання системою бухгалтерського обліку і звітності властивих їм функцій в економіці Російської Федерації. Зокрема, такими функціями в Концепції визначено формування інформації про діяльність господарюючих суб'єктів, корисної для прийняття економічних рішень зацікавленими зовнішніми і внутрішніми користувачами (власниками, інвесторами, кредиторами, органами державної влади, управлінським персоналом господарюючих суб'єктів тощо) [183].

Концепція спрямовує розвиток системи бухгалтерського обліку і звітності на побудову такої моделі, яка враховувала б інтереси всіх зацікавлених сторін, забезпечувала зниження витрат і підвищення ефективності регулювання. В основі цієї моделі російська концепція визначає розумне поєднання діяльності органів державної влади і професійного співтовариства (професійних громадських об'єднань та іншої зацікавленої громадськості).

У Республіці *Молдова* Концепція про реформу бухгалтерського обліку прийнята та реалізовується ще з 1997 року [184]. У Концепції обґрунтована необхідність реформи бухгалтерського обліку і складання фінансових звітів відповідно до міжнародних норм, що має сприяти створенню умов для розвитку ринків капіталу і цінних паперів, зростанню інвестицій, інтеграції економіки республіки в світову економіку, а також оптимізації співвідношення між інтересами економічного агента, держави та інших зовнішніх користувачів інформації.

Головною метою реформи бухгалтерського обліку в Молдові, яка покладена в основу Концепції, є формування фінансової інформаційної бази, що відповідає вимогам ринкової економіки і відображає стан та зміну фінансового стану, результати діяльності підприємства з урахуванням інтересів всіх груп користувачів [184].

Як і російська Концепція, Концепція про реформу бухгалтерського обліку Молдови спрямована на приведення національної системи обліку у відповідність до Міжнародних стандартів фінансової звітності. В ній, зокрема, визначено, що діючі в країні стандарти бухгалтерського обліку повинні уточнюватися відповідно до змін і доповнень, що вносяться до МСФЗ.

Разом з тим, позитивною відмінністю молдовської концепції є формування засад управлінського обліку, наявність положень щодо розмежування правил фінансового обліку та оподаткування.

У проекті Концепції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту в Республіці *Казахстан* [397] аналізуються тенденції розвитку системи бухгалтерського обліку і аудиту в Казахстані та викладені шляхи і конкретні механізми його розвитку на майбутні роки. Зокрема, Концепцією передбачається внесення істотних змін у систему регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що діє, а також підвищення якості інформації, що формується у сфері бухгалтерського обліку і аудиту.

З метою реалізації Закону Республіки Казахстан «Про бухгалтерський облік» і переходу системи бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти і принципи у 2002 році затверджена «Концептуальна основа для підготовки і представлення фінансової звітності» [180].

За аналогією з попередніми Концепціями, Концепція Республіки Казахстан спрямована на Міжнародні стандарти фінансової звітності, зокрема, на підвищення якості, прозорості і зіставності інформації, що формується в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності відповідно до МСФЗ [397]. Таке завдання в Концепції реалізовується по наступних головних напрямках:

- спрощення порядку ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для суб'єктів малого і середнього підприємництва;
- зміна системи регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі міжнародного досвіду;
- участь у міжнародному процесі розвитку бухгалтерського обліку і аудиту [397].

Одним з ключових завдань в Концепції є підготовка і підвищення професійної кваліфікації бухгалтерів, фінансових менеджерів, аудиторів. Відмінними елементами є визначення спрощеного порядку ведення бухгалтерського обліку суб'єктами малого і середнього підприємництва, проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку у фінансовому секторі [397].

Прагнення *Узбекистану* до забезпечення єдності національних стандартів бухгалтерського обліку з методологічними принципами, прийнятими в світовій практиці, задекларовано в Державній програмі переходу Республіки Узбекистан на прийняту в міжнародній практиці систему обліку і статистики (1994 р.).

Однією з важливих цілей реформування системи бухгалтерського обліку в Програмі передбачалося приведення національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами. Міністерством фінансів Республіки Узбекистан була проведена широкомасштабна робота з вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів.

Головною метою реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Програмі визначено створення умов для ефективного державного управління економікою; об'єктивного аналізу ролі і значення її різних сфер діяльності у світовій спільноті; своєчасного виявлення ретроспективних тенденцій, прогнозування їх розвитку і оцінки наслідків управлінських рішень на основі системи збору, обробки і передачі інформації, адекватної структурі ринкової економіки [392].

Програма переходу Республіки Узбекистан на прийняту в міжнародній практиці систему обліку і статистики передбачала виконання окремих методологічних, нормативних та організаційних заходів, головними серед яких можна виділити:

- перегляд загальнометодологічних основ бухгалтерського обліку і фінансової звітності і приведення її відповідно до загальноприйнятої в світовій практиці системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

- забезпечення взаємозв'язку реформи бухгалтерського обліку і фінансової звітності з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні;

- надання методичної допомоги суб'єктам господарювання Республіки Узбекистан у впровадженні модернізованої і наближеної до вимог МСФЗ моделі національної системи бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

- якісну підготовку і перепідготовку кадрів у галузі бухгалтерського обліку [392].

Нами узагальнені пріоритетні напрями розвитку бухгалтерського обліку, що визначені в проаналізованих Концепціях (табл.3.2). З таблиці видно, що Концепції, які прийняті раніше (Молдова, Узбекистан) більше орієнтують розвиток національних систем обліку на МСФЗ, в той час, коли в Росії, Казахстані, останні не є «ідолом». Ці країни, визначаючи невідворотність світової гармонізації бухгалтерського обліку, ставлять питання про власну участь у цій гармонізації, про необхідність створення відповідної інфраструктури для застосування МСФЗ і всього того, що з ними пов'язано.

Таким чином, у більшості пострадянських країн прийняті та реалізуються Концепції розвитку бухгалтерського обліку, що спрямовані на адаптоване до національних потреб запровадження МСФЗ. Разом з тим, ці нормативні документи, що є «фундаментом» національних систем бухгалтерського обліку, також не мають теоретичних обґрунтувань і в цьому нічим не відрізняються від українських програмних документів.

В той же час, саме МСФЗ все більше і більше стають об'єктом критики саме через слабкість теоретичного підґрунтя їх положень та принципів. Ця проблема особливо проявляється в останні кризові періоди функціонування глобальної економіки, коли аналітики називають міжнародну систему бухгалтерської звітності серед причин економічних негараздів [93].

Таблиця 3.2

Концептуальні напрями розвитку бухгалтерського обліку і звітності в деяких країнах СНД

Напрями з національних Концепцій	Росія	Молдова	Казахстан	Узбекистан
1	2	3	4	5
Концептуальний документ	Концепція розвитку бухгалтерського обліку і звітності на середньостроковий перспективу	Концепція реформ бухгалтерського обліку	Концепція розвитку бухгалтерського обліку і аудиту	Програма переходу на прийняту в міжнародній практиці систему обліку і статистики
Обов'язковий послідовний перехід на МСФЗ консолідованої фінансової звітності господарюючих суб'єктів	+	+	+	+
Затвердження національних стандартів бухгалтерської звітності на основі МСФЗ. Створення спеціального органу в рамках системи затвердження (схвалення) стандартів бухгалтерського обліку і звітності	+	+	–	+
Розробка нової системи фінансової звітності, плану рахунків	+	+	+	+
Вдосконалення принципів і вимог до організації облікового процесу, а також базових правил бухгалтерського обліку	+	–		+
Створення основних елементів інфраструктури застосування МСФЗ. Зближення правил податкового обліку з правилами бухгалтерського обліку	–	–	+	–
Розвиток системи контролю забезпечення господарюючими суб'єктами публічності бухгалтерської звітності	+	–	–	–

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5
Активізація участі професійних суспільних об'єднань у розвитку і регулюванні бухгалтерської і аудиторської професії	+	–	–	+
Вдосконалення системи підготовки і підвищення кваліфікації кадрів, зокрема користувачів бухгалтерської звітності	+	+	+	+
Розвиток міжнародної співпраці в галузі бухгалтерського обліку, звітності і аудиторської діяльності	+	–	+	–
Спрощення порядку ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для суб'єктів малого і середнього підприємництва	–	–	+	–

На наше переконання, **світова економічна криза 2008–2010 рр. стане поштовхом до появи нових Концепцій бухгалтерського обліку та всесвітніх глобальних стандартів фінансової звітності, що базуватимуться на досягненнях сучасних економічних теорій та враховуватимуть попередні помилки.**

Отже, на відміну від більшості країн пострадянського простору в Україні до сьогоднішнього дня відсутня Концепція розвитку національного бухгалтерського обліку. Прийняті в свій час урядові Програма та Стратегія переходу національного обліку на міжнародні стандарти фінансової звітності, мають скоріше прозахідний, ніж національний підтекст. Серйозні претензії у практиків та науковців є і до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Проте вітчизняна бухгалтерська наука і дотепер залишається безсилою в протидіянні прозахідним проектам реформування бухгалтерського обліку.

Тривалий час і аграрна бухгалтерська спільнота намагалась впливати на реформування національного обліку лише через конструктивну критику та внесення пропозицій до П(С)БО, зміст яких був завчасно визначений прозахідним “реформуванням”. Такий підхід також є приреченим.

Як доведено в попередніх розділах, аграрний сектор економіки України не тільки потребує розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку, а й має для успішної реалізації цього значний теоретичний базис. Логічно, що ми приступили до розробки галузевої концепції, не чекаючи прийняття Концепції загальної.

Разом з тим, як і для будь-якого значного проекту доцільно проаналізувати наявність альтернативних варіантів перед його запровадженням.

Наші дослідження свідчать, що наукова школа аграрного бухгалтерського обліку та службовці Міністерства аграрної політики України шукали та шукають різні шляхи вирішення означених вище проблем розвитку бухгалтерського обліку.

Дослідження показують, що в рамках діючого законодавства Мінагрополітики у співпраці з Держкомстатом може лише умовно впливати та поправляти стан справ у бухгалтерському обліку. Аграрною наукою запропоновано організаційно-методичні підходи (рис. 3.1), які за сьогоденних умов дозволяють виходити на більш-менш прийнятний для галузі перелік та зміст форм статистичних спостережень.

В той же час, за чинним законодавством Міністерство аграрної політики України не має можливості впливати на перелік та зміст форм фінансової звітності. Останнє обмежує інформаційне забезпечення галузевого управління.

У рамках можливого за чинним законодавством ми запропонували та проаналізували нові концептуальні підходи щодо співпраці Міністерства аграрної політики України та Державного комітету статистики України в частині використання бухгалтерської інформації у відомчих статистичних спостереженнях (див. рис. 3.1). Ці підходи потребують певної координації роботи між Держкомстатом та Мінагрополітики щодо переліку та змісту форм статистичних спостережень. Крім того, в системі центрального апарату Мінагрополітики зміст статистичних форм погоджують одні, а обробляють інформацію з Держкомстату інші підрозділи, тому за запропонованими підходами доцільно всю цю роботу доручити управлінню методології обліку та ревізійної роботи Мінагрополітики, що потребуватиме підвищення статусу та додаткового кадрового і фінансового забезпечення.

Основна маса таких показників формується у виробничому обліку і вони є вкрай важливими для управління підприємством, але не менш важливими вони є і для управління галуззю.

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, [30, 197, 357, 464] йдеться про потребу розробки теоретико-методологічних засад державної статистики, як основи інформаційного забезпечення державного управління. Питання ефективності статистики сільського господарювання є об'єктом дискусій і в колах фахівців державних статистичних органів та органів державного галузевого управління, зокрема: Ю. Лузана, О. Прокопенка, Г. Розумної [214, 402, 433].

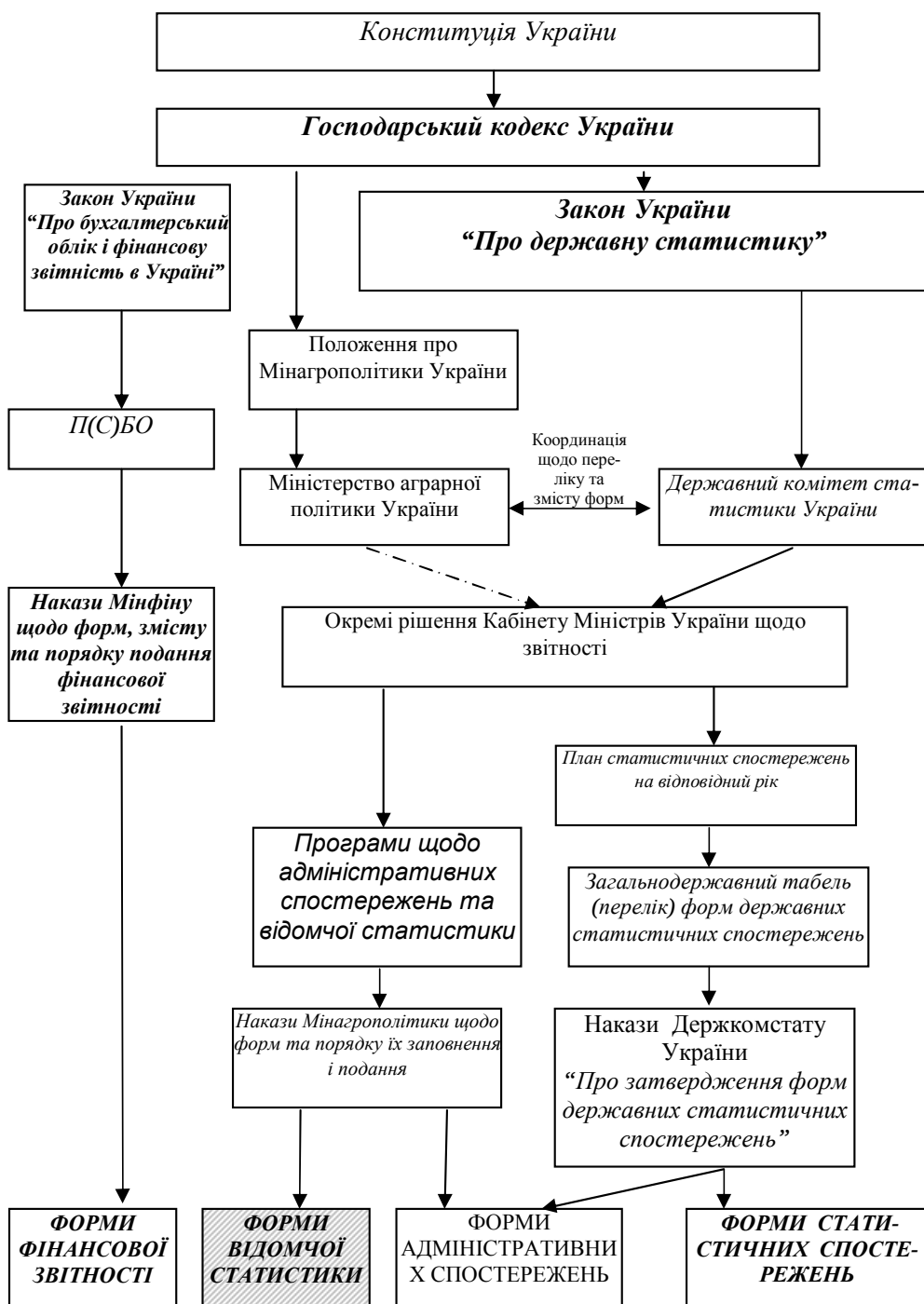


Рис. 3.1. Опрацьована схема впливу галузевого управління на формування системи звітної бухгалтерської інформації в межах діючого законодавства.

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. [498]. 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. [281].

Однак, незважаючи на те, що питання вдосконалення сільськогосподарської статистики задекларовано і в інших законодавчих актах [281, 389], проблема не отримала належного вирішення.

За чинним 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 з бухгалтерського обліку, що характеризують економічні результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств [402].

Першим кроком у запровадженні ефективного інформаційного забезпечення державного галузевого управління, на нашу думку, має стати розробка Міністерством аграрної політики України, Державним комітетом статистики України та аграрною наукою 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. Головними з них є, зокрема:

- 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 складання 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. Нині ця проблема лише знаходиться на стадії наших наукових розробок, вона потребує сприйняття і в державних органах. Слід також визнати і проблему бюджетного фінансування ведення відомчого бухгалтерського обліку у тестових господарствах.

З іншого боку, 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 у національній системі бухгалтерського обліку, що вимагає кардинальних змін, і в першу чергу – наукового забезпечення розв'язання цих проблем.

З вищенаведених досліджень можна зробити такі висновки:

Запровадження відомчої аграрної статистики як альтернативи Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є передчасним з таких причин:

1. У Міністерства аграрної політики та Державного комітету статистики існують різні бачення щодо змісту та обсягів бухгалтерсько-статистичного інформаційного забезпечення галузевої системи управління.

2. Запровадження відомчої аграрної статистики потребує значних фінансових ресурсів не тільки для розробки законодавчого, методологічного та нормативно-методичного забезпечення її запровадження, а й для фінансування облікових робіт по тестових господарствах.

3. Запровадження відомчої аграрної статистики на сучасному етапі доцільно розглядати як складову Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Отже, на сьогоднішній день альтернативи розробці та запровадженню Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України немає.

Безальтернативність останнього засвідчується значною кількістю проблем облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки України, про що йтиметься в наступному підрозділі.

3.2. Концептуальне означення проблем облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки

Підставою для ініціювання нами розробки і прийняття Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є наявність вагомих проблем в інформаційному забезпеченні галузевого управління, що загрожує виконанню цією галуззю національної і світової продовольчої й енергетичної місії. Означенню та розгляду таких проблем присвячені дослідження даного підрозділу.

За оцінкою провідних економістів світова економіка вступає в інформаційний етап свого розвитку [214, 388, 444, 517]. Відбувається зміна відношення до інформації, коли вона не тільки перетворюється у специфічний товар і є «зброєю» при здійсненні економічної експансії в умовах глобалізації, але стає визначальною у здійсненні ефективної політики сталого розвитку. Неврахування (або недостатнє врахування) зазначених позицій може суттєво негативно вплинути на реалізацію будь-якої економічної політики.

Отже, ініціювання розробки та прийняття Концепції визначається:

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

б) зміною відношення до інформації за ринкових умов, 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, лобіюванні інтересів і т.п.;

г) впливом ідей сталого розвитку, коли бухгалтерський облік слугує побудові економіки гармонійного порядку (рис. 3.2).

Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України спрямована на вирішення комплексу проблем, серед яких головними є:

Ø Перша. Втрата бухгалтерським обліком провідних позицій в галузевій інформаційній системі.

Важливість бухгалтерського обліку обґрунтовується його місцем і роллю як пріоритетної функції управління, зростанням цінності бухгалтерської інформації в сучасному світі. Фактично облік є основою “піраміди” економічної роботи.

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 [444, с. 5].

Докорінне реформування сільськогосподарських підприємств, розвиток різних форм господарювання на селі ні якою мірою 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 пропонувалися 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 обліку і постійний контроль за виконанням госпрозрахункових завдань є головною передумовою значимості бухгалтерського обліку в інформаційній системі сучасного сільськогосподарського підприємства.

Актуальність ініціювання розробки Концепції визначається:
1. Зростаючою роллю бухгалтерської інформації в системі сучасного управління;
2. Зміною ставлення до бухгалтерської інформації у світовій системі господарювання, коли вона набуває статусу “комерційної таємниці”, “специфічного товару”;
3. Збільшенням обсягів використання інформації для проведення економічної політики, в тому числі і наддержавному рівнях, що характеризує появу нової інформаційної економічної системи, де головним лозунгом є “Хто володіє інформацією – той управляє світом”.
4. Розширенням змісту бухгалтерської інформації для провадження політики сталого розвитку.

Рис. 3.2. Актуальність ініціювання розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку

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 орієнтована 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, залишилися в радянській епосі. 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.3.3.

У цілому, ці причини можна розподілити на дві групи: об’єктивного та суб’єктивного характеру.

До об’єктивних причин слід віднести невідворотність прийняття Україною неадаптованих до національних потреб та інституцій міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, прийняття законодавчо-нормативних актів, які послабили функції бухгалтерського обліку та його роль в економічному житті підприємств та держави.

Суб’єктивний фактор характеризується тим, що чиновникам стало вигідно послаблення бухгалтерського обліку, заміна бухгалтерської звітності на вигідну інформацію із статистичних спостережень. Через різні причини 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 та-

кож поспішне та недостатньо адаптоване запровадження в якості національних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності, відсторонення Міністерства аграрної політики від формування методології бухгалтерського обліку і звітності, перебільшення значення іноземних консультацій (консультантів) і певна розгубленість вітчизняних науковців призвели 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.

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 у галузі та нездатності системи оперативно формувати професійність тих бухгалтерів, що залишилися

Рис. 3.3. Головні причини втрати позицій бухгалтерським обліком у галузевій інформаційній системі

Очевидно, що галузева (як і національна) система управління переживає наслідки недооцінення бухгалтерського обліку в інформацій-

ній системі. Разом з тим, за оцінкою експертів і наділі основним джерелом отримання економічної інформації буде бухгалтерський облік, який сьогодні визнається «універсальною мовою бізнесу» світової економіки, дієвим інструментом провадження економічної політики на всіх рівнях.

Отже, бухгалтерський облік є основою економічної інформаційної системи і неврахування нами цього може зашкодити ефективному провадженню аграрних реформ. Проте в цій важливій справі не все залежить від галузевого управління.

Проблема в тому, що в результаті реформ Міністерство аграрної політики, як центральний інститут державного управління в аграрній галузі, було відсторонено від формування методології облікової політики і впливу на розвиток бухгалтерського обліку.

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

Ця проблема, визначена законодавством, посилює ігнорування ролі галузевих Міністерств у формуванні методології бухгалтерської звітності, що блокує виконання бухгалтерським обліком його основних функцій та спричиняє кризу в інформаційному забезпеченні управління. Схематично даний процес зображено на рис. 3.4.

Фактично бухгалтерський облік, як основна із функцій управління, не знаходиться у сфері його впливу. Галузеве управління не впливає на формування і оперативно не отримує звітної бухгалтерської інформації безпосередньо з сільськогосподарських підприємств, а зведені показники надходять до системи Міністерства аграрної політики з Державного комітету статистики України та інших державних установ. Парадокс, але виходить, що фінансове і статистичне відомства краще за галузеве міністерство “знають” специфіку аграрного сектору економіки, а тому безапеляційно визначають, яка економічна інформація потрібна для відпрацювання дієвої аграрної політики. Все це породжує негативні наслідки.

Практика останніх десяти років підтверджує, що втрата профільним міністерством можливості напряму впливати на формування методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, обмежує його можливості здійснювати ефективне управління при відпрацюванні аграрної політики. На рис. 3.5 нами визначені наслідки законодавчого відсторонення галузевого управління від формування методології обліку і звітності.

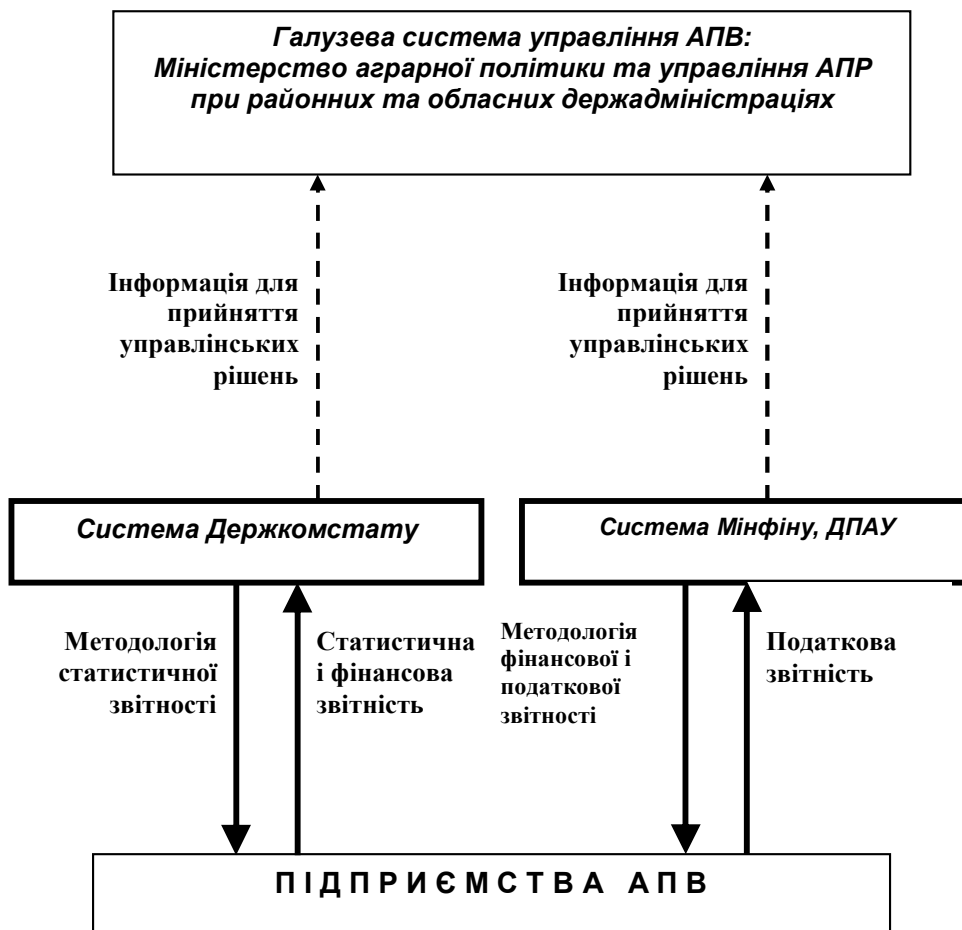


Рис 3.4. Діюча система формування методології бухгалтерської звітності та її подання і використання

Останнє підтверджують і результати наукових досліджень, проведених провідними теоретиками бухгалтерського обліку, в яких обґрунтована потреба розвивати саме галузевий облік, виходячи з потреб сучасної практики. Так, 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" [517, с. 32].

Негативні наслідки законодавчого відсторонення галузевого управління від формування методології обліку і звітності:
• запізнення надходження інформації до галузевого управління з органів Держкомстату;
• неврахування потреб галузевого управління при побудові звітних форм (наприклад, фінансова звітність однакова як для сільськогосподарського підприємства, так і для шахти, аптеки і т.п.);
• зниження достовірності інформації через безконтрольність за дотриманням методології її формування;
• послаблення економічної роботи на підприємствах та занепад професійності бухгалтерів;
• невідготовленість бухгалтерських служб галузі до запровадження міжнародних стандартів обліку та супроводження іноземних інвестицій

Рис. 3.5. Негативні наслідки законодавчого відсторонення галузевого управління від формування методології обліку і звітності

Дійсно, згідно з діючим законодавством, яке регламентує бухгалтерський облік в Україні, інформаційні канали, за якими проходить економічна інформація про господарську діяльність агропромислових підприємств, спрямовані таким чином, що звітність не надходить на-пряму 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 неоперативною для Мінагрополітики.**

Інформація з Держкомстату України надходить до Міністерства із запізненням у 3-5 місяців. Не краща ситуація і по головних управліннях агропромислового розвитку обласних та районних державних адміністрацій.

Як зазначено вище, стан справи погіршує той факт, що відповідно до діючого законодавства збір фінансової звітності покладено на Держкомстат України, розробка 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.

Якщо раніше бухгалтери управлінь агропромислового розвитку при прийманні бухгалтерських звітів, перевіряли достовірність бухгалтерської інформації, то на сьогодні за даними анкетування, проведеного по Україні, бухгалтерські звіти, що подаються до Держкомстату ніким не перевіряються (див. п. 1.4). Система Держкомстату не має такого рівня спеціалістів, якими були і зараз поки що ще є бухгалтери управлінь агропромислового розвитку районних державних адміністрацій. Більше того, ніде в світі органи статистики не приймають, а тим більше не перевіряють фінансову звітність.

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.

Отже, вищезазначені факти свідчать, що запити профільного міністерства на достовірну бухгалтерську інформацію з підприємств АПВ обмежені об'єктивними факторами.

Міністерство, як орган галузевого управління, не впливає на формування методології своєї головної функції, яким є облік, і цим об-

межує свої можливості в управлінні. Замість Мінагрополітики ці функції покладено на Мінфін і Держкомстат.

Останні, визначаючи показники бухгалтерської звітності, часто не враховують потреб галузевого управління, мотивуючи такі дії запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і статистики.

Заради об'єктивності необхідно відмітити, що галузева система управління не мириться з таким обмеженням на отримання інформації. Так, 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 [214].

До дискусії з Мінфіном на цю тему Мінагрополітики активно підключає галузеву науку, професійне галузеве об'єднання бухгалтерів (ФАБФ АПКУ).

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 [388], Мінфін України щорічно змушений збільшувати номенклатуру звітних показників шляхом розширення їх переліку, що наводиться у Примітках до фінансової звітності.

Як видно із табл. 3.3, якщо 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 та 2008 роки – кількість показників, що доповнюють, розшифровують фінансову звітність збільшилась більше ніж втричі. На нашу думку, дана тенденція свідчить про недосконалість методології фінансової звітності, недосконалу адаптацію міжнародних форм звітності до потреб управління національною економікою в цілому і її аграрним сектором зокрема.

Отже, ігнорування впливу галузевого управління на формування методології обліку та звітності фактично призвело до того, що зараз річний бухгалтерський звіт має однакові форми звітності як для сільськогосподарського підприємства, так і для промислового підприємства, шахти і т.д. Такий стан справ обмежує реалізацію ефективної аграрної політики Міністерством, що за нинішніх умов є недопустимим.

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

Таблиця 3.3

Кількість показників, що відображаються у формах фінансової звітності за 2002 – 2008 рр.

Назва форми	Кількість змін, внесених до нормативних документів, якими затверджено форму	Рік			
		2002	2005	2007	2008
1	2	3	4	5	6
Баланс (ф. № 1)*	10	132	132	135	152
Звіт про фінансові результати (ф. № 2)*	11	74	74	78	82
Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)*	4	128	128	128	128
Звіт про власний капітал (ф. № 4)*	2	330	330	330	330
Разом показників по формах 1-4	X	664	664	671	692
Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)* та Додаток до приміток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами" (форма № 6)*	5	660	1605	1765	2177

*За умови заповнення всіх граф та рядків форми.

Наслідком такого відношення на рівні держави до бухгалтерської інформації є послаблення економічної роботи на підприємствах та занепад професійності бухгалтерів. Нові власники сільгосп-підприємств не хочуть або не знають як залучити бухгалтерські служби до управління.

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

Як видно із табл. 3.4, за радянських часів для управління була важливою інформація, що характеризувала не тільки виробничо-фінансову сферу діяльності сільгосппідприємств.

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?

Таблиця 3.4

**Порівняльний аналіз структури річних бухгалтерських звітів
сільськогосподарських підприємств за 1980 – 2008 роки**

Назва звітних форм	Наявність звітних форм		
	1980	2000	2008
1	2	3	4
Загальна кількість форм для інформаційно-го забезпечення аграрної політики:	18	9	6
I. У виробничо-фінансовій сфері			
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 сільгосппідприємств” *	-	-	1
II. У сфері капітальних інвестицій			
2.1. Звіт з наявності і руху основних засобів, капіталовкладень тощо	7	-	-
III. У сфері розвитку сільських територій (соціального захисту)			
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 сільгосппідприємств” – є статистичною звітністю.

Економічна робота за інформацією бухгалтерського обліку практично відсутня. На сьогодні без належного інформаційного забезпечення залишаються питання зменшення собівартості продукції, підвищення ефективності праці, запровадження внутрішньогосподарського розрахунку і багато іншого.

У результаті більшість аграрних бухгалтерів не володіють сучасними навиками економічної роботи, а нові власники сільгосппідприємств, через різні причини, не приділяють належної уваги підвищенню їх кваліфікації.

За даними Мінагрополітики, в галузі працює 34,1 тис. головних бухгалтерів, з яких вже менше половини мають вищу освіту. Понад 70 відсотків – це жінки (табл. 3.5).

Гострою залишається проблема комп'ютеризації бухгалтерського обліку, відсутність централізованого забезпечення бухгалтерських служб інформаційно-методичним матеріалом (табл. 3.6).

Таблиця 3.5

Стан кадрового та професійного забезпечення бухгалтерських служб підприємств АПК*

№ п/п	Показник	Бухгалтери аграрних підприємств		
		2006	2007	2008
1	2	3	4	5
1.	Загальна чисельність, з них:	34 000	34 100	33 700
2.	Пройшли підвищення кваліфікації, з них:	615	310	130
2.1	При Навчально-науковому інституті післядипломної освіти Національного університету біоресурсів і природокористування України (ЦПК НУБПУ) . з них:	154	113	89
2.1.1	Бухгалтери приватних підприємств АПК	7	7	5

* За даними Мінагрополітики України.

Таблиця 3.6

Характеристика стану бухгалтерських служб сільськогосподарських підприємств*

№	Дохід (виручка) від реалізації с/г продукції за 2007 рік, млн грн:	Менше 3	3 – 10	Понад 10
	Показники			
1.	Середня чисельність бухгалтерської служби (в т.ч. і по підрозділах), чол.	3	5	9
2.	Форма обліку на підприємстві, %:	100	100	100
	комп'ютерна	3	12	37
	журнально-ордерна	87	84	63
	меморіально-ордерна	7	4	-
	спрощена	3	-	-
3.	Кількість персональних комп'ютерів у бухгалтерській службі (в середньому шт.)	1	1,8	2,5

Продовження табл. 3.6

4.	Наявність сертифікованих бухгалтерів – членів професійних бухгалтерських об'єднань, чол.	1	4	13
5.	Наявність бухгалтерів, що пройшли підвищення кваліфікації в 2006-2008 рр. і мають про це посвідчення, чол.	1	1	0
6.	Підписка на бухгалтерські видання*			
	до 2-х видів	+	+	-
	> 2-х видів	-	-	+
7.	Рівень з/п головного бухгалтера у співвідношенні із керівником			
	> 70 %	-	-	-
	< 70 %	+	+	+

* За даними анкетування понад 2 тисяч бухгалтерів (витяг з анкети).

Наприклад, підвищення кваліфікації на базі Навчально-наукового інституту післядипломної освіти Національного університету біоресурсів і природокористування України, найбільшого із десяти діючих таких центрів на Україні, у 2006 році пройшло підвищення кваліфікації 154 бухгалтера, у 2007 році – 113, у 2008 році – лише 89.

Із цієї кількості бухгалтерів агроформувань недержавної форми власності у 2006–2007 році пройшли підвищення кваліфікації лише по 7, ще гірша ситуація у 2008 році. Дійшло до того, що підвищення кваліфікації в примусовому порядку проходять лише головні бухгалтери управлінь агропромислового розвитку та бюджетних установ АПК.

Отже, якщо раніше бухгалтерів постійно націлювали на забезпечення економічної роботи підприємств, то зараз головною задачею бухгалтера, як показали результати анкетування, є сплата податків та забезпечення фінансами керівника (див. п. 1.4). В результаті знижується рівень кваліфікації самих бухгалтерів і, як наслідок, конкурентоздатність підприємств, інвестиційна привабливість їх звітів. Негативним наслідком такої політики є непідготовленість бухгалтерських служб галузі до запровадження МСФЗ та супроводження іноземних інвестицій.

Ø Третя. Незіставність показників фінансової та статистичної звітності.

Проблема незіставності 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. 3.7).

Таблиця 3.7

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, %
1	2	3	4	5	6	7
Статистичний щорічник України [481, 482, 483]* (форма №2)	1752,4	1,6	769,5	4,2	2731,8	10
Статистичний бюлетень «Основні економічні показники роботи с.г. підприємств» [323, 324, 325]** (форма 50-сг)	1410,9	9	-4,6	-0,03	2445,4	7,4

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

** За даними статистичної звітності – форми 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Як видно з табл. 3.7, 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-сг «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)».

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 58945 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-сг “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”. У 2006 році їх загальна кількість становила 7611 одиниць. Наведена інформація графічно представлена на рис. 3.6.

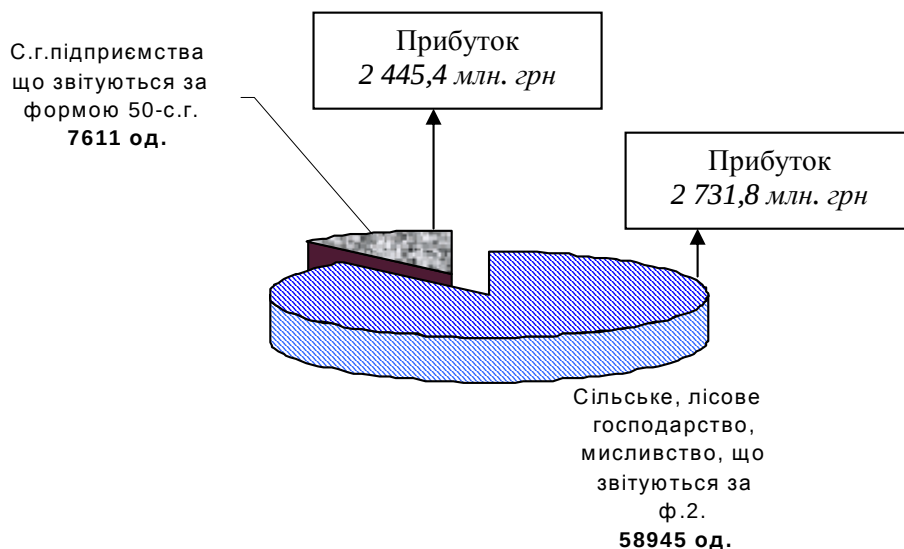


Рис. 3.6. Розбіжність у кількості підприємств, що є базою для статистичних узагальнень даних про фінансові результати

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

Зокрема, як зазначалось вище, дані щодо основних показників діяльності сільськогосподарських підприємств узагальнюються Держкомстатом на основі форми 50-сг “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, а 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" до цільової сукупності господарюючих суб'єктів.

До цільової сукупності повинні включатися господарюючі суб'єкти – юридичні особи та їх відокремлені підрозділи (філії), незалежно від організаційно-правової форми господарювання:

- 1) активні станом на 01 липня звітного року;
- 2) з основним видом економічної діяльності 01.1 – 01.4; 15.11, 15.12, 15.132, 15.33, 15.41, 15.51, 15.61, 15.83, 15.93, 15.94, 17.14, 73.10 за КВЕД;
- 3) які відповідають одній з таких додаткових умов:
 - або мають понад 200 га сільськогосподарських угідь;
 - або мали на кінець звітного року понад 50 голів великої рогатої худоби;
 - або мали на кінець звітного року понад 50 голів свиней;
 - або мали на кінець звітного року понад 50 голів овець або кіз;
 - або мали на кінець звітного року понад 500 голів птиці;
 - або мають середньооблікову чисельність працюючих понад 20 осіб.
- 4) у яких дохід (виручка) від реалізації продукції сільського господарства і послуг – понад 150 тис. грн

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

- 1) у яких площа сільськогосподарських угідь – 1000 га;
- 2) чисельність працюючих – 50 чол.

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-сг “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств” показані на рис. 3.7.

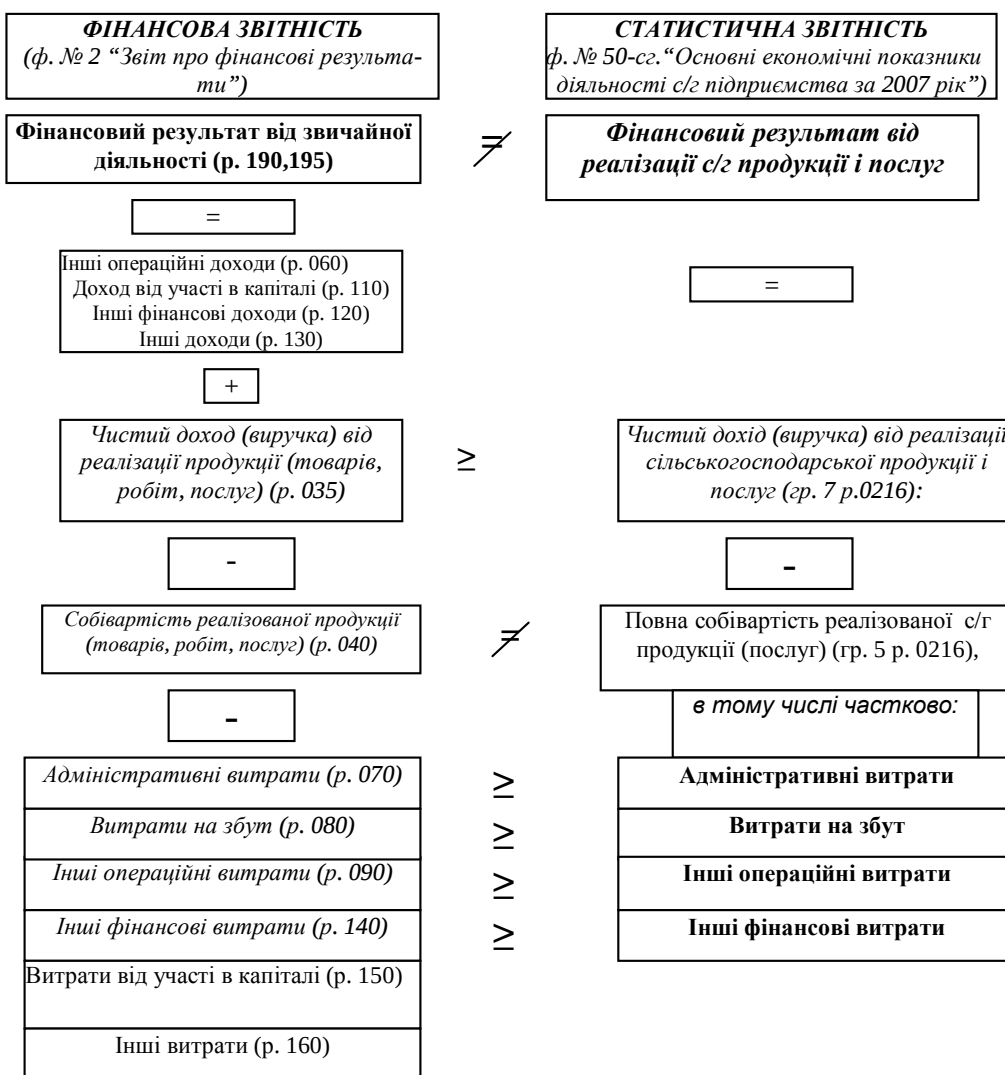


Рис. 3.7. Відмінності в методичних підходах щодо визначення фінансового результату діяльності сільгосппідприємства за фінансовою та статистичною звітністю

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 зіставності, що переводить значення показників зведеної звітності до розряду некоректних.

Застосування підприємствами різних підходів в обліковій політиці створює проблему незіставності показників бухгалтерської звітності по галузі. Зміна облікової політики на підприємстві створює проблему зіставності інформації і в динаміці. Незважаючи на очевидність цієї проблеми, вплив такого явища як “облікова політика підприємства” на інформаційну систему маловивчений. В основному науковці поки що захоплюються “новизною” цього явища і не переймаються наслідками його бездумного практичного застосування. Натомість, як показують дані анкетування практикуючих бухгалтерів, більшість з них відмічають як загальнодержавну проблему «облікової політики» (табл. 3.8), так і проблему зіставності даних навіть і у межах підприємства (табл. 3.9).

Таблиця 3.8

Бачення напрямку розвитку аграрного бухгалтерського обліку практикуючими бухгалтерами*

№ п/п	Як на Вашу думку має розвиватись бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності:	Частка всіх відповідей, %
1	Як і зараз, визначати розвиток має виключно Мінфін через П(С)БО, які однакові для всіх галузей економіки	6
2	Мають бути, в т.ч. і галузеві, стандарти з бухгалтерського обліку, що відображатимуть специфіку господарювання	41
3	Має бути єдина галузева облікова політика, що визначала б справедливі ціни для оцінки сільськогосподарської продукції і	53

	біологічних активів, амортизаційну політику і т.п.	

* За даними анкетування понад 2 тисяч бухгалтерів (витяг з анкети).

Таблиця 3.9

Підходи до формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах*

№ п/п	Наказ про організацію бухгалтерського обліку (облікову політику) на Вашому підприємстві:	Частка всіх відповідей, %
1	Оформлюється щорічно	48
2	Поновлюється раз на два-три роки	39
3	Відсутній	13

* За даними анкетування понад 2 тисяч бухгалтерів (витяг з анкети).

Отже, 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 до Приміток увійшли б і показники форми 50-сг “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 «сільсько-господарська діяльність». Запровадження окремого Звіту для сільськогосподарського підприємства забезпечить зіставними даними органи державного управління та інвесторів.

Ø Четверта. 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-майновий стан. 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 у питаннях звітності та “звітотворчості” 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 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, незважаючи на їх галузеву належність, без врахування особливостей господарювання та розпорядження активами, без врахування запитів галузевого управління.

Як видно із рис. 3.8, 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 (п. 1 із рис. 3.8.). Наприклад, запити про інформацію щодо конкурентоспроможності враховують: показники затрат 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 спрямованості 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, оскільки йдеться за «живий» тип економіки.

Інша проблема – недостатність у бухгалтерській звітності інформації щодо ефективності використання державної підтримки сільськогосподарських підприємств, яка складає вже понад десять мільярдів гривень (табл. 3.10).

Ось приклад (табл. 3.11), що за новим стандартом 30 “Біологічні активи” сільськогосподарські підприємства мають оцінювати свою

продукцію, активи за справедливими (ринковими) цінами, а не за собівартістю, як було раніше.



Рис. 3.8. Невідповідність методології звітності підприємств АПВ основним запитам галузевого управління та інвестування

Таблиця 3.10

Динаміка державної підтримки сільськогосподарського виробництва за джерелами надходження коштів, млрд грн

№ з/п	Показник	2000 р.	2003 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2008 р. 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

Таблиця 3.11

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

Показники	За методологією до запровадження П(С)БО 30	За методологією П(С)БО 30	Відхилення
1	2	3	4
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

*Фактичні дані діяльності сільськогосподарського підприємства «XXX» Київської області за 2007 рік.

Як видно з табл. 3.11, 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, незважаючи на очевидність іншого (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

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

Підгалузі сільсько- го господарства	По Україні*, млн грн		По підприємству «XXX», млн грн 2007 р.
	2006 р.	2007 р.	
1	2	3	4
Рослинництво	Дані відсутні	828	0,112
Тваринництво	Дані відсутні	1085	0,140
Всього	1609	2209	0,252

*За даними Мінагрополітики України та підприємства «XXX».

Новий облік і, відповідно, нова звітність дадуть нові аргументи на користь державної підтримки саме тваринництва. Проте, цього не станеться доки 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.

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

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

Наші наукові дослідження з цього питання виділяють до 50 спеціалізованих позицій, які мають бути у новій звітності. Серед них: фізичний капітал, в ширшому розрізі біологічні активи, земельні ділянки (в т.ч. сільськогосподарського призначення), кадровий капітал, інтелектуальний капітал, виробнича та соціальна інфраструктура, сертифікація, дотримання технічних регламентів виробництва тощо.

Власник, менеджер має бути забезпечений інформацією з управлінського обліку, з функціонування системи ефективного контролю за збереженням і примноженням капіталу. Останні два запити (4 і 5 із рис. 3.9) також є важливими для галузевого управління, відпрацювання ефективної аграрної політики.

Проте діюча звітність підприємств АПВ (див. рис. 3.9) повною мірою 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.

Ø П'ята. 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.

Із 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, а й 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 роках. 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 реєстрами: 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, у виконанні аналітичних функцій та забезпеченні 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 сільгосппідприємства 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 сільгосппідприємства суворо запитував власник – Держава!

Що ми маємо тепер? Правильну теорію, але препаршиву практику (табл. 3.13). На відміну від радянських часів, західних держав – виробничий (управлінський) облік на вітчизняних підприємствах став другорядним. Локомотив розвитку бухгалтерського обліку став в Україні 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).

Таблиця 3.13

**Стан функціонування управлінського обліку
на сільськогосподарських підприємствах***

№ п/п	Чи входить у функції бухгалтерської служби доведення внутрішньогосподарських планів /бюджетів/ до структурних підрозділів	Частка всіх відповідей, %
1	Ведеться управлінський облік за структурними підрозділами	10
2	Доводяться ліміти витрат окремих до структурних підрозділів /проводиться аналіз/	29
3	Управлінський облік відсутній	61

* За даними анкетування понад 2 тисяч бухгалтерів (витяг з анкети).

На одинці з цією архіважливою проблемою залишився власник сільгосппідприємства. 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 доведеться 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, а й 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 сільгосппідприємств 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, внаслідок чого собівартість продукції занижена, коштів на придбання нових основних засобів немає. Такі реалії, а не теоретична схоластика поділу обліку на фінансовий та управлінський.

Вирішити вищезначену 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 якій було б передбачено нарахування амортизації на відновлювальну вартість основних засобів (останні могли б і переоцінюватись централізовано) за прийнятним для галузі методом.

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

З вищевикладеного можна зробити такі узагальнені висновки:

1. Наявність перелічених, далеко не всіх, проблем облікового забезпечення розвитку аграрної галузі, має в своїй основі теоретико-методологічні помилки, котрі допущені в нормативно-правових документах з реформування та регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

2. Розв'язання означених проблем потребує першочергової розробки концептуальних засад розвитку бухгалтерського обліку як в цілому, так і по аграрній галузі.

Таке завдання неможливо реалізувати без наукового забезпечення та інституціональної підтримки галузевих державних та професійних структур. Розгляду спроможності останніх будуть присвячені наступні дослідження.

3.3. Наукова база формування Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

Розробка Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки та запровадження на її основі трирівневої моделі фінансової звітності і галузевих стандартів бухгалтерського обліку має вагомі передумови, що базуються на науково-практичних досягненнях в розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

Дослідники стану організації бухгалтерського обліку в країнах пострадянського простору одностайно погоджуються, що найбільш вагома школа аграрного бухгалтерського обліку історично склалася і функціонувала в УРСР. З'ясування потенційних можливостей даної школи в розробці та реалізації Концепції присвячуються дослідження даного підрозділу.

Російська, а потім і радянська школи бухгалтерського обліку не тільки відповідали потребам діючих у той час інститутів (з точки зору сучасної теорії неінституціоналізму), а й дали світу значний теоретичний і практичний внесок у забезпечення управління ліберально-регульованої, а згодом, і планової економіки.

Переконані, що за кризових умов світового господарювання інтерпретовані до сучасності напрацювання наших попередників можуть бути використані, принаймні на пострадянському терені. Останнє в найбільшій мірою стосується напрацювань з бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Адже радянське сільське господарство безперечно є певним прототипом майбутнього розвитку сільського господарства. Вже зараз у США понад 90 % продукції сільського господарства виробляється саме великими холдинговими компаніями, така ж тенденція існує в Європі, Росії. За прогнозами Міністерства аграрної політики України найближчим часом не більше 300 сільськогосподарських холдингових компаній будуть визначати розвиток національного аграрного сектору економіки.

У зв'язку з цим, вбачаємо актуальність в аналізі науково-практичних напрацювань вітчизняного аграрного бухгалтерського обліку, вивченні його теоретико-методологічного потенціалу та окресленні можливостей використання фундаментальних напрацювань для облікового забезпечення управління сучасної аграрної економіки. З цією метою нами зроблена спроба періодизації розвитку аграрного бухгалтерського обліку, аналізу його найбільш вагомих науково-практичних розробок та окреслення завдань щодо подальшого вкладу існуючих напрацювань у розвиток національного та світового бухгалтерського обліку. Умовно ми виділили сім періодів розвитку вітчизняного аграрного бухгалтерського обліку (табл. 3.14).

Таблиця 3.14
Періодизація розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві колишнього СРСР та України

Роки	Означення періоду	Основні теоретичні та методичні досягнення
До 1956 р.	Період виділення аграрної спеціалізації в бухгалтерському обліку	3 1. Дореволюційний випуск спеціалізованих підручників та посібників. 2. Побудова обліку в нових соціалістичних формах господарювання на селі. Пошук нової методології оцінки активів. 3. Вихід з 1933 року фахового періодичного видання «Учёт в социалистическом земледелии» (з 1936 р. – «Учёт и финансы в колхозах и совхозах»).
1956-1968 рр.	Період облікового забезпечення індустріалізації сільського господарства	1. Розробка плану рахунків для сільськогосподарських підприємств. 2. Розробка нових облікових реєстрів. 3. Обґрунтування основ визначення собівартості сільськогосподарської продукції, принципів та порядку розподілу витрат між основною, побічною та супутньою продукцією. 4. Розробка методики ведення бухгалтерського обліку із застосуванням лічильно-перфорацийних машин. 5. Організація первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах.
1968 - 1979 рр.	Період посилення облікового забезпечення економічної роботи та управління сільськогосподарськими підприємствами	1. Адаптація журнально-ордерної форми обліку до роботи сільськогосподарських підприємств. 2. Запровадження сальдового методу обліку товарно-матеріальних цінностей. 3. Розробка та впровадження нормативного методу обліку та планування витрат. 4. Вдосконалення організації первинного й оперативного обліку в колгоспах. 5. Започаткування основ аналізу господарської діяльності.
1979 - 1989 рр.	Період облікового забезпечення економічної роботи підприємств	1. Розробка чекової форми обліку і контролю в умовах внутрішньогосподарської оренди та кооперації. 2. Облікове забезпечення розвитку міжгосподарської кооперації на основі інтеграційних процесів. 3. Вдосконалення облікового забезпечення визначення собівартості сільськогосподарської продукції. 4. Вдосконалення методичних підходів здійснення аналізу господарської діяльності. 5. Вдосконалення методики та способів ревізії і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств. 6. Розробка на новій основі функціональних обов'язків спеціалістів облікових служб. 7. Підготовка альбому уніфікованих форм первинних документів для підприємств Держагропрому СРСР.

Продовж. табл. 3.14

1	2	3
1989 - 2001 рр	Період нормативного та методичного забезпечення становлення національного галузевого обліку і звітності	1. Розробка концепції реформування бухгалтерського обліку та контролю в аграрному секторі економіки в ринкових умовах. 2. Методичне забезпечення організації обліку в малих формах господарювання (селянських(фермерських) господарствах). 3. Вдосконалення облікового забезпечення внутрішньогосподарських розрахунків. 4. Вдосконалення методики визначення собівартості сільськогосподарської продукції. 5. Науково-методичне та організаційне забезпечення становлення та розвитку аудиту і аудиторської діяльності в АПК.
2001 – 2009 рр.	Період адаптації до галузевих вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності	1. Адаптування до галузевих вимог міжнародних та національних стандартів обліку. 2. Формування галузевої системи бухгалтерської звітності. 3. Бухгалтерське забезпечення майнових та земельних відносин на селі.. 4. Методичне та організаційне забезпечення обліку в нових умовах господарювання. 5. Запровадження досвіду роботи професійних об'єднань бухгалтерів та вирішення питань підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів АПК.
3 2009 р.	Реалізація завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України	Плани, визначені Концепцією та описані в розділі 4 даної Монографії.

I. Період виділення аграрної спеціалізації в бухгалтерському обліку (до 1956 р.). Витоки становлення вітчизняного бухгалтерського обліку в сільському господарстві сягають початку XX століття з започаткування випуску спеціалізованих періодичних видань (журналів) та видання навчальних посібників з обліку і фінансів, що розглядали питання суто сільськогосподарських та харчових підприємств.

До становлення аграрного обліку долучилися відомі в країні та світі вчені В.Г. Бажаєв, П.Л. Кованько, П.Р. Сльозкін, М.Д. Силін та ін. У перші десятиріччя XX століття були видані підручники та посібники: «Сельскохозяйственное товароведение» П.Р. Сльозкіна (1910 р.), «Финансовые проблемы землевладений русских городов» П.Л. Кованька (1919 р.), «Земство, задолженность и мобилизация земельной собственности» В. Косинського (1913 р.) та ін.

У подальшому соціалістичний лозунг «Соціалізм – це перш за все облік» сприяв розвитку і пропаганді бухгалтерського обліку та фінансів взагалі й в АПК зокрема. Так, у 1933 р. був заснований всесоюзний журнал «Учёт в социалистическом земледелии» (з 1936 року – «Учёт и финансы в колхозах и совхозах»). Журнал виходив щомісяця з 1933 р. по 1940 р. та був досить популярним серед бухгалтерів і фінансистів підприємств АПК. За свою тривалу історію журнал накопичив значний досвід та традиції з методично-інформаційного забезпечення підприємств АПК. Його матеріали постійно використовувались у роботі з підвищення кваліфікації кадрів. У період Великої Вітчизняної війни його видання було припинено та відновлено лише у 1958 р. [101].

Видатним науковим діячем того часу А.В.Чаяновим (1888 – 1937р.р.) , (основні праці якого присвячені теорії і практиці сільськогосподарської кооперації і організації сільськогосподарського виробництва) також приділялась увага обліку сільськогосподарських активів у частині підходів до їх оцінки [44].

У післявоєнний період значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку в сільському господарстві зроблений вченими Київського фінансово-економічного інституту, який займався підготовкою облікових та економічних кадрів для сільського господарства. Серед них доктори економічних наук, професори, академіки Академії аграрних наук УРСР І.Н. Романенко, Л.М. Клецький, О.П. Каневський, Д.М. Ларіонов, С.М. Бугай та інші. Саме в той час в цьому Інституті була створена кафедра бухгалтерського обліку, яку очолив М.Г.Цюпа. Відомими своїм вкладом у розвиток аграрного обліку з часів створення кафедри були вчені Й.М. Лучинський, П.М. Козлов, І.І. Каракоз, В.М. Матвеев, О.Г. Лифар, Н.М. Грабова та ін.

Із 50-х років минулого століття координація наукових досліджень з питань бухгалтерського обліку в сільському господарстві СРСР була покладена на українські навчальні та науково-дослідні інститути. Саме в цей період і відбулося виокремлення національної системи галузевого бухгалтерського обліку. За 50-річну історію свого розвитку бухгалтерський облік у сільському господарстві України розвивався виходячи із запитів державних органів та підприємств. За ці роки напрацьовано сотні практичних рекомендацій, інструкцій та положень, що можуть бути покладені в основу становлення нового етапу розвитку галузевого обліку, базованого на міжнародних стандартах, теоріях інституціоналізму, фізичної економії, Концепції сталого розвитку.

II. Період облікового забезпечення індустріалізації сільського господарства (1956 – 1968 рр.). Період характеризується формуванням та впровадженням цілісної системи бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Найбільш вагомими теоретико-методологічними досягненнями періоду стали:

- розробка плану рахунків для сільськогосподарських підприємств;
- розробка спеціалізованих облікових регістрів;
- обґрунтування основ визначення собівартості сільськогосподарської продукції, принципів та порядку розподілу витрат між основною, побічною та супутньою продукцією;
- розробка методики ведення бухгалтерського обліку із застосуванням лічильно-перфораційних машин;
- організація первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку у сільському господарстві СРСР цього періоду зроблений П.П. Німчиновим, під керівництвом якого розроблений новий план рахунків для сільськогосподарських підприємств [120].

П. П. Німчинов впродовж 28 років завідував кафедрою бухгалтерського обліку в Київському фінансово-економічному інституті, потім ще вісім років працював там професором і консультантом. Понад 10 років працював за сумісництвом завідувачем відділу обліку і статистики Українського науково-дослідного інституту економіки й організації сільського господарства ім. О.Г. Шліхтера, більше ніж 20 років був членом Методологічної ради Міністерства фінансів СРСР та Мінфіну України.

Саме за його ініціативи в кінці 50-х років була розпочата публічна дискусія з актуальних питань розвитку системи обліку в колгоспах. Виходять у світ основоположні в розвитку аграрного обліку праці «Основные положения учета затрат и доходов в колхозах (при-

менительно к исчислению себестоимости продукции и рентабельности колхозного производства)» (1957 рік) [296], та «Нова система колгоспного обліку» [302], в яких висвітлено Концепцію побудови нового плану рахунків, основи розробки нових облікових реєстрів, форми первинних і зведених документів та новий бланк річного звіту колгоспів.

Запропонованим Планом рахунків передбачалось замість існуючих 20 рахунків, що велись у натуральних показниках – 40 рахунків у вартісній оцінці (у тому числі 5 – позабалансових). Вперше вводились рахунки для узагальнення витрат і формування собівартості продукції. Відповідно до розробленого плану рахунків підготовлені реєстри за журнал-Головною формою обліку: книги обліку витрат, книги обліку доходів та книги обліку реалізації продукції.

Крім того, започатковано систему облікового забезпечення для переведення колгоспів України на госпрозрахунок.

Публікації П.П.Німчинова викликали бурхливу реакцію з боку науковців і практикуючих бухгалтерів. Згодом до запропонованого плану рахунків у результаті наукових дискусій внесено зміни та уточнення [302].

Іншим важливим науковим здобутком цього періоду стала розробка методики визначення собівартості сільськогосподарської продукції, принципів та порядку розподілу витрат між основною, побічною та супутньою продукцією. Наукові напрацювання з бухгалтерського обліку доходів і витрат в сільському господарстві поглиблено такими основними положеннями:

- визначення специфіки обліку витрат, собівартості та доходів в колгоспах;

- розробка методики визначення собівартості продукції і рентабельності колгоспного виробництва;

- вдосконалення та доповнення системи аналітичних показників господарської діяльності колгоспів;

- розробка принципів та порядку розподілу витрат між основною, побічною та супутньою продукцією.

- проведення експериментальної перевірки методики обліку витрат для обчислення собівартості продукції в колгоспах Сумської області.

Монографія Німчинова П.П. "Об учете затрат и доходов в колхозах" [295] стала однією з перших робіт у колишньому Радянському Союзі, яка спричинила докорінні зміни в економічному механізмі господарювання в колгоспах, орієнтуючи їх на практичне застосування госпрозрахункових засад ведення виробництва. Пізніше П.П. Німчинов у співавторстві з О.О. Сторожуком видають "Методику исчисления себестоимости продукции в колхозах" [293].

Положення доповіді П.П. Німчинова "Вопросы теории и прогрессивных методов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях (колхозах)" (1965 р.) та вищеописані науково-прикладні розробки періоду [290, 293, 295, 297, 298] стали фундаментальними при перебудові системи обліку колгоспів та її спрямування на визначення собівартості колгоспної продукції.

Важливим досягненням цього періоду стало і запровадження системи первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах. Зокрема, розроблено схему документообігу, удосконалено та доповнено принципи організації документообігу, розроблено заходи для його прискорення, принципи раціональної побудови системи первинних документів [552, 553, 555]. Подальшого розвитку дослідження за даним напрямом набули під керівництвом О.А. Бугуцького (з 1961 по 1968 рр.) за участю М.А. Ящука, В.Б. Моссаковського, Л.К. Сука та інших. Система первинної документації збагатилась формами для організації первинного обліку при внутрішньогосподарському розрахунку. М.А. Яшук та А.С. Щирський здійснили узгодження первинних документів колгоспів та радгоспів [554, 555].

У 1964 році підготовлена відповідна Концепція "Удосконалення первинного та оперативного обліку в колгоспах". М.А. Яшук у 1966 р. опублікував два видання монографії "Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах" [552, 553].

Важливим науково-прикладним досягненням цього періоду стало впровадження автоматизованого обліку у сільському господарстві. М.Д. Кошляком запропоновані перші розробки з механізованого бухгалтерського обліку. У 1961 році розроблено єдиний проект, сформовано систему електронного документування, коди облікових номенклатур та вихідні машинограми [195].

Наукові напрацювання цього періоду в подальшому стали відправними точками в організації облікової роботи на сільськогосподарських підприємствах.

III. Період посилення облікового забезпечення економічної роботи та управління сільськогосподарськими підприємствами (1968 – 1979 рр.). За період 1960 – 1980 років у господарських відносинах в аграрному секторі все більше поширюються госпрозрахункові тенденції, посилюється господарський та внутрішньогосподарський розрахунок, відбувається поступовий перехід з натуральної оплати праці за трудовими на грошову. З метою об'єктивної оцінки виробничо-фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств починають розраховувати рівень рентабельності виробництва.

В умовах постійного динамізму та економічної активності суб'єктів господарювання набуває нових ознак і розвиток бухгалтерського обліку. Характерними ознаками нового періоду розвитку вітчизняного аграрного обліку стали:

адаптація журнально-ордерної форми обліку до роботи сільськогосподарських підприємств;

запровадження сальдового методу обліку товарно-матеріальних цінностей;

розробка та впровадження нормативного методу обліку та планування витрат;

вдосконалення організації первинного й оперативного обліку в колгоспах;

започаткування основ аналізу господарської діяльності.

У 1966 році в колгоспі "Придніпровський" села Трипілля Київської області вперше було впроваджено системне ведення обліку за журнально-ордерною формою, яка прийшла на зміну журнал-Головній (в промислових підприємствах ця форма обліку започаткована у 1932 р.).

Пізніше Л.К. Суком, В.Б. Моссаковським, М.А. Ящуком, за участю начальника управління обліку та звітності Міністерства сільського господарства І.А. Пуцова (1967р.) журнально-ордерна форма обліку була удосконалена та впроваджена у більшості колгоспів і радгоспів України. Дещо пізніше, найбільш вагомими теоретичними доробками з цього питання були покладені в основу підготовленого комплексу бухгалтерських реєстрів та Методичних рекомендацій із застосування журнально-ордерної форми обліку. Після схвалення журнально-ордерної форми Міністерством сільського господарства СРСР її стали використовувати всі підприємства. У 2001 році на її основі було затверджено Інструкцію з ведення обліку за журнально-ордерною формою [252], яка використовується і по цей час.

У 1969 р. журнально-ордерна форма рахівництва була збагачена запровадженням сальдового методу обліку матеріальних цінностей [19]. Набули розвитку науково-практичні розробки щодо нормативного методу обліку та планування витрат [410, 457, 488, 550, 556]. Значним є внесок у ці дослідження науковців кафедри бухгалтерського обліку Київського інституту народного господарства ім. Д.С. Коротченка під керівництвом Ю.Я. Литвина.

В плані організації галузевого обліку розроблені функціональні обов'язки працівників бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, визначені засади створення диспетчерської служби в приміських овочемолочних радгоспах.

Вагомим науковим доробком цього періоду є започаткування основ аналізу господарської діяльності. Розробляється положення по проведенню економічного аналізу в господарствах, напрацьовується наукова база методології аналізу господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Виходить у світ робота М.А. Ящука «Оперативный анализ в колхозе» [551].

IV. Період облікового забезпечення економічної роботи підприємств (1979 – 1989 рр.). Цей період в економічному житті СРСР окреслено як початок радикальних змін, спрямованих на пошук економічних інтересів усіх суб'єктів виробництва. У сільському господарстві посилюються госпрозрахункові тенденції, створюються самостійні структурні одиниці на принципах самоокупності, виникають орендні відносини. Даний етап у розвитку аграрного бухгалтерського обліку пов'язаний з започаткуванням координації наукових досліджень в СРСР, що впровадив П.Т.Саблук.

У 1986 році Постановою Ради Міністрів СРСР від 20.03.1986 р. «Про удосконалення економічного механізму господарювання в агропромисловому комплексі держави» головною організацією по координації виконання наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку, звітності, контролю та аналізу визначений сектор бухгалтерського обліку і аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств Українського науково-дослідного інституту економіки і організації сільського господарства ім. О.Г. Шліхтера.

Розроблений вченими Інституту Зведений координаційний план науково-дослідних робіт у галузі бухгалтерського обліку сільського господарства по Українській РСР передбачав реалізацію наукових досліджень за напрямками:

- обґрунтування концепції та основних напрямів розвитку бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу;

- розробка єдиної методології ведення бухгалтерського обліку для всіх підприємств АПК;

- розробка уніфікованої облікової документації;

- підготовка положень та інструкцій з регламентування облікового процесу;

- обґрунтування пропозицій та розробка типових проектних рішень і рекомендацій з використання перспективних ЕОМ;

- розробка методичних положень аналізу господарської діяльності;

- доповнення та розробка нових інструкцій та методик контролю і ревізії господарської діяльності підприємств та організацій АПК.

В опублікованій П.Т. Саблуком статті "О направлениях исследований по учету, контролю и анализу" [448] подаються напрями та

підсумки наукових досліджень з проблем обліку. Зокрема, розвиток аграрного бухгалтерського обліку був спрямований на вирішення ряду концептуально важливих для його подальшого функціонування задач:

- розробка чекової форми обліку і контролю в умовах внутрішньогосподарської оренди та кооперації;

- облікове забезпечення розвитку міжгосподарської кооперації на основі інтеграційних процесів;

- вдосконалення облікового забезпечення визначення собівартості сільськогосподарської продукції;

- вдосконалення методичних підходів здійснення аналізу господарської діяльності;

- вдосконалення методики та способів ревізії і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств;

- розробка на новій основі функціональних обов'язків спеціалістів облікових служб;

- підготовка альбому уніфікованих форм первинних документів для підприємств Держагропрому СРСР.

Найбільш вагомим напрацюванням періоду стала розробка чекової форми обліку і контролю в умовах внутрішньогосподарської оренди та кооперації. Основою облікового забезпечення цієї проблеми стали практичний посібник «Чековая форма контроля на сельскохозяйственных предприятиях» [134], Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве [416]. Крім того, розроблена потужна теоретико-методологічна основа розвитку бухгалтерського обліку як окремої, галузевої складової загальної облікової системи в Україні в наукових публікаціях [51, 64, 65, 134, 211, 410, 413, 416, 417, 447].

Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів, їх тісний зв'язок із плануванням зумовили зміни та розширення тематики і проблематики матеріалів у періодичних виданнях того часу. З 1980 по 1987 р. перший обліковий журнал «Учёт и финансы в колхозах и совхозах», був перейменований на «Планирование и учёт в сельскохозяйственных предприятиях». Поступово у журналі стали розглядати облікові питання не тільки сільськогосподарських, а й переробних підприємств АПК. Із 1988 р. він вже виходив під назвою «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий». Крім обліково-фінансової тематики, у журналі стали публікувати загальноекономічні матеріали розвитку АПК.

Створення міжгосподарської кооперації послужило поштовхом до появи нового господарського механізму, що дозволяв справедливо перерозподіляти прибутки між виробниками та переробниками сільськогосподарської продукції. Пізніше на такій економічній основі

створювалися агропромислові комбінати, а на державному рівні Міністерство сільського господарства СРСР реорганізовано в Держагропром СРСР. В наукових напрацюваннях цього періоду [63, 138, 275, 411, 443, 459, 461] визначені шляхи запровадження економічного механізму спрямованого на вирішення проблеми перерозподілу прибутків на користь виробників сільськогосподарської продукції.

Одним з досягнень періоду стало кардинальне вдосконалення облікового забезпечення формування собівартості сільськогосподарської продукції, внесені суттєві зміни та доопрацьовано з урахуванням нових вимог Інструкцію по плануванню, обліку та розрахунку собівартості продукції сільськогосподарських підприємств [144]. П.Т. Саблук та В.І. Дробот розробили «Основные положения по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий» [454]. Продовженням та узагальненням цих практичних напрацювань стала фундаментальна праця з теорії бухгалтерського обліку: «Методологические аспекты развития учета в сельском хозяйстве» [162].

В 1979 – 1989 рр. напрацьована значна науково-практична база по методиці та методології економічного аналізу в сільськогосподарських підприємствах [9, 10, 206, 449, 451, 455]. Методичними досягненнями в цьому плані стали:

методики аналізу господарської та фінансової діяльності в галузевому розрізі на всіх рівнях управління АПК;

методики оперативного аналізу та застосування факторного аналізу із використанням ЕОМ.

Вперше за час існування галузевого бухгалтерського обліку доведено, що оперативний економічний аналіз у системі внутрішньогосподарського розрахунку – важливий засіб управління і контролю за виконанням госпрозрахункових завдань, який дає можливість виявити та ввести в дію резерви збільшення виробництва продукції і зниження її собівартості, розвивати госпрозрахункові відносини [453].

Вагомі наукові розробки цього періоду були і в удосконаленні методики та способів ревізії і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств [16, 38, 63, 66, 412]. Цей напрям досліджень розвивали П.Т. Саблук, П.І. Гайдуцький, Ф.Ф. Бутинець.

З метою раціональної організації роботи спеціалістів в той час на сільськогосподарських підприємствах були створені планово-облікові служби. Відбувся перерозподіл функцій обліку, частина яких передана у трудові колективи у зв'язку із запровадженням колективного підряду. Все це вимагало розробки нових функціональних обов'язків спеціалістів облікових служб. В наукових роботах того часу

піднімаються та вирішуються питання раціональної організації роботи обліково-економічної служби сільськогосподарських підприємств, організації економічної роботи в колгоспах і радгоспах тощо [14, 59, 241, 326, 418, 452, 458].

Важливим кроком у розвитку вітчизняного аграрного бухгалтерського обліку стала розробка та прийняття альбому уніфікованих форм первинних документів для підприємств Держагропрому СРСР, який і понині лежить в основі всіх використовуваних форм у сільському господарстві. Пропозиції з запровадження документів первинного обліку стосувались і питань обліку основних засобів, виробничих запасів, оплати праці, виробничих витрат, фінансової діяльності [15, 132].

V. Період нормативного та методичного забезпечення становлення національного галузевого обліку і звітності (1989 – 2001 рр.). У зв'язку з набуттям Україною незалежності, ринковими перетвореннями в економіці, розвитком форм господарювання та кардинальним реформуванням обліку постало питання про розробку національної нормативно-законодавчої бази з методології бухгалтерського обліку. Запровадження ринкових принципів в економіці вимагало концептуальних розробок щодо реформування обліку. У 1992 році розроблена перша Концепція організації бухгалтерського обліку і контролю в аграрному секторі при ринкових відносинах [182], описана в підрозділі 3.1. Іншими важливими здобутками періоду є:

- розробка методичного забезпечення організації обліку в малих формах господарювання (селянських(фермерських) господарствах);

- вдосконалення облікового забезпечення внутрішньогосподарських розрахунків;

- вдосконалення методики визначення собівартості сільськогосподарської продукції;

- науково-методичне та організаційне забезпечення становлення та розвитку аудиту й аудиторської діяльності в АПК.

Основні наукові положення знайшли своє відображення в постанові Кабінету Міністрів України від 4.05.1993 р. № 326 "Про Концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики" [389], а також інших важливих державних документах.

Концептуальні розробки того часу стосувались також обліку при використанні комп'ютерної техніки в сільськогосподарських підприємствах [58, 187], організації пайових відносин в сільськогосподарських підприємствах [91, 255]. Вже у 90-х роках почали ставитись питання необхідності здійснення грошової оцінки землі та взяття її на баланс з виділенням в окрему класифікаційну групу.

Велика заслуга в розробці концептуальної платформи розвитку національного бухгалтерського обліку належить М.Я.Дем'яненку. Науковець один з перших звернув увагу на необхідність розробки спрощеної системи обліку для фермерських господарств, спочатку для орендних, а з часом і самостійних господарських формувань. Усі методичні розробки по спрощеному обліку знайшли відображення на рівні нормативних галузевих методик [282, 250], а також практичних та навчальних матеріалів [47, 240, 282]. Новий підхід до методології обліку в малих формах господарювання академік М.Я. Дем'яненко реалізував через застосування моделі "витрати – випуск".

В цей період значного вдосконалення набуло облікове забезпечення внутрішньогосподарських розрахунків. М.Я. Дем'яненко довів, що централізована система обліку не враховує усіх тонкощів економічних відносин на внутрішньогосподарському рівні. Було розроблено відповідне облікове забезпечення цих відносин для визначення підсумків діяльності госпрозрахункових підрозділів. Особливим досягненням є реалізація ідеї ведення обліку на «Особових рахунках» госпрозрахункового колективу за допомогою чекової форми обліку та контролю [141, 240, 419, 420] та розробка відповідного документального забезпечення цих операцій [133, 414].

Саме в цей період вирішені питання обліку процесів приватизації та реформування колишніх радгоспів і колгоспів, організації обліку майнових та земельних відносин в новоутворених підприємствах. Підготовлені відповідні Накази Мінагрополітики щодо інвентаризації, визначення розміру пайового фонду, відображення в обліку процесів реформування, оренди тощо. Видано посібник "Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах [45], Рекомендації з врегулювання майнових та земельних відносин в сільськогосподарських підприємствах, створених у результаті реорганізації колективних сільськогосподарських підприємств [421, 422], з паювання та виділення майна в натурі при реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств [425], з паювання майна недержавних сільськогосподарських підприємств при їх реструктуризації та виділення майна в натурі їх членам у рахунок майнових паїв [424].

Значного розвитку набули теоретичні та методичні основи визначення собівартості сільськогосподарської продукції [254, 494], галузеві аспекти обліку в сільському господарстві [143].

Важливою віхою цього періоду стало науково-методичне та організаційне забезпечення становлення аудиту і аудиторської діяльності в АПК. Підготовлена відповідна Концепція створення та

розвитку аудиту по обслуговуванню агропромислового комплексу України [190], видані навчальні посібники “Економічний контроль на сільськогоспо-дарських підприємствах” [99] та “Аудит і аудиторська діяльність” [534], Збірник нормативних актів та рекомендацій щодо розвитку аудиту по обслуговуванню підприємств АПК [123]. Визначна роль в становленні галузевого аудиту відводиться працям відомого фахівця в питаннях контролю та ревізії в сільському господарстві – Л.С. Шатковської [534].

За рішенням Мінсільгоспспроду України, в 1995 році на базі Інституту аграрної економіки було підготовлено і сертифіковано групу аудиторів з усіх аграрних регіонів, які згодом започаткували діяльність аудиторських фірм з аграрною спеціалізацією. З 1997 року проблеми галузевого аудиту включені до плану робіт науково-методичної Ради з обліку та аудиту в АПК при Мінсільгоспспроді України, членами якої стали майже всі наукові співробітники групи. Аграрна спеціалізація сприйнята Спілкою аудиторів України.

З 90-х років минулого століття неоцінений вклад у розвиток галузевого бухгалтерського обліку зроблено управлінням організації бухгалтерського обліку і звітності Мінсільгоспспроду України на чолі з М.С. Ігнатенком, М.М. Титаренком, Б.М. Куликом.

В 1992 році вперше в Україні, при Мінсільгоспспроді створено науково-методичну раду “Облік в АПК”, завданням якої було визначення напрямів та координація досліджень з бухгалтерського обліку в аграрному секторі, їх розгляд та затвердження. Методична Рада з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва діє при Міністерстві аграрної політики до цього часу. До Ради входили і входять керівники бухгалтерських служб системи Міністерства, провідні вчені, бухгалтери провідних сільськогоспо-дарських підприємств республіканських організацій.

VI. Період адаптації до галузевих вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (з 2001 року до теперішнього часу). Із 2001 року в розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі послідовно відстоюється позиція щодо врахування галузевих особливостей в чинному законодавстві України з бухгалтерського обліку та П(С)БО. У 2003 році відбулась міжнародна науково-практична конференція “Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи”, за результатами якої до Кабінету Міністрів України, Верховної Ради, Мінфіну, Держкомстату та Мінагрополітики України направлені пропозиції щодо змін нормативних документів. За 2003 – 2009 рр. проведено п’ять конференцій галузевого спрямування. В розвитку галузевого бухгалтерського

обліку простежується шість головних теоретико-методичних та організаційних напрямів:

адаптування до галузевих вимог міжнародних та національних стандартів обліку;

формування галузевої системи бухгалтерської звітності;

бухгалтерське забезпечення майнових та земельних відносин на селі;

методичне та організаційне забезпечення обліку в нових умовах господарювання;

запровадження досвіду роботи професійних об'єднань бухгалтерів;

вирішення питань підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів АПК.

Проте слід визнати, що й до сьогодні не вдалося відстояти інтереси галузі при прискореному прийнятті Україною міжнародних (транснаціональних) правил в обліку. Разом з тим, у 2005 році розгорнуто чи не єдину в Україні дискусію щодо прийняття П(С)БО. У виданнях [310, 311, 312] опубліковано відкритий лист до Мінагрополітики та Мінфіну та ряд статей щодо прийняття П(С)БО “Біологічні активи”. Від провідної наукової еліти постійно направляються пропозиції до Методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України. Підготовлено навчальний посібник “Облік сільськогосподарської діяльності”, що є першою в Україні спробою адаптування, викладених в П(С)БО 30 “Біологічні активи” міжнародних підходів до обліку і звітності, до потреб і реалій вітчизняного сільського господарства. [313].

В 2004 році Кабінету Міністрів України, Мінфіну, Мінагрополітики та Держкомстату запропоновано до розгляду Концепцію побудови річної бухгалтерської звітності сільгосппідприємств, що включає форму Річного звіту та Інструкцію по його заповненню [430].

Дослідженнями обґрунтовано, що звітність є головною ланкою у вирішенні не тільки проблем дієвого реформування обліку, але і основою відновлення ефективної економічної роботи на підприємствах АПК. До Мінфіну, Мінагрополітики та Держкомстату постійно подаються пропозиції щодо подолання проблеми розбалансованості різних видів звітності, її безсистемного характеру, проблем її достовірності, обробки і оперативного використання в управлінні.

За науковим обґрунтуванням у 2002 році відновлено звітність щодо основних економічних показників роботи сільгосппідприємств (ф. 50-сг). В 2004 році Держкомстатом спільно з ННЦ «Інститут

аграрної економіки» вдосконалено форму 50-сг з метою визначення повної собівартості виробництва сільгосппродукції, розрахунку ефективності впливу бюджетної підтримки товаровиробника та інших важливих питань.

Крім того, аграрною наукою щорічно з 2000 року видаються унікальні методичні рекомендації щодо ведення обліку та складання звітності. Так, в Методичних рекомендаціях по складанню бухгалтерської звітності підприємствами АПК за 2005 рік вперше в Україні подано рекомендації зі складання Додатку до річної звітності “Інформація за сегментами” [257]. В 2008 році в практичному посібнику “Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 “Біологічні активи” вперше розроблено рекомендації з подання звітності за вимогами П(С)БО 30 та М(С)БО 41, а також запропоновано стандартизовані форми приміток до фінансової звітності [126]. Значним кроком у розвитку аграрного бухгалтерського обліку є розроблені механізми облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільгосптоваровиробників [246, 308], обліку земельних ділянок [309] та специфічного інтелектуального капіталу [289].

Процеси глобалізації економіки, постіндустріального розвитку країн підвищили вплив професійних об’єднань бухгалтерів на розвиток бухгалтерського обліку як на національному, так і на світовому рівнях. Міжнародна федерація бухгалтерів впливає не тільки на стандартизацією обліку і звітності, а й визначає розвиток професійної освіти, тенденції в національному регуляторному законодавстві з обліку. В зв’язку з цим за ініціативи науки у 2003 році створено професійне громадське об’єднання – Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. За цей час членами Федерації стало близько тисячі сертифікованих бухгалтерів та аудиторів, науковців, викладачів.

На сьогоднішній день Федерація пройшла визнання як на національному, так і міжнародному рівнях. Вона є членом Громадських Рад при Мінфіні та Мінагрополітики України. Співпрацює з іншими професійними об’єднаннями – САУ, ФПБАУ. З січня 2005 року Федерація є прийнята до Євразійської Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (регіональної групи МФБ). З 2004 року Федерацією та провідними аграрними вищими навчальними закладами випускається міжнародний науково-виробничий журнал “Облік і фінанси АПК”. Рішенням Президії ВАК України від 15.12.04 р. № 3-05/11 Журнал внесено в перелік фахових видань у галузі економічних наук. Федерація стала невід’ємною складовою роботи науково-методичної Ради з питань обліку і фінансів у галузях агропромислово-

го виробництва при Міністерстві аграрної політики України. Бере участь у координації науково-методичних напрацювань, виконує науково-дослідні розробки з питань обліку і фінансів на замовлення Мінагрополітики, Держкомстату, ФДМ України.

Фактично Федерація стала базою координації наукових досліджень з питань галузевого бухгалтерського обліку в сучасній Україні. Як правило її територіальні відділення знаходяться по кафедрах обліку і аудиту аграрних вищих навчальних закладів різного ступеня акредитації.

З 2006 року спільно з Департаментом освіти Мінагрополітики Федерацією підготовлено Комплексну програму підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів АПК, яка схвалена рішенням методичної ради з бухгалтерського обліку Мінагрополітики України.

У 2006 році Науково-методичною радою з питань бухгалтерського обліку Мінагрополітики та черговим з'їздом Федерації було наголошено на необхідності розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Науково-координаційну складову цієї роботи було покладено на відділ методології обліку і аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН.

Із затвердженням рішенням Колегії Міністерства аграрної політики України (протокол № 1 від 3.02.2009 р.) Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, ми пов'язуємо започаткування нового сьомого періоду в розвитку вітчизняного аграрного бухгалтерського обліку: **«Реалізація завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України».**

Із вищенаведеного маємо такі висновки:

В Україні існує вагомий науковий та теоретико-методологічний базис для формування системи галузевого обліку та закріплення його регламентації на законодавчому і нормативно-інструктивному рівнях.

Аграрна облікова наука характеризується державотворчою активністю та вносить постійні пропозиції щодо вдосконалення законодавчої бази, яка визначає напрями розвитку бухгалтерського обліку як галузі, так і в цілому по Україні.

Вищевикладене дає нам підстави стверджувати про наявність і дієвість потужної науково-професійної основи для впровадження у вітчизняну практику завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

3.4. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: теоретико-організаційна сутність

Ініціатива науки щодо вирішення проблеми галузевого бухгалтерського обліку разовими змінами та пропозиціями до законодавства, на жаль, не знаходять підтримки в Мінфіні та Держкомстаті України. Останнє спонукає як службовців Мінагрополітики України, так і науково-професійну спільноту до необхідності розробки і прийняття Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

З огляду на це Міністерство аграрної політики України не може стояти осторонь від питань розвитку галузевого бухгалтерського обліку і має в цьому сенсі знайти спільну мову з Держкомстатом та Мінфіном України.

Метою даного підрозділу є наукове означення теоретичних підходів та інституціональних складових розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, визначення її змісту, місії, завдань, принципів та робочих гіпотез (Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України подано в додатку А).

Відомо, що ринкові структури і механізми в аграрному секторі країн з розвиненою ринковою економікою склалися еволюційним шляхом, тоді як нашим інститутам в сільській місцевості за останні століття доводиться постійно випробовувати вплив революційних реформ. Безумовно, що напрям сьогоднішніх реформ, нам представляється правильним, адже тільки ґрунтуючись на ринкових принципах, аграрний сектор України може виконувати свою місію в умовах глобальної економіки. Принципи і підходи, які є аксіоматичними в розвинених країнах, апріорі вважаються універсальними в досягненні успіху. Проте на ефективність освоєння ринкових відносин впливає національна специфіка, уміння правлячої еліти враховувати і визначати тенденції розвитку неформальних інститутів і ринкових форм господарювання. Останнє неабиякою мірою залежить від їх інформованості, у тому числі і від розвитку традиційної і найбільш універсальної інформаційної системи, якою є бухгалтерський облік.

Вивчення вимог нових ринкових інститутів і держави до бухгалтерської звітності аграрних підприємств представляється нам важливою передумовою формування місії та завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Як зазначалось нами в першому розділі, інституціональна теорія особливу увагу приділяє розвитку інститутів.

Для нашого дослідження важливим є те, що теорія інституціоналізму дає відповідь на питання – чому існують країни з різним рівнем економічного (а звідси і соціального) розвитку, і, що ж необхідно зробити Україні для того, щоб досягти високих економічних і соціальних показників в цілому по країні і по аграрній галузі зокрема.

Вперше механізм освоєння ринкових інституційних змін описав К. Маркс. Аналізуючи теоретичну спадщину представників англійської економічної школи, зокрема роботу Річарда Джонсона «Обставини, що визначають схильність до накопичення» (останній нам представляється основоположником інституціоналізму), Маркс, коментуючи пункт 1 «Відмінності в темпераментах і схильностях народів», робить висновок: «Не всі народи мають однакові дані для капіталістичного виробництва. Деякі самобутні народи, як наприклад, турки, не мають для цього ні темпераменту, ні схильності. Але це виключення. З розвитком капіталістичного виробництва створюється середній рівень буржуазного суспільства і разом з тим середній рівень темпераментів і схильностей у різних народів. Капіталістичне виробництво, подібне до християнства, по своїй суті космополітичне» [230, с. 467].

В Україні поки немає турецького М.К. Ататюрка, проте для формування ринкового інституційного середовища правляча еліта проявляє неабиякі старання, що часто стає проблематичним у зв'язку з «відставанням» в змінах самих інститутів.

Остання теза підтверджується і результатом реформ у галузі бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день МСФЗ є основою національних стандартів бухгалтерського обліку, проте стан справ з обліком на підприємствах та зі звітністю в системі державного управління оцінюється фахівцями як критичний. Національна система управління переживає наслідки недооцінки бухгалтерського обліку в інформаційній системі держави. Як зазначалось вище, галузеві міністерства не отримують потрібної і, головне, достовірної інформації з бухгалтерської звітності, оскільки законодавчо усунені не тільки від її отримання, а й методологічного впливу на формування показників.

Проте в ході аграрних реформ в Україні формуються нові інститути, котрі висувають свої вимоги до бухгалтерської звітності (табл. 3.15). Так Інститут власників землі і майна створює об'єднання співвласників для сумісного господарювання або передачі їх власності в оренду. Сьогодні «такий інститут» налічує більше 7 млн чоловік, який висуває свої запити до бухгалтерської звітності орендарів і спільних підприємств (кооперативів).

Таблиця 3.15

Вплив ринкового інституційного середовища на розвиток бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки України

№ п/п	Назва організаційної структури інститутів	Кількість, тис. одиниць
1	2	3
1	Власники державних актів на право власності на землю	7 000,0
2	Домогосподарства	4 800,0
3	Фермерські господарства	43,0
4	Сільськогосподарські підприємства (різних організаційно-правових форм господарювання)	16,3
5	Торгові дома	0,404
6	Аграрні біржі	0,026
7	Професійні об'єднання	0,050

Виходячи з ринкових принципів, відносно новим явищем є формування «знизу» професійних об'єднань, виробників аграрно-харчової продукції. В Україні сьогодні працює понад 50 таких об'єднань, які використовують бухгалтерську інформацію для взаємодії з державою по цінovій політиці, дотаціях і багатьох інших чинниках.

Особливу дискусію серед економістів-аграріїв викликає діяльність великих сільськогосподарських холдингів. Останні через відсутність формальних інститутів, незважаючи на деякі позитивні моменти, монополізують аграрний ринок, «просувають» не вигідні для країни нормативно-правові документи.

Недосконалість законодавства призводить до того, що діяльність холдингів практично не аналізується урядом ні через бухгалтерську, ні через статистичну звітність. Нав'язані холдингами земельні відносини підривають не тільки основу розвитку сільських територій (дрібне і середнє виробництво), а й несуть у собі національну загрозу втрати Україною її фізичного капіталу. Не дивно, що МСФЗ (розроблені на вимоги транснаціональних корпорацій) є для останніх певною мірою прикриттям. Тому, постановка в національних інтересах бухгалтерського обліку і звітності холдингів несе вже не стільки науково-методичний, скільки державний характер.

Відомо, що в розвинених країнах максимально підтримують розвиток традиційних сільських інституцій. Наприклад, у США не тільки фінансово підтримують фермерів і їх кооперативні об'єднання, але іс-

нують і окремі керівництва до GAAP US по бухгалтерському обліку для таких типів підприємств (фактично галузеві стандарти для малого бізнесу).

В Україні на сьогоднішній день зареєстровано понад 43 тис. фермерських господарств, 4,8 млн сільських домогосподарств, функціонує більше 16,3 тис. сільгосппідприємств у вигляді виробничих кооперативів, господарських суспільств, приватних підприємств. На підтримку їх діяльності створено 404 торгові доми, 26 аграрних товарних бірж, формується мережа постачальницько-збутових кооперативів, діяльність яких, крім усього іншого, зменшує трансакційні витрати галузі.

Нові ринкові аграрні інституції, на зразок західних стандартів, уже проявляють лобістську активність у вітчизняному законодавстві.

Наприклад, за активної участі інститутів виробничих об'єднань прийняті Закони України: «Про зерно та ринок зерна в Україні» (від 4 липня 2002 р. № 37-IV); «Про карантин рослин» (від 19 січня 2006 р. № 3369-IV); «Про молоко та молочні продукти» (від 24 червня 2004 р. № 1870-IV); «Про племінне тваринництво» (від 21 грудня 1999 р. № 1328-XIV); «Про насіння і садивний матеріал» (від 26 грудня 2002 р. № 411-IV). За участі бірж та торгових домів – Закон України «Про оптові ринки сільськогосподарської продукції» (від 25 червня 2009 р. № 1561-VI); Постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) на підприємствах і в організаціях» [387]. Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо захисту власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» [498] прийнято в інтересах семимільйонного інституту селян України. Інститут дорадництва сформовано Законом України від 17 червня 2004 р. № 1807-IV «Про сільськогосподарську дорадчу діяльність» [122]. Перелік такого роду законодавчих та нормативних документів в Україні досить великий [343].

У 2005 році прийнято стратегічний для аграрної галузі Закон України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року», 18.10.2005 р. № 2982-IV, котрий визначив три основні цілі:

- гарантування продовольчої безпеки держави;
- перетворення аграрного сектора на високоефективний, конкурентоспроможний на внутрішньому та зовнішньому ринках сектор економіки держави;
- комплексний розвиток сільських територій та розв'язання соціальних проблем на селі [112].

В розвиток останнього у 2007 році Постановою Кабінету Міністрів України № 1158 затверджено Державну цільову програму розвитку українського села на період до 2015 року [386].

З вищевикладеного маємо такі висновки:

В аграрному секторі України активно формуються ринкові інституції. Проте вплив на їх розвиток бухгалтерського обліку маловивчений. Більшість нових інституцій не усвідомлюють значення для свого розвитку бухгалтерської інформації, її ролі в прийнятті важливих для себе мікро- і макроекономічних, а також соціально-політичних рішень. Така ситуація приводить до зростання ролі держави в особі Міністерства аграрної політики в прискореному формуванні ринкових інституцій і налагодженні для цих цілей галузевої бухгалтерської інформаційної системи.

Проте інституційні зміни в аграрному секторі економіки визначають нову, не таку вже й далеку, перспективу розвитку бухгалтерського обліку, ставлять перед галузевою бухгалтерською наукою нові завдання. З огляду на значну кількість прийнятих з ініціативи нових інституцій Законів України, державних цільових програм з аграрного розвитку та певне означення необхідності їх облікового забезпечення, посилюється потреба врахування в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки не тільки державних, а й громадянських факторів управління галуззю.

Вищезначене (поряд з пропозиціями, викладеними в попередніх підрозділах щодо чисто професійного бачення бухгалтерських реформ), створює додаткові об'єктивні передумови та стимули як розробки, так і запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Для розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України важливим є вивчення процедур підготовки такого роду документів.

Нормативним документом, який містить вимогу щодо змісту Концепції є Закон України «Про державні цільові програми» [118], яким встановлено необхідність розробки Концепції у разі ініціювання розроблення державної цільової програми. Концепція державної цільової програми розробляється з метою обґрунтування необхідності розробки програми та визначення оптимального варіанта розв'язання проблеми.

Ініціаторами розробки державної цільової програми, що уповноважені розробляти та проводити громадське обговорення концепції,

виступають Кабінет Міністрів України, центральні органи виконавчої влади, Національний банк України, Національна академія наук України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські ради, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації.

При цьому законодавчо визначені підстави для ініціювання і розробки Концепції:

наявність проблеми, яку не можна розв'язати засобами територіального чи галузевого управління та яка потребує державної підтримки, координації діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування;

відповідність мети програми пріоритетним напрямам державної політики, визначеним у законах України, указах Президента України, програмах діяльності Кабінету Міністрів України, а також у міжнародних договорах (з посиланням на джерело);

необхідність забезпечення міжгалузевих і міжрегіональних зв'язків;

наявність реальних можливостей для забезпечення виконання програми: фінансових ресурсів – коштів державного, місцевих бюджетів та інших джерел, матеріально-технічних і трудових ресурсів [390].

Проект концепції державної цільової програми, згідно із Законом [118] повинен містити:

визначення проблеми, на розв'язання якої спрямована програма;

аналіз причин виникнення проблеми та обґрунтування необхідності її розв'язання шляхом розробки і виконання програми;

визначення мети програми;

визначення, порівняльний аналіз можливих варіантів розв'язання проблеми та обґрунтування оптимального варіанта;

визначення на основі оптимального варіанта шляхів і засобів розв'язання проблеми, строків виконання програми;

оцінку очікуваних результатів виконання програми, зокрема економічних, соціальних, екологічних та визначення її ефективності;

оцінку фінансових, матеріально-технічних, трудових ресурсів, необхідних для виконання програми.

Деталізований порядок підготовки та структура Концепції визначені постановою Кабінету Міністрів України від 31 січня 2007 р. № 106 [390]. В табл. 3.16 наведені головні структурні елементи Концепції та характеристика їх змісту.

Таблиця 3.16

Встановлена структура та зміст Концепції державної цільової програми

№	Структурний елемент Концепції	Зміст структурного елементу
1	2	3
1	Визначення проблеми, на розв'язання якої спрямована програма	Чітко формулюється проблема, обґрунтовується її значущість і відповідність пріоритетам державної політики (з посиланням на документ, в якому визначено пріоритети), порівнюються основні прогностичні показники її розв'язання з відповідними показниками іноземних держав і вітчизняними офіційними статистичними даними, узятимися, як правило, за період не менш як 3 – 5 років до початку розробки проекту програми, а у разі їх відсутності – даними наукових досліджень, бухгалтерського обліку тощо (з посиланням на джерела інформації)
2	Аналіз причин виникнення проблеми та обґрунтування необхідності її розв'язання програмним методом	Подається аналіз причин виникнення проблеми, обґрунтовується неможливість її розв'язання в рамках Державної програми економічного і соціального розвитку, програм розвитку галузей економіки або регіонів, раніше прийнятих програм, а також визначаються основні заходи для розв'язання проблеми
3	Мета програми	Чітко і стисло визначається мета програми з урахуванням напрямів соціально-економічного та тенденцій науково-технічного розвитку держави.
4	Визначення оптимального варіанта розв'язання проблеми на основі порівняльного аналізу можливих варіантів	Проводиться аналіз можливих варіантів розв'язання проблеми з визначенням переваг і недоліків таких варіантів, наводяться приклади розв'язання подібних проблем в інших країнах (в основному в проектах концепцій програм з наукових та науково-технічних питань)
5	Шляхи і способи розв'язання проблеми, строк виконання програми	Визначаються оптимальний варіант розв'язання проблеми, строки виконання програми (як правило, не більш як 5 років), виконання її завдань і заходів
6	Очікувані результати виконання програми, визначення її ефективності	Визначаються показники, зокрема економічні, соціальні, екологічні, яких передбачається досягти в результаті виконання програми, та проводиться їх оцінка з урахуванням офіційних статистичних показників найближчого від початку виконання програми звітного року
7	Оцінка фінансових, матеріально-технічних, трудових ресурсів, необхідних для виконання програми	Дається оцінка фінансових (з обґрунтуванням обсягів фінансових ресурсів за джерелами фінансування та оцінкою реальних можливостей ресурсного забезпечення виконання програми за рахунок коштів державного, місцевих бюджетів та інших джерел), матеріально-технічних, трудових ресурсів, необхідних для виконання програми

Аналіз структури чинних програмних документів з економіки та обліку. Більшість розроблених концепцій у сфері правового регулювання економічної діяльності підприємств, підготовки та підвищення кваліфікації фахівців, бухгалтерського обліку, статистики, контролю, державного регулювання [185, 186, 188, 189] не містять усіх перелічених в табл. 3.16 елементів. Здебільшого вони включають означення сучасного стану проблеми, загальні положення, мету, завдання, напрями реалізації та, в окремих випадках, очікувані результати.

Не всі елементи примірної Концепції містять і ключові програмні документи в розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку. Так, прийнята у 1998 році Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [388] містила лише завдання, напрями приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, план заходів щодо реформування і запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Прийнята у 2007 році Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [485] більшою мірою відповідає нормативно-визначеній структурі та містить загальні питання, мету і завдання, основні напрями реалізації Стратегії, очікувані результати, а також конкретний план заходів щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, як додаток до Стратегії. Разом з тим, аналіз цього документа показав, що всі положення, виписані в них у загальному контексті, не містять конкретизації, у зв'язку з чим шляхи їх реалізації мають поверховий характер, концентруються на окремих проблемах, не націлені на вирішення проблеми в комплексі.

Отже, незаперечною залишається потреба розробки загальної концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні та врахування її положень вже при розробці галузевих програмних документів. Зважаючи на відсутність такого програмного документа, зміст Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України має в повній мірі враховувати вимоги щодо програмно-цільового забезпечення розвитку бухгалтерського обліку та дотримуватись вимог щодо змісту, структури та викладу основних концептуальних положень, визначених чинним законодавством.

Аналіз структури наукових Концепцій з бухгалтерського обліку, означених вітчизняними вченими. Більшість наукових розробок, містять загальні підходи та теоретичне означення подальшого розвитку бухгалтерського обліку. В них відсутнє системне (структуроване відповідно до встановлених вимог) бачення вирішення практичних проблем подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

Розроблена у 1992 році галузева Концепція організації бухгалтерського обліку і контролю в аграрному секторі АПК при ринкових відносинах вперше системно означила концептуальні засади розвитку обліку в нових на той час умовах господарювання. Її складові визначали: організаційну побудову обліку на підприємствах АПК; зміну предмета і об'єкта обліку, зміну методології обліку; організацію звітності в аграрному секторі АПК, організацію контролю і ревізійної роботи та розділ щодо перспектив комп'ютеризації облікових робіт [182].

Концепція В.В.Головача (1997 р.) хоч і мала визначальні для розвитку обліку складові (обґрунтування необхідності реформування обліку, принципи побудови обліку), однак мала недосконалу структуру та була перенавантажена занадто деталізованою інформацією, зокрема такими розділами як амортизація, звіт про прибутки, порядок визначення собівартості продукції. Не досить доречним є виділення, як для загальної концепції окремих видів обліку, зокрема розділів щодо обліку банківської та страхової діяльності.

Пізніші наукові означення Концепції розвитку обліку, запропоновані М.С. Пушкарем (2002 р.), Н.М. Малюгою (2005 р.), В.Б. Моссаковським (2007 р.), мають вже більш узгоджену з чинними вимогами структуру та відрізняються від попередників логікою постановки проблеми та послідовністю пропозицій щодо її вирішення. Проте ці пропозиції не мають завершення у вигляді єдиного документа.

Так, М.С. Пушкар вбачає ієрархію елементів концептуальної основи фінансового обліку та звітності в наявності: основної та додаткової мети (цілей); якісних характеристик та необхідної інформації для користувачів; принципів обліку та звітності; стандартів обліку та звітності; інтерпретації стандартів; застосування працівниками управління в різних ситуаціях облікової практики [406, с.118].

Н.М. Малюга головними структурними елементами розробленої Концепції розвитку бухгалтерського обліку визначає:

- удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, що полягає у приведенні її у відповідність до вимог ринкової економіки з урахуванням стану світових фінансових ринків;

- оновлення нормативної бази бухгалтерського обліку через розробку методичних вказівок з питань організації та звітності;

- удосконалення методології бухгалтерського обліку;

- становлення бухгалтерської професії через створення інституту професійних бухгалтерів України;

- підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів [222, с.23].

В.Б. Моссаковський виділяє дві складові, що обов'язково має містити Концепція. В першій частині науковець пропонує сформулювати

бачення стану обліку, який би відповідав вимогам сьогодення, а у другій – основні етапи (склад робіт), які мають бути виконані, щоб тримати бажаний результат [269, с.18]. Автор виділяє такі ключові елементи Концепції, як: методологічні засади побудови обліку в Україні, означення організаційних заходів, побудову управлінського обліку, побудову аудиторської діяльності та підвищення рівня кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку [269, с.24]. Оцінюючи в цілому позитивно спробу автора окреслити шляхи розвитку обліку в Україні, все ж не можна не відмітити деяку незавершеність розробки, що проявляється у відсутності конкретних пропозицій по реалізації визначених в концепції заходів та очікуваних результатів від її запровадження.

Всі автори наукових означень Концепції вбачають її головною базою теоретичну складову. М.С. Пушкар, зокрема, відзначає, що концепція розвитку бухгалтерського обліку повинна опиратись в основному на наукові положення, а не на практику, яка поки що не має суттєвих досягнень [406, с. 114]. «Основне призначення Концепції розвитку бухгалтерського обліку, – погоджується Н.М. Малюга, – сформулювати теоретико-методологічну базу прийняття рішень щодо подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку» [222, с.24]. На методологічну складову орієнтується також проект Концепції побудови бухгалтерського обліку в Україні розроблений В.Б. Моссаковским, який робить акцент на означенні теоретичних засад управлінського обліку [274, с.110].

Погоджуючись із важливістю саме теоретичної основи побудови облікових Концепцій, все ж не можна не помітити обмеженість попередніх досліджень виключно загальною теорією бухгалтерського обліку без врахування впливу на об'єкт досліджень інших економічних теорій та доктрин.

Дійсно, для теоретичного фундаменту Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки важливим є критичний аналіз класичного змісту предмета та об'єктів бухгалтерського обліку. Виходячи із потреб облікового забезпечення всезростаючих інституційних запитів в умовах сталого розвитку та фізіократичного поділу економіки на різні типи («живої» «індустріальної» та «розумної»), ми уточнили зміст цих фундаментальних для обліку понять (підрозділ 2.2 розділ II).

Відтак доведено та прийнято за наукову основу Концепції, що особливість обліку «живої» – аграрної економіки не тільки має власний предмет та об'єкти, а й потребує вдосконалення, а подекуди, і розробки окремих (специфічних) облікових технологій щодо відображення:

- особливостей землекористування та земельних відносин;
- біологічної складової економічного процесу;
- природо-просторово-сезонної технології виробництва;
- соціальної значимості сільськогосподарської продукції;
- зростаючої енергетичної цінності продукції аграрної галузі;
- розвитку сільських територій;
- природно-охоронних та екологічних програм;
- експортної ролі України в продовольчій та енергетичній безпеці світу.

Всезростаюча значимість для людства аграрної економіки (економіки, яка, за фізіократами, єдина створює приріст енергії на Землі) формує унікальність її облікової системи. Обґрунтування нами в підрозділі 2.1 розділу 2 нового бачення складових та рівнів системи бухгалтерського обліку дозволяє закладати в нашій Концепції не тільки теоретичне означення галузевої облікової системи, а й означити зміст та дієвість останньої в реалізації місії аграрного сектору економіки.

Отже, фундаментальною основою розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки є нове бачення розвитку базових теоретичних постулатів загальної бухгалтерської науки. Це нове бачення означається не тільки в галузевому аспекті, а й у визначенні місії, місця бухгалтерської науки в загальній та галузевій економічній теорії.

Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України базується та враховує основні положення сучасних економічних теорій, доктрин інституціоналізму та фізичної економії, ідей сталого розвитку, що дозволяє прогнозувати розвиток бухгалтерського обліку з розвитком економіки, бачити тенденції змін та їх вплив на науку і практику бухгалтерського обліку. Саме на підставі останнього, ми означуємо та закладаємо до теоретичних підвалин Концепції нову парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку (підрозділ 2.4 розділу 2), та інституціональну теорію бухгалтерського обліку (підрозділ 1.4 розділу 1).

Базуючись на важливості теоретичного обґрунтування концептуальних положень розвитку бухгалтерського обліку, наша Концепція окреслює і науково-організаційні механізми вирішення проблем практики. Наукові дослідження мають практичні пропозиції по означенню самого документу, його структури, змісту та цільового призначення. Нашим завданням була розробка такого програмного документа, який пройде апробацію на практиці та затвердження відповідно до чинного порядку.

В табл. 3.17 узагальнені формальні та неформальні вимоги і складові Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі порівняно з існуючими науковими розробками та програмними документами з розвитку бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.17

Врахування формальних (нормативних) та неформальних (теоретичних) складових у наукових та програмних документах з розвитку бухгалтерського обліку в Україні

№ п/п	Структурні складові концепцій	Запропоновані наукою Концепції [23, 222, 269, 274, 406]	Прийняті документи	
			Програма та стратегія [388, 485]	Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України
1	2	3	4	5
I.	Теоретична (неформальна) складова концепцій			
1.	Врахування стану інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку	-	-	+
2.	Врахування сучасних економічних теорій при підготовці концептуальних положень обліку	-	-	+
3.	Врахування призначення та завдань:			
3.1.	в забезпеченні інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	+	+	+
3.2.	В забезпеченні інформацією управління підприємством	-	-	+
3.3.	В забезпеченні галузевого управління	-	-	+
4.	Врахування ринкових умов господарювання при удосконаленні бухгалтерського обліку	+	+	+
5.	Постановка завдання розробки нової методології бухгалтерського обліку	+	+	+
6.	Визначення пріоритету розвитку бухгалтерської професії, підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів	+	+	+

Продовження табл. 3.17

1	2	3	4	5
П.	Формальна складова Концепцій			
1.	Аналіз проблеми, на вирішення якої направлена концепція	-	+	+
2.	Наявність мети (місії) Концепції	-	+	+
3.	Аналіз варіантів розв'язання проблеми	+	+	+
4.	Оцінка очікуваних результатів	-	-/+	+
5.	Оцінка фінансових, матеріально-технічних, трудових ресурсів для реалізації Концепції	-	-/+	+
6.	Наявність програмного документа (Концепції, схваленої відповідними державними регуляторними органами)	-	+	+

* Лише означення загальних проблем.

Отже, з табл. 3.17 видно, що порівняно з існуючими науковими концептуальними розробками та програмними документами нами доповнена теоретична складова існуючих досліджень неформальною – «невидимою» науковою ознакою. В Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України така «невидима» теоретична складова полягає:

по-перше, у врахуванні змін у теорії бухгалтерського обліку, які мотивовані глобальними економічними кризами та розширенням суб'єктів методологічного впливу на МСФЗ;

по-друге, у врахуванні стану (можливостей розвитку) інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку на основі економічної теорії інституціоналізму;

по-третє, у визначенні місії та завдань бухгалтерського обліку, як ключової інформаційної функції розширеної системи управління за концепцією сталого розвитку ООН;

по-четверте, в урахуванні галузевих особливостей в розвитку науки та практики бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України на основі теорії фізичної економії та біологічної метафори;

по-п'яте, в урахуванні особливостей галузевого управління, відносин власності на майно та землю, спеціальних режимів оподаткування, бюджетної підтримки, біотехнологій і т.п.

Робота над Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України тривала протягом 2006 – 2008 рр. До розробки долучалась провідна наукова еліта Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», Національного університету біоресурсів та природокористування України, професіонали Федерації

аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ), державні службовці Міністерства аграрної політики України.

У 2008 році основні положення наукового забезпечення Концепції розглянуті спочатку на розширеному засіданні Бюро відділення аграрної економіки та земельних відносин Президії Української академії аграрних наук (протокол №2 від 29 лютого 2008 року) та, згодом, на розширеному засіданні бюро Президії Української академії аграрних наук та затверджені Постановою Бюро Президії УААН (протокол № 3 від 13 березня 2008 р.). **Слід відмітити, що питання наукового забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки розглядалось на такому високому науковому рівні вперше за час існування УААН. Президія Української академії аграрних наук визнала розробку науково-методологічних засад розвитку бухгалтерського обліку одним із ключових напрямів досліджень в умовах глобалізації економіки та вступу України до СОТ (додаток Б).**

За результатами цієї роботи ми підготували проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [398] та Наукову доповідь «Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика» [103].

У подальшому положення нашої Наукової доповіді та проекту Концепції проходили апробацію на практиці, велося широке обговорення її основних теоретичних постулатів серед наукової спільноти. Зокрема на VII З'їзді Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (м. Київ, 19 вересня 2008 року), Круглому столі «Фінансове забезпечення аграрного сектору України в умовах СОТ» (м. Київ, 2008 року), IV Міжнародній науково-практичній конференції «Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації» (м. Київ, 18 вересня 2008 року), III Міжнародній науково-практичній конференції «Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку» (м. Київ, 10–11 жовтня 2008 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи та пріоритети розвитку економіки України та її регіонів» (м. Луцьк, 10–11 жовтня 2008 року), VII Міжнародній науковій конференції «Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку» (м. Житомир, 3–4 листопада 2008 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, аудиту фінансів і менеджменту в агропромисловому виробництві України» (м. Харків, 20–21 листопада 2008 р.), на науковому семінарі в ЖДТУ (м. Житомир, 20 червня 2008 р.) та багатьох інших науково-практичних заходах.

Поряд з науковим «шліфуванням» Концепцію розглядали фахівці правового управління Міністерства і на предмет дотримання формальних вимог, що висуваються до програмних документів Порядком [390].

На початку 2009 року Концепція була винесена на розгляд і затверджена Колегією Міністерства аграрної політики України (протокол № 1 від 3.02.2009 р.) (додаток В). Зазначимо, що питання бухгалтерського обліку на рівні Колегії Міністерства, також до цього ні разу не розглядались. Останнє засвідчує важливість проблеми та високу вагу бухгалтерської інформаційної системи в сучасному управлінні.

Отже, Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України готувалась завершеним програмним документом, що містить:

1. Загальні положення;
2. Аналіз проблем розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки;
3. Місію та головні принципи побудови Концепції;
4. Завдання Концепції;
5. Законодавчо-регуляторні заходи по реалізації Концепції;
6. Методологічні заходи по реалізації Концепції;
7. Заходи по реалізації методичних завдань Концепції;
8. Заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії;
9. Очікувані результати.

Додаток. План реалізації заходів Концепції

Науково-теоретичною основою підготовки та реалізації Концепції поряд з вищезначеними теоретичними доктринами, також є визначені нами місія, робочі гіпотези та базові принципи (рис.3.9).

Місію Концепції ми вбачаємо у визначенні напрямів удосконалення галузевої системи бухгалтерського обліку та звітності як ключового інформаційного інституту в забезпеченні конкурентоспроможності аграрного сектору, вирішенні продовольчих, енергетичних та екологічних проблем, реалізації національних споживчих та соціальних інтересів в умовах членства України в СОТ та адаптації законодавства до вимог Європейського Союзу та Концепції сталого розвитку ООН.

В основу досліджень з підготовки Концепції покладено робочі гіпотези, що зображені на рис. 3.10.

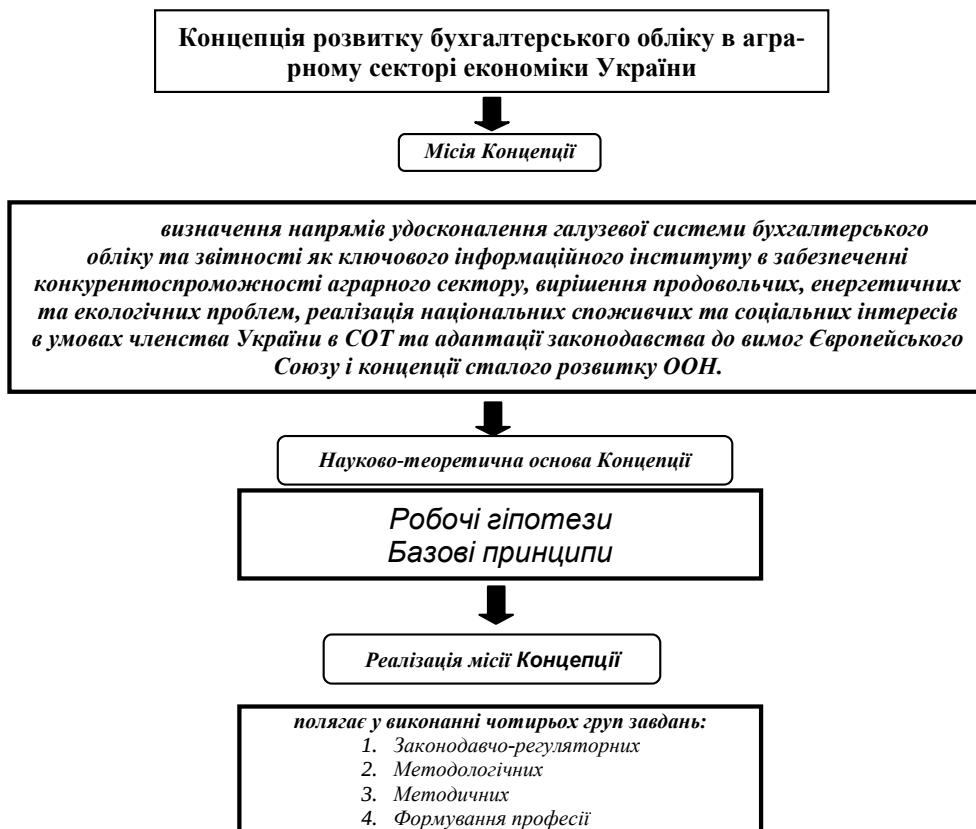


Рис. 3.9. Науково-теоретична основа підготовки та реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

Робочі гіпотези враховують доктрини сучасних економічних теорій, відображають головні тенденції розвитку вітчизняного обліку та економіки в цілому, що прийняті нами до уваги та враховані при розробці концептуальних положень документа.

Такими виявленими та врахованими в Концепції доктринами та тенденціями, зокрема є окремі явища, притаманні сучасному економіко-інституційному середовищу в Україні, зокрема:

зростання впливу глобалізації економіки, міжнародних стандартів фінансової звітності на побудову бухгалтерського обліку в Україні взагалі та в аграрному секторі економіки зокрема;

зростання цінності фізичного капіталу (земель сільськогосподарського призначення, біологічних та відновлювально-енергетичних активів) у період переходу до сталого розвитку;

перегляд статусу професії бухгалтера у зв'язку з пріоритетністю динамічних (над статичними) новітніх інституційних запитів на інформацію від бухгалтерського обліку;

укрупнення аграрного виробництва поряд з функціонуванням різноманітних форм господарювання на селі, необхідність прийняття та дотримання міжнародних технічних регламентів виробництва та якості продукції;

Невідворотність зростання впливу глобалізації економіки, міжнародних стандартів фінансової звітності на побудову бухгалтерського обліку в Україні взагалі та в аграрному секторі економіки

Зростання цінності фізичного капіталу (земель сільськогосподарського призначення, біологічних активів), що використовується в економічному аграрному обороті і вимагає не тільки взяття його на баланс за ринковою оцінкою, а й врахування при міжгалузевому перерозподілі новоутвореної вартості (прибутку)

Пріоритетність динамічних (над статичними) новітніх інституційних запитів на інформацію від бухгалтерського обліку, що потребуватиме від нього розумної “відмови від консерватизму” та перегляду статусу професії бухгалтера

Невідворотність укрупнення аграрного виробництва поряд з функціонуванням різноманітних форм господарювання на селі, необхідність дотримання міжнародних технічних регламентів виробництва та якості продукції, що ставить перед галузевим бухгалтерським обліком нові методологічні та організаційні завдання

Зростання ролі і відповідальності галузевого управління (на макро- та мікрорівнях) в забезпеченні конкурентоспроможності аграрного виробництва, розвитку сільських територій, що потребує не тільки відновлення, а й посилення впливу управління на стан методології та організації його головної функції – бухгалтерського обліку

Рис. 3.10. Робочі гіпотези, що покладені в основу Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

зростання ролі і відповідальності галузевого управління (на макро- та мікрорівнях) у забезпеченні конкурентоспроможності аграрного виробництва, розвитку сільських територій.

Головний принцип покладений в основу Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України полягає в пріоритетності національних інтересів при адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності та врахуванні біологічної метафори в розбудові бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

Важливим також є дотримання принципів, встановлених Концепцією (рис. 3.11), що забезпечать єдиний правильний підхід до формування інформаційної системи управління галуззю та підвищення конкурентоспроможності національного сільського господарства. Закладені в основу Концепції принципи, по суті визначають головні вимоги, що поставлені нами до подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

Теоретико-організаційна сутність Концепції

Принцип узгодженості суспільних та приватних інтересів щодо комерційної таємниці на інформацію бухгалтерського обліку та звітності, що використовує грошовий вимірник
Принцип пріоритетності національних інтересів при урахуванні вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності
Принцип розбудови галузевої системи обліку з врахуванням біологічної метафори її предмета, об'єктів, методології, регулювання та інших особливостей фізіократичного типу «живої» економіки
Принцип посилення ролі галузевого регулювання у сфері бухгалтерського обліку та звітності в контексті удосконалення державного регулювання
Принцип відповідальності галузевого управління за стан методології та організацію бухгалтерського обліку в аграрному секторі
Принцип врахування галузевої специфіки при розробці методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності (відображення фізичного і інтелектуального капіталу, біологічних активів, запровадження інших галузевих стандартів)
Принцип єдиних методико-методологічних підходів до формування облікової політики аграрних підприємств
Принцип єдиних засад формування інформації про фінансово-господарську діяльність підприємств аграрного сектору економіки
Принцип ієрархічної вертикалі при побудові галузевої підсистеми подання та узагальнення бухгалтерської інформації
Принцип забезпечення складання податкових звітів та статистичних спостережень, що використовують грошовий вимірник, на основі даних бухгалтерського обліку
Принцип оптимального задоволення в економічній інформації інституційних запитів держави, органів місцевої влади і громад, власників, менеджерів та інвесторів
Принцип пріоритетності ринкової оцінки активів підприємств аграрного сектору, обіг цінних паперів яких здійснюється на регульованих ринках і тих, що виходять на міжнародні ринки капіталів, а для інших суб'єктів господарювання за їх власним рішенням, включаючи можливості оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання

Рис. 3.11. Базові принципи, що покладені в основу Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

Вектор розвитку галузевого бухгалтерського обліку закладений в Концепції спрямований на:

розбудову галузевої системи обліку з врахуванням біологічної метафори її предмета, об'єктів, методології та інших особливостей «живої» економіки;

забезпечення узгодженості суспільних та приватних інтересів щодо комерційної таємниці на інформацію бухгалтерського обліку;

пріоритетність національних інтересів при урахуванні вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

посилення ролі галузевого регулювання у сфері бухгалтерського обліку та його відповідальності за стан методології обліку;

врахування галузевої специфіки при розробці методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності;

встановлення єдиних методико-методологічних підходів до формування облікової політики аграрних підприємств, а також ієрархічної вертикалі при побудові галузевої підсистеми подання та узагальнення бухгалтерської інформації;

забезпечення складання податкових звітів та статистичних спостережень, що використовують грошовий вимірник, на основі даних бухгалтерського обліку;

оптимальне задоволення в економічній інформації інституційних запитів держави, органів місцевої влади і громад, власників, менеджерів та інвесторів;

пріоритетність оцінки активів підприємств аграрного сектору за фізіократичною методологією «живої» економіки та тенденцій в глобальних МСФЗ.

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

§ законодавчо-регуляторних;

§ методологічних;

§ методичних;

§ з формування професії.

Законодавчо-регуляторні завдання Концепції полягають у визначенні пріоритетних напрямів формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо функціонування системи бухгалтерського обліку та звітності, що використовує грошовий вимірник, в аграрному секторі економіки.

Методологічні завдання Концепції передбачають врахування галузевої специфіки при удосконаленні методології бухгалтерського об-

ліку через розробку галузевих стандартів, вдосконалення норм вітчизняного бухгалтерського обліку у зв'язку з появою нових інституційних запитів з боку користувачів бухгалтерської інформації, вдосконалення МСФЗ та посилення ролі галузевого регулювання в контексті удосконалення державного регулювання.

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

Завдання з формування професії полягають у формуванні інституту бухгалтерів як окремої професійної ланки через запровадження системи підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів, сприяння розвитку професійних бухгалтерських організацій, підвищення статусу бухгалтерів в системі галузевого управління та на підприємствах аграрного сектору економіки.

При формуванні завдань Концепції ми виходили з теоретичних напрацювань класифікації та ієрархії інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (підрозділі 1.4) та важливості і необхідності врахування розвитку кожної її складової в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Так, виконання законодавчо-регуляторних завдань передбачають розвиток формальних інститутів («правил гри»). Методологічних – розвиток регуляторних, наукових інститутів з врахуванням галузевої ознаки. Методичних – розвиток інститутів науки, освіти, консалтингу. Формування професії – розвиток, поряд з професійними бухгалтерськими організаціями, і неформальних інститутів (того, що «в головах» бухгалтерів та користувачів облікової інформації).

Отже, Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є завершеним програмним документом. Вона ґрунтується на фундаментальних основах теорії бухгалтерського обліку, які знайшли подальший розвиток через означений нами вплив сучасних економічних теорій, фізіократичних доктрин та концепцій сталого розвитку. Вона враховує тенденції розвитку міжнародної стандартизації обліку та визначає роль вітчизняної бухгалтерської науки та практики в питаннях конвергенції та адаптування МСФЗ. Вона відповідає діючим в Україні чинним вимогам щодо такого рівня документів. Концепція пройшла серйозну наукову та практичну апробацію.

Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є першою обліковою Концепцією в сучасній Україні, яка затверджена і реалізовується на державному рівні.

РОЗДІЛ 4

ШЛЯХИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Виконання намічених Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки завдань вимагає чіткого бачення шляхів реалізації, закладених у ній теоретико-організаційних ідей та побудови відповідних планів.

Разом з тим, чинні вимоги до такого роду документів передбачають формування не тільки планів, а й визначення конкретних заходів та контролю їх реалізації в часі. Враховуючи, що виконання завдань даної Концепції поставлено на контроль як галузевої науки (Президія УААН), так і Міністерства аграрної політики України (Колегія Міністерства), підходи до реалізації цих планів повинні мати як науковий, так і практичний підтекст.

У цьому розділі, на основі класифікації та ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, розглядаються науково-методичні та організаційні шляхи реалізації законодавчо-регуляторних, методологічних, інформаційно-методичних та професійних заходів на виконання основоположних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Важливим є розгляд очікуваних результатів від запровадження даної Концепції та наукове означення підрахунку економічного ефекту від реалізації намічених планів.

4.1. Законодавчо-регуляторні заходи по реалізації Концепції

Стан регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України не сприяє розвитку облікової інформаційної системи як на рівні галузевого управління, так і на рівні управління сільськогосподарськими підприємствами. Це і є однією з причин підготовки та запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та розробки теоретично обґрунтованих та практично виважених заходів щодо законодавчо-регуляторних змін.

В ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку формальні інститути (закони, нормативні до-

кументи, П(С)БО тощо) та регуляторні інститути (Мінфін, Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Мінфіні, НБУ, ДКЦПФР тощо) займають перші позиції щодо легкості їх формального втілення в національне інституціональне середовище та останнє – щодо сприйняття цим середовищем «чужих» для нього ідей, які можуть бути закладені у формальних ознаках та змістах цих інститутів.

Діюча система регулювання бухгалтерського обліку в сучасній Україні за формальними ознаками орієнтована та скопійована із західних, проамериканських стандартів та підходів.

Навіть саме визначення бухгалтерського обліку, що надане в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [115] взято з нормативних документів американської бухгалтерської асоціації і трактується майже так само (табл.4.1) [568, с.2].

Таблиця 4.1

**Порівняння визначення бухгалтерського обліку
в нормативних документах США та України**

Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"	Американська бухгалтерська асоціація
бухгалтерський облік – <u>процес</u> виявлення вимірювання реєстрації накопичення узагальнення збереження і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для ухвалення рішень	Бухгалтерський облік – <u>процес</u> ідентифікації вимірювання і передачі економічної інформації користувачів інформації що формує обґрунтовану думку і рішення

Як видно з табл. 4.1, в обох випадках бухгалтерський облік визначений, як процес. Різниця лише в тому, що в американському варіанті процес пов'язаний з ідентифікацією, вимірюванням і передачею інформації, а в українському варіанті присутні додаткові складові цього процесу, тобто реєстрація, накопичення, узагальнення і збереження. Відмітимо відразу, що ці додаткові складові і визначають природу інформаційної системи обліку на конкретному підприємстві. Як відзна-

чають Д. Уївер та інші, "кожен бізнес повинен обробляти дані для уявлення інформації про свої операції. Люди, форми, процедури і устаткування, використовувані для обробки цих даних, становлять інформаційну систему бізнесу. Коли інформаційна система використовується для представлення фінансової інформації, то вона має назву «система бухгалтерського обліку» [581, с.227].

Отже, в національному інституціональному середовищі запропонована система бухгалтерського обліку найбільш успішної та агресивної економіки світу. І в цьому, звичайно, нічого поганого шукати не потрібно. Проблема лише в тому, як успішно освоїти цю систему. Наукова дискусія з цього питання в першу чергу має проходити на рівні проблем адаптування чи імплементації цієї складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Ми стоїмо на позиції адаптування, що обґрунтовано в розділі 1 цієї монографії.

У цьому підрозділі доцільно науково означити напрями вдосконалення діючої в Україні системи регулювання бухгалтерського обліку та визначити шляхи посилення впливу цього інституту на розвиток ефективної інформаційної облікової системи в аграрній сфері економіки.

Поставлена проблема досить складна та дискусійна. Її не обходять у публікаціях ні державні службовці (І. Белоусова, В. Пархоменко), ні відомі науковці (М.Г. Чумаченко, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, М.С. Пушкар, І.І. Пилипенко, О.М. Петрук, В.Г. Швець та багато інших).

Логічно розгляд цієї проблеми розпочати з огляду історії становлення системи професійного та державного регулювання бухгалтерського обліку в англосаксонському типі економіки. Адже така система освоюється Україною, яка відноситься до континентального типу економіки (при цьому ми звичайно враховуємо процес зближення цих типів економік у розвитку глобалізації).

Розпочнемо з Великобританії, де на початку XIX століття налічувалася значна кількість незареєстрованих акціонерних товариств [277, 513]. Подібні товариства нерідко зникали, розоряючи своїх акціонерів. Окрім того у осіб, які вступали в договірні відносини з такими товариствами, виникали проблеми вирішення спорів у суді, оскільки вони не знали «з ким, власне, укладений договір і кому пред'являти позов у разі суперечки» [277, с.36]. Необхідність забезпечення економічної безпеки акціонерів і контрагентів у Великобританії призвела до прийняття Законів про акціонерні компанії 1844 р., 1855 р. і 1862 р. Закон про реєстрацію акціонерних товариств (Joint Stock Companies Registration

Акт) 1844 року містив «вимогу належного ведення рахунків, складання і перевірки балансу і аудиторського звіту та розсилку роздрукованої копії балансу і аудиторського висновку акціонерам перед щорічними зборами, а також передачу документів в архів акціонерних компаній» [277, с.36].

У законі 1862 р. були упущені всі вимоги стосовно пред'явлення рахунків та їх аудиторської перевірки, обумовлені Законом 1844 р.

Проте невдовзі Закони про компанії 1900 і 1908 р.р. відновили вимоги Закону 1844 р. про аудиторську перевірку рахунків компанії і передбачали зростання об'ємів фінансової інформації в щорічних звітах корпорацій. Компанія повинна була мати аудитора. «Дирекція була зобов'язана розіслати акціонерам звіт, перевірений аудитором, не менше ніж за сім днів до установлених статутом зборів. Аудиторській перевірці піддавалися дані про розміщення акцій, а також надходження і платежі з капіталу» [277, с.36-37].

Таким чином, у Великобританії на початку XX століття держава визнала необхідність регулювання бухгалтерського обліку. Основним об'єктом цього регулювання були склад і об'єм бухгалтерських звітів, що представляються акціонерними товариствами. Крім того, визнавалася роль аудиторів у забезпеченні достовірності бухгалтерської інформації.

Аналогічні процеси спостерігалися і в США. Виникнення регулювання бухгалтерського обліку в США в другій половині XIX століття пов'язане з бурхливим розвитком акціонерних товариств, перш за все у сфері будівництва залізниць.

На початку XX століття в США було визнано, що монополізація бізнесу представляє загрозу економічній безпеці держави. Були прийняті антимонопольні закони Шермана (1890 р.) і Вудро Нільсона (1913 р.). Паралельно були створені Федеральна комісія з торгівлі (Federal Trade Commission – FTC) і Федеральне управління резервів (Federal Reserve Board – FRB). В процесі роботи ці регулюючі органи визнали необхідність стандартизації фінансової звітності для кредитних цілей. В 1917 р. FRB була випущена брошура «Уніфікований бухгалтерський облік», в якій вперше формально викладалась рекомендована практика облікової роботи. Вона була перевидана в 1929 р. під назвою «Перевірка фінансової звітності» і стала офіційною основою для аудиторських перевірок компаній, що вносяться до лістингу Нью-Йоркської фондової біржі, починаючи з 1933 р.

Таким чином, на початку ХХ століття для США була характерна ситуація, коли державою внаслідок розвитку акціонерного капіталу була усвідомлена необхідність державного регулювання бухгалтерського обліку. Головним напрямом такого регулювання була уніфікація облікової інформації. Аудит не розглядався як обов'язковий засіб підтвердження об'єктивності бухгалтерської інформації.

Поштовхом до подальшого розвитку регулювання бухгалтерського обліку послужили події, пов'язані з великою депресією, що почалася в кінці 1929 р. в США. Одним з найважливіших законів, прийнятих в той час, був Закон про істину в цінних паперах (Truth-in-Securities Act) від 26 травня 1933 р., який встановив обов'язкову реєстрацію цінних паперів, запропонованих для публічного продажу, і містив «заходи безпеки від помилкових уявлень і інших обманних дій» [513, с. 48].

Для контролю за впровадженням у життя Закону про істину в цінних паперах і регулювання обігу цінних паперів з боку держави 26 червня 1934 р. Конгресом США була створена Комісія з цінних паперів і біржових операцій (Securities and Exchange Commhsian – SEC) [513]. Подальшими законодавчими актами встановлювалася обов'язкова реєстрація в цій комісії цінних паперів, що підлягають включенню в лістинг і подальшому публічному продажу. Крім того, акціонерні товариства зобов'язувалися надавати фінансову інформацію в звітах, які повинні бути доступні для публічного ознайомлення. Надалі періодично для публічного ознайомлення повинна була представлятись фінансова звітність, яка відображає зміни, що відбулися. Ця звітність підлягала перевірці незалежними аудиторами на предмет відповідності бухгалтерським стандартам. Слід зазначити, що на той момент такі стандарти були відсутні, і попереду була серйозна робота з їх розробки і впровадження в бухгалтерську практику. Вперше регулююче агентство уряду отримало «широкі повноваження прописувати облікові процедури і визначати форми бухгалтерської звітності [513, с.48]. Це означало посилення державного регулювання бухгалтерського обліку в США.

У 1936 р. утворено Комітет з облікових процедур (CAP), який проіснував до 1959 р. З 1939 р. Комітетом було випущено 42 бюлетені, що містять «Пропозиції по уніфікації бухгалтерського обліку і аудиту» [277, с.55]. Його заслугою є позбавлення «обліку від найсерйозніших ексцесів, які характеризували фінансову звітність в 20-і роки» [513, с.49].

Сучасний етап регулювання бухгалтерського обліку почався в 70-і роки минулого століття. У США регулювання бухгалтерського обліку з боку держави здійснювалось Комісією з цінних паперів і бірж (SEC)

[277]. Одним з основних її обов'язків був контроль за змістом стандартів, що регламентують порядок складання зовнішньої звітності корпорацій. З 1974 р. безпосередньо науковими дослідженнями в галузі обліку, а також розробкою принципів (GAAP) і стандартів бухгалтерського обліку займається Рада з розробки стандартів фінансового обліку (FASB), описана в розділі 1 монографії.

У Великобританії з 1970 р. регулювання обліку з метою скорочення «відмінності і різноманітності в практиці» [277, с.60] здійснюється через Комітет з розробки стандартів бухгалтерського обліку (ASC). Даному комітету надавались повноваження: «постійно переглядати стандарти бухгалтерського обліку і звітності; видавати консультативні документи з метою підтримки і вдосконалення стандартів бухгалтерського обліку» та ін. [277, с.60].

На початку 70-х років була усвідомлена необхідність регулювання принципів складання фінансової звітності на світовому рівні, для чого у 1973 р. був створений Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Професійне регулювання бухгалтерського обліку на міжнародному рівні деякими вченими пов'язується із створенням бухгалтерськими професійними організаціями в 1977 р. Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) [434]. Дійсно, на початок 2009 року до IFAC входило 157 національних бухгалтерських організацій (інститутів) з 118 країн. Всього IFAC об'єднує 2,5 млн. бухгалтерів, що працюють в промисловості, торгівлі, суспільному (державному) секторі економіки, у сфері освіти та ін. [342].

Проте, як доведено нами в першому розділі монографії, на сьогодні є лише потенційні можливості істинно-міжнародного професійного впливу на регулювання бухгалтерського обліку. Відтак, зараз ключову роль у міжнародному регулюванні обліку через Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності відіграють англосаксонські країни.

Вищезначені підходи до становлення системи регулювання бухгалтерського обліку за допомогою іноземних консультантів було покладено в основу українських реформ у бухгалтерському обліку. Існування та вплив на ці процеси радянської школи обліку ігнорувався.

Розвиток бухгалтерського обліку в Україні всесторонньо досліджено В.Г. Швецем [537]. Означимо континентальну модель побудови цієї системи як у дореволюційні, так і післяреволюційні часи. У 1918 р. з'являються різні новаторські пропозиції. Так, зокрема, ідея централі-

зації всього обліку в Петрограді (надзвичайний облік). Всім відомий лозунг В.І.Леніна: «Соціалізм – це облік» почали втілювати в життя революціонери-фанатики, а не фахівці з бухгалтерського обліку.

Однак у той час вчені розвивали і втілювали в життя нові ідеї. Особливо це проявилось в період непу, який з 1921 по 1929 р. адаптував під соціалізм традиційні системи бухгалтерського обліку. З'являються нові вчені-економісти, обліковці – Р. Вейцман, Н. Блатов, І. Ніколаєв, О. Галаган. У 30-х роках ХХ ст. зароджується соціалістична система регулювання обліку. Почав зароджуватися централізований облік. У 1931 р. було організовано єдиний орган керівництва соціалістичним обліком – Центральне управління народногосподарського обліку СРСР при Держплані СРСР (ЦУНГО).

Розвиток та регулювання бухгалтерського обліку в радянські часи, якщо відкинути ідеологічні нашарування, привніс в облікову науку та практику багато методолого-інноваційних підходів та методичних розробок, які будуть визнані та використані в майбутній історії розвитку світової економіки.

Натомість з визнанням незалежності України і до 2000 р., в галузі регулювання бухгалтерського обліку в цілому склалася ситуація, коли уряд, через Міністерство фінансів України, взяв на себе функцію в регулюванні бухгалтерського обліку, яка обмежувалась лише необхідністю регулювання представлення фінансової звітності у визначеному форматі.

Нині в Україні впроваджується світовий досвід регулювання бухгалтерського обліку. Підприємствам надана значна свобода в постановці бухгалтерського обліку. Створення унікальної системи бухгалтерського обліку на кожному підприємстві приводить до необхідності оцінки самими власниками наслідків прийнятих ними рішень.

Якщо національна бухгалтерська інформаційна система в майбутньому не забезпечить наявності якісної і корисної інформації, то підприємство, як показує практика в економічно розвинених країнах, з великою мірою вірогідності зіткнеться з проблемою забезпечення своєї економічної безпеки. У зв'язку з цим, одним з пріоритетних напрямів державного регулювання є формування бухгалтерської інформаційної системи з оцінкою ступеня її впливу на економічну безпеку підприємства та країни в цілому.

З такими висновками погоджується О.М.Петрук, зазначаючи, що на сучасному етапі тільки шляхом селекції та синтезу передових досягнень іноземного досвіду регулювання обліку можна реформувати на-

ціональну систему бухгалтерського обліку з метою подальшого її якісного розвитку в нових умовах господарювання. Така поступальна адаптація регулювання бухгалтерського обліку до ринкових умов господарювання в Україні пройде успішно за умов врахування економічних та правових особливостей національного розвитку [360].

Для позитивного розв'язання ситуації, що склалася, О.М.Петрук пропонує сформулювати пропозиції щодо принципів побудови системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, які максимально виключають саму можливість виникнення суперечностей. Цьому сприятиме розв'язання кількох важливих завдань, серед яких структуризація системи нормативних актів за їх правовою силою і функціональною роллю; основні засади або принципи цієї галузі права; взаємодія з іншими галузями права; термінологія і понятійний апарат; органи нормативно-методичного регулювання, їх права і обов'язки; розширення самостійності бухгалтерів через професійне судження. Поза системою законодавчих і нормативних актів галузі (підгалузі) права повинна знаходитись наука, яка формує концепції побудови системи регулювання [360].

Зважаючи на історичні особливості становлення та розвитку національної економіки, О.М.Петрук переконаний, що вирішити зазначені завдання під силу тільки державі, яка виступає гарантом того, що всі учасники ринкових відносин будуть одержувати достовірну бухгалтерську інформацію для того, щоб уникнути збитків під час реалізації комерційних та фінансових угод. Досягається це за рахунок норм законодавства, які містять детальні правила щодо ведення бухгалтерського обліку [360, с.167].

Не можна не погодитись з автором, що реформування системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні триває і дотепер. Разом з тим, ми не вважаємо, що в результаті проведеної законодавчої та організаційної роботи отримано бажаний результат у вигляді системи регулювання бухгалтерського обліку, зорієнтованої на забезпечення потреб усіх зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації, на чому наголошує автор [360, с.166–167].

Авторитетною є думка провідного діяча в галузі регулювання бухгалтерського обліку в Україні В.М. Пархоменка, який вважає, що система нормативного регулювання бухгалтерського обліку повинна бути п'ятирівневою відповідно до фактичного стану в країні в теперішній час (рис.4.1) [353].



Рис. 4.1. Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку [353]

Із запропонованої В.М. Пархоменком ієрархії нормативного регулювання обліку ключове місце системі регулювання та визначенні методології вітчизняного обліку відводиться Міністерству фінансів України, яке готує та затверджує підзаконні акти у вигляді П(С)БО, в той час як галузеві міністерства і держкомітети уповноважені розробляти та затверджувати інструкції, вказівки та методичні рекомендації на основі і в розвиток П(С)БО.

Під регламентацією бухгалтерського обліку Л.В. Чижевська та Л.С. Скакун розуміють сукупність дій з розробки і прийняття положень, що стосуються організації та ведення бухгалтерського обліку, загальнообов’язкових правил поведінки, з метою врегулювання суспільних відносин, які виникають у процесі ведення бухгалтерського обліку [529].

Термін “регулювання” в бухгалтерському обліку автори вважають за доцільне використовувати у випадку закріплення встановлених правил ведення та організації бухгалтерського обліку в нормативних документах та при здійсненні сукупності дій державних органів, які спрямовані на уточнення цих правил [529].

Погоджуючись з думкою Л.В. Чижевської та Л.С. Скакун, все ж варто доповнити, що окрім позиції про необхідність державного регулювання бухгалтерського обліку, важливе місце в цьому процесі слід відвести і керівництву підприємства. Вказуючи на роль керівництва підприємства і бухгалтерської служби в управлінні бухгалтерським обліком на підприємстві, слід відмітити, що навіть за умов соціалістичного обліку керівництво мало право регулювати процеси організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Особливо це стосувалось виробничого обліку. Звичайно, що тоді, робота бухгалтерії в основному зводилася до дотримання «букви» бухгалтерських інструкцій, встановлених державними органами. Будь-які відхилення кваліфікувалися як порушення правил ведення облікової роботи. Такий підхід до регулювання бухгалтерського обліку виправданий в умовах соціалістичної економіки, оскільки основною метою соціалістичного обліку було забезпечення збереження державної власності і виконання планових показників, встановлених зверху.

Впровадження нового порядку державного регулювання привело до необхідності організації не тільки управлінського, а й фінансового, податкового обліку на підприємстві. Така докорінна зміна методологічних основ обліку неминуче повинна спричинити відповідну зміну мислення і ролі керівництва і бухгалтерської служби в регулюванні облікової роботи на підприємстві. В умовах відсутності жорсткої регламентації порядку організації бухгалтерського обліку підприємству доводиться самостійно визначати місію бухгалтерської інформаційної системи; конкретні цілі і завдання бухгалтерського обліку; розробляти технологію збору, обробки і зберігання бухгалтерської інформації, адаптованої до специфіки фінансово-господарської діяльності підприємства; розробляти формат подання бухгалтерської звітності, адаптований до інформаційних потреб зацікавлених зовнішніх користувачів. За цієї ситуації одним з гострих питань є рівень участі керівництва у фактичному управлінні бухгалтерським обліком на підприємстві.

На жаль, як показує вітчизняна практика, рівень такої участі на більшості підприємств не забезпечує гідне місце бухгалтерської інформаційної системи в системі управління підприємством. Як було відмічено вище, сама бухгалтерська служба не в змозі самостійно визначити місію, мету і завдання бухгалтерського обліку на підприємстві через

відсутність у неї відповідних повноважень, що належать виключно керівництву підприємства.

Однак аналіз інших існуючих наукових досліджень свідчить, що під зміною регулювання бухгалтерського обліку майже всі автори розуміють запровадження МСФЗ. Фактично відсутні дослідження з проблем законодавчо-регуляторного забезпечення цих процесів з врахуванням стану національного інституційного середовища.

Відомий вчений, практик, який тривалий 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 [353].

Ще у 1998 р. Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706, встановлено ціль створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, завданням якої було б забезпечення потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів. Це вимагало перебудови всієї системи регулювання соціалістичного бухгалтерського обліку, орієнтованого на командно-адміністративні методи управління. Програмою визначено основну направленість реформування системи обліку – узагальнення інформації та складання звітності, потрібною зовнішнім користувачам. В той же час порядок, форми, строки і структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регулюються самим об'єктом господарювання.

На виконання Програми у 1999 р. прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що встановив загальні засади регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Згодом, поступово введено в дію 33 національні положення (станданти) бухгалтерського обліку, план рахунків та інші нормативні документи, що регулюють вітчизняний бухгалтерський облік.

Відповідно до статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Нині, основними суб'єктами, відповідальними за регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, ви-

ступують три державні органи: Міністерство фінансів України, Національний банк України та Державне казначейство України (рис. 4.2).

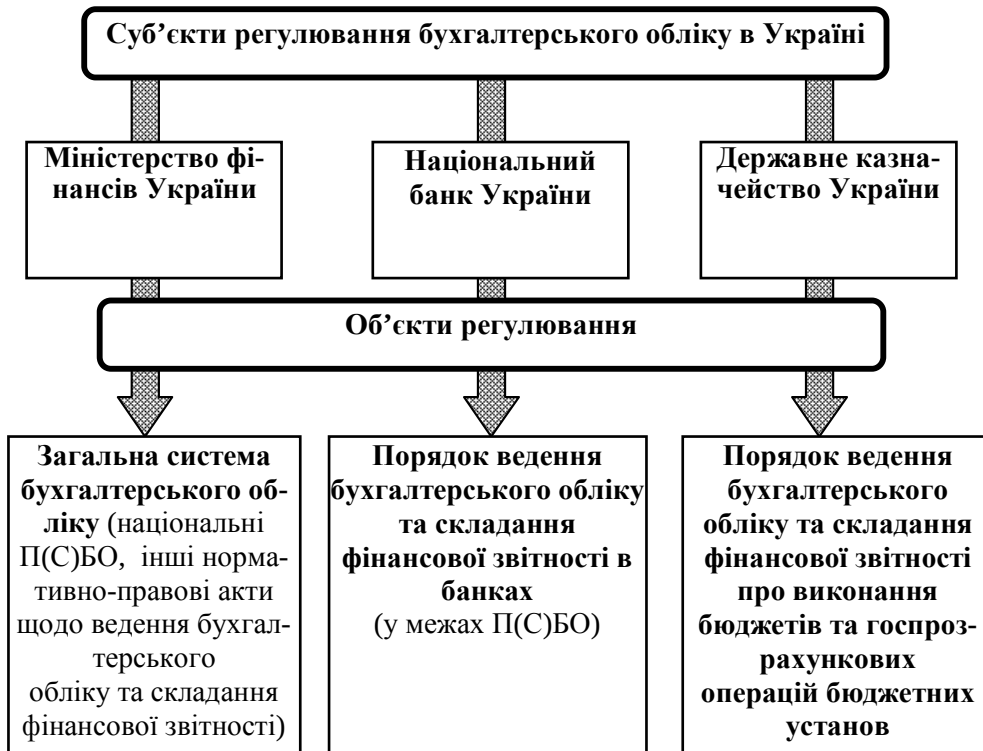


Рис. 4.2. Головні суб'єкти регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Отже, саме Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Проблема, як ми вище неодноразово доводили, полягає в тому, що МСФЗ, а відтак, і П(С)БО мають узагальнений характер. Ефективність їх застосування потребує появи якісно нового рівня інституту вітчизняних керівників та бухгалтерів.

Окрім того, реформами знято повноваження та усунуто від відповідальності за регулювання бухгалтерського обліку, за дотримання методології галузеві органи управління. Все це та багато інших проблем

зумовили негативні наслідки та проблеми нормативного регулювання і методології бухгалтерського обліку, про які йшлося в попередніх розділах монографії.

Останні світові економічні кризи привнесли новий етап у сферу державного регулювання бухгалтерського обліку в США, Великобританії, країнах Європейського співтовариства та інших країнах. Посилення державного регулювання бухгалтерського обліку в розвинутих країнах набуває ознак універсальної й ефективної завершеної системи, що ґрунтується на концепціях чітких нормативів та відношення до бухгалтерського обліку як до елементу національної безпеки країни.

Незважаючи на такі очевидні факти, уряд України поки що зорієнтований на визначені МСФЗ та МФБ підходи у сфері регулювання бухгалтерського обліку, що відповідають вимогам ліберально-віртуальної економіки кінця XX та початку XXI століття.

Підтримують таку позицію і деякі автори (І. Белоусова, С. Голова та інші), ототожнюючи питання законодавчого регулювання бухгалтерського обліку з прийняттям МСФЗ, які сприймаються єдино можливим варіантом законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні. В той же час беззаперечною і справедливою є теза Д. Хегарті, Ф. Гелена та А.К.Х. Барроса, що для найкращого вирішення як національних, так і міжнародних завдань сфера застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту має бути оцінена в контексті загальної стратегії розвитку країни та узгоджена з умовами конкретної країни [512].

На нашу думку, необхідні зміни в наукових підходах, нормативних документах і насамперед в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які мають визначати оновлену систему регулювання бухгалтерського обліку в Україні, та формувати принципи взаємодії органів державного, галузевого управління і професійних громадських організацій у цих питаннях.

Адже, слід визнати, що зараз в роботі Мінфіну України питання регулювання бухгалтерського обліку не є першочерговим. Більше того, обмежені можливості та невизначений статус методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України також не сприяє розв'язанню вищезазначених проблем. Обмежені можливості й інших державних інституцій, існуючих професійних бухгалтерських організацій, науки та освіти розв'язувати проблемні питання бухгалтерської кризи в Україні.

В правовому полі всі ці обмеження закладено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», за яким розмито відповідальність за стан обліку в державі. За Законом збирає

та обробляє фінансову звітність Держкомстат, визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Мінфін, але немає відповідального за дотриманням професійних «правил гри». Стан українського інституту власника підприємства залишимо без коментарів, так само як і правовий та професійний статус українських бухгалтерів. Саме це лежить в основу формального ведення бухгалтерського обліку на більшості вітчизняних підприємств, ставить під сумнів достовірність звітних даних Держкомстату, є першою причиною вимушеного запровадження додаткового обліку та звітності від ДПА України та інших державних регуляторних органів.

У науково-професійній спільноті існують різні бачення вирішення цієї проблеми: від вдосконалення роботи існуючого регулятора до створення нового регуляторного органу.

Виходячи з інституціональної теорії та її ключового теоретичного постулату «path dependence», що можна перекласти як «залежність від траєкторії попереднього розвитку», найбільш ефективною для України буде континентальна модель регулювання бухгалтерського обліку, яка передбачає домінування в цьому питанні впливу державних інституцій. Тим більше, ми вже зазначали вище, що й англосаксонська модель в умовах глобальних криз та проблем також посилює державне регулювання в цих питаннях.

На необхідності «узгодження запровадження нової системи облікової ідеології, нової системи підходів з українськими традиціями, українським менталітетом» наголошують і вітчизняні вчені [222, с. 35].

У свою чергу і Світовий Банк пропонує Україні створити багато-профільний Національний координаційний комітет для координації реформ в галузі бухгалтерського обліку та аудиту. Комітет повинен виконувати дорадчі функції при органах, які встановлюють державну політику в цьому питанні [125].

По такому шляху пішли і в Російській Федерації. Відповідно до плану заходів по реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку і звітності в Російській Федерації було створено професійне об'єднання найбільших професійних організацій і висококваліфікованих спеціалістів Росії – Національний комітет бухгалтерів, фінансистів і економістів (НКБФЕ). Участь в його діяльності беруть також Міністерство фінансів, Держдума, Уряд та інші державні органи. НКБФЕ створений для:

- об'єднання і координації діяльності кваліфікованих спеціалістів в сфері бухгалтерського обліку і фінансово-економічної роботи;

- організації та проведення атестації та сертифікації спеціалістів з бухгалтерського обліку, фінансово-економічного профілю з метою підвищення їх професійного статусу і значимості на професійному ринку праці;
- розробки методології та методики бухгалтерського обліку;
- удосконалення професійної діяльності працівників підприємств, пов'язаних з бухгалтерським обліком, фінансовим менеджментом і т.п.;
- формування позитивної громадської думки про спеціалістів, що працюють у сфері бухгалтерського обліку та фінансів;
- захисту інтересів спеціалістів у законодавчих та виконавчих органах влади, а також соціального захисту [287].

Слід відмітити, що і рекомендації Світового Банку і практика наших найближчих сусідів збігаються в тому, що такі Комітети є лише координаційними і дорадчими органами при органах державної влади. Провідна роль у регулюванні бухгалтерського обліку відводиться державі. Бухгалтерський облік при цьому є однією із функцій провадження національної безпеки і слугує інструментом фінансового регулювання і проведення єдиної фінансової політики країни, забезпечує реалізацію конституційного права на інформацію у сфері підприємницької діяльності та економіки.

Ще одним аргументом державної визначальності в новому регуляторному органі є орієнтація Ради з МСФЗ на національні державні органи в справі запровадження МСФЗ. Зокрема, така угода між Фондом Комітету з міжнародних стандартів та Мінфіном України вступила в дію з 1 жовтня 2007 року [264]. На нашу думку, такий підхід та участь представників України в комітетах Ради з МСФЗ та розвитку професії при ООН матиме набагато більшу сприйнятність й ефективність реалізації глобальної та національної місії бухгалтерського обліку.

У свій час, в журналі «Облік і фінанси АПК» (№ 3 за 2005 рік) [105] ми піднімали питання про утворення при Кабінеті Міністрів України аналогічної структури з питань бухгалтерського обліку як координаційного органу міністерств та відомств держави, представників професії та науки для відпрацювання стратегії й тактики розвитку бухгалтерського обліку і професії бухгалтера в Україні, підготовки відповідних нормативно-правових документів.

Такий орган забезпечить зняття певної кулуарності в роботі та підборі членів методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну,

розширить суб'єкти методологічного впливу на регулювання бухгалтерського обліку за рахунок визначеного в правовому полі представництва галузевих міністерств, професійних бухгалтерських організацій. Адже безспірним є факт відповідальності галузевого управління за стан економіки і для провадження ефективної економічної політики міністерства мають мати можливість визначати і облікову політику. **Підходи та рішення щодо представництва конкретних галузевих міністерств в Регуляторному органі могли б бути виписані в його Положенні (Статуті). Як один із варіантів використання статистичних даних щодо цього: частка у ВВП; експертний потенціал; інвестиційна привабливість галузі тощо.**

Чітко визначеною має бути і участь у роботі Регуляторного органу професійних бухгалтерських об'єднань. Сьогодні чотири вітчизняні професійні бухгалтерські організації (САУ, ФПБАУ, ФАБФ АПКУ, УАСБА) мають значний науково-практичний і міжнародний потенціал для здійснення активної участі в справі регулювання бухгалтерської діяльності. Вони є членами МФБ чи її регіональної групи ЄР-СБА, випускають періодичні фахові видання, супроводжують спеціалізовані сайти, бухгалтерські портали.

Разом з тим, статус українських бухгалтерських організацій в справі регулювання бухгалтерської діяльності потребує законодавчого посилення. Незважаючи на те, що всі вони входять до громадських рад при міністерствах і відомствах України, мають можливість делегувати представників до методологічної ради з питань бухгалтерського обліку при Мінфіні України, останнє засвідчує не стільки їх визнання в українській державі, скільки їхню активну громадсько-професійну позицію. Законодавче закріплення обов'язкової участі професійних організацій в справі регулювання бухгалтерської діяльності є справою невідкладною. Інша справа критерії, квоти такої участі в регуляторних органах потребують додаткового вивчення та дискусії.

Нині між усіма бухгалтерськими організаціями України є задеклароване порозуміння щодо їх спільної участі в розвитку бухгалтерської діяльності. Як приклад це меморандум між АПУ, САУ, ФПБАУ та ФАБФ АПКУ щодо спільних дій в розвитку бухгалтерського обліку та професії від 2005 року. Разом з тим, українська проблемна ментальність має застерігати керівництво вітчизняних професійних бухгалтерських організацій від певних монопольних бажань, навіть якщо для цього в когось із них і є тимчасові переваги.

Не слід відкидати й інші можливі варіанти вирішення проблеми регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Наприклад, посилення правового статусу методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України через розширення її повноважень та певної самостійності функціонування за окремим Статутом, а не за Положенням як є зараз.

Розширення складу та повноважень Методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України, її методологічних, організаційних та фінансових можливостей вбачається на сьогодні найбільш реальним варіантом вирішення означених проблем [529].

Новий чи оновлений Регуляторний орган з бухгалтерського обліку має вирішити й існуючу нині проблему домінування в його складі інтересів так званих споріднених груп впливу. Нами обгрунтована доцільність формування складу Регулятора в кількості 33 осіб, з трьох рівнозначних груп впливу: міністерств та відомств загального спрямування (Мінфін, Мінюст, ДПАУ, ГоловКРУ і т.п.); міністерств та відомств галузевого спрямування; представників професійних бухгалтерських організацій. Така модель побудови регулятора в теоретичному аспекті відповідає відомій та адаптованій нами до вітчизняної специфіки трирівневій доктрині розвитку міжнародних та національних стандартів фінансової звітності: загального, галузевого та корпоративного рівнів. Окрім того, така модель відповідає рекомендаціям Світового банку щодо зменшення ролі міністерств та відомств загального призначення у встановленні П(С)БО [125, с. 31].

Вищезначені дослідження дозволили сформуувати в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України чіткі заходи щодо реформування існуючої системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні та побудови її аграрної підсистеми.

Законодавчо-регуляторні завдання Концепції полягають у визначенні пріоритетних напрямів формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо функціонування системи бухгалтерського обліку і звітності, що використовує грошовий вимірник, в аграрному секторі економіки.

Реалізація законодавчо-регуляторних завдань передбачає виконання наступних заходів нормативно-правового та організаційного характеру (табл. 4.2):

Реалізація законодавчо-регуляторних завдань Концепції
(забезпечить формування законодавчих та організаційних передумов функціонування ефективної системи бухгалтерського обліку в аграрній галузі)

Заплановані заходи		Реалізовані заходи
В розширок цих завдань:		
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: - 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 управління 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.		а. Внесено пропозиції по удосконаленню П(С)БО на предмет їх відповідності національним особливостям бухгалтерського обліку б. Внесено пропозиції щодо адаптування до національних потреб МСБО 41 «Сільське господарство», взято участь у розробці П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. с. Передані до державних органів пропозиції щодо змін відповідних законодавчих актів
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 аграрній галузі шляхом відновлення вертикалі контролю за дотриманням методології обліку і звітності		

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:

- 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.

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.

Як видно з табл. 4.2. важливе місце в аграрній підсистемі регулювання бухгалтерського обліку відводиться запровадженню системи відомчої аграрної статистики. Це пов'язано з існуванням в аграрній сфері значної кількості різноманітних дрібних форм господарювання.

Крім того, наявність особливостей галузі аграрного виробництва, а також стандартизована для всіх галузей фінансова (бухгалтерська) звітність, обмеженість її показників виділяють дані дослідження в окрему ланку та зумовлюють їх актуальність як на теоретичному, так і на державному – нормативно-правовому рівнях.

Початковим етапом її вирішення стане розробка Концепції формування системи відомчої аграрної статистики з метою ефективного інформаційного забезпечення державного галузевого управління (рис.4.3).

Метою відомчої аграрної статистики є збір, обробка, узагальнення і аналіз розширеної інформації з тестових господарств про процеси, що відбуваються в сільському господарстві України та її регіонах з метою вивчення масових суспільних явищ, стану і розвитку галузі, вдосконалення економічного механізму господарювання та відпрацювання ефективної аграрної політики.

Реалізація Концепції відомчої аграрної статистики полягає у виконанні чотирьох груп завдань нормативно-правового, організаційного, методичного та прикладного характеру.

1. *Заходи нормативно-правового характеру* передбачають формування законодавчої бази створення та функціонування відомчої сільськогосподарської статистики. Зважаючи на досвід країн-членів ЄС, необхідно розробити та затвердити Закон «Про відомчу аграрну статистику», який має регулювати організаційну систему такої статистики, її підпорядкованість, основні положення щодо методології сільськогосподарської статистики та вимоги до мережі тестових господарств. Доцільно також внести зміни до Закону України «Про екологічну мережу України» [113], якими включити до екомережі України усі земельні ресурси, включаючи землі сільськогосподарського призначення (зокрема рілля, багаторічні насадження тощо).

2. Першочерговим *організаційним заходом* реалізації Концепції відомчої аграрної статистики є формування системи тестових господарств – базових для збору та узагальнення показників сільськогосподарської діяльності.

Міністерство аграрної політики має періодично визначати доходи і витрати сільськогосподарських підприємств, класифікованих за розміром, типом підприємства і економічними галузями за поточний сільськогосподарський рік. У зв'язку з цим доцільним є створення мережі тестових господарств, що обов'язково мають вести системний бухгалтерський облік. З цією метою слід розробити та затвердити:

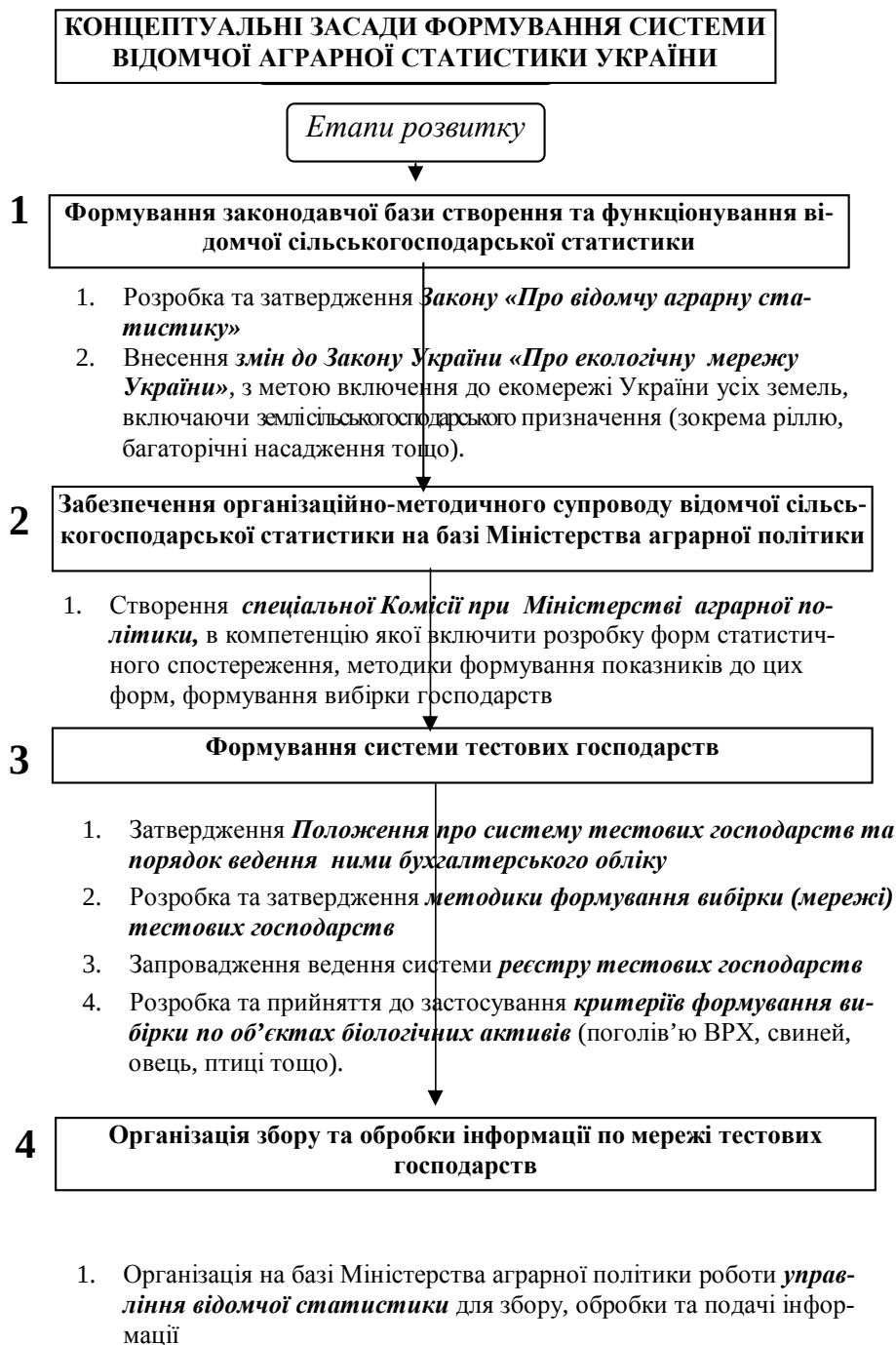


Рис. 4.3. Концептуальні засади формування системи відомчої аграрної статистики в аграрній підсистемі регулювання бухгалтерського обліку в Україні

- Положення про систему тестових господарств та порядок ведення ними бухгалтерського обліку, за основу якого доцільно використати Постанови Європейської комісії «Про створення інформаційної Мережі бухгалтерського обліку в сільському господарстві» та «Про відбір господарств, які ведуть бухгалтерський облік, з метою визначення доходності сільськогосподарських підприємств» [383, 384].

- Методику формування вибірки (мережі тестових господарств), в якій передбачити критерії вибіркового обліку, до яких доцільно включати сільськогосподарські підприємства з площею сільськогосподарських угідь не менше 200 га та лісгосподарських підприємства з площею лісу не менше 200 га.

3. *Заходи методичного характеру* включають забезпечення методичного супроводу відомчої сільськогосподарської статистики на базі Міністерства аграрної політики. Для забезпечення методичного супроводу відомчої сільськогосподарської статистики важливим є створення спеціальної Комісії при Міністерстві аграрної політики. До її складу мають увійти переважно експерти сільськогосподарського виробництва, а також співрозмірна кількість осіб, які безпосередньо зайняті у сільському господарстві. До компетенції Комісії входить розробка форм статистичного спостереження та методики формування показників до цих форм, формування вибірки господарств (мережі тестових господарств).

4. *Прикладні заходи реалізації Концепції відомчої аграрної статистики* передбачають безпосередню організацію збору та обробки інформації по мережі тестових господарств. Організація збору даних по тестових господарствах має бути покладена на Міністерство аграрної політики України, на базі якого доцільно організувати *управління відомчої статистики* та відповідну мережу в регіонах. При цьому кожне окреме підприємство, що входить до тестових господарств, подає визначені звітні форми до управлінь агропромислового розвитку районних чи обласних держадміністрацій.

Що стосується запровадження відомчої аграрної статистики, варто наголосити на необхідності встановлення відповідальності Міністерства аграрної політики України за формування системи інформаційного забезпечення управління в сільському господарстві. Практика, коли дану систему формує лише Держкомстат України є неправильною. Віддаючи належне роботі спеціалістів Держкомстату України (О.М. Прокопенка, Г.І. Розумної та інших), галузевому управлінню та науці потрібно підготувати та реалізовувати конкретні пропозиції з вищезначених проблем. Зокрема:

1. З метою уникнення розбалансованості у звітній політиці аграрних підприємств запровадити складання окремого Річного звіту сільськогосподарських підприємств.

2. Розробити та затвердити на законодавчому рівні єдині критерії віднесення підприємств до сільськогосподарських. Це забезпечить можливість порівняння економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств на загальногалузевому та державному рівні, адекватного аналізу результатів сільськогосподарської діяльності в розрізі окремих видів діяльності та за окремими організаційно-правовими формами господарювання.

3. Розробити та запровадити на державному рівні концептуальні засади формування системи відомчої аграрної статистики з метою ефективного інформаційного забезпечення державного галузевого управління.

Незважаючи на важливість такого аспекту реалізації законодавчо-регуляторних заходів Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України як система відомчої статистики, її запровадження через фінансові, організаційно-методологічні проблеми поки що не може бути здійснене.

Тому в рішенні Колегії Міністерства аграрної політики України початковим етапом у даному напрямі визначено реалізацію організаційних заходів з відновлення обов'язкового подання фінансової звітності та бухгалтерських статистичних форм аграрними підприємствами усіх форм власності до Мінагрополітики через вертикаль управлінь агропромислового розвитку районних та обласних держадміністрацій (табл.4.3).

Підводячи підсумки визначених Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України підходів до вдосконалення вітчизняної системи регулювання бухгалтерського обліку слід відмітити, що державне регулювання аграрної підсистеми бухгалтерської діяльності в Україні потребує докорінного реформування. Таке реформування потребує внесення змін та доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які б передбачали:

– врахування інституціональної економічної теорії та континентальної (європейської) моделі побудови облікових систем при підготовці змін та доповнень до діючого законодавства в частині регулювання бухгалтерського обліку;

– посилення правового статусу національного регуляторного органу з питань бухгалтерського обліку, його можливостей та відповідальності в межах Кабінету Міністрів України чи Мінфіну України;

Таблиця 4.3

План**реалізації законодавчо-регуляторних заходів Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України**

Найменування заходу	Строк виконання
1. Підготовка пропозиції щодо внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо: - відновлення впливу та відповідальності органів державного управління галуззю за формуванням і дотриманням суб’єктами господарювання в аграрному секторі економіки методології бухгалтерського обліку; - розширення кола суб’єктів методологічного впливу на формування методології обліку та звітності; - відновлення системи подання бухгалтерської звітності до відповідних органів галузевого управління; - надання повноважень Міністерству аграрної політики України в частині розробки та затвердження (за погодженням з Міністерством фінансів України) обов’язкових до виконання нормативно-правових актів, що регулюють специфіку ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки; - законодавче визначення статусу головного бухгалтера на підприємстві, його прав, етичних норм поведінки у взаємовідносинах з власником (найнятим керівником), державою, іншими економічними агентами; - запровадження обов’язкового підвищення кваліфікації та сертифікації професійних бухгалтерів аграрного сектору економіки	2009-2010 р.р.
2. Узгодження з Міністерством фінансів України процедури обов’язкового делегування представників Мінагрополітики України до Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України	2008 р.
3. Розробка та узгодження з Кабінетом Міністрів України змін до Положень діяльності управлінь агропромислового розвитку обласних та районних держадміністрацій щодо відновлення вертикалі бухгалтерських служб вказаних управлінь та Мінагрополітики задля оперативного забезпечення управління інформацією та контролю за дотриманням методології бухгалтерського обліку і звітності в аграрному секторі економіки	2009 – 2010 р.р.

Продовження табл. 4.3

4. Реалізація організаційних заходів з відновлення обов'язкового подання фінансової звітності та бухгалтерських статистичних форм аграрними підприємствами усіх форм власності до Мінагрополітики через вертикаль управліннь агропромислового розвитку районних та обласних держадміністрацій	2009 – 2010 р.р.
5. Узгодження з Держкомстатом України організаційних передумов до запровадження в Україні відомчої аграрної статистики	2009 р.
6. Підготовка проекту Закону України “Про відомчу аграрну статистику”	2010 – 2011 р.р.
7. Підготовка нормативно-правових актів щодо запровадження відомчої аграрної статистики, а саме: - Концепції формування та розвитку відомчої аграрної статистики в Україні; - проектів наказів щодо координації роботи департаментів, управліннь Міністерства аграрної політики України по створенню в Міністерстві служби відомчої аграрної статистики та методичного забезпечення її роботи	2009 – 2010 р.р.
8. Підготовка наказу з посилення ролі і впливу методичної ради з питань обліку і фінансів при Міністерстві аграрної політики України задля реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України	2008 р.
9. Узагальнення досвіду застосування МСФЗ в аграрному секторі економіки Європейського союзу та в країнах з перехідною економікою	2009 – 2010 р.р.

– розширення суб'єктів методологічного впливу на бухгалтерську діяльність шляхом обов'язкової та законодавчо визначеної участі в регуляторних органах представників ключових галузевих міністерств та професійних бухгалтерських організацій;

– забезпечення відповідальності членів регуляторного органу за формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в сферах їх впливу.

4.2. Методологічні заходи по реалізації Концепції

Методологічна складова розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки є ключовою в його сприйнятті як окремої практики, так і окремого сегменту облікової теорії.

Дослідженнями, проведеними фахівцями аудиторської компанії «Pricewaterhouse Coopers», переконливо доведено, що в різних галузях економіки існують характерні лише для них фактори вартості [93, с.41]. З чим ми, безперечно, погоджуємось. В зв'язку з цим, головним завданням методологічного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрній сфері є:

- ідентифікація головних факторів вартості в аграрному секторі економіки та розробка стандартних показників для них;
- забезпечення зіставності звітності за цими показниками.

В цьому підрозділі буде уточнена місія та сутність методології в бухгалтерському обліку, означено головні заходи реалізації методологічних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та визначені ключові підходи до посилення методологічного впливу галузевого управління і науки в регуляторних складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

Енциклопедичне розуміння поняття «методологія» включає кілька трактувань, які зводяться до розуміння його як вчення про методи пізнання.

Так, у великому тлумачному словнику української мови подано визначення поняття методологія як:

вчення про науковий метод пізнання і перетворення світу; його філософська, теоретична основа.

сукупність методів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання [52].

Велика радянська енциклопедія роз'яснює термін «методологія (від «метод» і «логія») як вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби діяльності» [22]. У філософському енциклопедичному словнику поняття методологія – це система принципів і способів організації і побудови теоретичної і практичної діяльності, а також вчення про цю систему [507].

Правомірним є розгляд методології у двох аспектах: теоретичному, як поняття, що формується розділом філософського знання гносеологія та практичному, – як поняття, що орієнтується на вирішення практичних проблем і цілеспрямоване перетворення світу [57]. С. Куз-

нецова наводить триєдине визначення поняття «методологія» як: 1) сукупність прийомів дослідження, що застосовуються у будь-якій науці; 2) вчення про метод наукового пізнання світу; 3) принципи побудови методів, їх наукове узагальнення [198, с.23].

Методологія, як зазначається в одному з електронних енциклопедичних видань, являє собою вчення про систему понять і їх відносин, – система базисних принципів, методів, методик, способів і засобів їх реалізації в організації і побудові науково-практичної діяльності людей. Це алгоритм пошуку мети, набір прийомів, методів, засобів, способів, принципів досягнення мети [57].

Узагальнено по відношенню до загальнонаукових категорій трактує методологію науки М.Т. Білуха, визначаючи її як принципи матеріалістичної діалектики, а також як теорію пізнання, яка досліджує закони розвитку знання в цілому. Окрема методологія ґрунтується на законах окремих наук, особливостях пізнання конкретних процесів і виявляється у здійсненні, з одного боку, теоретичних узагальнень, принципів окремої науки, а з іншого – часткових методів дослідження. Це визначається тісним органічним зв'язком будь-якого пізнання з вирішенням загальнотеоретичних питань цієї науки [21, с.52].

Визначення методології бухгалтерського обліку за М.Т. Білухою включає поняття і методичні прийоми цієї науки, сфери їх застосування, обґрунтованості результатів, осмислення досягнень з точки зору загальнонаукового прогресу [21, с.52].

Так, В.Г. Швець під методологією обліку розуміє вчення про методи, за допомогою яких пізнають об'єкт дослідження або предмет науки, яким є бухгалтерський облік [536, с.43].

Головним завданням методології Ф.Ф. Бутинець визначає вивчення засобів, методів і прийомів дослідження, за допомогою яких отримується нове знання в науці. Предмет вивчення методології – це поняття й методи самої науки, їх сфера застосування, обґрунтованість наукових результатів, осмислення досягнень науки з точки зору загальнолюдської культури [40, с.383].

Під методологією бухгалтерського обліку вчений розуміє вчення про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і способів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їх властивостей, що утворюють предмет бухгалтерського обліку [40, с.383].

З наведеними трактуваннями методології відносно науки про бухгалтерський облік не повністю згодний Г.Г. Кірейцев, який зауважує, що методологію бухгалтерського обліку часто ототожнюють з вченням про його метод. Але наукова інтерпретація цієї категорії інакша. В на-

уковому розумінні її слід розглядати як структуру, логіку організації, методи і засоби облікової діяльності [169, с.104].

Подібно Г.Г. Кірейцеву, М.С. Пушкар під методологією бухгалтерського обліку розуміє всеохоплююче знання про понятійний апарат бухгалтерського обліку, концепцію, внутрішню побудову, етапи становлення та розвитку» [403].

Найбільш узагальнено спектр поглядів на сутність та проблеми методологічного забезпечення бухгалтерського обліку в працях Н.М. Малюги. Під методологією бухгалтерського обліку Н.М.Малюга розуміє вчення про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їх властивостей, що утворюють предмет бухгалтерського обліку. Методологія визначає що і як вивчається за допомогою теорії. Крім того, автор виділяє найбільш поширені методологічні підходи до бухгалтерського обліку, зокрема: позитивістський, структуралістичний, діалектичний та синтетичний [223, с.91].

В іншому виданні Н.М.Малюга розшифровує поняття методології бухгалтерського обліку як систему знань про основи та структуру бухгалтерської теорії, про підходи до спостереження та реєстрації економічних явищ і процесів узагальнення інформації про них, про способи отримання знань, які правдиво відображають дійсність, що постійно змінюється в умовах розвитку суспільства [224, с.230]. «Методологія, – доповнює Н.М.Малюга в монографії «Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку», – є системою знань про структуру бухгалтерської теорії, про підходи до спостереження та реєстрації економічних явищ і процесів, узагальнення інформації про них у системі бухгалтерського обліку, про способи отримання знань, які правдиво відображають дійсність, що постійно змінюється. Методологія бухгалтерського обліку є специфічною системою знань, яка визначає шляхи підвищення ефективності бухгалтерського обліку, вивчає механізм приросту наукового знання. Розвиток методології є важливою умовою підвищення ефективності бухгалтерського обліку» [219, с.20].

Проведені дослідження дають привід стверджувати, що більшість існуючих тлумачень односторонньо розглядають поняття методології в бухгалтерському обліку як вчення про професійні методи, за допомогою яких пізнається предмет і об'єкт науки, не приділяючи уваги впливу зовнішніх аспектів на дане поняття.

Ми поділяємо погляди тих вчених, які поняття методології розглядають системно як концепцію, шляхи досягнення та супроводження мети в бухгалтерській науці та практиці.

Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України визначено пріоритетними заходи, реалізація яких забезпечить науково-теоретичне обґрунтування та розробку специфічної методології галузевого бухгалтерського обліку. За цими заходами необхідно досягти:

1. Розробку методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів сільського господарства – фізичного (землі сільськогосподарського та іншого призначення) біологічного та інтелектуального капіталів.

2. Розробку методології визначення фінансового результату від господарської діяльності в аграрному секторі економіки та науковий супровід обліку формування та розподілу прибутку.

3. Методологічний супровід системи обліку, контролю цільового використання та аналізу ефективності використання коштів державної підтримки аграрного виробництва.

4. Розробку методології системи відомчої аграрної статистики та організації обліку в тестових підприємствах.

5. Удосконалення методології бухгалтерської звітності аграрних підприємств, спрямованої на задоволення новітніх інституційних запитів, покращення інвестиційної привабливості, виконання соціальних функцій.

6. Визначення і розмежування економічних категорій «вартість виробництва» і «собівартість продукції», «справедлива вартість» і «ринкова вартість», розробка методологічних засад визначення собівартості і проведення оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, відповідно, за справедливою і ринковою вартістю, обґрунтування переліку господарських ситуацій, в яких доцільно їх застосовувати при складанні фінансової звітності, податкових звітів та статистичних спостережень.

7. Удосконалення методології документування господарських операцій в сучасних організаційно-правових формах господарювання та при застосуванні комп'ютерних технологій обробки економічної інформації.

8. Формування методології уніфікації бухгалтерського та оперативно-технічного обліку задля отримання економічної інформації, що впливає із можливостей застосування новітніх виробничих технологій, дотримання технічних регламентів виробництва екологічно чистої і якісної аграрної продукції.

9. Формування методології обліку, що не передбачає застосування подвійного запису для малих суб'єктів господарювання на селі (табл. 4.4).

Реалізація методологічних завдань Концепції

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

Заплановані заходи		Реалізовані заходи
1. Розробка нової методології бухгалтерської звітності аграрних підприємств на задоволення новітніх інституційних запитів, поліпшення 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		В розвиток цих завдань: а. Розроблено окремий бухгалтерський звіт аграрних підприємств (подано до КМУ, Мініфіну) б. Запропоновані методологічні підходи до організації бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в. Розроблено методологічне забезпечення оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів за справедливими цінами г. Розроблено методологічне забезпечення обліку державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників д. Запропоновані концептуальні засади формування системи відомчої аграрної статистики е. Запропоновано загальні методологічні засади обліку інтелектуального капіталу

Отже, особлива роль у реалізації методологічних завдань Концепції відводиться організаційному та фінансовому забезпеченню розробки методології специфічних об'єктів агропромислового виробництва (земель сільськогосподарського призначення, біологічних активів, новітніх сортів рослин, порід тварин, енергетичних активів, брендів тощо). Ці унікальні активи аграрного сектору економіки сьогодні, як правило, не перебувають на балансі та не мають досконалої методології бухгалтерського відображення. Останнє також є причиною того, що ці ресурси недооцінюються. Аграрний сектор «бідний» в тому числі і тому, що не вміє себе представити на «універсальній мові бізнесу», яким є бухгалтерський облік.

Виникає запитання, чи можуть існуючі в науці про бухгалтерський облік підходи до сутності та дієвості її методології вирішувати поставлені Концепцією проблеми. **Відповідь така: зміст поняття методології бухгалтерського обліку слід переглядати. Уточнення змісту методології бухгалтерського обліку доцільно проводити в напрямках:**

- посилення впливу на теорію бухгалтерського обліку інших економічних теорій, впливу постійно змінних запитів практики;
- посилення наступальності (дієвості) методології у процесах прогнозування розвитку бухгалтерського обліку в глобальному світі, в реалізації ідей сталого розвитку ООН;
- розширення складу та значення в розвитку методології бухгалтерського обліку суб'єктів методологічного впливу.

На нашу думку, методологію бухгалтерського обліку слід сприймати як організацію суб'єктами методологічного впливу науково-професійної системи знань, для вирішення та супроводження завдань, що задаються бухгалтерському обліку практикою господарювання (управління) та теоретичними доктринами економічних та інших наук.

Таке визначення методології бухгалтерського обліку найбільш відповідає філософському трактуванню його основи, як безкінечному процесу, який вибудовує науково-практичні шляхи до вирішення проблем, завдань, а потім супроводжує цей процес у економічних обставинах, що постійно змінюються.

Таке визначення робить активним зміст поняття Методології, яка стає алгоритмом (шляхом) вирішення завдань, що ставляться практикою та теорією перед бухгалтерським обліком.

Наприклад, для аграрного сектору економіки важливим є завдання представлення «на мові» бухгалтерського обліку земельного капіталу (активу). Це представлення, як зазначено вище, повинно мати не тільки монетаристську, а й фізіократичну доктрину оцінки. Воно має

одночасно розглядати землю, як господарський актив, національне багатство, планетарну субстанцію створення абсолютної доданої вартості. Це представлення має бути повноцінним навіть у випадку оренди земель сільськогосподарського призначення у фізичних осіб. На вирішення цих та подібних проблем, завдань і спрямована методологія. Методологія бухгалтерського обліку – це конструювання з обширної (достатньої) системи знань алгоритму вирішення проблеми.

Розуміючи, що таке визначення сутності методології бухгалтерського обліку є новим та має дискусійні позиції, ми дослідили погляди щодо цього вчених із інших сфер економічної діяльності.

Вчення про методологію у теорії пізнання розвинув відмий російський вчений академік Російської академії наук Д.О. Новіков, який також трактує це поняття значно ширше, аніж науку про метод. Науковець відмічає, що методологія тривалий час розглядалася дослівно лише як вчення про методи діяльності (метод і «логос» – учення). Подібне розуміння методології обмежувало її предмет аналізом методів (починаючи з Р. Декарта [89]) [305]. В підтвердження автор наводить ряд визначення, що містять таке обмеження. Зокрема визначення методології надане у філософському словнику 1972 року видання «Методологія – 1) сукупність прийомів дослідження, застосовуваних в будь-якій науці; 2) вчення про метод пізнання і перетворення світу» [305]. Також визначення поняття «методологія» наведене в одному з філософських видань [327], де наведено два основні означення терміну: система певних способів і прийомів, вживаних у тій або іншій сфері діяльності (у науці, політиці, мистецтві тощо); вчення про цю систему, загальна теорія методу, теорія у дії» [327].

Сам Д.О. Новіков використовує досить неоднозначне тлумачення поняття «методологія», як вчення про організацію діяльності. Таке визначення, на думку автора, однозначно детермінує і предмет методології – організацію діяльності [305]. З цим важко не погодитися.

Отже, методологія бухгалтерського обліку – це організація суб'єктами методологічного впливу науково-професійної системи знань для вирішення та супроводження завдань, що задаються (ставляться) перед бухгалтерським обліком практикою господарювання та розвитком економічних теорій.

Методологія бухгалтерського обліку реалізовується через організацію діяльності суб'єктів методологічного впливу. Останні є важливими складовими інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в класифікаційній ієрархії цього забезпечення займають другий, після формальних інститутів, щабель.

Щодо бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України суб'єктами методологічного впливу виступають Міністерство

фінансів України в особі Методологічної ради з бухгалтерського обліку – на найвищому рівні, та інститути нижчого рівня, які за нашим переконанням і мають формувати засади методології обліку сільсько-господарської діяльності – Міністерство аграрної політики України, наука, освіта, професійні бухгалтерські об'єднання та професійні галузеві об'єднання (рис. 4.4).

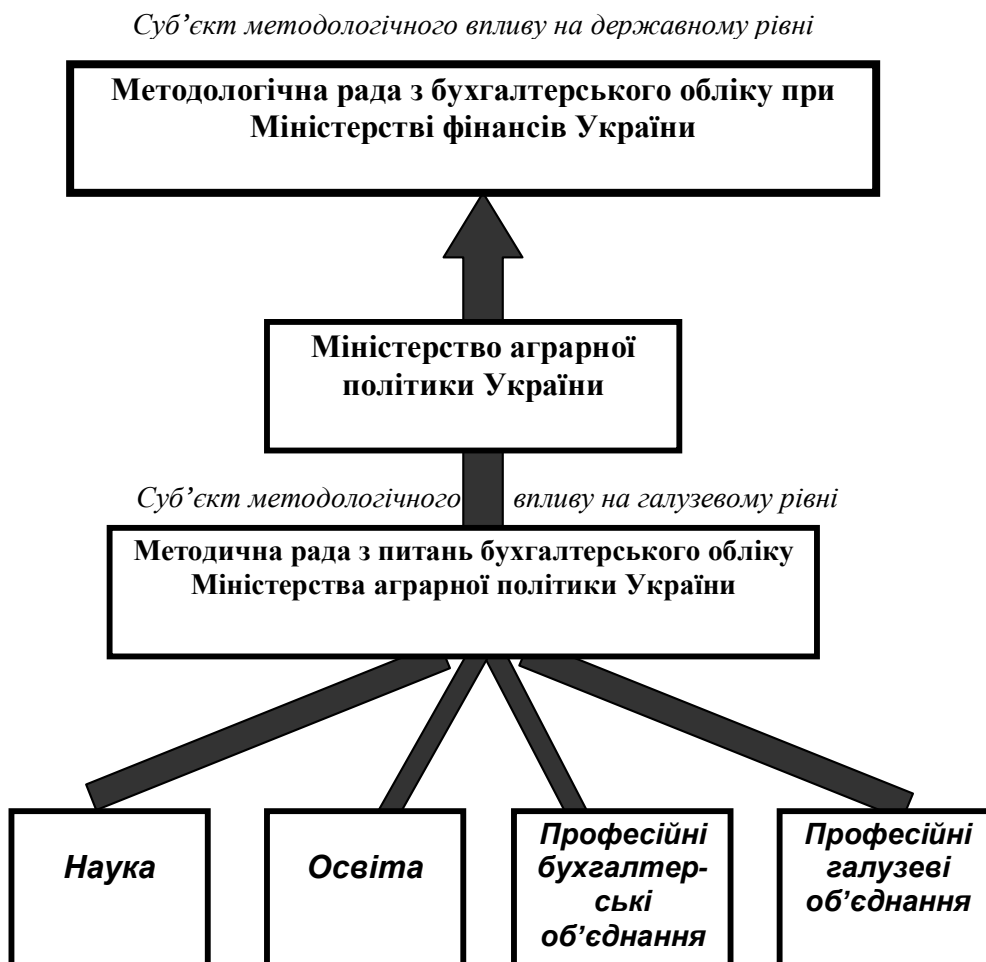


Рис.4.4. Запропонована схема формування методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: національна складова

Формуючи систему методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку в аграрній сфері економіки України, потрібно враховувати міжнародні тенденції в побудові МСФЗ галузевого рівня.

Останнє ґрунтується на трирівневій моделі побудови МСФЗ: загальній, галузевій, корпоративній.

Національні суб'єкти методологічного впливу мають бути готові до роботи на міжнародному рівні щодо підготовки стандартів з бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності (вдосконалення МСБО 41 «Сільське господарство»), бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, спеціалізованої звітності для аграрних формувань за МСФЗ тощо. Враховуючи досліджені в розділі 1 монографії тенденції до розширення суб'єктів методологічного впливу, в роботі Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) важливою є готовність національних суб'єктів методологічного впливу до входження та роботи в Радах національних регуляторних органів з бухгалтерського обліку і регуляторних органів з галузевих стандартів бухгалтерського обліку при Комітеті з міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку. Механізм та схема участі національних суб'єктів методологічного впливу в роботі КМСБО та розвитку міжнародного бухгалтерського обліку подано на рис. 4.5.

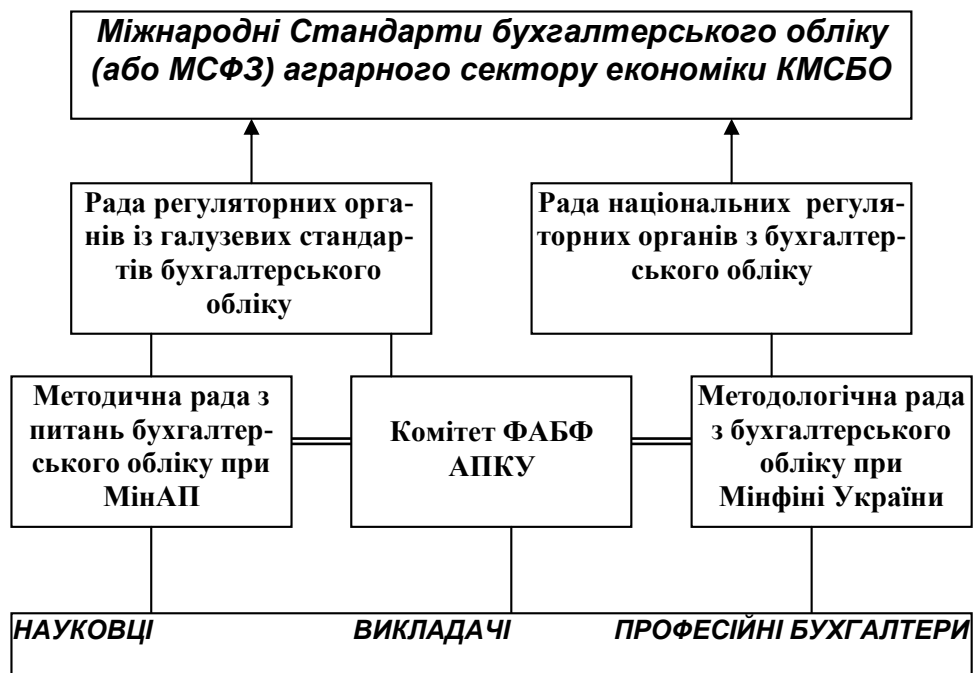


Рис. 4.5. Запропонована схема формування методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: міжнародний рівень

Отже, важливою складовою методології розвитку бухгалтерського обліку є сформовані та дієві суб'єкти методологічного впливу, що представляють аграрну сферу економіки. До таких ми відносимо: інститути науки та освіти з бухгалтерського обліку в аграрній сфері та професійне об'єднання бухгалтерів – Федерацію аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ).

Запропонований механізм формування методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України забезпечує методологічний взаємозв'язок суб'єктів найнижчої ланки (науки, викладачів, професійної спільноти) з найвищою (Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України та Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України). Основою цього механізму виступають Комітети з розвитку бухгалтерського обліку Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (рис.4.6).



Рис. 4.6. Запропонована схема формування методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: галузевий рівень

Важливою організаційно-методичною ланкою в запропонованому механізмі методологічного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є Методична рада з питань бухгалтерського обліку, що функціонує при Міністерстві аграрної політики України з 1992 року.

Зазначимо, що в аграрній сфері економіки Раду, яка займалась питаннями галузевої методології бухгалтерського обліку, створено майже на десять років раніше, ніж її аналог при Мінфіні України.

У 1992 році науково-учбово-методична Рада з питань бухгалтерського обліку в АПК створена за ініціативи тодішніх керівників відповідного управління Міністерства аграрної політики М.С. Ігнатенка і М.М. Титаренка та науковців ННЦ «Інститут аграрної економіки» П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка. Раду утворено як дорадчий орган, керуючись Положенням про діяльність Міністерства аграрної політики України. Рада працювала на громадських засадах і об'єднувала тридцять фахівців Міністерства та науковців. Головною метою роботи Ради, як дорадчого органу, був критичний розгляд запропонованих Мінагрополітики методологічних розробок з питань обліку та звітності, координація і планування науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку, звітності та аудиту.

За період своєї діяльності Рада неодноразово реорганізовувалась, виходячи з потреб посилення дієвості її роботи (табл. 4.5).

У 2000 році спільним наказом Міністерства аграрної політики України та Української академії аграрних наук № 241/107 від 4 грудня 2000 року Рада була реорганізована в Науково-методичну Раду (Центр) "Облік, звітність та аудит в галузях агропромислового виробництва". Як зазначалось в наказі, Рада отримала дворівневу структуру та стала професійним творчим об'єднанням бухгалтерів, фінансистів, аудиторів, юристів, наукових працівників Міністерства та УААН, обласних вищих і середніх спеціальних учбових закладів та наукових установ, діяльність яких пов'язана з питаннями бухгалтерського обліку та аудиту в агропромисловому комплексі України.

Метою створення і діяльності оновленої Ради визначалось об'єднання зусиль бухгалтерів, аудиторів, юристів, наукових працівників для розробки нових і вдосконалення діючих механізмів організації та методології бухгалтерського обліку, контролю й аудиту в агропромисловому виробництві, координації наукових досліджень з цих проблем та освоєння нових національних стандартів обліку і аудиту.

До складу Ради увійшли фахівці Мінагрополітики України, Української академії аграрних наук, Інституту аграрної економіки, провідні бухгалтери, фінансисти, аудитори, юристи агропромислового комплексу.

су і науковці вищих навчальних закладів та середніх спеціальних навчальних закладів.

Таблиця 4.5

Форми організації методологічної роботи з бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України

Період	Назва методологічного органу	Нормативне регулювання	Кількість членів	Форма організації
1992 – 2000 р.р.	Науково-учбово-методична Рада з питань бухгалтерського обліку в АПК	Положення про Мінагрополітики	30	Централізована у складі фахівців Міністерства та науковців
2000 – 2006 р.р.	Науково-методична Рада (Центр) "Облік, звітність та аудит в галузях агропромислового виробництва"	Спільний наказ МінАП та УААН від 4 грудня 2000 року № 241/107	84	Двохрівнева структура: центральний та територіальні органи
2006 – 2008 р.р.	Методична рада з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва	Наказ МінАП від 8 лютого 2006 року № 48	54	Централізована у складі фахівців Міністерства та науковців
Із 2008 р.	Методична рада з питань бухгалтерського обліку	Наказ МінАП від 12 лютого 2008 року № 48	106	Децентралізована у складі: – відділення в м. Києві; – територіальних відділень у м. Львові, Вінниці, Миколаєві, Харкові, Сумах

У 2006 році наказом від 8 лютого 2006 року № 48 Раду знову було модифіковано в Методичну раду з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва. Оновлена Методична рада була організована за централізованою формою та включала представників Міністерства аграрної політики України, Міністерства аграрної політики Автономної Республіки Крим, головних управлінь агропромислового розвитку обласних державних адміністрацій, державних органів управління, пі-

дприємств, установ та організацій системи Міністерства аграрної політики України, науковців.

У 2008 році у зв'язку з організаційними і кадровими змінами в Міністерстві аграрної політики України та з метою підвищення ефективності роботи Методичної ради, змінена форма організації її роботи. Зокрема, наказом № 48 від 12.02.2008 р. були утворені, поряд з центральним, територіальні відділення з центрами у:

- м. Львові (включає представників Львівської, Волинської, Закарпатської, Івано-Франківської, Рівненської, Тернопільської областей);
- м. Вінниці (включає представників Вінницької, Житомирської, Хмельницької, Чернівецької);
- м. Миколаєві (включає представників Автономної Республіки Крим, Запорізької, Кіровоградської, Миколаївської, Одеської, Херсонської);
- м. Харкові (включає представників Харківської, Донецької, Дніпропетровської, Луганської);
- м. Сумах (включає представників Сумської, Полтавської, Чернігівської, Черкаської).

За Положеннями, Раду очолює заступник Міністра аграрної політики України, що координує в Міністерстві економічні питання. Виконавча робота в періоди з 1992 по 2006 роки була покладена на відділ методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки», а, згодом, на управління методології бухгалтерського обліку та ревізійної роботи Мінагрополітики України.

Значний внесок у розвиток методології обліку в аграрному секторі економіки зроблено Радою за період, коли нею опікувався перший заступник Міністра аграрної політики України Юрій Якович Лузан.

Нині Методичну раду з питань бухгалтерського обліку очолює її голова – заступник Міністра аграрної політики України – Супіханов Борис Карабайович. Заступником голови Методичної ради, відповідно до Положення про Методичну раду, за посадою є начальник Управління бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи, нині – Гаврилюк Віктор Миколайович. До складу Методичної ради входить 106 осіб.

Основні завдання Методичної ради такі:

- методичне забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку в агропромисловому секторі, підготовка пропозицій з метою вдосконалення діючих національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, підготовка методичних рекомендацій, роз'яснень з цих питань;

- координація наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку та звітності, комп'ютеризації обліково-обчислювальних робіт, впровадження в практику господарської діяльності підприємств, установ і організацій результатів досліджень;
- підготовка відповідно до галузевих особливостей проектів нормативних актів, положень бухгалтерського обліку і звітності та надання допомоги в їх застосуванні на практиці;
- надання методичної допомоги у питаннях організації обліково-аналітичної роботи на підприємствах та організаціях агропромислового комплексу;
- методичне забезпечення підготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку, підготовка та видання учбової, наукової і спеціальної літератури;
- проведення науково-практичних семінарів, конференцій з найважливіших проблем бухгалтерського обліку та звітності;
- організаційне та методичне забезпечення процесів створення в аграрних регіонах інформаційно-довідкової мережі з питань бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі.

За час роботи Методичної ради було розроблено низка Методичних рекомендацій, інструктивних матеріалів та наказів з питань ведення бухгалтерського обліку, фінансів і аудиту, які знайшли своє застосування у практиці господарської діяльності підприємств, установ та організацій АПК України (Додаток Л).

Важливим етапом роботи Методичної Ради стала підготовка Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Відчуваючи себе авторитетним суб'єктом методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку, Методична рада з питань бухгалтерського обліку Міністерства аграрної політики України сформувала ключові концептуальні заходи щодо забезпечення формування методології специфічних об'єктів агропромислового виробництва (рис. 4.7).

При затвердженні Колегією Міністерства аграрної політики України плану реалізації заходів Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, у сферу відповідальності Методичної ради з питань бухгалтерського обліку включені не тільки питання методології обліку специфічних (фізичних, біологічних, інтелектуальних) активів, а й методологія галузевого документування господарських процесів, формування відомчої аграрної статистики, вдосконалення бухгалтерської звітності та інші питання (табл. 4.6).

**Концептуальні заходи
щодо забезпечення розробки методології обліку
специфічних об'єктів агропромислового виробництва
(галузевих стандартів)**

- **Запровадження методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення**
- **Розробка методології бухгалтерського обліку біологічних активів**
- **Розроблення методології бухгалтерського обліку специфічного інтелектуального капіталу (прав на сорти рослин, породи тварин)**
- **Формування методології обліку, що не передбачає застосування подвійного запису для малих суб'єктів господарювання на селі**
- **Удосконалення методології документування господарських операцій при застосуванні комп'ютерних технологій обробки економічної інформації**
- **Формування методології уніфікації бухгалтерського та оперативно-технічного обліку задля отримання економічної інформації, що впливає із можливостей застосування новітніх технологій при дотриманні технічних регламентів виробництва**

Рис.4.7. Концептуальні заходи щодо забезпечення формування методології обліку специфічних об'єктів агропромислового виробництва (галузевих стандартів)

Таблиця 4.6

**План реалізації заходів формування, адаптованої до МСФЗ
та національних інституцій, методології бухгалтерського обліку
специфічних об'єктів агропромислового виробництва
(галузевих стандартів)**

№	Захід
1	Розроблення методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, лісового та водного фондів. Удосконалення методології бухгалтерського обліку нерухомості та земельних ділянок несільськогосподарського призначення аграрних підприємств.
2	Удосконалення методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за "справедливими цінами".
3	Розроблення методології бухгалтерського обліку специфічного інтелектуального капіталу аграрних підприємств.
4	Розроблення методології обліку та контролю виробництва екологічно чистої сільськогосподарської продукції.
5	Розроблення методології організації управлінського обліку за галузями агропромислового виробництва, визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в умовах адаптації національної системи обліку до вимог МСФЗ.
6	Удосконалення методології визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за МСБО 41 та П(С)БО 30 та адаптація бухгалтерської та податкової нормативно-правової бази щодо цього.
7	Удосконалення методології обліку, контролю та аналізу цільового й ефективного використання коштів державної фінансової підтримки сільгоспвиробників в умовах СОТ.
8	Розроблення методології побудови системи відомчої аграрної статистики
9	Удосконалення методології бухгалтерської звітності підприємств агропромислового виробництва шляхом перегляду існуючих форм приміток до фінансової звітності, форм бухгалтерської статистичної звітності та розробки уніфікованого річного (квартального) звіту підприємств на задоволення запитів власників галузевого управління, інвесторів та сільських громад.
10	Удосконалення методології документування господарських операцій в сучасних різних організаційно-правових формах господарювання на селі з врахуванням застосування комп'ютерних технологій в підготовці та обробці документів.
11	Проведення досліджень у сфері уніфікації бухгалтерського та оперативно-технічного обліку, що впливає із застосування новітніх техніки та технологій в сільськогосподарському виробництві.
12	Розроблення методології обліку, що не передбачає застосування подвійного запису для малих суб'єктів господарювання на селі.

У зв'язку з визнанням біологічної метафори в економічній науці, сприйняттям доктрин фізичної економії, методологія бухгалтерського обліку аграрної сфери економіки потребує нового погляду на предмет і об'єкти свого прикладення в «живому» типі економіки, що має не лише економічний, а й соціальний і природоохоронний зміст. У зв'язку з цим, першочергового значення набуває формування методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів (земля, біологічні активи), які є важливими для людства з точки зору примноження енергії на землі, забезпечення продовольчої, екологічної, енергетичної безпеки. Розроблені загальні методологічні засади оцінки та постановки на баланс земель сільськогосподарського призначення [249, 309] й обліку інтелектуального капіталу [239, 259] є лише першими кроками у справі побудови галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

Формування методології та на її основі окремих стандартів, найбільш важливих об'єктів бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки буде розглянуто в розділі 5 монографії.

Зростання важливості обліку земель сільськогосподарського призначення, біологічних та інтелектуальних активів бюджетної (державної) підтримки аграрного виробництва зумовлює необхідність формування нової методологічної основи документування операцій з ними.

Затверджені Мінстатом України в період 1995 – 1996 рр. типові форми первинних документів бухгалтерського обліку охоплюють лише незначну частину господарських операцій. Фактично, до сьогоднішнього дня, документування більшості господарських операцій підприємствами АПК здійснюється на типових бланках, затверджених ще наказами Мінстату та Мінсільгосппроду СРСР в 1971-1972 рр. (рис.4.8). Ці форми не пристосовані до розкриття та відображення операцій з новими специфічними об'єктами «живого» типу економіки.

З метою розробки належного методологічного забезпечення системи документування в аграрному секторі економіки України розроблено Концепцію документування господарських операцій за різних форм господарювання на селі та умов комп'ютеризації (рис. 4.9).

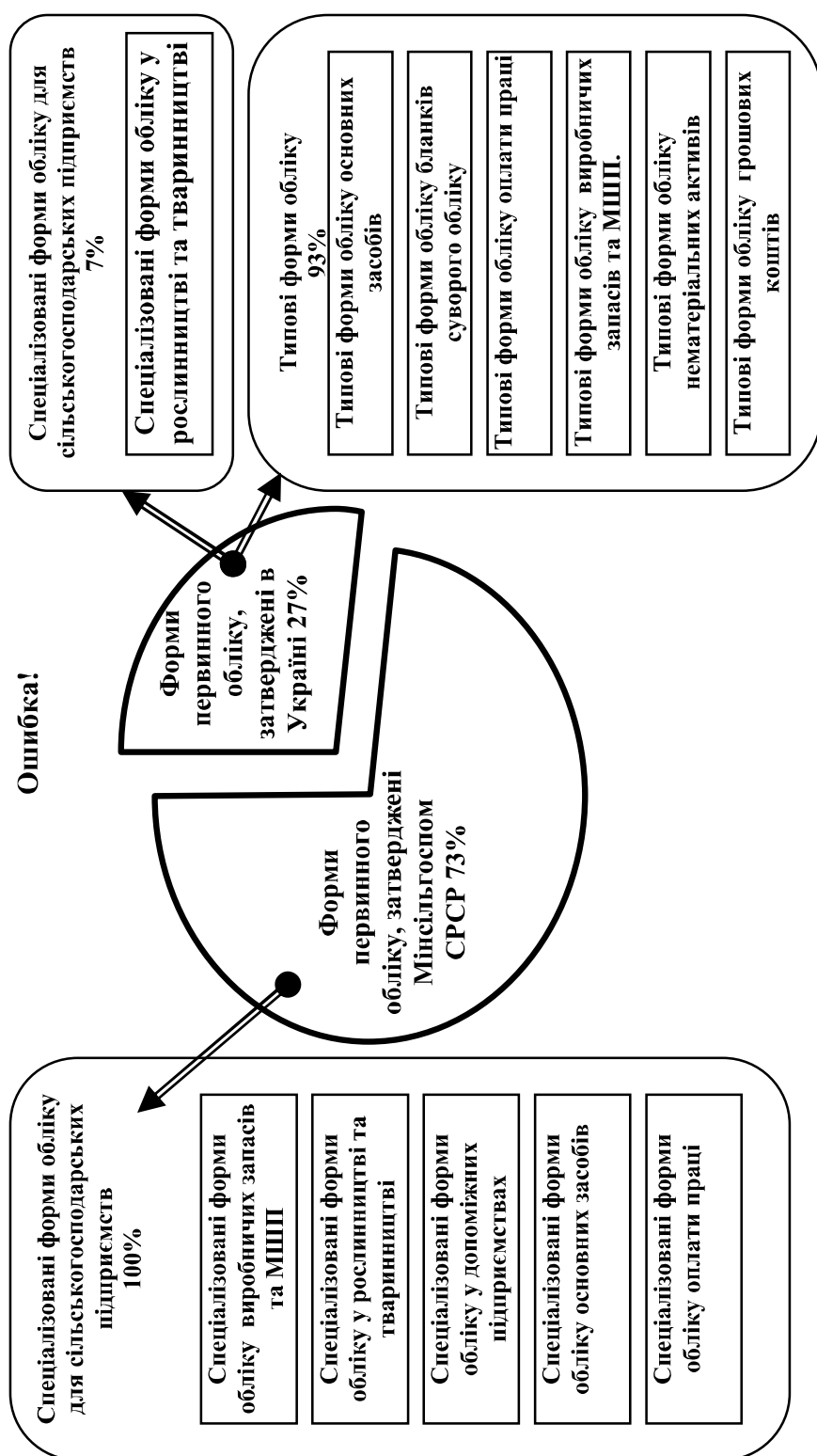


Рис.4.8. Рівень забезпечення підприємств АПК формами первинної документації

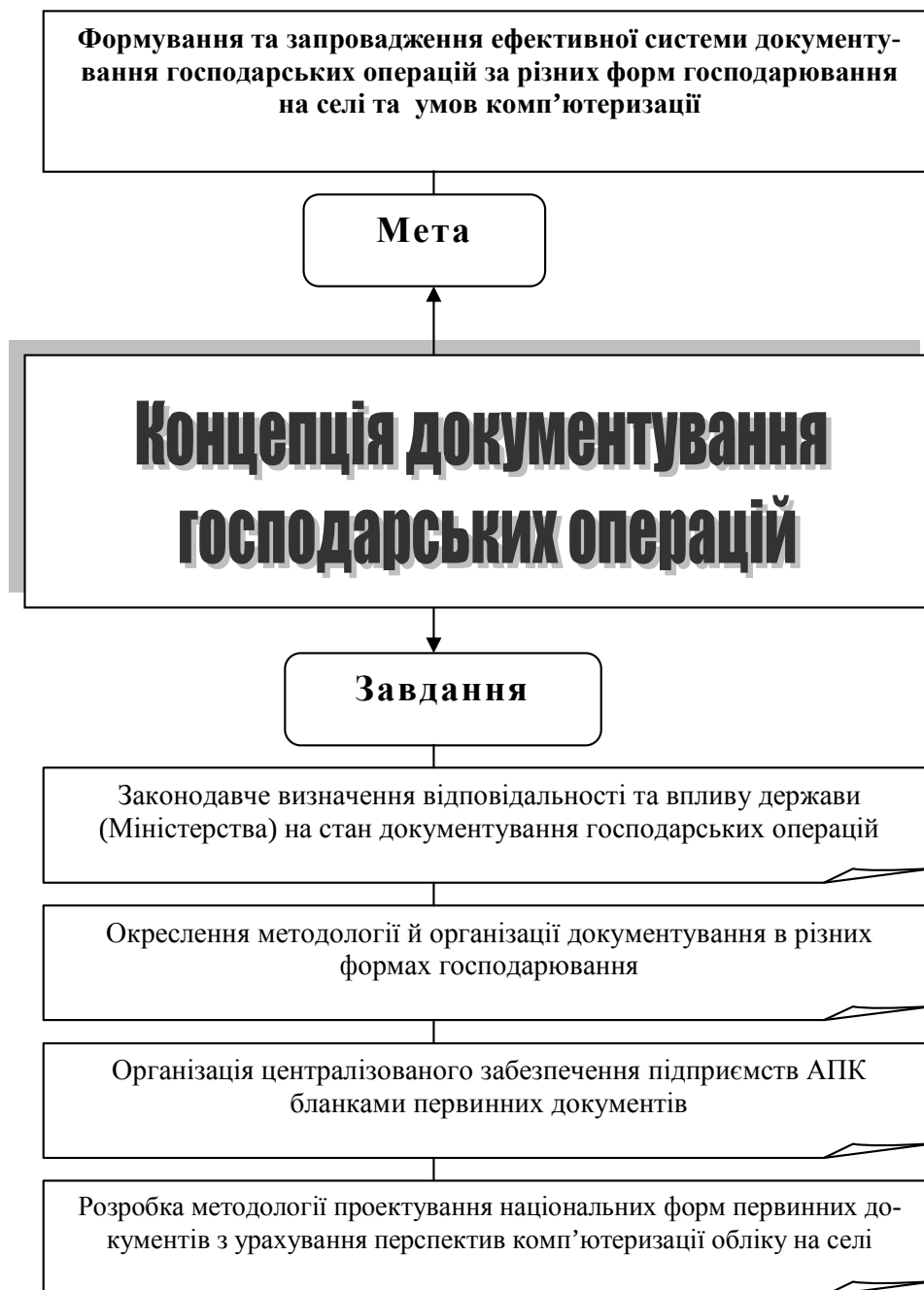


Рис. 4.9 Розроблена та впроваджена Концепція документування господарських операцій для підприємств АПК

Концепція документування господарських операцій:

1) законодавчо визначає відповідальність та вплив держави (Міністерства) на стан документування господарських операцій;

2) окреслює методологію і організацію документування в різних формах господарювання;

3) окреслює методологію проектування національних форм первинних документів з врахування перспектив комп'ютеризації обліку на селі;

4) визначає організацію централізованого забезпечення підприємств АПК бланками первинних документів.

Окрім системи документування, кардинально нового змісту набуває такий важливий сегмент методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку як оцінка. Система оцінювання активів та процесів «живого» типу економіки потребує повного переосмислення, виходячи з соціальної, загальносуспільної важливості оцінки об'єктів бухгалтерського обліку аграрної сфери для подальшого розвитку людства. Беззаперечність останнього підтверджує просте порівняння наслідків від того, що, наприклад, станеться в світі, коли кілька днів не буде золота, або – не буде хліба. В першому випадку – нічого не загрожує подальшому соціально-економічному розвитку людства, ніхто, за великим рахунком цього і не помітить. І, навпаки, за відсутності хліба, цінність золота зведеться до нуля, рівно, як і інших активів. Отже, методологія оцінки для «хліба» (мається на увазі глибше – продукції та активів аграрного сектору економіки) має бути інша. Вона має розглядатись з точки зору важливості та загальної корисності цих об'єктів для суспільства. Спроба в МСБО та МСФЗ вирішити це питання методологічним забезпеченням оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів за «справедливими» цінами виглядає, за великим рахунком, блудом [248]. Практичною реалізацією цього методологічного «блуду» вимушені, за посадовими обов'язками, займатись і ми. Разом з тим, останнє засвідчує той факт, що у світі вже сприймаються та задіюються механізми і підходи до специфічної оцінки бухгалтерського обліку «живої» економіки. Формування цієї нової методології оцінки в бухгалтерському обліку аграрного сектору економіки знаходиться на початковому етапі і це вселяє надію.

Формування нових методологічних основ бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки неможливо без реалізації ідеї зіставності звітності. Останнє варто почати з розробки відповідної облікової політики для сільськогосподарської галузі. Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України важливою складовою роботи Міністерства аграрної політики України та аграрної науки визначено саме створення дієвої системи методично-

го та інформаційного супроводження роботи бухгалтерських служб підприємств агропромислового виробництва, що передбачає наявність єдиної облікової політики по галузі. Така облікова політика має ґрунтуватись на трирівневій системі звітності сільськогосподарських підприємств, щоб належним чином використовувати цінність бухгалтерської інформації другого галузевого рівня. З цією метою ще із 2003 року нами пропагується ідея та вдосконалюються проекти окремого бухгалтерського звіту аграрних підприємств. У 2007 році до нього розроблені спеціальні форми Приміток до фінансової звітності, що розкривають особливості обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Останнє дозволяє формувати основи нової методологічної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. На перших етапах це буде виражено в доведенні до суб'єктів господарювання «справедливих» цін на біологічні активи, сільськогосподарську продукцію, землі сільськогосподарського призначення тощо. В подальшому, базуючись на бухгалтерських звітних даних, доктринах теорії фізичної економії, концепції сталого розвитку будуть закладатись нові основи оцінки об'єктів аграрної економіки.

Отже, в розвитку методології бухгалтерського обліку аграрної сфери економіки є завдання перспективного та першочергового порядку.

Реалізація перспективних методологічних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України забезпечить формування факторів оцінки (вартості) та зіставність звітності за специфічними показниками і забезпечить подальшу розробку та затвердження галузевих стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Головними завданнями, що в першу чергу потребують узгодженого нормативного регулювання та тимчасового вдосконалення методології, на нашу думку, виступають такі специфічні сегменти бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України як:

методологія обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції, їх оцінки та визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності;

методологія обліку земель сільськогосподарського призначення;

методологія обліку галузевого інтелектуального капіталу (сортів рослин, порід тварин, біотехнологій тощо);

методологія обліку та облікового забезпечення бюджетної підтримки аграрного сектору економіки України;

удосконалення методології бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств.

4.3. Заходи по реалізації методичних завдань Концепції

В ієрархії інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку інститути методичного, навчального й інформаційного забезпечення займають верхні щаблі. Останнє зумовлено складністю організації цих процесів, їх масштабністю порівняно з «формальними» складовими інституціонального забезпечення.

Створення дієвої системи методичного та інформаційного супроводження роботи бухгалтерських служб підприємств агропромислового виробництва є ключовим сегментом реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

У цьому підрозділі аналізуються наукові погляди щодо застосування методів бухгалтерського обліку та означаються підходи до виконання методичних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, які полягають у науково-методичному забезпеченні застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших методологічних напрацювань через методичні рекомендації, галузеві інструкції, практичні посібники.

Заходи з реалізації методичних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України нам вбачаються набагато ширшими, ніж методичний сегмент облікової теорії. Разом з тим, саме останній покладено в основу розбудови методичних завдань Концепції, оскільки саме за допомогою методів досягаються цілі та мета бухгалтерського обліку.

Для початку важливо з'ясувати сутність інформаційно-методичної роботи в бухгалтерській системі, значення та роль методичних підходів, методик, методичних рекомендацій в розвитку бухгалтерського обліку.

«Бухгалтерський облік, – зазначає М.Т.Білуха, – як і кожна наука має свій метод, який включає систему методичних прийомів і процедур, що реалізують ці прийоми у процесі функціонування цієї науки». При цьому, вчений, виходячи із загальної методології науки, виділяє в бухгалтерському обліку загальнонаукові та конкретно-емпіричні прийоми. Відносячи до загальнонаукових – аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію [21, с.53], а до конкретно-емпіричних методичних прийомів – документалістику, двоїстість, органолептичні, балансово-звітні [21, с.56]. М.Т. Білуха під методом⁹ розуміє спосіб дослідження явищ, який визначає

⁹ Від грец. *methodus* – дослідження.

планомірний підхід до об'єктів, що вивчаються, та встановлення істини. Діалектичний метод філософії є справжнім науковим методом пізнання світу, відображенням законів розвитку мислення, а також законів розвитку самого мислення [21, с.52]. «Метод бухгалтерського обліку – узагальнює М.Т. Білуха – це сукупність конкретно-емпіричних методичних прийомів відображення обігу капіталу в процесі нагромадження, збереження та використання для подальшого його зростання» [21, с. 58].

М.В. Кужельний та В.Г. Лінник сутність методу пояснюють через сукупність способів відображення господарських операцій для забезпечення необхідної інформації про стан та використання активів, зобов'язань і капіталу [197, с.43]. Як зазначають науковці, метод бухгалтерського обліку – це система засобів, яка забезпечує суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення (в грошовій оцінці) об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження майна, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та управління підприємством [197, с.43].

Подібне визначення методу бухгалтерського обліку у Н.М.Малюги, яка відзначає, що метод бухгалтерського обліку – це система способів і прийомів, які забезпечують суцільне, безперервне й взаємопов'язане відображення та економічне узагальнення в грошовому виразі об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження власності, надання інформації для управління та контролю за процесом отримання прибутку, його формування (визначення) та розподілу [223, с.92–93]. Саме поняття «науковий метод» автор характеризує як цілеспрямований підхід, шлях, за допомогою якого досягається певна мета, щось пізнається або вирішується. Метод являє собою комплекс різноманітних пізнавальних підходів та практичних рекомендацій, спрямованих на отримання наукових знань [223, с.35].

В.Г. Швець поняття методу в бухгалтерському обліку пояснює через його предмет, відмічаючи, що метод бухгалтерського обліку – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет [536, с.44]. «Методичні прийоми бухгалтерського обліку, – зазначає автор, – взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять одне ціле – метод бухгалтерського обліку» [536, с.47].

Загальнонаукове поняття методу В.Г.Швець пояснює як спосіб дослідження явищ, підхід до їх вивчення, планомірний шлях встановлення істини, взагалі – прийом, спосіб дії. У своїй основі метод є інструментом вирішення головного завдання науки – пізнання об'єктивних законів дійсності з метою використання їх у практичній діяльності людей [536, с. 43].

Ю.А. Верига, С.М. Деньга сформулювали наступне визначення: «метод бухгалтерського обліку – це шлях статичного то динамічного моделювання господарської діяльності в її економічному та юридичному аспектах за допомогою подвійного запису, системи рахунків (плану рахунків) та стандартів (методів обліку окремих об'єктів» [54, с.126].

Ф.Ф. Бутинець метод визнає елементом методології. «Якщо методологія є генеральним шляхом пізнання, – пояснює вчений, – то методи вивчають, як саме йти цим шляхом. Методи характеризують складні пізнавальні процеси, що включають набір різних прийомів дослідження» [40, с. 384]. Він також зазначає, що метод науки це не щось встановлене, а процес, що відбувається постійно, абстрагований від суспільних явищ. Водночас не можна його розглядати поза тісних зв'язків з суспільним характером науки. А тому науковий метод, подібно самій науці, не піддається визначенню. Він складається з ряду відкритих у минулому як розумових, так і фізичних операцій, які вели до формулювання, знаходження, перевірки та використання відповідей на загальні питання і які заслуговують постановки та можуть бути вирішені на тому чи іншому етапі розвитку суспільства [40, с. 384].

Справедливо узагальнює існуючі думки до визначення методу в бухгалтерському обліку Ю. Кузьмінський, виділяючи два напрями у підходах до визначення методу. «Одні автори доводили, що бухгалтерський облік використовує загальнонаукову методологію і виключали наявність власної методології, притаманної лише йому. Інші зводили всю методологію бухгалтерського обліку до моделювання» [202, с.9]. «Є сенс й у їхніх твердженнях, – зазначає автор, – оскільки пізнання предмета в бухгалтерському обліку здійснюється в основному завдяки такому способу дослідження явищ і процесів, який дає можливість замінити (підмінити) конкретний предмет (об'єкт) дослідження на інші подібні до нього, тобто завдяки саме моделюванню (з франц. – ліпити, формувати)» [202, с.9].

Власне визначення методу бухгалтерського обліку Ю. Кузьмінський трактує як послідовне застосування пар методів: документації та інвентаризації, оцінки і калькуляції, рахунків та подвійного запису, балансу та звітності моделюванням предмета для відображення інформації про нього [202].

Я.В. Соколов також пов'язує метод та моделювання: «Моделювання – метод бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і безпосередньо, а через навмисно створені ним образи та описи – символи» [474, с. 127] і далі: «Метод будь-якої науки залежить від предмету і задач, які вона

вирішує ... предмет і метод науки створюють нерозривну цілісність» [474, с.161].

Отже, з вищезазначеного можна зробити висновок, що методи, як набір специфічних прийомів, з одного боку, є елементами методології бухгалтерського обліку, а з іншого – через моделювання забезпечують реалізацію поставлених перед обліком завдань.

Уточнення місії методів у методології бухгалтерського обліку зроблено в попередньому підрозділі. В даних дослідженнях для нас важливими є застосування методів (приймів) в забезпеченні запитів, що ставляться перед бухгалтерським обліком практикою.

Професор Я.В. Соколов в главі «Моделювання – метод бухгалтерського обліку» бестселера «Основи теорії бухгалтерського обліку» резюмує: “Моделювання в рахівництві передбачає опис задач, що вирішуються бухгалтерами практиками” [474, с.169].

Виникає запитання хто ставить (моделює) опис шляхів вирішення тих чи інших задач перед практикуючими бухгалтерами? На це запитання є дві відповіді. Перша, самі бухгалтери, якщо вони є достатньо професійними (і не тільки в нормативних документах, а й, головне, в теорії бухгалтерського обліку). Друга – практикуючим бухгалтерам допомагають у цій справі наука, професійні об’єднання бухгалтерів, регуляторні органи тощо.

На сьогоднішній день для переважної більшості бухгалтерів світу прийнятний другий варіант. Щодо бухгалтерів сільськогосподарських підприємств України, то варто враховувати їхній досвід з використання інструкцій, методичних рекомендацій в радянські часи та необхідність продовження цієї практики і в сучасній Україні. Останнє мотивовано як складністю розуміння МСФЗ, П(С)БО, так і частими змінами податкового законодавства та нормативних документів інших регуляторних органів. **Отже, розробка методик та методичних рекомендацій є важливою складовою інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.**

У нормативно-правовому полі методику визначають як нормативний документ про викладання методів, способів проведення вимірювань і розрахунків; методичні вказівки – як нормативний документ про установлення порядку (змісту і послідовності) виконання робіт і операцій; регламентування проведення заходів, складання (ведення) документів [284].

У спеціалізованій літературі – методичні рекомендації (методичні вказівки) – навчальне або виробничо-практичне видання роз’яснень з певної теми, розділу або питання навчальної дисципліни, роду практи-

чної діяльності, з методикою виконання окремих завдань, певного виду робіт, а також заходів [374].

В зв'язку з цим, розглядаючи систему моделювання та методів бухгалтерського обліку з точки зору їх практичної реалізації, ми виділяємо дві складові:

методику – як впорядковану систему застосування існуючих методів бухгалтерського обліку щодо конкретного господарського об'єкта чи процесу;

методичні рекомендації – деталізована сукупність дій, що визначають послідовність реалізації методики обліку в конкретних специфічних умовах господарювання.

Система розробки та запровадження методик і методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки представлена на рис. 4.10.

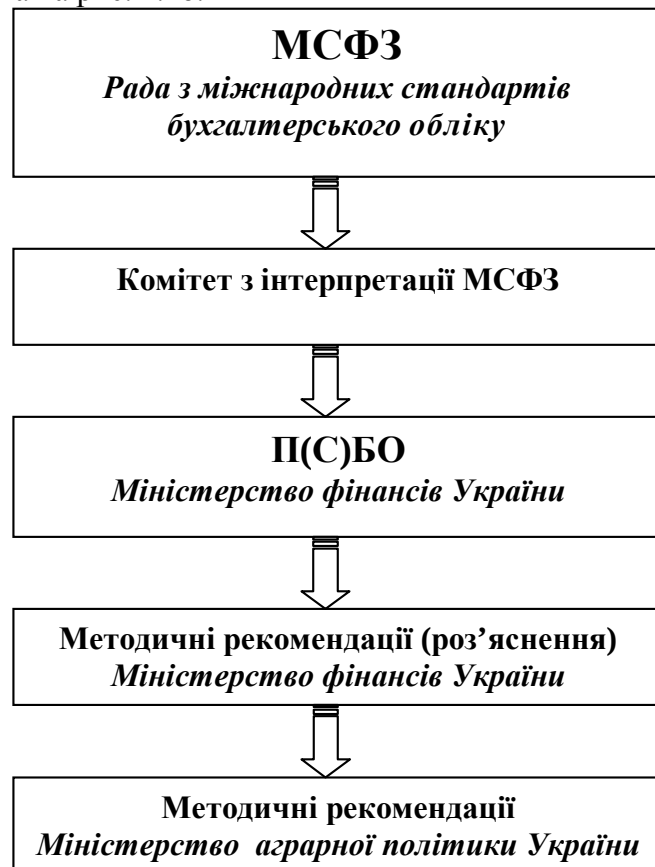


Рис. 4.10. Суб'єкти формування методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку в системі нормативного регулювання обліку в аграрному секторі економіки

На міжнародному рівні суб'єктом реалізації методичних завдань виступає Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В структурі органів, що займаються розробкою МСФЗ на сьогоднішній день лише формується сегмент, який відповідає за встановлення методичних підходів, рекомендацій щодо застосування МСФЗ. Натомість вже зараз у структурі Фонду Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку важливе місце відведене Комітету з інтерпретації міжнародної фінансової звітності. Це орган з тлумачень міжнародних стандартів фінансової звітності. Мета його діяльності полягає в тому, щоб своєчасно розглядати поширені бухгалтерські проблеми, які виникають у межах контексту існуючих МСФЗ. Робота Комітету спрямована на досягнення консенсусу по відповідних бухгалтерських підходах і надання авторитетного методичного керівництва в даних питаннях.

Разом з тим, аналіз роботи цього Комітету дозволяє зробити припущення, що його інтерпретації МСФЗ все більше тяготить до підходів і схем, що нагадують методики чи методичні рекомендації щодо застосування тих чи інших МСФЗ.

В системі нормативного регулювання аграрної облікової політики України суб'єктами підготовки методик та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку виступають:

Міністерство фінансів України (через Методологічну раду з бухгалтерського обліку) – як розробник П(С)БО та інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

Міністерство аграрної політики України (через Методичну раду з питань бухгалтерського обліку) – як розробник методичних рекомендацій, роз'яснень П(С)БО відповідно до галузевих особливостей.

У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» головним органом по розробці методичного забезпечення бухгалтерського обліку визначене Міністерство фінансів України.

Зокрема, в напрямі організаційно-методичного супроводу, Методологічна рада з бухгалтерського обліку, що діє як дорадчий орган при Мінфіні України, забезпечує:

організацію розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;

методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;

розробку рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Отже, за діючою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» чітко не прописані важливість та зобов'язання Мінфіну України (та його Методологічної ради з бухгалтерського обліку) моделювати шляхи вирішення поставлених законодавством та П(С)БО перед бухгалтерським обліком завдань. На необхідності останнього ми наголошуємо в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Дійсно, Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» встановлена можливість Міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. Проте така норма аграрний сегмент бухгалтерського обліку задовольнити не може, оскільки, як вже зазначалось, галузь не має достатньої можливості впливати на формування методології та прийняття П(С)БО, навіть і тих, які для її бухгалтерського обліку є визначальними. Галузеві управління та наука мають мати визначальний вплив на прийняття МСФЗ, П(С)БО, що стосуються виключно аграрного сектору економіки. Обґрунтованість саме засвідчує той факт, що в сучасній Україні Міністерством фінансів затверджено лише 8 методичних рекомендацій та Інструкцій (про що йшлося в підрозділі 1.4), тоді як Міністерством аграрної політики України – 32 (табл. 4.7, додаток Л).

Таблиця 4.7

Рівень методичного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

№ п/п	Замовник	Кількість методичних розробок
1	Міністерство фінансів України	8
2	Міністерство аграрної політики України	32
3	у т.ч. розроблено аграрною наукою*	28

* Методичні рекомендації, опубліковані в фаховому виданні «Облік і фінанси АПК»

З метою створення уніфікованого методико-інформаційного забезпечення роботи бухгалтерських та аналітичних служб підприємств агропромислового виробництва, управлінь агропромислового розвитку, районних та обласних держадміністрацій та структур системи Мінагрополітики Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України запропонований комплекс заходів, прийнятих та затверджених Колегією Міністерства аграрної політики України.

Реалізація заходів Концепції зі створення уніфікованого методико-інформаційного забезпечення роботи бухгалтерських та аналітичних служб підприємств агропромислового виробництва, управлінь агропромислового розвитку забезпечить:

- розробку уніфікованої галузевої облікової політики (на базі єдиних робочих планів рахунків, процедур оцінки та інших підходів) задля співставності звітних даних та максимального розкриття інформації для проведення ефективної аграрної політики, захисту інтересів сільгоспвиробників та селян (за галузями аграрного сектору економіки, формами власності та розмірами підприємств);
- розробку типових методичних рекомендацій з планування, калькулювання та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) за галузями агропромислового виробництва в умовах застосування МСФЗ та національних П(С)БО;
- підготовку та запровадження методики моніторингу та формування по системі Мінагрополітики єдиної інформаційної бази “справедливих цін” на сільськогосподарську продукцію та біологічні активи;
- підготовку методичних рекомендацій з постановки на баланс та обліку специфічних нематеріальних активів агропромислових підприємств (сортів, порід, прав, брендів тощо);
- підготовку альбомів форм первинних документів та інструкцій з їх застосування (за галузями агропромислового виробництва);
- розробку програмного забезпечення подання та обробки бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств по вертикалі системи Мінагрополітики та управлінь агропромислового розвитку районних та обласних держадміністрацій;
- розробку типового програмного забезпечення ведення бухгалтерського обліку та подання звітності державними і бюджетними підприємствами (організаціями), що знаходяться в підпорядкуванні Мінагрополітики;

- удосконалення методик ревізійних перевірок, що здійснюються КРУ Мінагрополітики;
- удосконалення методик проведення фінансово-господарського аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств, регіонів та галузі в цілому;
- постійну розробку методичних рекомендацій щодо застосування підприємствами агропромислового виробництва національних П(С)БО та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- розроблення методичних рекомендацій з організації обліку за спрощеною системою без застосування подвійного запису для малих форм господарювання на селі.

Лише у 2009 – 2010 рр. Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України заплановано розгляд та затвердження:

- альбому первинних облікових документів та методичних рекомендацій з їх застосування в сільськогосподарських підприємствах;
- альбому спеціалізованих форм реєстрів журнальної та меморіально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств різних форм та типів господарювання;
- програми аналізу діяльності бюджетних організацій та формування довідок використання бюджетних коштів;
- розробку та подання до Мінфіну України приміток до фінансової звітності сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Реалізація методичних завдань Концепції, що полягає у науково-методичному забезпеченні втілення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших методологічних напрацювань через галузеві інструкції, методичні рекомендації, практичні посібники наведена в табл. 4.8.

За час існування Методичної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України, а згодом і Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України було організовано та проведено значну кількість нарад, семінарів, конференцій, в тому числі і міжнародних. Постійно надається методична допомога у питаннях організації обліково-аналітичної роботи на підприємствах та організаціях агропромислового комплексу. Методична рада забезпечує відповідними методиками і підготовку та підвищення кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку.

Реалізація методичних завдань Концепції

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

Заплановані заходи	Реалізовані заходи
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.	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 специфічних 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 несіельськогосподарських підприємствах АПК. e. З 1993 року здійснюються наукові розробки з аудиторського обслуговування підприємств АПК.

Незважаючи на значний обсяг роботи по методичному забезпеченню облікових служб підприємств АПК, аналіз сучасного стану організації та ведення бухгалтерського обліку, звітності, управління фінансами на підприємствах агропромислового комплексу свідчать про зростання потреби в більш широкому інформаційно-методичному забезпеченні працівників галузових економічних служб. Останнє пов'язано як зі збільшенням кількості різного роду нормативних матеріалів з обліку, податків, права, що часто не узгоджені між собою, так і з процесами переходу національної системи обліку України на МСФЗ.

Дослідженнями встановлено, що з різних причин методичні питання обліку, звітності та фінансів не завжди є пріоритетними в роботі галузових органів управління та науки (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Рівень важливості основних функціональних обов'язків спеціалістів з питань обліку, звітності та контрольно-ревізійної роботи управлінь агропромислового розвитку держадміністрацій*

Функціональні обов'язки	Рівень важливості (від 1 до 5)
- Супроводження бюджетної підтримки, включаючи і час, що витрачається при ревізіях цих питань контролюючими органами	1
- Проведення методичної та консультативної роботи з підприємствами	5
- Ведення бухгалтерського обліку по управлінню АПР	2
- Робота зі звітністю бюджетних установ, інших підприємств	4
- Проведення контрольно-ревізійної роботи на сільськогосподарських підприємствах	3

*За даними анкетування бухгалтерів районних та обласних управлінь АПР

За даними анкетування сімдесяти бухгалтерів управлінь агропромислового розвитку районних та обласних держадміністрацій України з'ясовано, що робота з інформаційно-методичного забезпечення діяльності бухгалтерських служб сільськогосподарських підприємств є для переважної більшості з них останньою сферою функціональної відповідальності. За таку роботу найрідше запитує керівництво. Для проведення такої роботи недостатньо методик та інших інформаційних ресурсів.

Разом з тим, проведений аналіз сучасного стану організації та ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах

України свідчить про зростання потреби саме в інформаційно-методичному забезпеченні роботи їхніх бухгалтерських служб.

У напрямі реалізації інформаційно-методичних завдань Концепції вже проведена певна робота з інформаційного, методичного й організаційного забезпечення облікової роботи сільськогосподарських підприємств. На цей час видавництвом «Облік і фінанси АПК» випущено близько 50 номерів фахового журналу «Облік і фінанси АПК», більше 10 навчальних посібників з грифом МОН та МАП України, 28 методичних рекомендацій (Додаток М). Журнал та посібники знаходяться у відкритому доступі в бібліотеці Інституту обліку і фінансів ФАБФ АПКУ. Починаючи з 2003 року, виконано близько 20 тематик науково-дослідних робіт за договорами з Міністерством аграрної політики України, Фондом державного майна України. На їх основі підготовлено та затверджено відповідними наказами Міністерства аграрної політики більше 20 Методичних рекомендацій з питань бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування.

Не менш важливими є методичні напрацювання з підключення інтернет-ресурсів та сучасних інформаційних технологій і електронних можливостей до вирішення завдань Концепції. З 2006 року на сайті Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України супроводжується бухгалтерський портал <http://www.faaf.org.ua> та відповідна сторінка на сайті Мінагрополітики України. На сайті підтримується база усіх необхідних методичних матеріалів для професійної роботи.

На базі порталу з 2006 року функціонує Консультаційний центр, що 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, і, головне, вказувати науці шляхи її розвитку.

На бухгалтерському форумі сайту започаткована та триває дискусія з питань запровадження міжнародних стандартів обліку й 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.

Серед складових роботи Міністерства та аграрної науки в плані реалізації методичних завдань Концепції із створення дієвої системи методичного й інформаційного супроводження роботи бухгалтерських служб найбільш значимими є формування облікової політики, розробка рекомендацій з ведення виробничого (управлінського) обліку та розробка методичного забезпечення організації бухгалтерського обліку за спрощеною системою для малих форм господарювання на селі.

До цього часу залишається проблемою розуміння власником, керівником, спеціалістами середньої ланки управління ролі формування та реалізації облікової політики підприємства.

Різноманітність нормативних документів, що поряд з положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначають загальні засади методичного забезпечення облікової політики та основні питання організації бухгалтерського обліку на агропромислових підприємствах, зумовлюють необхідність їх узагальнення та пристосування до галузевих аспектів діяльності сільськогосподарських підприємств (табл. 4.10).

Таблиця 4.10

**Нормативні документи, що встановлюють вимоги
до розпорядчого документа про облікову політику аграрних
підприємств**

Нормативний документ	Загальний характер вимог	Сфера застосування
ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Визначає мету бухгалтерського обліку, його принципи, дає визначення облікової політики, визначає основні питання організації бухгалтерського обліку	Усі підприємства
Наказ Міністерства фінансів України від 19.12. 2006 р. № 1213	Визначає порядок прийняття облікової політики підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, основні питання, що має містити відповідний розпорядчий документ, та порядок його погодження	Державні, комунальні підприємства та організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності
Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793	Роз'яснює загальні положення щодо обов'язку формування облікової політики та основні питання, які має розкривати розпорядчий документ про облікову політику	Усі підприємства
Наказ Міністерства аграрної політики України «Про погодження облікової політики підприємства» від 11.04.2007 р. № 254	Розкриває порядок погодження та основні питання розпорядчого документа про облікову політику державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Мінагрополітики	Державні підприємства, що належать до сфери управління Мінагрополітики

З цієї метою зроблено перші кроки з методичного забезпечення розробки єдиної облікової політики сільськогосподарських підприємств

ємств (розроблені відповідні методичні рекомендації [256] та навчальний посібник [315]). Останні розкривають процес формування облікової політики від її підготовки, документального оформлення до реалізації. В розробленому методичному забезпеченні систематизовано нормативні вимоги щодо формування облікової політики, визначено її основні складові елементи у взаємозв'язку із формами реалізації. Зокрема, детально розкрито організаційні (форми ведення обліку, розподіл обов'язків, документооборот, робочий план рахунків) та методичні (методи оцінки, амортизації, нарахування резервів тощо) основи облікової політики підприємств, висвітлено порядок формування облікової політики щодо специфічних об'єктів: біологічних активів, земельних ділянок, нерухомості.

Подальший процес вдосконалення цього сегменту методичного забезпечення вбачається у формуванні підходів до облікової політики сільськогосподарських підприємств через призму користувачів облікової інформації, запити яких, власне, і визначають облікову політику підприємства, галузі, держави. Підходи до формування облікової політики за видами обліку у співвідношенні із економічними інтересами груп користувачів облікової та звітної інформації визначені на рис. 4.11.

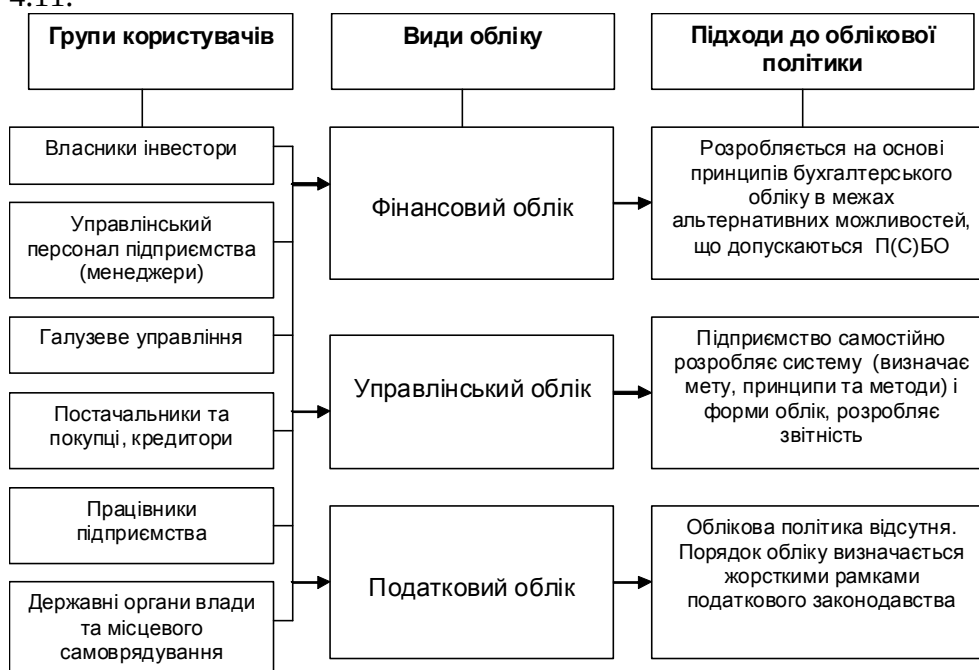


Рис. 4.11. Підходи до формування облікової політики за видами обліку у співвідношенні із економічними інтересами груп користувачів облікової та звітної інформації

Виходячи з логіки рис. 4.11, доцільно говорити про два основних аспекти методичного забезпечення облікової політики підприємств: **облікова політика стосовно фінансового обліку та облікова політика стосовно управлінського обліку.**

Формування облікової політики, що визначає організаційні та методичні підходи до фінансового обліку та її документальне оформлення є обов'язковим для усіх підприємств, що визначено на законодавчому рівні.

До методичних сегментів облікової політики щодо фінансового обліку відносяться обрані підприємством методи і процедури організації та ведення бухгалтерського обліку на окремих його ділянках (Додаток Н).

Для документального оформлення облікової політики на підприємстві доцільно здійснити на підприємстві наступні послідовні процедури:

1. Створення комісії з розробки облікової політики;
2. Підготовка комісією Положення про облікову політику, а в разі наявності такого Положення, перегляд його та, за потреби, підготовка змін і доповнень до нього;
3. Підготовка додаткових документів (додатків) до Положення про облікову політику чи змін і доповнень до них;
4. Затвердження Положення про облікову політику чи змін до нього (з додатками);
5. Ознайомлення із Положенням про облікову політику та додатками до нього усіх працівників, хто має відношення до його виконання (під розписку).

Система документального оформлення облікової політики підприємства може мати наступну структуру (рис. 4.12).

Що стосується формування організаційних та методичних підходів до облікової політики **управлінського обліку**, то законодавством не визначено обов'язкове документальне оформлення підходів до організації такого обліку. Однак розробка системи управлінського обліку передбачає вибір та узагальнення організаційної структури, технічного забезпечення, певних методичних підходів, що також має бути відповідним чином задокументовано.

Управлінський облік, як окрема предметна галузь облікової системи підприємства, потребує окремого розгляду в аспекті необхідності розробки його методичного забезпечення. Останнє зумовлено зростанням значення обліку в управлінні, необхідністю оперативного надання інформації виходячи з новітніх інформаційних потреб.



Рис. 4.12. Запропонована структура системи документального оформлення облікової політики підприємства

Перші вітчизняні розробки, які були присвячені управлінському обліку, зокрема М.Г. Чумаченка, А.Ф. Мухіна, К.Н. Нарібаєва, С.С. Сатубалдіна, В.І. та М.В.Ткачів висвітлювали досвід, що був накопичений на підприємствах США. Останнім часом опубліковано монографії і підручники вітчизняних та зарубіжних авторів, в яких розкривається суть, цілі, завдання, методологія та методика управлінського обліку [77, 469, 520, 544]. Управлінському обліку присвячені праці таких вітчизняних вчених: О.С. Бородкіна, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, М.С. Пушкар, В.О. Шевчука, В.Б. Моссаковського та зарубіжних дослідників: К. Друрі, В.В. Палія, В.Ф. Палія, Д.А. Панкова, Ж. Рішара, С.А. Стукова, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена та багатьох інших.

Разом з тим, у розділі 3 нами відмічалась проблема другорядності виробничого (управлінського) обліку в аграрному секторі економіки України.

Незважаючи на потужну теоретичну основу, методична сторона освоєння даного питання на вітчизняних підприємствах вимагає суттєвих зрушень. 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 задекларовано 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.

У практику діяльності підприємств України поняття управлінського (внутрішньогосподарського) обліку було введено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де зазначалося, що це «...система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [115].

Законодавче закріплення функціонування управлінського обліку в Україні та необхідність ведення обліку витрат на виробництво окремих видів продукції здавалося б може свідчити про те, що цей вид обліку набув значного поширення. Цьому сприяло вихід у світ значного числа наукових публікацій, в яких детально описано методику ведення обліку витрат та виходу продукції, включення до складу спеціальних дисциплін окремого курсу, підготовку навчальних посібників тощо.

Однак, на сьогодні, на жаль, майже для всіх державних та приватних інституцій в Україні інформація з виробничого обліку є другорядною. Часто замість системного управлінського обліку власником організовується «тіньова бухгалтерія» і навіть не силами професійних бухгалтерів. Отже, традиційна інформаційна система управління, якою є бухгалтерський облік, звужує сферу своєї відповідальності в головному – у виробничому обліку. На рівні держави, галузі руйнується (не підтримується) методологічний і методичний рівень виробничого обліку та внутрішньої звітності, на рівні підприємства втрачаються практичні навички з цих питань. Більше того, існує думка, що в розвинутих країнах, як зазначає О.С. Бородкін «при аналізі сутності і принципів ведення обліку видно, що управлінський облік, який застосовується в країнах Заходу, – це не бухгалтерський облік, а система управління підприємством» [25, с. 50].

Важливе місце в системі виробничого обліку за часів планової економіки відводилось підсистемі контролю за виконанням госпрозрахункових завдань, зокрема і за допомогою чекової системи обліку та

контролю, що забезпечувало оперативність і достовірність управлінського обліку, постійну і дієву мотивацію праці госпрозрахункових підрозділів.

Методичним підґрунтям галузевого виробничого обліку були системи директ-кост, стандарт-кост та нормативно-чекова форма обліку. З другого боку, методолого-методичні аспекти виробничого обліку в сільському господарстві були регламентовані в інструкціях та методичних рекомендаціях з планування, калькулювання та визначення собівартості галузевої продукції (робіт, послуг), останній варіант яких затверджено Наказом Мінагрополітики в 2001 році [254].

Сьогодні з методичного забезпечення управлінського обліку наука пропонує практиці лише навчальні посібники та підручники, з яких одиниці є цікавими для практики.

Слід самокритично визнати, що наука з бухгалтерського обліку в сільському господарстві недопрацьовує в цьому сегменті методичного забезпечення і пропонує практиці лише певну адаптацію напрацювань радянської бухгалтерської школи [444].

Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України ставиться завдання забезпечення умов для організації на підприємстві обліку, який передбачає: розробку бізнес-планів виробництв, оптимальне укомплектування бухгалтерських служб; освоєння відповідних бухгалтерських програм; розробку і чітке додержання на підприємстві графіків документообігу; стимулювання ефективної роботи облікового апарату і т.п.

Залежно від постановки госпрозрахункової роботи на підприємстві виробничий облік рекомендується організовувати:

- позасистемно, коли внутрішньогосподарські розрахунки проводились на підставі внутрішньогосподарських цін, планових завдань. У такому випадку бухгалтерія підприємства веде подвійний виробничий облік. Один – системний бухгалтерський, де виробнича діяльність підрозділів обліковуються за цінами, що складаються на підприємстві протягом року. Другий – управлінський облік роботи госпрозрахункового підрозділу.

- системно, коли робота госпрозрахункового підрозділу протягом року обліковується за так званими зовнішніми (вільними) цінами, що складаються за їх витратами і доходами безпосередньо в бухгалтерському обліку.

Разом з тим, слід відмітити той негативний факт, що сільськогосподарських підприємств, які сьогодні можуть собі дозволити вести управлінський облік, одиниці. Вони не формують попиту на наукові розробки з виробничого обліку. Так, у розвинутих країнах бухгалтер-

ська звітність дозволяє бачити урядам всі аспекти формування собівартості сільськогосподарської продукції і вміло та дієво підтримувати виробників. Сьогодні в структурі витрат виробництва певних видів вітчизняної аграрної продукції четверту частину займають відсотки, підкреслюємо відсотки за кредити в банках. В нинішній бухгалтерській звітності наш уряд цього не бачить. Запитання: кому потрібна така «комерційна таємниця»? Відповідь: банкам.

Отже, ключовим заходом із реалізації методичних завдань у Концепції визначено необхідність вирішення проблеми із забезпечення економічної роботи на підприємствах аграрного сектору економіки, що зокрема включає посилення їх внутрішньогосподарського (управлінського) обліку шляхом розробки і затвердження в нормативному порядку методологічних засад і єдиних методик управлінського обліку.

У рамках реалізації Концепції Міністерством аграрної політики спільно з ФАБФ АПКУ заплановано розробку методології та методик організації управлінського обліку за галузями агропромислового виробництва, методик визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в умовах адаптації національної системи обліку до вимог МСФЗ.

Реалізація означених методичних заходів можлива через розробку і затвердження галузевого стандарту чи облікової політики щодо управлінського обліку. Така облікова політика має містити типові методики з організації управлінського обліку, інструкції по визначенню собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату від господарської діяльності, проведення економічного аналізу.

Це забезпечить побудову цілісної системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування, підвищить рівень економічної роботи та достовірність і прозорість бухгалтерської інформації для реалізації аграрної політики в державі.

Важливою складовою методичного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки є розробка методичних рекомендацій щодо організації обліку в малих формах господарювання на селі. Напрацювання ННЦ «Інститут аграрної економіки» з цього питання [250, 314] є лише першими кроками на шляху реалізації цього важливого завдання Концепції.

Виконання методичних завдань Концепції забезпечить: визначення напрямів модифікації законодавчо-нормативної бази, яка на державному рівні визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової, податкової, статистичної й інших видів звітності, що використовують грошовий вимірник; дотримання та застосування підпри-

ємствами аграрного сектору економіки чинних законодавчо-нормативних актів; дієве управління поведінкою посадових осіб економічних служб підприємств через інструкції, альбоми форм стандартизованих первинних та зведених документів, методичні рекомендації, посібники, брошури, сучасні форми післядипломного навчання.

З цією метою Концепцією передбачено реалізацію наступних заходів:

- відпрацювання системної організації методичного забезпечення дотримання аграрними підприємствами єдиної галузевої облікової політики, плану рахунків, формування фінансової звітності з метою максимального розкриття інформації для проведення ефективної аграрної політики та залучення інвестицій;
- підготовка типових методик з організації управлінського обліку, інструкцій по визначенню собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату від господарської діяльності, проведення економічного аналізу.
- розробка методичного забезпечення системного зовнішнього (державного і недержавного) та внутрішнього (відомчого і приватного) контролю фінансово-господарської діяльності підприємств аграрного сектору економіки;
- розробка методичного забезпечення із застосування підприємствами агропромислового виробництва національних П(С)БО та МСФЗ;
- проведення щорічних міжнародних науково-практичних конференцій з питань запровадження галузевих стандартів, адаптації МСФЗ, застосування національних П(С)БО;
- розробка методичного забезпечення роботи служби відомчої аграрної статистики в системі Міністерства аграрної політики України, координації зусиль департаментів та управлінь Міністерства аграрної політики, Державного Комітету статистики України щодо розроблення Концепції відомчої аграрної статистики, законодавчих та інших нормативних документів з впровадження в Україні відомчої аграрної статистики;
- розробка методичного забезпечення організації бухгалтерського обліку за спрощеною системою для малих форм господарювання на селі.

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.

4.4. Заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії

В ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку неформальні інститути (умовно – професійна дієздатність бухгалтерів) є найвищим щаблем. Стан «зрілості» цього інституту є визначальним для успіхів у розвитку як систем бухгалтерського обліку, так і економіки сталого розвитку в цілому.

Я.В. Соколов у своїй монографії наводить вислів відомого американського аудитора Р. Монтгомері: «Хороший учет – следствие работы хороших бухгалтеров» [474]. Таким чином, розвиток бухгалтерського обліку, його якість (якість інформації), а, відтак, і значення для громадськості (суспільства) визначається кваліфікаційним рівнем фахівців (бухгалтерів).

Стан економіки України засвідчує необхідність невідкладного посилення ролі цього інституту. Проблема формування професії бухгалтера приділяється все більша увага, як вітчизняними (І. Белоусова, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, С.І. Прилипко, Л.В. Чижевська та ін.), так і зарубіжними (Я.В. Соколов, А.П. Міхалкевич, С. Дж. Грей) вченими. Зокрема, Ф.Ф. Бутинець дослідив історію створення і становлення професійних організацій, розвиток професії бухгалтера, підготовку бухгалтерських кадрів [33]. А.П. Міхалкевич розглядає роль професійних організацій в розробці і адаптуванні міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку [262]. Праці С.Ф. Голова [75, с. 26; 3, с. 32] та С.І. Прилипка [393, с. 102–106] більше пов'язані з питаннями професійного навчання бухгалтерів та їх сертифікації. Роль професійних організацій в регулюванні бухгалтерського обліку досліджувалася у працях І. Белоусової [20, с. 3-6], О.С. Бакаєва [12, с. 5-10], О.М. Петрука [361].

Слід відзначити і дослідження Л.В. Чижевської, в якому означені вище питання розглядаються у взаємозв'язку з освітніми проблемами підготовки бухгалтерів у навчальних закладах України [526].

Отже, проблема формування та розвитку професії бухгалтера є однією з ключових тем досліджень у наукових колах. Проте існуючі дослідження не розглядали розвиток професії в контексті інституціонального устрою бухгалтерських та управлінських систем, не приділялася увага і галузевому аспекту цієї проблеми. **В той же час, формування інституту професійних бухгалтерів є найбільш складною складовою інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Розвинутими країнами в особі МФБ цій складовій приділяється найбільша увага, оскільки вона включає в себе такі важливі компоненти як:**

- формування професійної свідомості бухгалтерів;
- розвиток професійних бухгалтерських організацій;
- розвиток системи професійного навчання;
- формування та дотримання норм професійної етики та ін.

Всі ці компоненти спрямовані на забезпечення відповідності професійних бухгалтерів високим вимогам суспільства.

У цьому підрозділі будуть висвітлені науково-професійні підходи до формування та розвитку інституту бухгалтерів та розкриті механізми реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України з формування професії бухгалтера сільськогосподарських формувань.

Вимоги, які ставляться перед представниками професії бухгалтера, можна поділити на дві групи:

- 1) вимоги встановлені державою;
- 2) вимоги сформовані самими представниками професії.

У радянський період вимоги держави до бухгалтера найбільш вдало визначив І.Р. Ніколаєв, учень П.Б. Струве. Він вказує, що справжній бухгалтер повинен: «1) хорошо знать особенности предприятия, в котором работает; 2) быть достаточно жестким, чтобы с успехом противостоят тому давлению, какое он постоянно испытывает со стороны «своего природного антагониста – оперативника-хозяйственника»; 3) обладать способностью быстро ориентироваться в особенностях каждой сделки, чтобы знать, что от кого потребовать, и не опасаться за какие-либо осложнения в будущем, приступая к исполнению сделки» [44].

В Україні завдання, обов'язки, знання та кваліфікаційні вимоги до бухгалтерів і головних бухгалтерів на державному рівні визначені в Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, який затверджено наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. № 336.

Крім вимог, які ставляться державою до професії бухгалтера, нині все більшого значення для розвитку професії набувають вимоги, встановлені професійною спільнотою. Вони визначені Міжнародними стандартами освіти професійних бухгалтерів. «Ці стандарти визначають мінімальні кваліфікаційні вимоги до освітніх і професійних знань, практичного досвіду і системи безперервного підвищення кваліфікації» [73, с. 30]. На сьогодні існує вісім стандартів освіти:

МСО 1 «Вступні вимоги програми професійної освіти бухгалтерів»;

МСО 2 «Зміст програми професійної освіти бухгалтерів»;

МСО 3 «Професійні навички»;

МСО 4 «Професійні навички, етика та ставлення»;

МСО 5 «Вимоги щодо практичного досвіду»;

МСО 6 «Оцінка професійних здібностей та компетентності»;

МСО 7 «Постійний професійний розвиток: Програма навчання протягом усього життя та постійний розвиток професійної компетентності»;

МСО 8 «Вимоги до компетентності фахівців з аудиту».

Уже стало очевидним, що умови сьогодення змінюють навіть економічний зміст поняття «фахівець». У недалекому минулому це була людина, яка володіла специфічним набором знань, умінь і навичок у певній галузі. Нині це спеціаліст, здатний у безперервному ритмі розвивати свої знання, уміння й навички, оновлювати їх і завдяки цьому мати необхідні професійні та особисті якості, належний рівень культури, здатності, уміння й мотивацію вчитися впродовж усього життя» [174, с. 66–70.]. Це напряду відноситься і до професії бухгалтера.

Отже, розвиток професії бухгалтера пов'язаний передусім з відповідністю вимогам, які ставить перед цією професією суспільство в особі користувачів бухгалтерської інформації. Самі по собі бухгалтери, кожен окремо, не в силі забезпечити таку відповідність. Тому й стає очевидним, що розвиток професії неможливий без розвитку професійного руху у формі створення та діяльності громадських професійних організацій, на які і покладається місія формування в свідомості бухгалтерів їх значення для суспільства, що і передбачає наявність високих вимог до них з боку останнього.

«Для підвищення престижу і авторитету своєї професії люди ще з давніх часів створювали об'єднання, метою яких був обмін досвідом, навчання майбутніх спеціалістів, захист «власної справи» від авантюристів, а також реалізація своїх прав і покращення умов праці» [33].

Історично склалося так, що найбільший розвиток професійні організації отримали на Заході, оскільки на теренах колишнього Радянського Союзу та й на Сході прерогатива в регулюванні економіки, в т.ч. бухгалтерського обліку, належала державі.

Історія найповажніших і найвпливовіших бухгалтерських професійних організацій сягає більше ста років. Не дивно, що їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку у світі є таким значним.

Найбільш відомими та впливовими у світі громадськими організаціями, що об'єднують бухгалтерів є наступні.

Американський інститут дипломованих публічних бухгалтерів – національна професійна організація, заснована у 1887 р. Розробляє загальноприйняті аудиторські стандарти, здійснює випуск коментарів з основних питань обліку, несе відповідальність за етичне керівництво професією. Членами Інституту є понад 350 тис. фахівців, зайнятих у бізнесі, державному регулюванні, включаючи студентські філіали і міжнародних партнерів.

Інститут проводить сертифікацію бухгалтерів за програмою CPA (Certified Public Accountant), яка є однією з провідних професійних кваліфікацій і таких, що визнані в усьому світі. Програма передбачає складання іспитів за чотири напрямки (аудит і атестація, фінансовий облік і звітність, регулювання, бізнес-середовище і концепції) безпосередньо на території США [333].

Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA) заснована в 1904 р., налічує більше ніж 320 тис. членів і студентів у 170 країнах світу. Асоціація має розгалужену мережу офісів і екзаменаційних центрів, які забезпечують підтримку кар'єрного розвитку своїх членів і дотримання ними встановлених професійних та етичних стандартів.

Підтвердженням високого рівня знань і навичок в бухгалтерському обліку є кваліфікації Асоціації, такі як DipFM, DipIFR і ACCA Professional Scheme. Для того, щоб отримати останню, необхідно скласти 14 екзаменів англійською мовою з аудиту, фінансової звітності, стратегічного планування, податках і підприємницькому праву та ін. Присвоєння цієї кваліфікації засвідчує здатність дипломованого бухгалтера працювати у сфері обліку і фінансів будь-якого бізнесу, зазвичай на керівних посадах [334].

Громада експертів-бухгалтерів – професійна організація, створена у 1942 р. під протекцією Міністерства фінансів Франції. Її члени розробляють та здійснюють контроль за дотриманням обов'язкових до виконання професійного Кодексу і затверджених стандартів професійної діяльності. Професійне навчання і складання іспитів проводиться за двома кваліфікаціями: експерт з фінансової звітності та аудитор [336].

Інститут аудиторів Німеччини створений в 1932 р. і представляє інтереси аудиторів на національному і міжнародному рівнях, здійснює підготовку аудиторських кадрів та надає підтримку своїм членам у професійній діяльності. Інститут налічує близько 13 тис. членів: аудиторів і товариств, які спеціалізуються на наданні таких послуг. Інститут проводить сертифікацію, що передбачає складання ек-

замену за чотирма блоками знань: оцінка підприємства, організація виробництва і політична економія, господарське, податкове право [338].

Інститут професійних бухгалтерів і аудиторів Росії – некомерційне партнерство, створене в 1997 р. з метою вдосконалення бухгалтерського обліку, фінансової звітності і аудиту відповідно до Концепції розвитку бухгалтерського обліку і звітності у Російській Федерації; організації системи професійної освіти бухгалтерів на основі міжнародних стандартів освіти МФБ; захисту прав і законних інтересів членів Інституту; надання кваліфікованих консультаційних послуг з питань бухгалтерського обліку і оподаткування.

Інститут об'єднує 160 тис. атестованих бухгалтерів та проводить професійну атестацію своїх членів, що передбачає складання двох екзаменів та видачу Атестації за кваліфікаціями: професійний бухгалтер, резерв професійного бухгалтера (головного бухгалтера, менеджера) та бухгалтер-економіст [339].

Європейська асоціація бухгалтерів була утворена у 1977 р. з метою об'єднання викладачів і вчених у сфері бухгалтерського обліку та забезпечення їм кращих умов для проведення досліджень. Асоціацією сформована професійна мережа, що охоплює зацікавлених бухгалтерів-науковців всієї Європи [337].

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) заснована у 1977 р. в Мюнхені (ФРН), на 11-му Світовому Конгресі Бухгалтерів та об'єднує 157 дійсних і асоційованих членів у 123 країнах світу. Членами МФБ є професійні національні організації у сфері аудиту і фінансової звітності, які представляють 2,5 млн. аудиторів і бухгалтерів, зайнятих у державному секторі, промисловості, торгівлі, банківській сфері.

Міжнародна федерація бухгалтерів здійснює розробку міжнародних стандартів з етики, аудиту, освіти, фінансової звітності в державному секторі та надає рекомендації для бухгалтерів малого і середнього бізнесу. Стратегічним завданням Федерації є сприяння дотриманню високоякісних професійних стандартів та їх зближенню в міжнародному масштабі [342].

Євразійська рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (ЄРСБА) створена у 2001 р. професійними організаціями Середньої Азії, Росії та України з метою сприяння розвитку і підвищенню статусу професії бухгалтера і аудитора, впровадження та використання міжнародних професійних стандартів і професійної етики.

У 2005 р. ЄРСБА отримала статус офіційної регіональної групи МФБ. Нині до складу ЄРСБА входять 32 професійні організації з 11 країн.

Рада здійснює підготовку фахівців за російськомовною програмою міжнародного рівня сертифікації у сфері бухгалтерського обліку і аудиту CIPA (Certified International Professional Accountant), яка передбачає складання 8 іспитів [331].

Із 90-х років минулого століття розпочався також процес розвитку вітчизняних професійних бухгалтерських організацій, які за метою діяльності, завданнями, що на них покладені, дуже подібні до західних попередників. Однак досвід роботи вітчизняних організацій суттєво менший. Та й їх вплив на регулювання обліку не такий потужний, як у зарубіжних організацій.

В 1996 р. в Україні була створена *Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ)*. Ця громадська організація є дійсним членом МФБ (з листопада 2008 р.), засновником і дійсним членом ЄРСБА, повним членом Единбурзької групи (з 2006 р.), повним членом Європейської Південно-Східної асоціації з професійного розвитку бухгалтерів (з 2006 р.). Члени Федерації здійснюють розробку і впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку і аудиту, що ґрунтуються на міжнародних принципах.

У своєму Навчально-методичному центрі (НМЦ ФПБАУ) Федерація проводить професійне навчання за програмами CIPA та DipIFR (ACCA) [348].

Необхідно відзначити, що формування і розвиток ФПБАУ відбувалися за фінансової підтримки іноземних донорів, в тому числі Агентства з міжнародного розвитку США (USAID). Зокрема, досить потужно USAID організацією фінансувався Проект реформування бухгалтерського обліку в Україні, який передбачав, як одне із головних завдань, запровадити в Україні систему міжнародної професійної сертифікації на основі програми CIPA.

Програма CIPA – це російськомовна програма міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів. Назва програми походить від назви сертифікату CIPA – Certified International Professional Accountant (Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер). Сама програма складається з трьох компонентів: навчання, проведення незалежних екзаменів та сертифікація.

Передбачено два рівні кваліфікації:

CAP – сертифікований бухгалтер-практик;

CIPA – сертифікований міжнародний професійний бухгалтер.

Програма CIPA включає навчання та складання іспитів за дисциплінами наведеними в табл.4.11.

Таблиця 4.11.

Кваліфікаційні вимоги для отримання сертифікатів CAP та CIPA

№ п/п	Вимоги	Рівень CAP	Рівень CIPA
1.	Здача екзаменів: Фінансовий облік – 1 Управлінський облік – 1 Податки та право Фінансовий облік – 2 Управлінський облік – 2 Аудит Фінансовий менеджмент Управлінські інформаційні системи	+ + + - - - - -	+ + + + + + + +
2.	Вища освіта	-	+
3.	Досвід роботи за спеціальністю	Не менше одного року	Не менше 3 років
4.	Добра репутація як члена професійної організації	Рекомендація організації – члена ЄРСБА	Рекомендація організації – члена ЄРСБА
5.	Підтвердження базової кваліфікації з інформаційних технологій	Відповідно до вимог професійної організації	Іспит

Механізм, за яким реалізується програма CIPA в Україні та країнах СНД, відображений на рис. 4.13.

З самого початку запровадження Програми CIPA найбільше уваги та коштів донорами було виділено на її популяризацію та просування на професійному освітньому ринку. Це спонукало бухгалтерів до відвідування навчальних курсів або самостійного навчання.

Після навчання учасники Програми реєструються та здають іспити в незалежній екзаменаційній мережі CIPA-EN, яка була створена проектом USAID як окрема, незалежна від ЄРСБА, структура. За розробленими проектом підходами, ті з бухгалтерів, хто успішно склав іспити за першим чи другим рівнем програми CIPA, мають стати членами однієї з професійних бухгалтерських організацій України чи країн СНД. Ті члени професійної організації, які виконали всі кваліфікаційні вимоги програми CIPA, отримують сертифікат відповідного рівня. Для отримання сертифікату член професійної організації подає до її виконавчого органу чітко визначений перелік документів, а професійна організація направляє клопотання до ЄРСБА щодо видачі сертифікатів її членам. Слід відзначити, що кваліфікаційні вимоги для отримання сертифікатів CAP та CIPA є досить високими.

Заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії

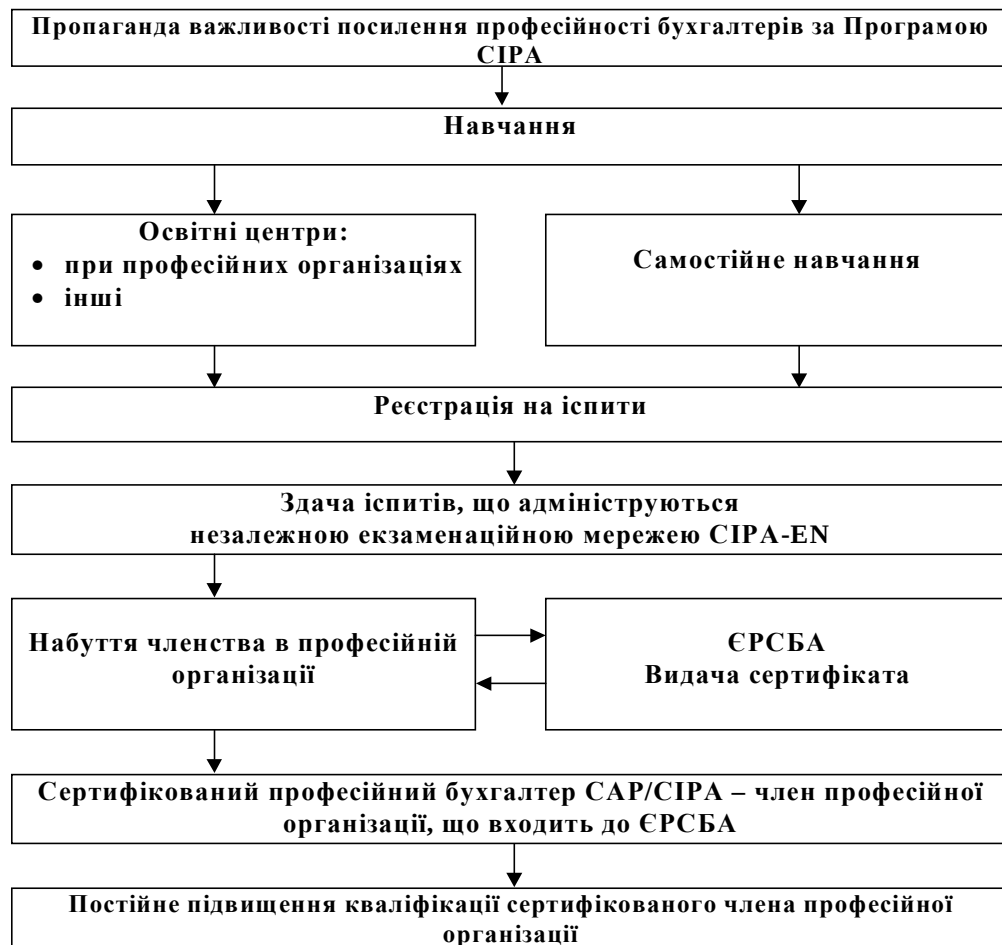


Рис. 4.13. *Запроваджений в Україні та країнах СНД механізм формування професії бухгалтера за Програмою CIPA*

Члени професійної організації, які отримали сертифікат відповідного рівня (CAP або CIPA), в подальшому зобов'язані постійно проходити підвищення кваліфікації у обсязі 120 годин протягом трьох років. Лише в такому випадку сертифікат залишається чинним.

Як зазначалося вище, програму CIPA почала впроваджувати в Україні ФПБАУ. Однак, внаслідок конфлікту, між керівництвом ФПБАУ та іноземним донором (USAID), який надавав технічну допомогу у просуванні даної програми в Україні та країнах СНД, фінансування по Україні було тимчасово призупинено [177, 178, 179].

Слід відмітити, що «демарш» іноземних донорів лише зміцнив дієздатність ФПБАУ. Її керівництво в складних умовах зуміло не тільки

ки втримати, а й примножити успіхи цієї організації як всередині країни, так і за кордоном.

Для відновлення та посилення розвитку програми СІРА в Україні Проектом реформування бухгалтерського обліку в Україні та USAID в 2004 р. була підтримана ініціатива щодо створення *Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА)*. Зараз ця організація досягла найбільших в Україні та країнах СНД успіхів щодо сертифікації своїх членів не тільки на рівні САР, а й на рівні СІРА. Вона об'єднує близько двох тисяч фахівців з бухгалтерського обліку, що мають сертифікат САР. З 2005 р. Асоціація є дійсним членом ЄРСБА, а у 2008 році стала асоційованим членом МФБ.

Асоціація сприяє впровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту, здійснює підготовку проектів законодавчих і нормативних актів, сприяє дотриманню членами Кодексу етики МФБ та проводить постійне підвищення професійної кваліфікації членів за всіма дисциплінами програми СІРА у своєму навчальному закладі – Центрі бухгалтерських ресурсів (ЦБР УАСБА) [347].

Слід відмітити, що обидві вказані вище українські професійні бухгалтерські організації створені відповідно до вимог, викладених у рекомендаціях МФБ для створення і розвитку професійних бухгалтерських організацій [570]. На сьогодні ці організації досягли певних успіхів щодо підтримки запровадження в Україні МСФЗ та сертифікації своїх членів за програмою СІРА. Відтак ці організації за Статутами та діяльністю визнані та сприймаються МФБ.

Проте визначена Статутними документами прозахідна орієнтація цих організацій входить у певні конфлікти з існуючим в Україні інституціональним середовищем розвитку професії. Крім того, ними взагалі не приділяється увага проблемам теорії та галузевої специфіки бухгалтерського обліку.

Разом з тим, об'єктивна необхідність врахування рівня інституціонального розвитку та особливостей функціонування бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки зумовлена такими факторами:

- 1) наявністю специфічної теоретичної платформи функціонування даного сектору економіки;
- 2) специфічними інституційними особливостями сільських територій;
- 3) особливостями теорії та практики бухгалтерського обліку.

Аграрний сектор економіки в Україні, та й в багатьох країнах світу, займає ключову роль в економіці, устрої територій країн, що виділяє цей сектор в економічній політиці держав, а, відповідно, і є

об'єктивною передумовою виокремлення аграрного сегменту в бухгалтерському професійному русі.

Теоретичною платформою розвитку бухгалтерського обліку та професійних бухгалтерських організацій в аграрному секторі економіки є Концепція сталого розвитку ООН та фізіократична доктрина побудови економіки, яка доводить створення абсолютної доданої вартості в землеробстві та визначає не лише економічну, а й соціальну, екологічну, природоохоронну місію даного сектору економіки. В умовах фінансово-економічних криз роль і місія цього сектору зростає, а, відповідно, виникає потреба професійного забезпечення цього на мові економічної інформації, тобто бухгалтерським обліком.

Територіальна розпорошеність аграрного виробництва формує специфічне інституційне забезпечення, що виражається в сільських територіях. Це робить сільських бухгалтерів відірваними від технологічних і інформаційних комунікацій, накладає певну специфіку на їх ментальність. Внаслідок цього має бути і відповідна специфіка діяльності таких галузевих професійних організацій, що впливає на організацію навчання бухгалтерів, інформаційного забезпечення членів і т.п.

Певна технологія виробництва, як зазначалося в попередніх дослідженнях, виділяє аграрний сегмент в теорії предмету, методів, методології, об'єктів бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки, формує специфічну бухгалтерську облікову систему, а, відтак, вимагає розробки від професійної організації галузевих стандартів з бухгалтерського обліку як на міжнародному, так і національному рівні, а звідси й розробки специфічних навчальних програм, вимог до кваліфікації та членства.

Все вищеперераховане об'єктивно визначає потребу створення окремої професійної бухгалтерської організації в аграрному секторі економіки.

В Україні першою організацією такого типу й стала Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ).

Створенню ФАБФ АПКУ передувала довготривала і продуктивна робота науково-методичної Ради з питань обліку, звітності та аудиту в АПВ, що діє при Міністерстві сільського господарства і продовольства України з 1992 року. В 2003 році члени цієї Ради – провідні науковці та практики підписали Меморандум про створення професійного об'єднання бухгалтерів і фінансистів (Додаток II). Сьогодні членами ФАБФ АПКУ є понад 1200 фахівців, сертифікованих за програмами CPA, CAPA, CAPS та APU.

Метою створення та діяльності Федерації є об'єднання зусиль членів Федерації для сприяння розвитку та підвищення статусу профе-

сій бухгалтера і фінансиста, сприяння розробці нових і вдосконаленню діючих механізмів організації та методології бухгалтерського обліку, контролю, аудиту та фінансів в агропромисловому виробництві.

Основні завдання Федерації:

- об'єднання зусиль фахівців, що займаються фінансами, обліком та аудитом у галузях агропромислового комплексу (АПК);
- сприяння методичному забезпеченню фінансів, обліку, звітності та аудиту в галузях АПК, участь членів Федерації у розробці нових і постійному вдосконаленні діючих положень системи бухгалтерського обліку, аудиту та фінансів;
- координація наукових досліджень членів Федерації з проблем фінансів, бухгалтерського обліку, звітності й аудиту, сприяння впровадженню їх результатів у практику;
- апробація до національної інституціональної специфіки МСФЗ, участь у розробці МСФЗ та на їх основі галузевих стандартів бухгалтерського обліку;
- сприяння організаційно-методичному забезпеченню підготовки і перепідготовки кадрів, створення системи професійного навчання;
- сприяння створенню в аграрних регіонах інформаційно-довідкової мережі з питань обліку, звітності, податків та права для членів Федерації;
- організація співпраці членів Федерації з вітчизняними, закордонними та міжнародними об'єднаннями бухгалтерів та аудиторів, міжнародними проектами.

Члени Федерації входять до складу Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України; беруть участь у роботі громадських рад Мінфіну і Мінагрополітики України; спільно з ДПАУ, Фондом держмайна України та Мінагрополітики України здійснюють розробку П(С)БО, методичних рекомендацій з питань забезпечення обліку, звітності та фінансів в аграрному секторі.

Отже, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України позиціонує себе в першу чергу як суб'єкт методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку та в цій справі особливу відповідальність відчуває за аграрний сегмент теорії бухгалтерського обліку і розробку МСФЗ та галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

До певної міри, про місію професійних об'єднань, навчальних програм, бухгалтерських стандартів, свідчать їх логотипи (табл.4.12). Найбільш змістовним серед міжнародних логотипів є Міжнародний

герб бухгалтерів. Його автором є відомий французький вчений Жан Батіст Дюмарше (1874 – 1946), автор «позитивної» теорії бухгалтерського обліку на відміну від юридичної доктрини обліку. Значення кожного елементу герба наведене в табл. 4.12. Однак слід зазначити, що слово «*conscience*» і з англійської, і з французької мов перекладається як совість, а довіра на французькій – «*confiance*». Враховуючи те, що Ж.Б. Дюмарше француз, слова на гербі доцільніше перекладати як «Наука – Совість – Незалежність».

Логотип Міжнародної федерації бухгалтерів містить аббревіатуру назви цієї організації на англійській мові та зображену горизонтальними лініями земну кулю, що, ймовірно, означає світову місію даної організації в розвитку професії бухгалтера.

Автором логотипа Євразійської Ради Сертифікованих Бухгалтерів і Аудиторів є Руф О.Л. – заступник голови ЄРСБА. Оскільки на час розробки логотипу ця організація мала назву Міжнародна Рада Сертифікованих Бухгалтерів і Аудиторів, то основою логотипа стала земна куля. Але у відповідь на зауваження з боку МФБ щодо неправомірності застосування означення міжнародна, назву Ради було змінено на Євразійська. Це і було відображено на логотипі у вигляді комбінованої аббревіатури на англійській та російській мовах.

Таблиця 4.12

Міжнародні логотипи, що використовуються в професійній бухгалтерській діяльності

Логотип	Зміст
Міжнародний герб бухгалтерів 	Міжнародний герб бухгалтерів складається з трьох фігур: сонця – бухгалтерський облік освітлює господарську діяльність; ваг – символізують баланс; кривої Бернуллі, яка символізує те, що облік, який виник одного разу, буде існувати вічно, та девізу: «Science – Conscience – Independence» – «Наука – довіра – незалежність»
Міжнародна федерація бухгалтерів 	IFAC – аббревіатура назви організації англійською мовою (International Federation of Accountants) Горизонтальні лінії зображають розгорнуту земну кулю, де поширюються єдині підходи до бухгалтерського обліку і професії

Продовження табл. 4.12

Євразійська Рада Сертифікованих Бухгалтерів і Аудиторів 	Земна куля символізує міжнародне значення даної організації. Літери – це абревіатура назви організації російською та англійською мовами
Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку  International Accounting Standards Committee Foundation®	Hexagon (в пер. з англ. – шестикутник) Device (в пер. з англ. – емблема, символ, геральдичний знак; композиція, рисунок; план, проект, схема; механізм, пристрій, апарат, машина; спосіб, метод, засіб, прийом (досягнення цілі)) для застосування МСФЗ
Програма сертифікації СІРА 	Надпис «СІРА» походить від назви сертифіката. Земна куля і орбіта символізують міжнародне визнання кваліфікації програми САР/СІРА

Найбільш «цікавим» є логотип Фонду Комітету міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО). Його значення нам не вдалося з'ясувати. Самим ФКМСБО він називається «Hexagon Device» (дослівно перекладається з англ. як «Шестикутний механізм») і застосовується для ідентифікації Комітету, його структур, а також продуктів, у тому числі МСФЗ та МСБО.

Окремий логотип має і програма сертифікації бухгалтерів СІРА. На графічному зображенні програми наведена назва сертифікату – «СІРА», а також зображено земну кулю і орбіту, що символізує міжнародний статус програми та її визнання кваліфікації СІРА у світі.

Вітчизняні професійні організації також мають свої графічні зображення (табл. 4.13.). Варто відмітити, логотипи цих організацій певною мірою повторюють міжнародну символіку.

Таблиця 4.13

Логотипи вітчизняних професійних організацій бухгалтерів

ФПБАУ 1996 	ФПБАУ – аббревіатура назви організації. Коло, пересічене горизонтальними лініями, – земна куля. Є стилізованим варіантом логотипу МФБ (IFAC) (див. табл. 4.12).
ФАБФ АПКУ 2003 	Логотип символізує місію ФАБФ АПКУ інтерпретувати на бухгалтерській мові значимість для людства аграрної економіки, котра єдина створює абсолютну додану вартість, відновлює та примножує енергетичні активи на Землі.
УАСБА 2004 	Шестикутник в центрі логотипу є стилізованим варіантом шестикутника Фонду Комітету міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (див. табл. 4.12). Трикутники доповнюють цей шестикутник до піраміди

Так, логотип ФПБАУ дуже схожий своїми горизонтальними лініями поверх земної кулі на лінії з логотипу МФБ. Такий логотип, очевидно, вказує на те, що ФПБАУ намагається виконувати місію цієї організації в Україні. Останнє характеризує ФПБАУ як цілеспрямовану організацію, адже логотип розроблено задовго до її вступу в МФБ.

Автором логотипа УАСБА є перший президент цієї асоціації – Линник Вадим Валентинович. Шестикутник у центрі логотипа УАСБА є стилізованим шестикутником ФКМСБО, що свідчить про прийнятий цією організацією напрям розвитку професії бухгалтера в Україні на основі впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Отже, проаналізовані логотипи міжнародних та вітчизняних бухгалтерських організацій, а також запроваджених ними стандартів та програм освіти як правило не несуть у собі ідеї розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку, а частіше символізують світову масштабність їх діяльності та механізми запровадження прийнятих цими організаціями статутних завдань.

Логотип ФАБФ АПКУ має в своїй основі теоретичне підґрунтя. Колос символізує предмет і об'єкти бухгалтерського обліку в «живому» типі економіки. Колос на фоні земної кулі символізує фізіократичну доктрину (в сьогоденній інтерпретації – Концепцію сталого розвитку) побудови бухгалтерського обліку. Головним завданням ФАБФ АПКУ є посилення бухгалтерської інтерпретації місії та значимості цього сектору економіки в сталому розвитку людства та примноження енергії на Землі.

Отже, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України взяла на себе виконання функцій щодо розробки і запровадження МСФЗ та галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Вона проводить координацію науково-методичної роботи, здійснення інформаційно-консультативного забезпечення підприємств АПК по регіонах, організацію видавничої діяльності, формування системи підвищення кваліфікації та сертифікації кадрів.

Федерація визнана міжнародною професійною спільнотою бухгалтерів. Із 2005 року ФАБФ АПКУ була асоційованим членом Євразійської Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів – офіційної регіональної групи МФБ. А в 2009 році була переведена до складу дійсних членів цієї міжнародної організації.

Федерація, як член ЄРСБА, також використовує для підвищення кваліфікації своїх членів Програму СІРА. Однак запроваджений механізм реалізації Програми СІРА в Україні не враховує пріоритетності професійних організацій в питанні професійного розвитку бухгалтерів (див. рис. 4.13). Для багатьох бухгалтерів професійна організація – це лише «контора» по видачі сертифікату. В зв'язку з цим Федерацією було запропоновано внести зміни до існуючого механізму реалізації Програми СІРА, які б посилили роль професійних організацій в Програмі (рис. 4.14).

Основною принциповою відмінністю даного механізму від існуючого на сьогоднішній день є те, що не засвідчивши свою належність до професійної організації, бухгалтери не можуть брати участь в іспитах на отримання сертифікату. Таким чином, у професійної організації стане більше можливостей для контролю за відповідністю бухгалтерів вимогам МФБ, оскільки останні на момент участі в програмі вже будуть асоційованими членами професійних організацій.

Незважаючи на явні організаційні та навчально-методичні переваги програми СІРА, вона все частіше стає об'єктом критики з боку бухгалтерської науково-професійної спільноти країн СНД. Серед причин цього: запізнення в її оновленні по змінах в МСФЗ; незіставність у вимогах до змісту по країнах СНД; відсутність фінансування на вдос-

коналення та популяризацію програми у зв'язку із закінченням проекту USAID; байдужість державних інституцій, регуляторних органів більшості країн СНД (в т.ч. і в Україні) до цього проекту; не враховує національних традицій бухгалтерського обліку; в ній відсутній курс з обліку за національними стандартами, що значно знижує практичну цінність програми.

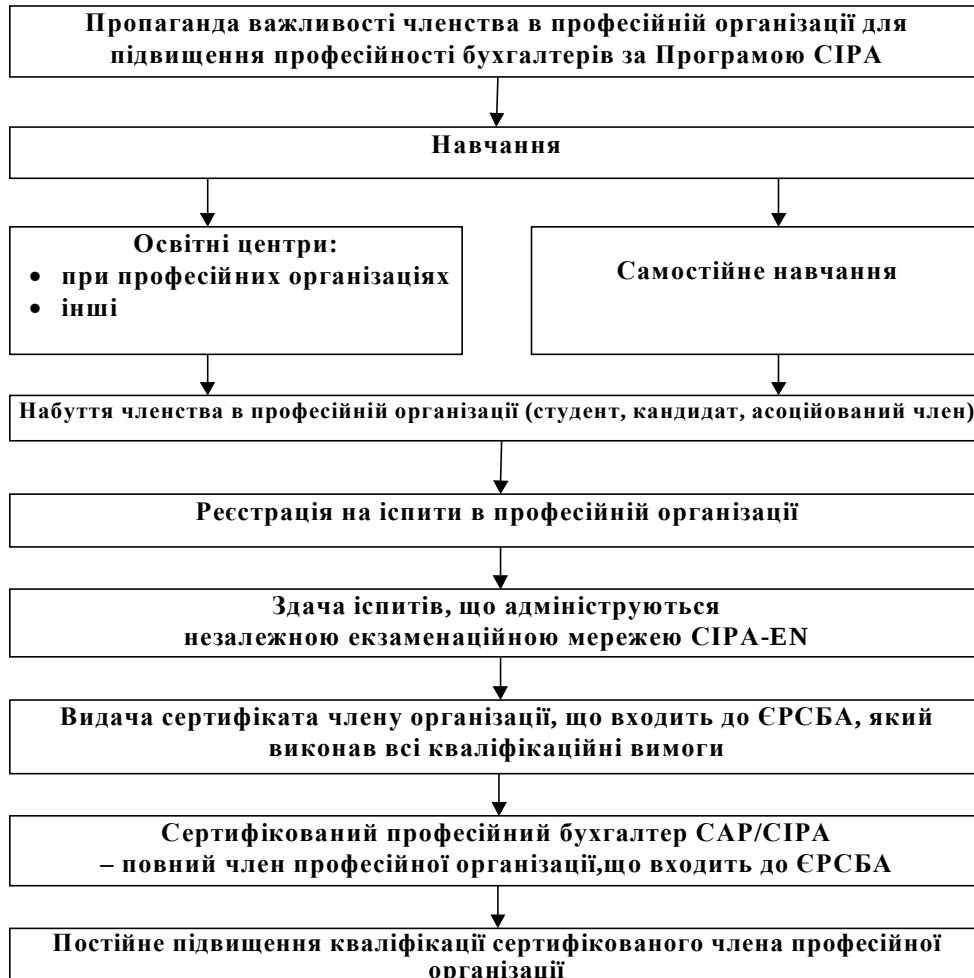


Рис. 4.14. Удосконалений ФАБФ АПКУ механізм формування професії бухгалтера за Програмою СІРА

Інший недолік – це вартість програми для бухгалтерів. Для того, щоб зараз здобути сертифікат СІРА, необхідно витратити близько 20 тис. грн., що включає також плату за участь у іспитах.

Результатом багаторічної роботи ФАБФ АПКУ та її співпраці із Міністерством аграрної політики України, вищими навчальними закладами, які готують майбутніх бухгалтерів, науковими установами, стала участь у підготовці та реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Серед завдань, визначених Концепцією для розвитку бухгалтерського обліку, важливими є завдання з формування професії бухгалтера та підвищення професійного рівня бухгалтерів. Виконання завдань з формування професії полягає у сприянні до самореалізації бухгалтерів та їх націленості на підвищення статусу професії, бухгалтерських служб усіх рівнів управління. Концепцією пропонується комплекс заходів з розвитку професії та підвищення рівня кваліфікації бухгалтерів підприємств і організацій агропромислового виробництва, налагодження співпраці Міністерства аграрної політики України з Федерацією, а через неї з Міжнародною Федерацією Бухгалтерів, започаткування сертифікації бухгалтерів на міжнародних принципах (рис. 4.15).

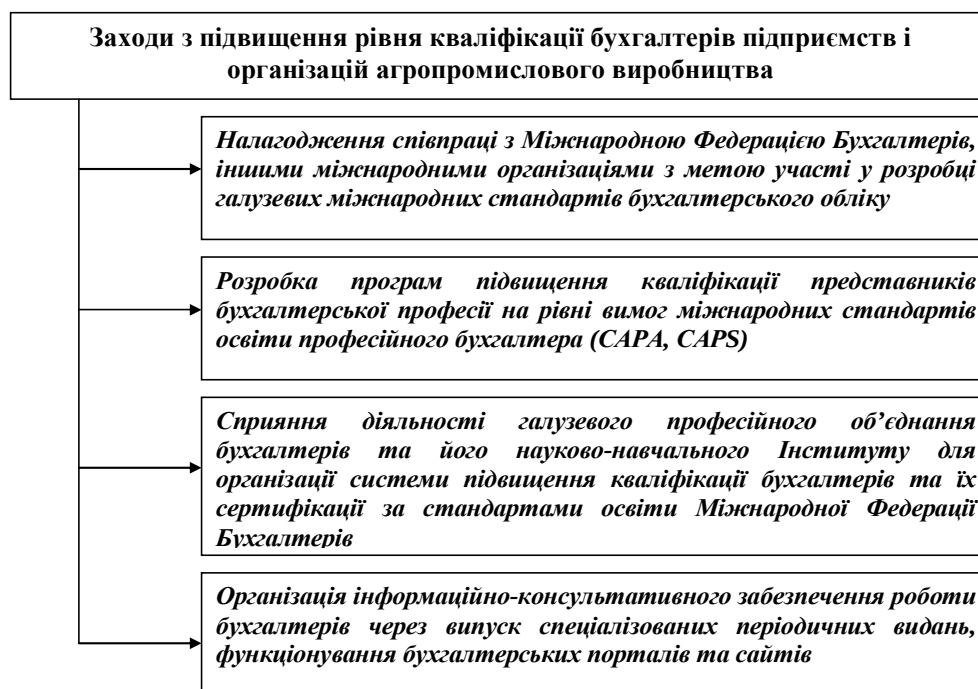


Рис. 4.15. Заходи з підвищення рівня кваліфікації бухгалтерів підприємств і організацій агропромислового виробництва

Для вирішення поставлених завдань ФАБФ АПКУ має інтелектуальний та технічний потенціал. Із 2004 року Федерацією аудиторів,

бухгалтерів і фінансистів АПК України, провідними національними аграрними університетами, Київським національним економічним університетом ім. Вадима Гетьмана та Національним університетом харчових технологій розпочато випуск фахового науково-виробничого журналу «Облік і фінанси АПК». За допомогою журналу реалізується ідея розвитку професії через інформаційне забезпечення бухгалтерів. В ньому публікуються рекомендації і роз'яснення по застосуванню міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку. На сьогодні надруковано близько 50 номерів журналу, в кожному опубліковані методичні рекомендації з найактуальніших питань бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансового забезпечення діяльності підприємств, які затверджені Міністерством фінансів України, Міністерством аграрної політики України та Методичною радою з питань бухгалтерського обліку Міністерства аграрної політики України.

В журналі також 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. 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 того, 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 Федерації.

У справі інформаційного забезпечення розвитку професії окрім журналу «Облік і фінанси АПК» видавництвом Федерації видано понад 10 навчальних та практичних посібників, які розкривають найважливіші аспекти бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування в аграрному секторі економіки, у тому числі особливості обліку в бюджетних організаціях аграрного сектору. Ці посібники широко використовуються під час навчання та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерсько-економічних служб підприємств АПК.

Іншою важливою складовою розвитку професії є семінари-навчання. Фахівці Федерації щорічно проводять більше 30 семінарів-навчань у 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. Під час проведення таких семінарів практикуючі бухгалтери мають змогу отримати відповіді на проблемні питання, які виникають в ході їх професійної діяльності.

З метою забезпечення більшої оперативності інформаційного забезпечення практикуючих бухгалтерів Федерацією створений бухгалтерський портал (www.faaf.org.ua). За допомогою Консультаційного центру та Форуму, які діють на порталі, бухгалтери мають змогу набагато швидше отримати відповіді на проблемні питання практики. Крім того, на порталі розміщено найбільш актуальні нормативні документи та консультації з питань бухгалтерського обліку і оподаткування, а також бланки документів для друку.

Іншою важливою складовою розвитку професії є навчання та сертифікація бухгалтерів. У розвинутих країнах професія бухгалтер є одна із найпрестижніших професій. Останньому значною мірою сприяє десятиліттями відпрацьована система підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів під громадським і професійним контролем. Головне, що така система не тільки забезпечує високопрофесійну підготовку бухгалтера, а й дозволяє йому бути визнаним спеціалістом на ринку та мати не абиякий соціально-економічний захист.

Ця проблема для України також не нова. Ще в 2004 році професійні організації України направили лист Міністерству фінансів України із зазначенням потреби в розробці національної системи підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів вітчизняних підприємств. Передбачалося, що така сертифікація здійснюватиметься громадськими професійними об'єднаннями із залученням вищих навчальних закладів та за координації з боку Міністерства фінансів України.

На відміну від даного підходу, науковою спільнотою відстоювалася позиція про необхідність підвищення кваліфікації виключно на базі вищих навчальних закладів. Зокрема, у листі Президенту України, направленому за результатами Всеукраїнської наукової конференції, що відбулася у м. Житомирі у 2003 році йшлося про необхідність надання права на підготовку, перепідготовку та сертифікацію бухгалтерів і аудиторів вищим навчальним закладам та за участі професійних громадських організацій.

Таке протиріччя поглядів на вирішення проблеми професійного розвитку бухгалтерів призвело до того, що до цього часу немає єдиної національної системи підвищення кваліфікації бухгалтерів. Існують лише Рекомендації щодо програми підвищення кваліфікації бухгалтерів, які Міністерство фінансів України видало листом від 27.01.2006 р. № 31-34000-16-5/1441 [210]. Однак вказані рекомендації не мають офіційного статусу, а відтак не є обов'язковими для застосування під час навчання бухгалтерів ні в навчальних закладах за програмами підвищення їх кваліфікації, ні професійними громадськими організаціями.

Внаслідок вказаного вище, значна кількість освітніх продуктів для бухгалтерів в Україні почали впроваджуватися іноземними пред-

ставниками, які просували на український ринок власні сертифікаційні та дипломні програми, стратегічно передбачаючи, що саме вони стануть основою системи післядипломного підвищення кваліфікації бухгалтерів в Україні. Такі освітні програми не враховують особливостей вітчизняного правового поля, професійний досвід фахівців у сфері обліку та контролю в Україні. Зміст таких навчальних програм за дисциплінами не завжди відповідає змісту навчальної літератури і атестаційних завдань, а інтереси іноземних ініціаторів, що пропагують свої освітні продукти, мають виключно тимчасовий комерційний характер.

На сьогоднішній день вітчизняні професійні організації не можуть знайти спільної мови в плані професійного розвитку бухгалтерів, і більше конкурують одна з одною, показуючи свої тимчасові переваги в певних питаннях, ніж намагаються співпрацювати, примножувати позитивний досвід і впроваджувати високоякісні освітні продукти.

Така ситуація не вигідна ні для держави, ні для професійних організацій, ні, власне, для самих бухгалтерів.

Тому нами в рамках ФАБФ АПКУ була розроблена Концепція національної системи підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів в Україні (Додаток Р). Необхідність національної системи підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів зумовлена обраним Україною шляхом на Європейську та світову інтеграцію, а також роллю та відповідальністю незалежних професійних громадських організацій за якість послуг у сфері бухгалтерського обліку й аудиту.

Дана Концепція окреслює основні положення, відповідно до яких має вибудовуватися і функціонувати національна система підвищення кваліфікації бухгалтерів. В ній вводиться поняття «професійного бухгалтера», як професіонала з вищою освітою, досвідом роботи, належністю до однієї з професійних бухгалтерських організацій, оскільки саме останні відповідають за рівень кваліфікації своїх членів, а також за якість їхніх послуг.

В Концепції запропоновано для ефективного функціонування національної системи підвищення кваліфікації створити дорадчий орган при Міністерстві фінансів України – Секцію професійних громадських організацій, до складу якого увійдуть представники професійних організацій бухгалтерів за відповідними критеріями. Цей орган якраз і призначений для відпрацювання разом з Міністерством фінансів України та галузевими міністерствами єдиної політики в плані загальнонаціональної системи сертифікації та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Національна система сертифікації та підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів повинна вирішити наступні завдання:

- забезпечити підготовку достатньої кількості професійних бухгалтерів і аудиторів, які володіють необхідним рівнем знань та навиків у сфері бухгалтерського обліку і аудиту відповідно до вимог Міжнародної федерації бухгалтерів;
- сприяти формуванню нового підходу в застосуванні стандартів та інших нормативно-правових актів у сфері обліку та звітності, що складена за МСФЗ;
- формувати глибоке розуміння та забезпечити постійне дотримання бухгалтерами й аудиторами норм професійної етики, викладеними в Кодексі професійної етики МФБ.

У розвиток даної Концепції Федерацією у 2008 році створений вищий навчальний заклад «Інститут обліку і фінансів», який в 2009 році пройшов акредитацію в Міністерстві освіти і науки України.

Основні напрями діяльності Інституту:

- підвищення кваліфікації та міжнародна сертифікація, тестування (приймання екзаменів), видача свідоцтв (сертифікатів) міжнародного зразка по закінченню навчання;
- видання навчально-методичної літератури та практичних посібників;
- розробка та впровадження національних положень (стандартів), інструкцій, методик і рекомендацій з обліку, звітності, фінансів, аудиту, контролю якості;
- надання широкого спектра інформаційно-консультаційних послуг через департаменти та юридичні підрозділи з відповідними ліцензіями.

Крім того, Інститут проводить наукові дослідження з проблем бухгалтерського обліку, оподаткування, правового забезпечення діяльності підприємств, а також з питань розвитку професійної бухгалтерської освіти в Україні.

Із метою обґрунтування потреби у запровадженні системи підвищення кваліфікації бухгалтерів аграрного сектору економіки було проведено дослідження стану професійної відповідності бухгалтерських кадрів сільськогосподарських підприємств міжнародним стандартам освіти. Результати дослідження свідчать про неготовність бухгалтерів аграрних підприємств до переходу на міжнародні стандарти обліку в сільському господарстві.

Із 2006 року Федерацією спільно з Мінагрополітики України почала запроваджуватися Комплексна програма підвищення кваліфікації бухгалтерів агропромислового виробництва, яка в подальшому трансформувалась в Програму сертифікації та підвищення кваліфікації «Сертифікований професійний бухгалтер АПВ» (САРА).

Програма сертифікації та підвищення кваліфікації «Сертифікований професійний бухгалтер АПВ» є першою загальнонаціональною галузевою програмою підготовки бухгалтерів підприємств та організацій агропромислового виробництва, яка визнана на державному рівні. Програма САРА ухвалена Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Мінагрополітики України і погоджена з Міністерством освіти і науки України та Інститутом інноваційних технологій і змісту освіти.

Запроваджений ФАБФ АПКУ механізм реалізації Програми САРА відповідає міжнародним вимогам та схожий на той, що застосовується в реалізації програми СІРА (рис. 4.16).

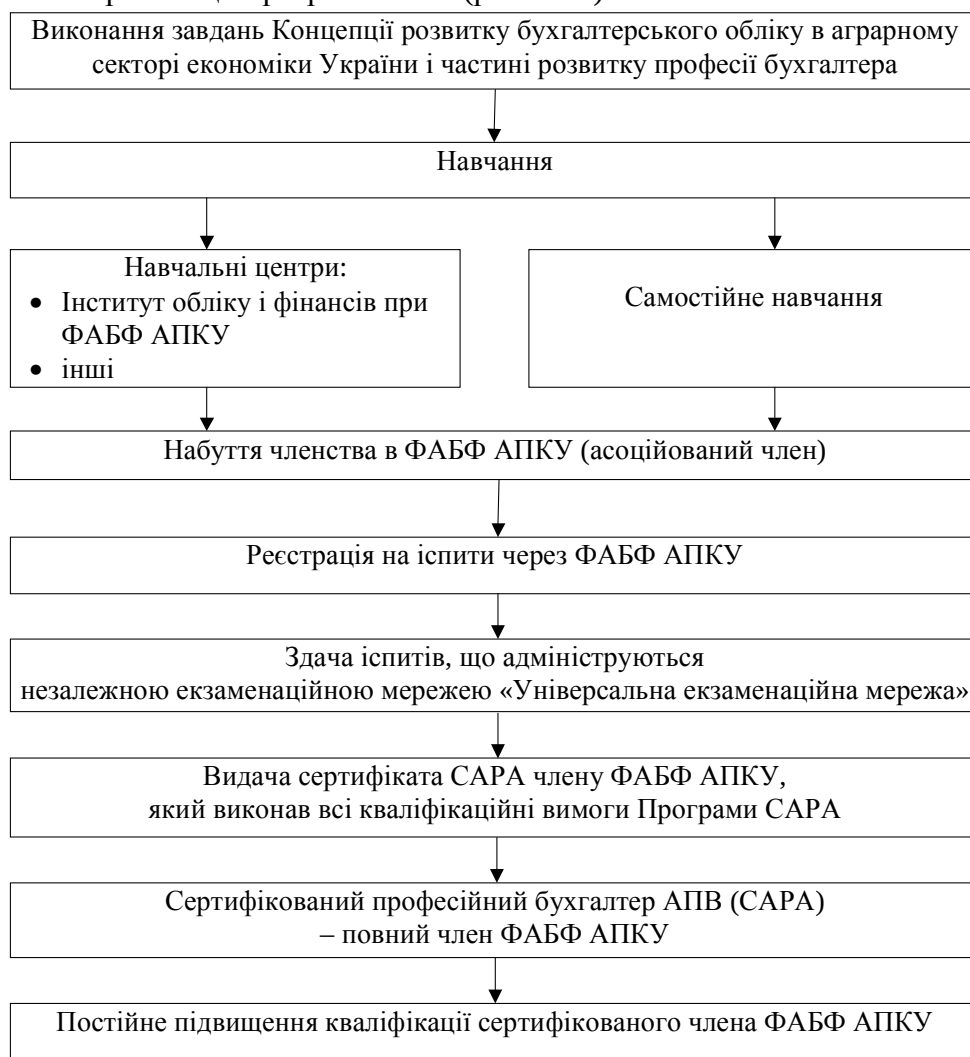


Рис. 4.16. Запроваджений в аграрному секторі економіки України механізм формування професії бухгалтера підприємств АПВ

Програма САРА – перший і єдиний в Україні освітній продукт, що має як професійне, так і поглиблене галузеве спрямування. Її поява та запровадження пов’язані з уведенням у дію в Україні обліку сільськогосподарської діяльності за міжнародними стандартами.

Програма включає шість спеціалізованих курсів:

- звітність підприємств,
- облік сільськогосподарської діяльності,
- організація обліку відносин власності,
- облік державної підтримки агропромислового виробництва,
- облікова політика підприємств АПВ,
- оподаткування підприємств АПВ (спеціальні режими).

Після опанування кожного курсу, учасники проходять тестування, результати яких дійсні протягом двох років. За успішного проходження всіх курсів учасники програми САРА отримують сертифікат про присвоєння кваліфікації – сертифікований професійний бухгалтер АПВ (Certified Agricultural Professional Accountant).

Програма САРА орієнтована саме на сегмент бухгалтерів аграрного сектору економіки України. Вона враховує специфічні особливості обліку сільського господарства, що не враховуються в інших діючих програмах, а саме:

- врахування в навчальному курсі особливостей ведення обліку сільськогосподарської діяльності за міжнародними стандартами (оцінка біологічних активів за справедливою вартістю, визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності);
- визначення порядку відображення в обліку біологічної складової, відповідно до якої саме рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку. Це зумовлено насамперед використанням землі як специфічного, не відтворюваного, обмеженого в просторі засобу виробництва і предмету праці. Діючі освітні продукти не відображають даної специфіки.
- розкриття в навчальних курсах особливостей врахування в обліку соціальної складової, що передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не на отримання максимального прибутку, а на провадження соціально орієнтованого підприємництва, в основу якого покладено задоволення життєвих потреб суспільства. Це вимагає від бухгалтерів знань та умінь адекватно відображати дані особливості як у внутрішньогосподарській звітності, так і в адміністративних спостереженнях на регіональному та державному рівнях.

Одним з специфічних завдань, що вирішується представленим освітнім продуктом є надання аграрним бухгалтерам знань щодо реалізації інформаційної складової в забезпеченні продовольчої безпеки України в умовах вступу України до Світової організації торгівлі. Вирішення проблем продовольчої безпеки країни вимагає здійснення активної інформаційної політики, спрямованої як на стабільне і якісне продовольче забезпечення громадян, так і утвердження України як держави з високим аграрним експортним потенціалом. Дана програма містить рекомендації щодо цих завдань.

Крім того, Інститутом обліку і фінансів запроваджене навчання бухгалтерів бюджетних установ за Програмою CAPS (Сертифікований бухгалтер у бюджетній сфері). Потреба його запровадження пов'язана з перспективою уведення в дію в Україні міжнародних стандартів обліку в державному секторі.

Програмою CAPS передбачено п'ять специфічних навчальних дисциплін, які розкривають головні практичні аспекти обліку в бюджетних установах, що є відмінними від загальноприйнятої практики обліку.

Таким чином, в аграрному сегменті розвитку професії бухгалтера формується інститут – Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, – який спільно з Міністерством аграрної політики здатний вирішувати проблеми всебічного розвитку професії бухгалтера.

Виконання завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України з формування професії передбачає посилення самореалізації бухгалтерів та їх націленості на підвищення статусу професії і бухгалтерських служб всіх рівнів управління. Для реалізації цих завдань передбачається здійснення наступних заходів:

- **сприяння діяльності суспільного інституту (інституції) професійних бухгалтерів та надання йому на рівні галузі та держави статусу дорадницької професійної ланки економічного життя громадянського суспільства, залучення його до державного регулювання бухгалтерського обліку і тих видів звітності, що використовують грошовий вимірник;**

- **розробка програм підвищення кваліфікації представників бухгалтерської професії на рівні вимог міжнародних стандартів освіти професійного бухгалтера;**

- **сприяння становленню при галузевому професійному об'єднанні бухгалтерів системи підвищення кваліфікації бухгалтерів та їх сертифікації за вимогами стандартів освіти Міжнародної Федерації Бухгалтерів;**

- налагодження співпраці з Міжнародною Федерацією Бухгалтерів, іншими міжнародними організаціями задля участі Міністерства та галузевого професійного об'єднання бухгалтерів в розробці МСФЗ та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в сільськогосподарському виробництві;
- організація інформаційно-консультативного забезпечення роботи бухгалтерів на підприємствах аграрного сектору через випуск спеціалізованих періодичних видань, забезпечення функціонування бухгалтерських порталів на сайті Міністерства аграрної політики України та професійного об'єднання бухгалтерів;
- розширення повноважень дорадчих служб в інформаційно-консультативному забезпеченні роботи бухгалтерських служб аграрних підприємств. Забезпечення фінансування регіональних семінарів-навчань бухгалтерів аграрних підприємств;
- розробка та запровадження заходів задля посилення статусу бухгалтерів на підприємствах агропромислового виробництва, підняття іміджу бухгалтерів, сертифікованих за програмами, що відповідають міжнародним стандартам.

4.5. Очікувані результати реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

Поряд з важливістю науково-організаційного означення шляхів розвитку всіх складових інституціонального забезпечення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України не менш важливим є опрацювання підходів з реалізації положень Концепції на практиці та контроль її виконання з боку зацікавлених сторін – державного, галузевого управління, професійної спільноти та науки. Важливість останнього обґрунтовується необхідністю досягнення економічного ефекту від означених Концепцією заходів

У зв'язку з цим, у дослідженнях цього підрозділу ставимо за мету:

визначення підходів до організації контролю стану виконання запланованих в Концепції заходів;

означення головних очікуваних результатів від їх реалізації;

проведення розрахунку умовного економічного ефекту від запровадження Концепції.

З моменту затвердження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України виконання запланованих в

ній заходів взято під контроль *галузевого управління* – в особі Колегії Міністерства аграрної політики України, *науки* – в особі Президії Української академії аграрних наук, та *професійної громадськості* – Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (табл. 4.14).

Таблиця 4.14

Контроль виконання положень Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України державними та громадськими інститутами (станом на 01.08.2009 р.)

Владні та громадські органи контролюю	Прийняті рішення
1	2
Українська академія аграрних наук	Постанова Бюро Відділення аграрної економіки і земельних відносин УААН (протоколом № 2 від 29 лютого 2008 року).
	Постанова Бюро Президії УААН «Наукове забезпечення обліку в системі управління агропромисловим комплексом» (протокол № 3 від 13 березня 2008 року)
	Постанова Бюро Відділення аграрної економіки і земельних відносин УААН «Щодо виконання Постанови Президії УААН з прийняття Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та науково-методичного забезпечення шляхів її реалізації» (протоколом № 4 від 03 червня 2009 року).
Міністерство аграрної політики України	Рішення Методичної ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва при Мінагрополітики України «Про створення робочої групи по розробці Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України» (протокол № 1 від 10 січня 2008 року)
	Рішення Методичної ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва при Мінагрополітики України «Про етапи розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України» (протокол № 2 від 30 травня 2008 року)
	Рішення Методичної ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва при Мінагрополітики України «Про винесення проекту Концепції розвитку системи бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки на розгляд Колегії Міністерства аграрної політики України» (протокол № 3 від 16 липня 2008 року)

Продовження табл. 4.14

	Рішення Методичної ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва при Мінагрополітики України «Про необхідність затвердження Концепції розвитку системи бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки на рівні Уряду» (протокол № 4 від 20 листопада 2008 року)
	Рішення Колегії Міністерства аграрної політики України «Про схвалення Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України» (протокол № 1 від 3 лютого 2009 року).
	Рішення Методичної ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва при Мінагрополітики України «Про реалізацію заходів по впровадженню Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки» (протокол № 3 від 16 липня 2009 року)
Міністерство освіти і науки України (МОН України)	Наказ Міністерства освіти і науки України «Про затвердження статуту Інституту обліку і фінансів» від 31 грудня 2008 року № 1246
	Рішення Міністерства освіти і науки України «Про погодження навчально-методичного комплексу підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів підприємств агропромислового виробництва» від 30 липня 2008 р.
	Рішення Міністерства освіти і науки України «Про погодження навчально-методичного комплексу підвищення кваліфікації бухгалтерів бюджетних установ» від 21 жовтня 2008 р.
Державна акредитаційна комісія МОН України	Рішення державної акредитаційної комісії України від 04 червня 2009 р. №78 «Про надання Інституту обліку і фінансів ліцензії на провадження освітньої діяльності з підвищення кваліфікації фахівців» в плані реалізації професійних завдань Концепції
Федерація аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України	Рішення VII З'їзду Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України «Про схвалення проекту Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України» (протокол №7 від 18 вересня 2008 року)
	Резолюція Круглого столу «Фінансове забезпечення аграрного сектору України в умовах СОТ» від 19 вересня 2008 року «Про необхідність прийняття Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України»

Продовження табл. 4.14

	Резолюція Круглого столу «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України» Національного університету біоресурсів та природокористування України від 15 травня 2009 року
Євразійська Рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (регіональна група МФБ)	Рішення про дійсне членство Федерації аудиторів бухгалтерів і фінансистів АПК України в Євразійській Раді сертифікованих бухгалтерів і аудиторів Визнання програм сертифікації CAPA, CAPS – спеціалізованими галузевими програмами підвищення кваліфікації бухгалтерів агропромислового виробництва
Науково-громадський контроль	Резолюція IV Міжнародної науково-практичної конференції «Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації» від 18 вересня 2008 року (м.Київ)
	Резолюція III Міжнародної науково-практичної конференції «Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку» від 11 жовтня 2008 р.(м. Київ)
	Резолюція Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи та пріоритети розвитку економіки України та її регіонів» від 11 жовтня 2008 року (м. Луцьк)
	Резолюція Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, аудиту фінансів і менеджменту в агропромисловому виробництві України» 21 листопада 2008 р.(м. Харків)

Постановка питання щодо необхідності прийняття та реалізації Концепції вперше піднято **Президією Української академії аграрних наук** у 2007 році.

В лютому 2008 року на Бюро відділення аграрної економіки та земельних відносин УААН розглянуто та схвалено розробки відділу методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН щодо наукового забезпечення обліку в системі управління агропромисловим комплексом. Зокрема, розглядалися основні положення проекту Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Відмічалось, що в умовах глобалізації бухгалтерський облік визнається універсальною мовою бізнесу – основним джерелом отримання економічної інформації. Фактично облік є основою “піраміди” економічної системи.

Проблемою визнано те, що в процесі національних реформ галузеве міністерство, як центральний інститут державного управління, втратило можливість напряду формувати запити до побудови системи звітних даних, які б забезпечували ефективне управління та дієву аграрну політику.

Іншою проблемою на Бюро відділення УААН визначено те, що аграрна господарська діяльність базується більше на теорії фізичної економії, використанні фізичного капіталу (землі, біологічних активів), що має бути враховано як на теоретико-методологічному, так і на методико-практичному рівнях регулювання бухгалтерського обліку.

Як зазначено на Бюро, існують і інші причини того, що бухгалтерський облік в Україні поки що не зайняв відповідного йому місця в економічній системі. Серед них виділено:

1. *Неприділення належної державної уваги реформуванню бухгалтерського обліку в умовах здійснення інших кардинальних реформ.*
2. *Здійснене за кошти іноземних грантів, поспішне та неналежно адаптоване запровадження в якості національних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.*
3. *Нав'язування державою пріоритетності податкового обліку та статистичних спостережень над системним бухгалтерським обліком.*
4. *Невиправдане зменшення в системі Мінагрополітики чисельності управлінь бухгалтерського обліку, переорієнтація їх роботи на виконання інших функцій.*

Відділенням УААН відмічено, що 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. Першочерговим результатом досліджень, як визначено на Бюро відділення УААН, має стати підготовка Концепції розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі та науково-методологічне забезпечення шляхів її реалізації.

За результатами розгляду проекту Концепції Постановою Бюро Президії Української академії аграрних наук (протокол № 3 від 13 березня 2008 року) визначено завдання підготувати та подати Президії УААН Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі, з метою винесення на розгляд Колегії Міністерства

аграрної політики України. На виконання положень Концепції на ННЦ “Інститут аграрної економіки” покладено обов’язок підготовки та подання Президії УААН для винесення на розгляд Уряду 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 управління 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.

Важливим рішенням Бюро Президії УААН стало завдання щодо організації обговорення серед науково-професійної спільноти основних положень Концепції. З цією метою на початку 2008 року підготовлено наукову доповідь «Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика» (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.) [103].

Останнє дало можливість обговорити та апробувати основні положення проекту Концепції на загальнодержавному рівні. Концепція схвалена на IV Міжнародній науково-практичній конференції «Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації» (м. Київ, 18 вересня 2008 року), III Міжнародній науково-практичній конференції “Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку» (Київ, 10-

11 жовтня 2008 р.), Міжнародній науково-практичній конференції “Перспективи та пріоритети розвитку економіки України та її регіонів” (Луцьк, 10-11 жовтня 2008 року), VII Міжнародній науковій конференції “Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку” (Житомир, 3-4 листопада 2008 р.), Міжнародній науково-практичній конференції “Актуальні проблеми розвитку обліку, аудиту фінансів і менеджменту в агропромисловому виробництві України (Харків, 20-21 листопада 2008 р.).

На розсуд професійної громадськості Концепція представлена на VII З’їзді Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. Рішенням VII З’їзду ФАБФ АПКУ (протокол №7 від 18 вересня 2008 року) проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України схвалений та прийнятий за основу. Головні положення Концепції обговорені та прийняті резолюцією Круглого столу «Фінансове забезпечення аграрного сектору України в умовах СОТ, організованого ФАБФ АПКУ (м. Київ, 19 вересня 2008 року).

Проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України для широкого професійного обговорення було опубліковано в № 3/2008 науково-виробничого журналу «Облік і фінанси АПК» [398].

В цей же час, активну участь у підготовці Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та контролі виконання запланованих заходів приймає **Міністерство аграрної політики України**. Робота по розробці та в подальшому по реалізації завдань Концепції розпочата Міністерством на початку 2008 року із затвердження відповідної робочої групи (протокол засідання Методичної ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва при Мінагрополітики України № 1 від 10 січня 2008 року). Загалом протягом 2008 року відбулося чотири засідання Методичної ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва при Мінагрополітики України, присвячених розгляду Концепції (див. табл. 4.14), в тому числі на засіданнях Методичної ради в м. Суми (СНАУ, 30-31 травня 2008 року) та в м. Мелітополь (ДТАТУ, 12-14 червня 2008 року).

Вдосконалення основних положень Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України стало результатом спільних досліджень та зусиль висококваліфікованих фахівців Міністерства аграрної політики України, провідних вчених та практиків: першого заступника Міністра аграрної політики України Ю.Я. Лузана, начальника управління бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи Міністерства аграрної політики України В.М. Гаврилю-

ка, директора департаменту статистики сільського господарства та навколишнього середовища Держкомстату України О.М. Прокопенка, директора ННЦ «Інститут аграрної економіки», академіка УААН, д.е.н., професора П.Т. Саблука, заступника директора ННЦ «Інститут аграрної економіки», академіка УААН, д.е.н., професора М.Я. Дем'яненка, члена-кореспондента УААН, д.е.н., професора С.М. Кваши, професора, д.е.н. Г.Г. Кірейцева, завідувача кафедри статистики та економічного аналізу НАУ, д.е.н., професора В.К. Савчука, завідувача кафедри обліку і аудиту ЛНТУ, к.е.н., доцента І.Б. Садовської. Великий вклад у розробку Концепції зроблено науковцями відділу методології обліку і аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» Ю.С. Рудченко, Н.Л. Жук, Б.В. Мельничуком, та В.М. Метелицею, членами Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

Для широкого професійного обговорення проекту Концепції підготовлено наукову доповідь «Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины» (розглянута та схвалена вченою радою ННЦ «Інститут аграрної економіки», протокол № 5 від 06 квітня 2008 року) [109], яка визначає напрями удосконалення системи галузевого обліку відповідно до розробленої Концепції та окреслює основні нормативні, методологічні, методичні та професійні шляхи (заходи) по її реалізації.

Дана наукова доповідь обговорена на десятках семінарів по системі Міністерства аграрної політики України. Зокрема, з бухгалтерами сільськогосподарських підприємств Київської, Луганської, Дніпропетровської, Одеської, Волинської та ряді інших областей, з бухгалтерами республіканських професійних виробничих об'єднань АПК. За результатами цих обговорень проводились атестування бухгалтерів, підсумовувались їх пропозиції.

На початку 2009 року Концепція розглянута та схвалена на Колегії Міністерства аграрної політики України (протокол № 1 від 3 лютого 2009 року). Колегією відзначено, що реалізація Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є одним з ключових напрямів досліджень в умовах глобалізації економіки. Актуальність цих досліджень обґрунтовано місцем і роллю обліку, як пріоритетної функції управління, зростанням цінності бухгалтерської інформації в забезпеченні як конкурентоспроможності підприємств, так і національної безпеки.

Рішенням Колегії схвалено запропонований проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України з врахуванням зауважень та пропозицій, а також доручено відповіда-

льним органам (Департаментам, управлінням Мінагрополітики та ФАБФ АПКУ):

організувати роботу з доопрацювання Концепції та подати її на розгляд Кабінету Міністрів України;

передбачити у 2010-2012 рр. кошти державного бюджету на реалізацію завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України;

узгодити з Держкомстатом України порядок реалізації заходів Концепції щодо запровадження відомчої аграрної статистики;

при підготовці нових кадрів бухгалтерів врахувати приведення навчальних програм спеціалістів з бухгалтерського обліку та аудиту навчальних закладів Мінагрополітики відповідно до завдань Концепції;

організувати систему підвищення кваліфікації бухгалтерів щодо відповідних завдань Концепції та розробити і затвердити програми підвищення кваліфікації бухгалтерів і процедури їх сертифікації за вимогами стандартів професійної освіти Міжнародної Федерації Бухгалтерів;

підготувати пропозиції щодо проведення міжнародних заходів з реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України;

посилити роботу стосовно інформаційно-методичного забезпечення бухгалтерських служб підприємств та організацій галузі;

розширити інформацію бухгалтерських порталів на сайтах Мінагрополітики та Інституту обліку і фінансів, Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

Необхідність реалізації професійних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України прийнята також **Міністерством освіти і науки України**, яким визнана потреба формування галузевого, освітньо-професійного інституту, діяльність якого буде спрямована на удосконалення професійних знань бухгалтерів аграрного сектору економіки України. Наказом Міністерства освіти і науки України від 31 грудня 2008 року № 1246 галузевий Інституту обліку і фінансів при ФАБФ АПКУ визнаний державним вищим навчальним закладом, а його освітні програми затверджені Інститутом інноваційних технологій і змісту освіти та Департаментом вищої освіти Міністерства освіти у науки.

Рішенням **Державної акредитаційної комісії України** від 04 червня 2009 р. № 78 Інституту обліку і фінансів ФАБФ АПКУ надано ліцензію на провадження освітньої діяльності з підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів.

Ступінь реалізації поставлених в Концепції завдань взято на контроль Українською академією аграрних наук. У 2009 році прийнята Постанова Бюро Відділення аграрної економіки і земельних відносин Української академії аграрних наук «Щодо виконання Постанови Президії УААН з прийняття Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та науково-методичного забезпечення шляхів її реалізації» (протокол № 4 від 03.06.2009 р.)

Українською академією аграрних наук окреслено заходи, реалізовані на виконання Концепції. Найбільш вагомими результатами, що вже впроваджені, в Постанові відмічено:

1. Налагодження співпраці ННЦ «Інститут аграрної економіки» та Федерації аудиторів бухгалтерів і фінансистів АПК України з Міжнародною Федерацією бухгалтерів та її регіональними організаціями на предмет запровадження в аграрній галузі міжнародних підходів до організації бухгалтерського обліку та розвитку професії бухгалтера.

2. На початку 2009 року ФАБФ АПКУ успішно пройшла перевірку на відповідність вимогам МФБ.

3. Забезпечення постійного наукового супроводу інформаційно-консультативного забезпечення підприємств АПК через випуск науково-виробничого журналу «Облік і фінанси АПК». Випущено біля 50 номерів цього журналу, в якому розміщено близько 30 методичних рекомендацій з питань облікового забезпечення діяльності підприємств агропромислового комплексу. Здійснюється підтримка бухгалтерських порталів на інтернет-ресурсах Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ та ННЦ «Інститут аграрної економіки».

4. Розроблення спеціалізованих програм сертифікації бухгалтерів галузі, які відповідають міжнародним вимогам до професійної освіти та затвердження Міністерством освіти й науки України й Міністерством аграрної політики України. При ФАБФ АПКУ створено вищий навчальний заклад Інститут обліку і фінансів, котрий в 2009 році пройшов державну акредитацію для отримання ліцензії на надання освітніх послуг за вказаними програмами. На сьогоднішній день здійснюється апробація цих навчальних програм в Київській, Луганській, Кіровоградській, Житомирській та Чернігівській областях.

Вагомим кроком в напрямку міжнародного визнання важливості прийнятою Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є прийняття ФАБФ АПКУ в дійсні члени Євразійської Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, що є офіційною регіональною групою МФБ. На сьогодні, членами ЄРСБА є 32

організації з 11 країн колишнього Радянського Союзу, з яких 6 є дійсними членами МФБ і ще три – асоційованими.

Безумовно запровадження заходів Концепції вимагатиме певних фінансових витрат для науково-організаційного забезпечення реалізації її завдань, обробки додаткової звітності, матеріально-технічного забезпечення виконання запланованих заходів. Разом з тим, навіть умовний підрахунок ефекту, який ми вбачаємо у зменшенні втрат аграрних підприємств від запобігання порушення методології обліку і звітності та економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації значно окупить ці витрати.

Наведені нижче розрахунки являють собою науковий прогноз ефективності запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, що визначений за авторською оцінкою ефекту від реалізації окремих заходів Концепції. Зокрема, нами розрахована пряма фінансова ефективність та непрямий інвестиційний ефект.

Фінансова ефективність від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України включає:

фінансову економію від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств;

фінансову економію від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності.

$$\Phi E = E_{пк} + E_{пм},$$

де: $E_{пк}$ – економія від запровадження запропонованих Концепцією систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств, грн.;

$E_{пм}$ – економія від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності, грн.

Розмір фінансової економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (табл. 4.15) розраховується як різниця у вартості запропонованої Концепцією програми підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрного сектору економіки України у порівнянні з аналогічною навчальною програмою, що діє на професійному освітньому ринку сьогодні.

Таблиця 4.15

Розрахунок розміру фінансової економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (Енк)

№ п/п	Показник	Значення
1.	Кількість бухгалтерів аграрного сектору	34 100
1.1.	У тому числі: кількість бухгалтерів, які будуть підвищувати кваліфікацію за програмою САРА (в середньому 30%)	10 230
2	Вартість запропонованої галузевої програми підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрного сектору економіки України (САРА), грн./особу	1 500
3	Вартість аналогічної програми сертифікації СІРА (Рівень САР), грн./особу	8000
4	Економія від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (Ряд 1.1 x (Ряд 3 – Ряд 2)), грн. в рік	66 495 000

Економія від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності розрахована на основі інформації про втрати фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарськими підприємствами. Вихідними даними для розрахунку є інформація Звіту про контрольно-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики та Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби щодо сільськогосподарських підприємств, установ та організацій, підпорядкованих Міністерству аграрної політики. Відповідно до даних Мінагрополітики середньорічний розмір втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку у 2008 році у розрахунку на 1 сільськогосподарське підприємство становить 60,09 тис.грн. За даними ГоловКРУ цей показник складає 159,92 (табл. 4.16).

Так, за даними Звіту про контрольно-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики за 2008 рік (див. табл. 4.16.) загальна сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку 88 398,8 тис.грн.. При цьому недоотримання фінансових ресурсів склало 307,6 тис.грн., фінансових порушень, що призвели до збитків виявлено 6271,2 тис.грн., (у тому числі: незаконних витрат ресурсів – 916,3 тис.грн., нецільових витрат бюджетних коштів – 3209,9 тис.грн., нестач ресурсів – 2145,0 тис.грн.). Загальна сума виявлених інших порушень фінансової дисципліни склала 81820,0 тис.грн.

Таблиця 4.16

Розрахунок середньорічної суми втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку*

№	Показник	За даними звіту Мінагрополітики	За даними звіту Голов КРУ
1	Розрахунковий рік	2008 рік	2008 рік
2	Сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, тис.грн. (за рік)	88 398,8	500 115,19
3	Кількість підприємств, що підлягали перевірці, од.	1471	3127,2
4	Середня сума втрат на одне підприємств, тис.грн. (Ряд 2/Ряд 3)	60,09	159,92

* За даними Звіту про контрольно-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики за 2008 рік (табл. 4.17) та Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2008 рік (табл. 4.18)

Таблиця 4.17

Інформація Звіту про контрольно-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики за 2008 рік

№ п/п	Показники	За даними звіту Мінагрополітики за 2008 рік
1	2	3
I.	Проведено ревізій та перевірок(разом)	1694
	Перевірено підприємств, установ і організацій (разом)	1471
II.	Виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави:	
	1. Недоотримання фінансових ресурсів: кількість підприємств установ і організацій	23
	сума, тис. грн.	307,6
	2. Фінансових порушень, що призвели до збитків: кількість підприємств, установ і організацій	130
	сума, тис. грн.	6271,2
	2.1 Незаконних витрат ресурсів: кількість підприємств установ і організацій	73
	сума, тис. грн.	916,3
	2.2 Нецільових витрат бюджетних коштів: кількість підприємств, установ і організацій	18
	сума, тис. грн.	3209,9
	2.3 Недостач ресурсів: кількість установ і організацій	42
	сума, тис. грн.	2145,0
III.	Виявлено інших порушень фінансової дисципліни (разом, тис. грн.)	81820,0

Інформація Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2008 рік (табл. 4.18.) свідчить, що з 3019 підприємств, в яких виявлено фінансові порушення, загальна сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів допущених внаслідок порушення законодавства становить 500115,18 тис.грн. В загальній структурі виявлених порушень більшу частку посідає проведення витрат з порушеннями законодавства – 442330,55 тис.грн.. Іншу частину втрат складають недоотримання фінансових ресурсів у розмірі 57784,64 тис.грн.

Таблиця 4.18

Інформація Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2008 рік

№ п/ п	Показники	За даними звіту Голов КРУ за 2008 рік
1	Проведено ревізій та перевірок(разом)	3127
2	Кількість підприємств в яких виявлено фінансові порушення, всього	3019
3	Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів допущених внаслідок порушення законодавства, тис.грн.:	500 115,19
	1. Недоотримання фінансових ресурсів, тис. грн.	57 784,64
	2. Проведення витрат з порушеннями законодавства, тис. грн.	442 330,55

Відповідно до проведених розрахунків (див. табл.4.16) середньорічна сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку за даними перевічених підприємств по системі Мінагрополітики складає 60,09 тис.грн.. За даними Головкиру – 159,92 тис.грн. Для розрахунку фінансової економії (табл. 4.19) від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності розраховане середнє значення між визначеними показниками по Міністерству аграрної політики та Головкиру.

Отже, за результатами проведених досліджень розмір *фінансової ефективності* від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України розрахована в сумі фінансової економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств **(66495,0 тис. грн.)** та фінансової економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності **(1793082,0 тис. грн.)**.

Таблиця 4.19

Розрахунок розміру фінансової економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (Епм)

№	Показник	За даними Мінагрополітики	За даними Голови КРУ
1	Кількість сільськогосподарських підприємств, од.	16300	16300
2	Середньорічна сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, тис.грн. (розрахунково на 1 підприємство)*	60,09	159,92
3	Фінансова економія від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (Ряд 1 x Ряд 2), тис.грн. в рік	979467,0	2606696,0
4	Середній розмір фінансової економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності, тис.грн. в рік	1793082,0	

* розрахунок здійснено в табл. 4.16

Фінансова ефективність від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України складає:

$$\text{ФЕ} = 66\,495 + 1\,793\,082 = 1\,859\,577 \text{ тис.грн.}$$

Окрім фінансового ефекту від запровадження Концепції не менш важливим є непрямий інвестиційний ефект.

Непрямий інвестиційний ефект від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України полягає у підвищенні інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств за рахунок постановки на баланси підприємств специфічних активів сільського господарства.

Нами зроблена спроба вираження даного ефекту в грошовому еквіваленті шляхом умовного розрахунку вартості сільськогосподарських угідь та об'єктів інтелектуальної власності, що підлягають включення в баланси аграрних підприємств.

Отже, непрямий інвестиційний ефект від впровадження Концепції визначається як умовний показник, що включає:

вартість збільшення валюти балансу за рахунок включення в господарський оборот земель сільськогосподарського призначення;

вартість збільшення валюти балансу за рахунок оприбуткування неврахованих в обліку об'єктів інтелектуальної власності.

Вартість збільшення валюти балансу за рахунок включення в баланс земель сільськогосподарського призначення розраховується на основі середньої нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення в Україні та загальної площі сільськогосподарських угідь в Україні (табл. 4.20).

Таблиця 4.20

**Розрахунок розміру непрямого інвестиційного ефекту
від включення в облікову систему земель сільськогосподарського
призначення**

№	Показник	Значення
1	Середня нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення по Україні, грн./га. [460, с.108]	10707
2	Загальна площа сільськогосподарських угідь в Україні, га	41625,8
3	Загальна вартість сільськогосподарських угідь, що потенційно можуть бути взяті на баланси сільськогосподарських підприємств, грн.	445687440,6

Вагомим фактором підвищення інвестиційної привабливості підприємств аграрного сектору економіки України є включення до складу їх балансів специфічних інтелектуальних активів, що перебувають у їх власності та використовуються з метою отримання прибутку. Нами зроблена досить умовна спроба розрахунку економічного, а в більшій мірі інвестиційного ефекту від запровадження запропонованих Концепцією заходів щодо включення об'єктів інтелектуальної власності (табл. 4.21).

Отже, непрямий інвестиційний ефект в грошовому еквіваленті складає 451630,891 тис.грн. і включає суму інвестиційної ефективності від включення в облікову систему земель сільськогосподарського призначення (445 687, 441 тис.грн.) та об'єктів інтелектуальної власності (5 943,45 тис.грн.).

Запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України в загальному підсумку, окрім соціально-економічного та професійного результату, забезпечить отримання фінансового ефекту. Формування такого фінансового ефекту відбудеться завдяки економії грошових ресурсів сільськогосподарських підприємств, при використанні запропонованих Концепцією та затверджених на рівні Міністерства освіти

систем підвищення кваліфікації бухгалтерів, а також за рахунок зменшення фінансових втрат від порушення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємствами.

Таблиця 4.21

Вартість збільшення валюти балансу за рахунок оприбуткування неврахованих в обліку об'єктів інтелектуальної власності
(на основі інформації підприємств системи УААН)

№	Показник	Значення
1	Вартість ОІВ у валюті зведеного балансу наукових установ УААН на 31.12.2008 р.:	
	– тис.грн.	37034,335
	– у % до валюти балансу	4,47
	Валюта балансу, тис. грн.	829 166, 654
2	Вартість нематеріальних активів у валюті балансів підприємств по Україні*	
	– тис.грн.	1477941,7
	– у % до валюти балансу	1,03
	Валюта балансу, тис. грн.	143757535,1
3	Вартість нематеріальних активів у валюті балансів підприємств по харчовій промисловості та переробці сільськогосподарської продукції*	
	– тис.грн.	247264,9
	– у % до валюти балансу	0,96
	Валюта балансу, тис. грн.	25763188,0
4	Валюта балансів підприємств за видом економічної діяльності «Сільське господарство, мисливство та лісове господарство » на 31.12.2008 р., тис. грн.	132963,1
5	Прогноз підвищення інвестиційної привабливості за рахунок включення в баланс об'єктів інтелектуальної власності сільськогосподарських підприємств (4,47% від Ряду 4), тис. грн.	5943,45

* За даними Державного комітету статистики

Розрахований економічний ефект від запровадження заходів Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України являє собою досить умовний показник. Разом з тим, навіть такий частковий прогноз показує масштабність проблем, на вирішення яких спрямована Концепція. Найбільш значний ефект очікується від сприйняття бухгалтерського обліку в системі управління, підвищення значущості бухгалтерської інформації в управлінській системі.

Таким чином, результатом реалізації Концепції стане побудова цілісної системи управління бухгалтерським обліком в галузях аграр-

ного сектору економіки, зорганізованої за принципом вертикалі управління та вмонтованої в системі загальнодержавного регулювання обліку та звітності (рис. 4.17).



Рис. 4.17. Очікувана система управління бухгалтерським обліком в галузях агропромислового виробництва

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

1. Запити до бухгалтерського обліку в аграрній сфері будуть визначатись за узгодженням з центральним державним органом галузевого управління.

2. Міністерство аграрної політики отримає право директивно впливати на прийняття рішень з методології обліку і звітності через делегування своїх представників до відповідних Методологічних рад Міністерства фінансів та Державного комітету статистики України.

3. Методологічний вплив Міністерства аграрної політики України на розвиток галузевої системи бухгалтерського обліку в найближчий час забезпечуватиметься через прийняття Кабінетом Міністрів України розпоряджень «Про облікову політику в аграрному секторі економіки» (рис. 4.18).

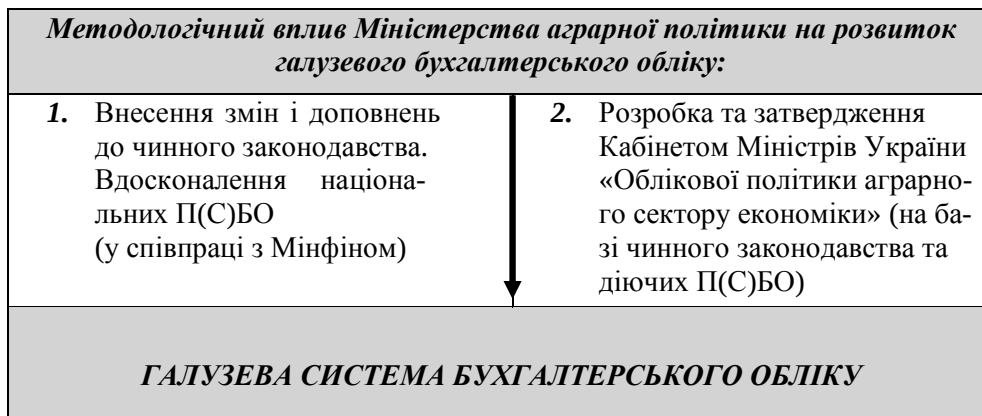


Рис. 4.18. Очікувана реалізація Концептуальних підходів (1, 2) методологічного впливу Міністерства аграрної політики на розвиток галузевого бухгалтерського обліку

4. Прийнята єдина облікова політика дозволить отримувати порівнянні звітні дані для їх подальшого використання при підготовці та прийнятті виважених і своєчасних управлінських рішень спрямованих на забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки, сільських громад і територій.

5. Дотримання методології ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, закріплених в національних положеннях (стандартах) контролюватиметься вертикаллю бухгалтерських служб по системі Міністерства аграрної політики України, яке становитиме складову частину, пов'язану системоутворюючими зв'язками з органами законодавчої, виконавчої влади і професійних громадських об'єднань, відповідальних за розробку, затвердження і реалізацію державної облікової політики.

6. Координація зусиль державних, наукових, освітніх закладів та професійних об'єднань забезпечать організаційно-методологічну основу вдосконалення бухгалтерського обліку і звітності 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 інфор-

маційного забезпечення управління аграрною сферою та відпрацювання ефективної аграрної політики.

8. Система професійного навчання і сертифікації сприятиме зростанню фахового рівня та підвищенню суспільного статусу бухгалтера, його ролі в забезпеченні управлінні ефективним виробництвом аграрної продукції.

9. Створена підсистема галузевого контролю та недержавного аудиту сприятиме підвищенню рівня економічної роботи на підприємствах аграрного сектору економіки та зростанню достовірності і прозорості економічної інформації.

10. Запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку забезпечить економічну ефективність на рівні сільськогосподарських підприємств, що виражена у вигляді прямої фінансової ефективності та непрямого інвестиційного ефекту. Фінансова ефективність, що в загальному по Україні складе близько 1,86 млрд. грн., забезпечується через фінансову економію від запровадження запропонованих Концепцією систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств, а також завдяки економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності.

Непрямий інвестиційний ефект визначений на основі припущення про суму підвищення валюти балансу сільськогосподарських підприємств за рахунок включення до складу активів землі та специфічного галузевого інтелектуального капіталу. Розрахований непрямий ефект складає 451,6 млн.грн.

Розрахований ефект досить умовний, і, в більшій мірі, його значення полягає не у визначеній сумі грошових коштів, а у відновленні значимості бухгалтерського обліку в управлінській системі, що апріорі буде сприяти розвитку бухгалтерського обліку на галузевому, національному та світовому рівнях.

В цілому, вирішення наведених у попередніх підрозділах завдань поставлених в Концепції дозволить (рис. 4.19):

По-перше – відновити вплив Міністерства аграрної політики на розвиток галузевого бухгалтерського обліку, і тим самим мати змогу отримувати саме ту інформацію, яка необхідна для відпрацювання ефективної аграрної політики.

По-друге – створити систему надходження та обробки інформації по галузевій вертикалі (від головних управлінь агропромислового розвитку до Мінагрополітики), що забезпечить як оперативність надходження інформації, так і підвищить її достовірність через запровадження контролю за дотримання методології ведення бухгалтерського обліку безпосередньо в підприємствах та організаціях галузі.

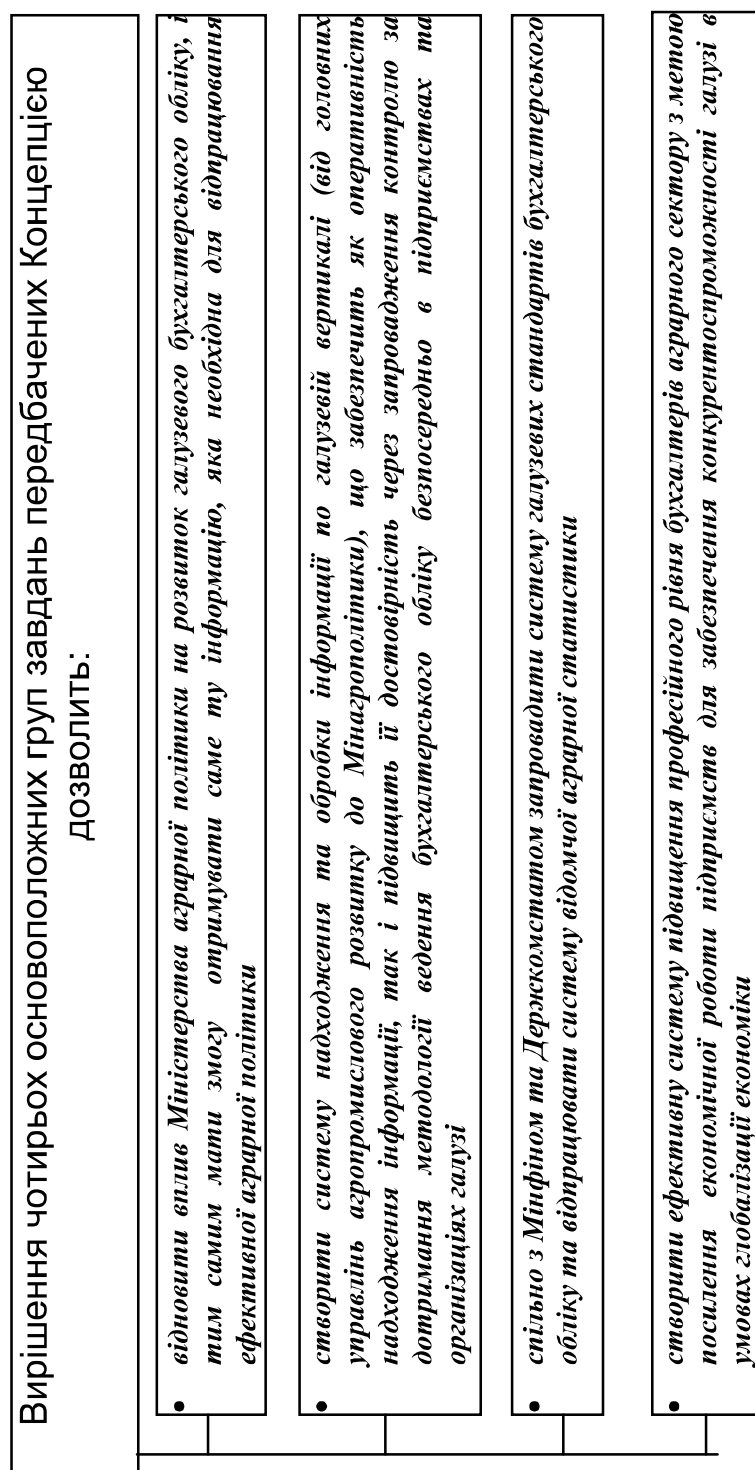


Рис. 4.19 Очікувані результати вирішення завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

По-третьє – спільно з Мінфіном та Держкомстатом запровадити систему галузевих стандартів бухгалтерського обліку та відпрацювати систему відомчої аграрної статистики, що дозволить оперувати інформацією про специфічний капітал галузі (земля, біологічні, нематеріальні активи) великих підприємств, а також дрібних підприємств, які не ведуть бухгалтерського обліку.

Цей захід має також вирішити проблему так званої «комерційної таємниці» та самоусунення великих підприємств-холдингів від вирішення проблем аграрної економіки та соціальних питань громад, на території яких здійснюється їх господарська діяльність.

По-четверте – створити ефективну систему підвищення професійного рівня бухгалтерів аграрного сектору з метою посилення економічної роботи підприємств для забезпечення конкурентоспроможності галузі в умовах глобалізації економіки. Формальним показником виконання цього рівня завдань має стати отримання бухгалтерами аграрних підприємств відповідних сертифікатів за вимогами Міжнародної Федерації Бухгалтерів.

Прийняття Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України Кабінетом Міністрів України врегулює взаємозв'язок Міністерства аграрної політики з Міністерством фінансів і Держкомстатом України та забезпечить спільну розробку і запровадження ефективної облікової політики в аграрній галузі.

Реалізація передбачених Концепцією заходів посилить формування державної політики в аграрному секторі на базі реальних фінансово-економічних показників, підкріплених дієвою системою бухгалтерського обліку та відомчою аграрною статистикою. Це сприятиме:

- ефективному прогнозуванню та управлінню галуззю;
- притоку іноземних інвестицій через прозорість, достовірність бухгалтерської звітності та її відповідність міжнародним стандартам;
- виходу вітчизняних аграрних підприємств на світові сільськогосподарські ринки.

Окрім того, вирішення поставлених концептуальних завдань створить умови для підвищення професійності бухгалтерів та посилення економічної роботи на підприємствах, що забезпечить:

- конкурентоздатність національних товаровиробників в умовах кризи та членства України в СОТ;
- підвищення інвестиційної привабливості підприємств та організації галузі.

РОЗДІЛ 5

МЕТОДОЛОГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ГАЛУЗЕВИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Запровадження стандартів бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки є ключовим, фундаментальним завданням науковців та професійних об'єднань бухгалтерів, що визначено трирівневою моделлю побудови МСФЗ та Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Підготовка таких стандартів є справою непростю, нині ще мало прихильників цієї ідеї, залишається багато складних питань, відповіді на які потрібно відпрацьовувати. Проте для України, з позиціонуванням її аграрного сектору в глобальному світі, ці завдання є принципово важливими та доленосними.

Метою досліджень даного розділу є наукове означення методологічних підходів до організації обліку найбільш важливих сегментів аграрної економіки – фізичного, біологічного та інтелектуального капіталів, бюджетної підтримки розвитку сільської економіки та територій, а, також, до побудови доповненої галузевою інформацією бухгалтерської звітності. Дані дослідження мотивовані пошуком підходів та передумов формування відповідних галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

Апробація ідей таких стандартів сьогодні реалізується в методичних рекомендаціях з організації обліку біологічних активів, земель сільськогосподарського призначення, інтелектуального капіталу, бюджетної підтримки, в пропозиціях щодо вдосконалення діючих МСФЗ, МСБО та П(С)БО України.

5.1. Методологія обліку сільськогосподарської діяльності, оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності в радянській обліковій науці ґрунтувався на методологічних доктринах загальної теорії бухгалтерського обліку, яка розглядала аграрну галузь як звичайну виробничу сферу народного господарства.

Методологія обліку сільськогосподарського виробництва радянського періоду безумовно збагатила загальну теорію бухгалтерського обліку підходами до врахування сезонності виробництва, застосування

специфічних технологій розрахунку собівартості основної і побічної сільськогосподарської продукції та іншими важливими розробками. Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки визначено, що всі ці напрацювання необхідно застосовувати не тільки в обліковій практиці (особливо в управлінському обліку), але й брати за основу розробки нових галузевих стандартів.

Разом з тим, теорія фізичної економії, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку привнесли в сучасний облік сільськогосподарської діяльності біологічну метафору та фізіократичну доктрину «живої» економіки. Виділяється аграрний сегмент теорії бухгалтерського обліку, який формує свою облікову систему, свій предмет та об'єкти обліку, свою специфічну методологію оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

В даному підрозділі досліджується стан запровадження нових вимог до обліку в аграрній галузі за МСФЗ, розробка рекомендацій по їх адаптуванню на практиці та означення нових методологічних підходів до бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності.

Вперше науково-теоретичні підходи до методології обліку в землеробстві визначені фізіократами, про що йшлося раніше. В сучасний період розвиток методології обліку сільськогосподарської діяльності пов'язаний із сприйняттям біологічної концепції в економічній науці.

Комітетом з розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку питання розробки окремої методології обліку сільськогосподарської діяльності поставлено у 1994 році. А вже у грудні 2000 року був затверджений міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 41 “Сільське господарство” (МСБО 41), який було рекомендовано застосовувати з 01.01.2003 року.

Із 2004 року МСБО 41 як національний почав застосовуватись у Новій Зеландії. Аналогічний стандарт № 35 “Самостворювані та відтворювані активи” прийняла Австралія. У розвинутих країнах поки що цей стандарт не знаходить застосування. З країн колишнього СРСР положення МСБО 41 враховані при розробці аналогічних національних стандартів: у Молдові (НСБО 5 “Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах”) та у деяких Середньоазіатських республіках.

Україна необхідність прийняття стандарту, аналогічного МСБО 41, задекларувала в 2004 році. Проте прийняття національного стандарту на основі міжнародного МСБО 41 викликало незваний резонанс у наукових та професійних колах України. Проблемні питання нової методології обліку сільськогосподарської діяльності, оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції неодноразово обговорюва-

лись на науково-практичних конференціях, круглих столах, нарадах в Міністерстві аграрної політики України.

Починаючи з 2004 року, Мінагрополітики України, ННЦ “Інститут аграрної економіки”, Національним університетом біоресурсів і природокористування України, Євразійською Радою сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та журналом “Облік і фінанси АПК” проводяться міжнародні науково-практичні конференції з питань практичного застосування МСБО 41 та направляються відповідні пропозиції до Міністерства фінансів України [285, 426, 427, 428].

Запровадження нового обліку сільськогосподарської діяльності перебуває в центрі уваги провідних українських вчених: М.Дем’яненка, В.Пархоменка, Г.Кірейцева, В.Савчука, Л.Сука, М.Коцупатрого, С.Голова, М. Михайлова, В.Моссаковського, М. Огійчука, О.Канцурова та ін.

У період обговорення вчені у своїх публікаціях вказували на методологічні протиріччя МСБО 41 та проблеми в його застосуванні [235]. Статті в підтримку більше акцентували увагу на важливості появи аналогічного стандарту для України, в контексті необхідності реального відображення активів сільгосппідприємств, глобалізації економіки, входження України до СОТ, наявності в сільському господарстві України малих форм господарювання [213].

М.Я. Дем’яненко, будучи на той час членом Методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України, виніс на її засідання пропозицію: запроваджувати в Україні такий стандарт лише після експериментальної перевірки його ключових положень. На жаль, така пропозиція не набрала більшості в Методологічній раді.

На початку 2005 року 22 провідних вчених з аграрного бухгалтерського обліку підписали на адресу Міністерства аграрної політики та Міністерства фінансів України відкритий лист щодо запровадження П(С)БО «Біологічні активи». Мотивом його було не заперечення нових підходів до організації обліку сільськогосподарської діяльності, а занепокоєння щодо методологічної недосконалості МСБО 41 та відповідно і його аналога –проекту у вітчизняній версії. Пропонувалось адаптувати МСБО 41 до специфіки вітчизняного інституційного середовища, а, отже, вдосконалити закладені в проекті П(С)БО методологічні підходи, провести апробацію проекту П(С)БО «Біологічні активи» перед його запровадженням (Додаток С).

На жаль, застереження щодо поспішності запровадження П(С)БО «Біологічні активи» не знайшли підтримки. На базі МСБО 41 в Україні розроблено П(С)БО 30 “Біологічні активи”, який затверджено наказом

Мінфіну України № 790 від 05.12.2005 р. з набранням чинності з 01.01.2007 року.

Оцінюючи П(С)БО 30 "Біологічні активи", Г.Г.Кірейцев пише: «...з точки зору методологічної чистоти окремих категорії та методів обчислення їх показників, слід зазначити вкрай недостатній рівень стандарту. Проте робота щодо створення системи бухгалтерського обліку випуску сільськогосподарської продукції, біологічних активів та забезпечення системного облікового відображення їх якості повинна продовжуватися» [168].

Отже, на жаль, бухгалтерській науковій та професійній спільноті не вдалось відпрацювати дієву методологію обліку сільськогосподарської діяльності на стадії до прийняття МСБО 41 та відповідно П(С)БО 30. Проте слід визнати, що активна позиція вітчизняних вчених у галузі аграрного бухгалтерського обліку не залишилась без уваги Мінфіну України. Було прийнято рішення про невідкладну розробку Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів з широким залученням науковців до цього процесу. Зрозуміло, що такі Методичні рекомендації мали відповідати змісту П(С)БО 30.

Наші пропозиції щодо змісту Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів стосувались насамперед адаптування до вітчизняної практики обліку нових методологічних підходів, які закладені в МСБО 41 та відповідно і в П(С)БО 30 [107].

Зокрема, із введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» запроваджено більше, ніж було до цього, напрямів обліку сільськогосподарської діяльності, які в табл. 5.1 узагальнено в умовну класифікацію об'єктів обліку.

Щодо обліку довгострокових біологічних активів, ми запропонували організувати їх облік на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи". Останнє посилювало аналітичність обліку і звітності, упорядковувало систему обліку необоротних активів.

Важливими були пропозиції щодо організації обліку виробництва поточних біологічних активів та виходу сільгосппродукції. Як видно з табл. 5.1, виробництво поточних біологічних активів у тваринництві (а це – приріст тварин на вирощуванні та відгодівлі) за проектом Методичних рекомендацій вважався сільгосппродукцією і пропонувався до відображення не на окремому рахунку, а на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Такий підхід є помилковим, оскільки приріст (привіс) неможливо відділити від тварини. Крім того, і за змістом П(С)БО 30, тварини на вирощуванні і відгодівлі є ні чим іншим, як поточними біологічними активами.

Таблиця 5.1

Порівняння підходів до обліку сільськогосподарської діяльності до і після запровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи"

№ п/п	Об'єкти обліку	Код рахунків обліку сільськогосподарської діяльності за підходами		
		Діючими до П(С)БО 30	Запропонованими П(С)БО 30	Проектом Методичних рекомендацій*
1	2	3	4	5
1.	Витрати на виробництво с.г. продукції /(БА) за видами	23	+ (23)	23
2.	Окремий вид (група) поточних БА в рослинництві	-	+	(?)
3.	Окремий вид (група) поточних БА у тваринництві (приріст)	21	+ (27)	27
4.	Вихід продукції у рослинництві			
	в т.ч. сільгосппродукція	27	+ (27)	27
	додаткові БА	-	+ (27)	+
5.	Вихід продукції у тваринництві			
	в т.ч. сільгосппродукція	27	+ (27)	27
	додаткові БА (приплід)	21	+ (21)	+
6.	Довгострокові БА рослинництва	108	+	161
7.	Довгострокові БА тваринництва	107	+	162
8.	Довгострокові БА, які оцінюються за справедливою вартістю	-	-	163
9.	Незрілі довгострокові БА	15	+	164
10.	Інші довгострокові БА	-	-	165
	Узагальнена кількість об'єктів обліку	8	10	12 і більше

* Проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів.

У пропонуваній проектом Методичних рекомендацій системі обліку біологічних активів був відсутній рахунок для обліку поточних біологічних активів у рослинництві. За змістом П(С)БО 30 такі об'єкти обліку у рослинництві мали б бути. Як вихід з цієї ситуації, у проекті Методичних рекомендацій було запропоновано відображати в обліку і звітності поточні біологічні активи як незавершене виробництво. Разом з тим, незавершене виробництво (рахунок 23 "Виробництво") сприймалось по змісту П(С)БО 30 як окремий об'єкт обліку витрат на виробництво сільгосппродукції. Відображення різних за змістом об'єктів обліку на одному рахунку було б теоретично необґрунтованим і на практиці лише ускладнило б облік. Тому ми і запропонували для цих цілей введення рахунку 21 «Поточні біологічні активи» з окремими субрахунками, у т.ч. в рослинництві.

Потребували уточнень і положення щодо обліку виходу продукції від сільськогосподарської діяльності. Як видно з табл. 5.1, об'єктів такого обліку стає більше на додаткові біологічні активи у рослинництві та тваринництві. За логікою нововведень, додаткові біологічні активи – це продукція, яка в подальшому буде брати участь у біологічних перетвореннях (приплід, саджанці і т.п.).

До запровадження П(С)БО 30, з обліком виходу продукції від сільськогосподарської діяльності проблеми не було. Після – бухгалтеру під час виходу продукції потрібно визначатись, яка з неї призначається, скажімо, на корми, яка на продаж і т.п. Розподіл у момент первісного визнання продукції на власне додаткові біологічні активи та сільгосппродукцію є також теоретично необґрунтованим і на практиці лише ускладнює бухгалтерський облік. Ми пропонували весь вихід продукції від сільськогосподарської діяльності при первісному визнанні обліковувати по дебету рахунку 27 (за видами) з кредиту рахунку 23 (окрім приросту у тваринництві, що, як ми вище зазначили, є поточними біологічними активами). Одночасно відображаються збитки або доходи. По мірі того, як підприємство визначиться, яка продукція буде брати участь у подальшому виробництві (біологічних перетвореннях), такі операції відображатимуться по дебету рахунків 16 або 21 з кредиту рахунку 27. Крім того, з рахунку 27 доцільно списувати в дебет рахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” (або ввести інший субрахунок) ту продукцію, яка визначена спеціалістами для використання на виробничі потреби всередині підприємства (насіння, корми тощо). Доцільність запровадження саме такого підходу має наступні аргументи. По-перше, на одному рахунку (дебет 27) буде групуватись інформація про вихід продукції від всієї сільськогосподарської діяльності. По-друге, як тільки спеціалісти підприємства визначають внутрішньогосподарський напрям її використання, така продукція спишеться з рахунку 27. Це друга господарська операція з продукцією, яка стане чи запасом, чи додатковим біологічним активом, чи відобразиться у складі витрат на виробництво біологічних активів (рах. 23).

Економічна сутність наших пропозицій щодо методології побудови об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності, зображена на рис. 5.1.

Більшість із цих та інших наших пропозицій були враховані при затвердженні Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів (наказ Мінфіну України № 1315 від 29.12.2006 р.) та змін до Плану рахунків та деяких П(С)БО (наказ № 1176 від 11.12.2006 р.).

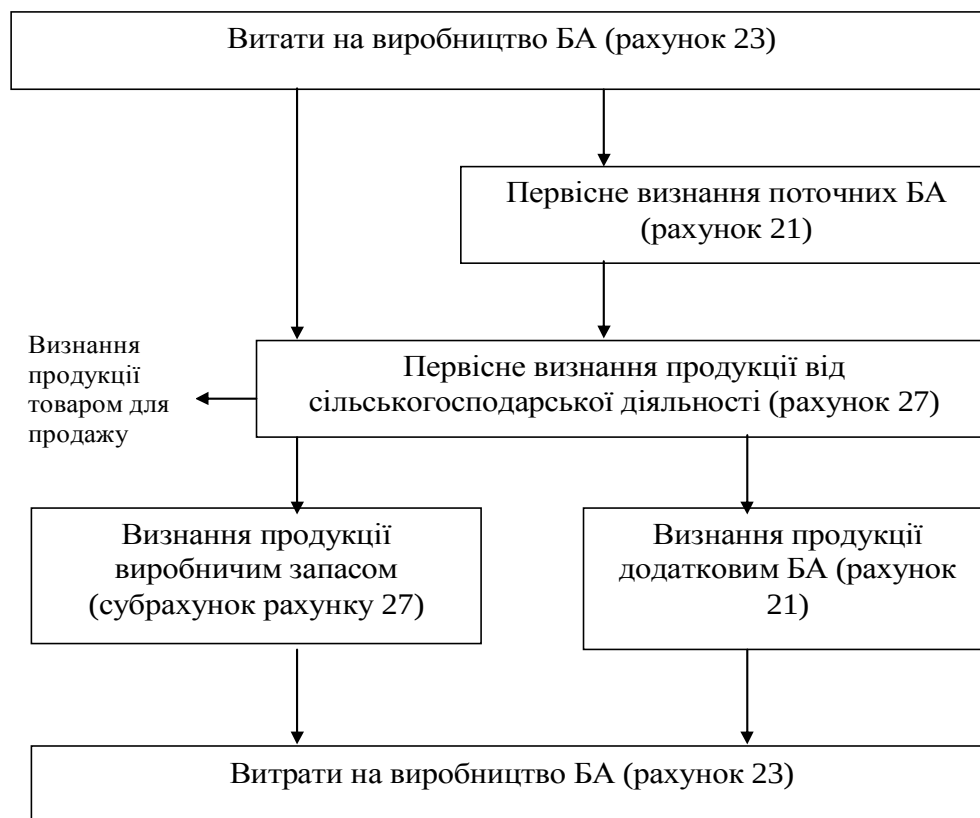


Рис. 5.1. Біологічні активи та сільгосппродукція в методології побудови об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності

Основні відмінності в організації обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 “Біологічні активи” порівняно з традиційним обліком, що існував до його прийняття, наведено в табл. 5.2. Такими відмінностями зокрема є різниця в: об'єктах обліку; плані рахунків; оцінці активів; нарахуванні зносу; визначенні фінансового результату від сільськогосподарської діяльності; відмінності в порядку підготовки фінансової та статистичної звітності.

Отже, П(С)БО 30 та пов'язані із ним зміни визначили нову методологічну основу побудови обліку сільськогосподарської діяльності. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів приймалися лише для роз'яснення застосування нової методології на практиці.

Таблиця 5.2

Відмінності в методології обліку сільськогосподарської діяльності за міжнародними стандартами порівняно з радянським обліком до впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Зміни	Облік сільськогосподарської діяльності	
	до прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи»	за П(С)БО 30 «Біологічні активи»
1	2	3
I. В об'єктах обліку та рахунках для їх відображення:		
1.1. Облік витрат на виробництво с.г. продукції	<i>Рах. 23</i> “Виробництво”	<i>Рах. 23</i> “Виробництво”
1.2 Облік поголів'я і живої маси тварин:	1. Основне стадо (<i>рах. 107</i> “Робоча і продуктивна худоба”) за собівартістю з нарахуванням зносу (амортизації) 2. “Тварини на вирощуванні та відгодівлі” (<i>рах. 21</i>) (за собівартістю)	1. Довгострокові біологічні активи тваринництва: <i>рах. 163</i> “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” (без нарахування зносу/амортизації); <i>рах. 164</i> “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” (з нарахуванням зносу/амортизації). 2. Поточні біологічні активи тваринництва: <i>рах. 212</i> “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”; <i>рах. 213</i> “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”
1.3. Облік формування основного стада	<i>Рах. 155</i> “Формування основного стада” (за собівартістю)	<i>Рах. 155</i> “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” та дані на <i>рах. 212</i> або <i>213</i> за групами незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва, що переводяться до основного стада

Продовження табл. 5.2

1.4 Облік рослин	<i>Рах. 108</i> “Багаторічні насадження” (за собівартістю з нарахуванням зносу (амортизації))	1. Багаторічні насадження: <i>Рах.161</i> “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” (без нарахування зносу/амортизації); <i>Рах.162</i> “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” (з нарахуванням зносу/амортизації). 2. Однорічні насадження (рослини) <i>Рах. 23</i> “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”; <i>Рах. 211</i> “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”
1.5. Облік закладення багаторічних насаджень	<i>Рах.152</i> “Придбання (виготовлення) основних засобів”	<i>Рах.155</i> “Придбання (вирушення) довгострокових біологічних активів”
1.6. Облік виходу сільськогосподарської продукції	<i>Рах. 27</i> “Продукція сільськогосподарського виробництва” за плановою (протягом року) та фактичною собівартістю (в кінці року)	<i>Рах. 27</i> “Продукція с.г. виробництва”, яка оцінюється на дату первісного визнання за справедливою (ринковою) вартістю. Окрім с.г. продукції на <i>рах. 27</i> обліковується і вихід додаткових біологічних активів
II. В оцінці активів (об’єктів обліку) с.г. діяльності	За плановою або фактичною собівартістю	За справедливою вартістю, або якщо таку визначити неможливо – за первісною вартістю
III. У нарахуванні зносу (амортизації)	Нараховувався на основні засоби рослинного або тваринного походження	Нараховується лише на довгострокові біологічні активи, що оцінені за первісною вартістю
IV. У визначенні фінансового результату від с.г. діяльності	Визначався за результатами реалізації, як різниця між доходом (виручкою) та фактичною собівартістю Відображався: дохід: Д-т 36 К-т 70, виробнича собівартість реалізованої продукції: Д-т 90 К-т 27	Складається з трьох частин: 1) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів (різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, та витратами, пов’язаними з їх біологічними перетворення-

	Списувався на фінансові результати: доходи: Д-т 70 К-т 79, собівартість реалізованої продукції: Д-т 79 К-т 90	ми); 2) від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів (в основному порядок визначення аналогічний діючому до 01.01.2007 р.); 3) від зміни справедливої вартості біологічних активів (збільшення/зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат)
V. У відображенні біологічних активів та результатів с.г. діяльності у бухгалтерській звітності	<i>Фінансова звітність:</i> ф. 1, 2, 5 <i>Статистична звітність:</i> ф. 50-сг	Внесені зміни форм фінансової та статистичної звітності

Аграрній бухгалтерській спільноті не вдалося удосконалити та адаптувати нову методологію обліку сільськогосподарської діяльності на етапі запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи». Поспішність призвела до перенесення науково-теоретичних та методологічних проблем із стадії розробки нормативного документа на практику ведення обліку.

За даними наших досліджень, означені у вищезгаданому листі до Мінфіну України методологічні негаразди П(С)БО 30 залишаються найбільшими проблемами застосування цього стандарту на практиці (табл. 5.3). Майже усі з опитаних нами бухгалтерів відмічають, що головними проблемами застосування П(С)БО 30 є:

- застосування нових підходів до організації аналітичного обліку;
- оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю;
- застосування нових підходів до визначення фінансових результатів.

Вирішення цих проблемних питань можливе лише через внесення змін до МСБО 41 та П(С)БО 30 на основі вдосконалення закладених у них методологічних підходів.

Таблиця 5.3

Проблемні питання застосування П(С)БО 30*

№ п/п	Зміст проблеми	Частка всіх відповідей, %
4.1	Найбільшими проблемами застосування П(С)БО 30 є:	
	– проблеми аналітичного обліку за новими об'єктами	39
	– проблеми оцінки біологічних активів та сільгосппродукції за справедливими цінами	98
	– проблеми визначення фінансових результатів	62
	– проблеми заповнення показників фінансової звітності та їх ув'язка з ф. 50-сг	34
	– інші проблеми	26

* За даними анкетування понад 2 тисяч бухгалтерів (витяг з анкети (додаток Д).

Для початку з'ясуємо важливість методологічних змін у підходах до організації аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності.

Ідентифікація нових об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 ґрунтується на основі біологічної метафори в економічній науці. Головним аспектом змін аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності є введення нових об'єктів обліку – “біологічних активів”. Останні являють собою живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигод. Відповідно біологічним активом може бути визнана будь-яка тварина або рослина на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, до того ж не обов'язково сільськогосподарська.

Як пояснює Г.Г. Кірейцев, особливості процесів відтворення в сільському господарстві зумовлені дією законів біології. «Вироблена продукція сільського господарства, – зазначає автор, – має різне призначення. Одну частину її реалізують для промислової переробки, іншу – залишають для продовження процесів біологічного відтворення. Деяку кількість продукції сільськогосподарського виробництва використовують для внутрішньогосподарського виробничого і невиробничого споживання (крім процесів біологічного відтворення). Так, вирощені корми згодують тваринам. Одержаний гній використовують для вирощування врожаїв. Обґрунтоване поєднання галузей рослинництва і тваринництва, що у минулому вважалося суттєвою умовою одержання

ефективності сільськогосподарського виробництва, завжди забезпечувало повніше використання ресурсів сільськогосподарських підприємств» [168, с.208].

Вороновська В.О. узагальнює поняття біологічних активів всіма об'єктами біосфери, що використовуються у діяльності підприємства [62, с.39].

Інші автори виділяють особливості об'єктів обліку біологічних активів, виходячи виключно із змісту П(С)БО 30: «об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група; біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку» [467, с.279].

На рис. 5.2 показано запропоновану нами узагальнену класифікацію об'єктів обліку біологічних активів на основі нової методології бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва і рослинництва.

Першою класифікаційною ознакою, за якою групуються та класифікуються біологічні активи в бухгалтерському обліку, є вид господарської діяльності, з якою пов'язано їх використання. Відповідно вони поділяються на: сільськогосподарські біологічні активи та інші біологічні активи, непов'язані з сільськогосподарською діяльністю.

Другою класифікаційною ознакою є період участі біологічних активів у господарському обороті підприємства. Відповідно вони поділяються на: поточні біологічні активи; довгострокові біологічні активи та незрілі довгострокові біологічні активи.

Наступна важлива класифікаційна ознака – це методика оцінки біологічних активів. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є застосування справедливої вартості, за яким всі біологічні активи на дату балансу оцінюються виходячи з рівня цін, який склався на активному ринку на цей період. Відповідно до альтернативного варіанта біологічні активи, якщо їх справедливую вартість достовірно визначити неможливо, оцінюються за їх первісною вартістю, якщо це довгострокові біологічні активи, або собівартістю, якщо це поточні біологічні активи.

Крім того, за новими методологічними підходами П(С)БО 30 змінено порядок обліку в рослинництві та тваринництві (рис. 5.3 та 5.4). В цей порядок вносяться: нові об'єкти обліку – біологічні активи; процедури первісного визнання біологічних активів на дату балансу; первісне визнання сільськогосподарської продукції; варіанти оцінки біологічних активів та сільгосппродукції (за первісною чи ринковою (справедливою) вартістю); особливості амортизаційної політики тощо.

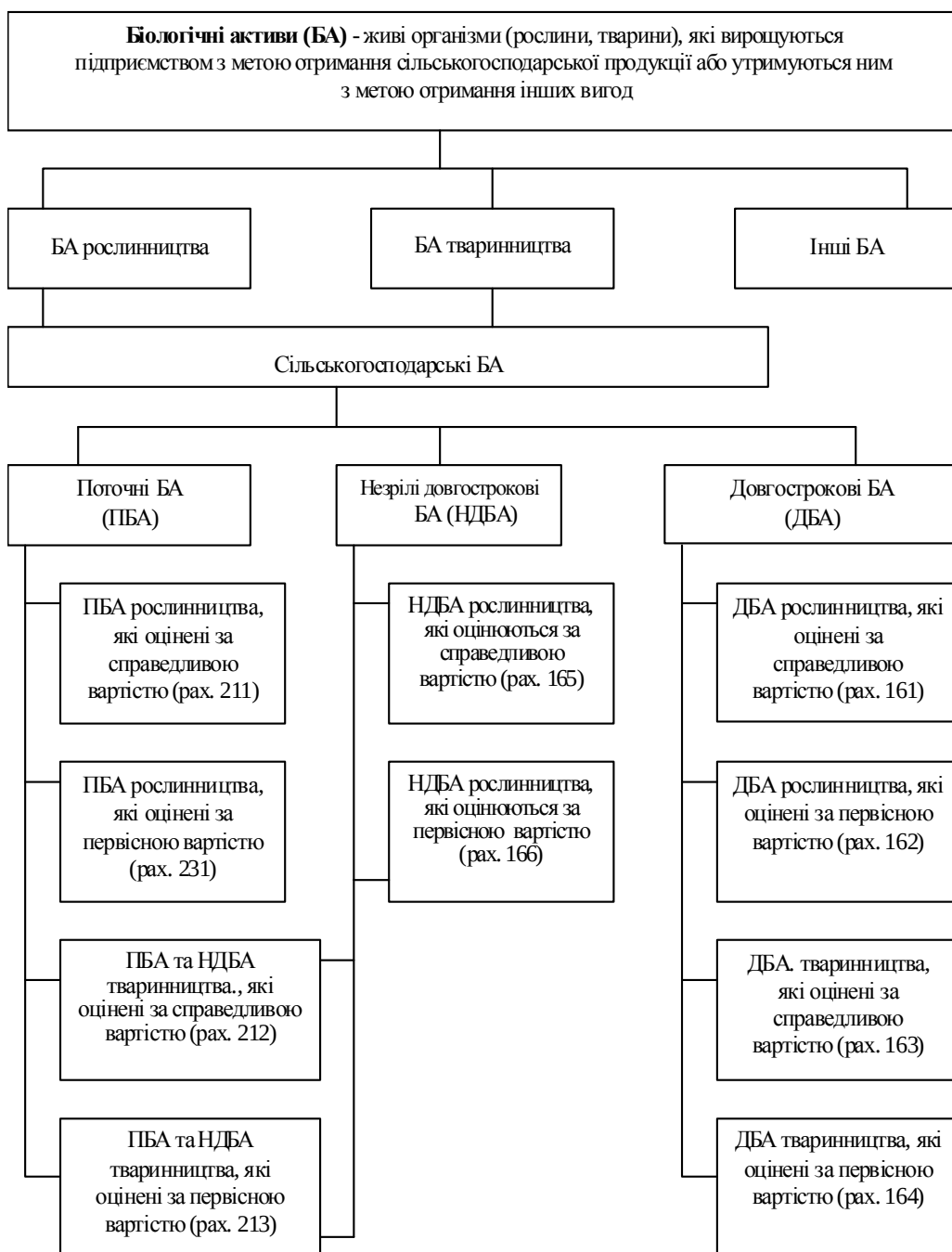


Рис. 5.2. Класифікація біологічних активів з метою їх визнання та постановки на баланс

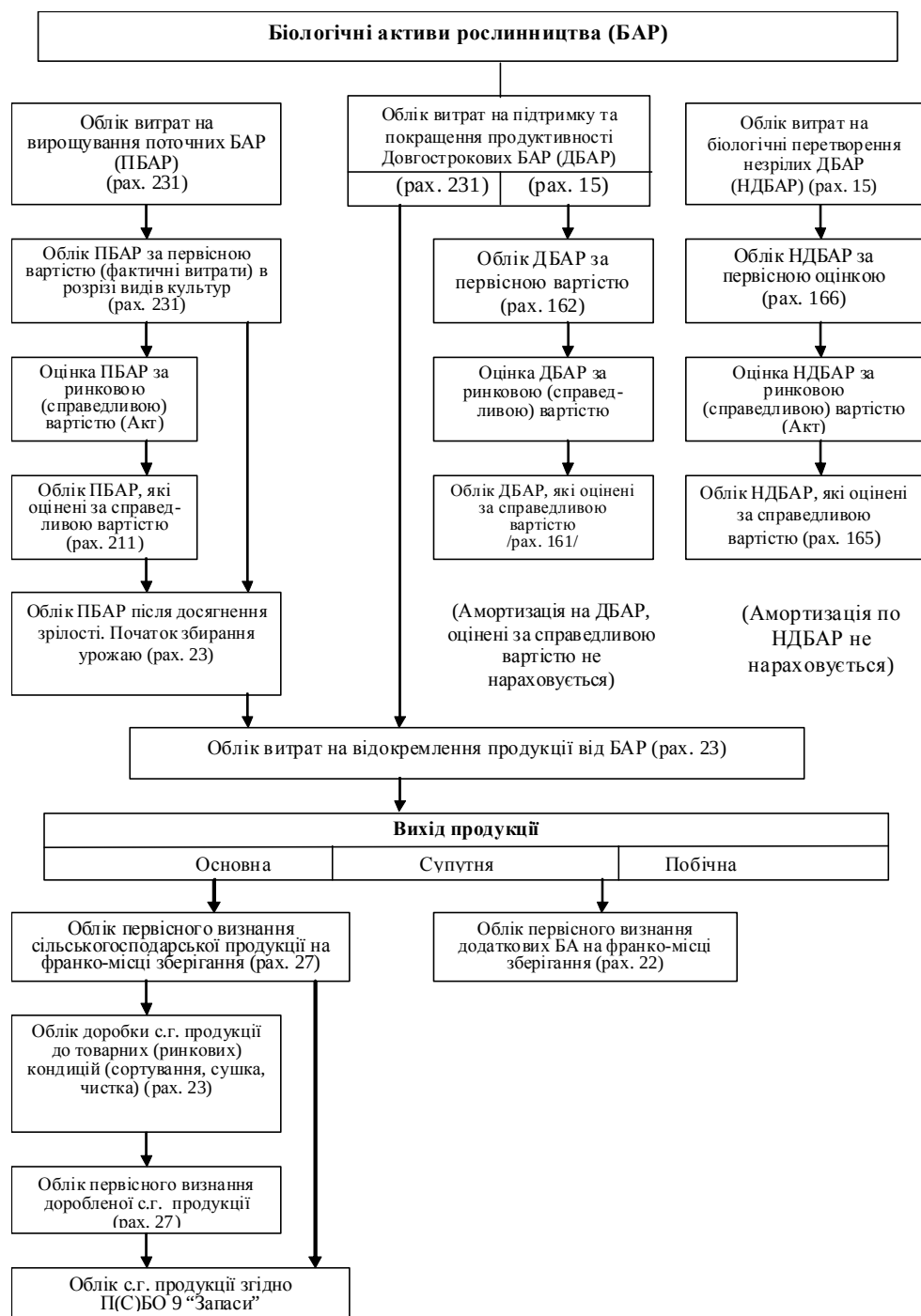


Рис. 5.3. Побудова методології обліку біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві за П(С)БО 30 "Біологічні активи"

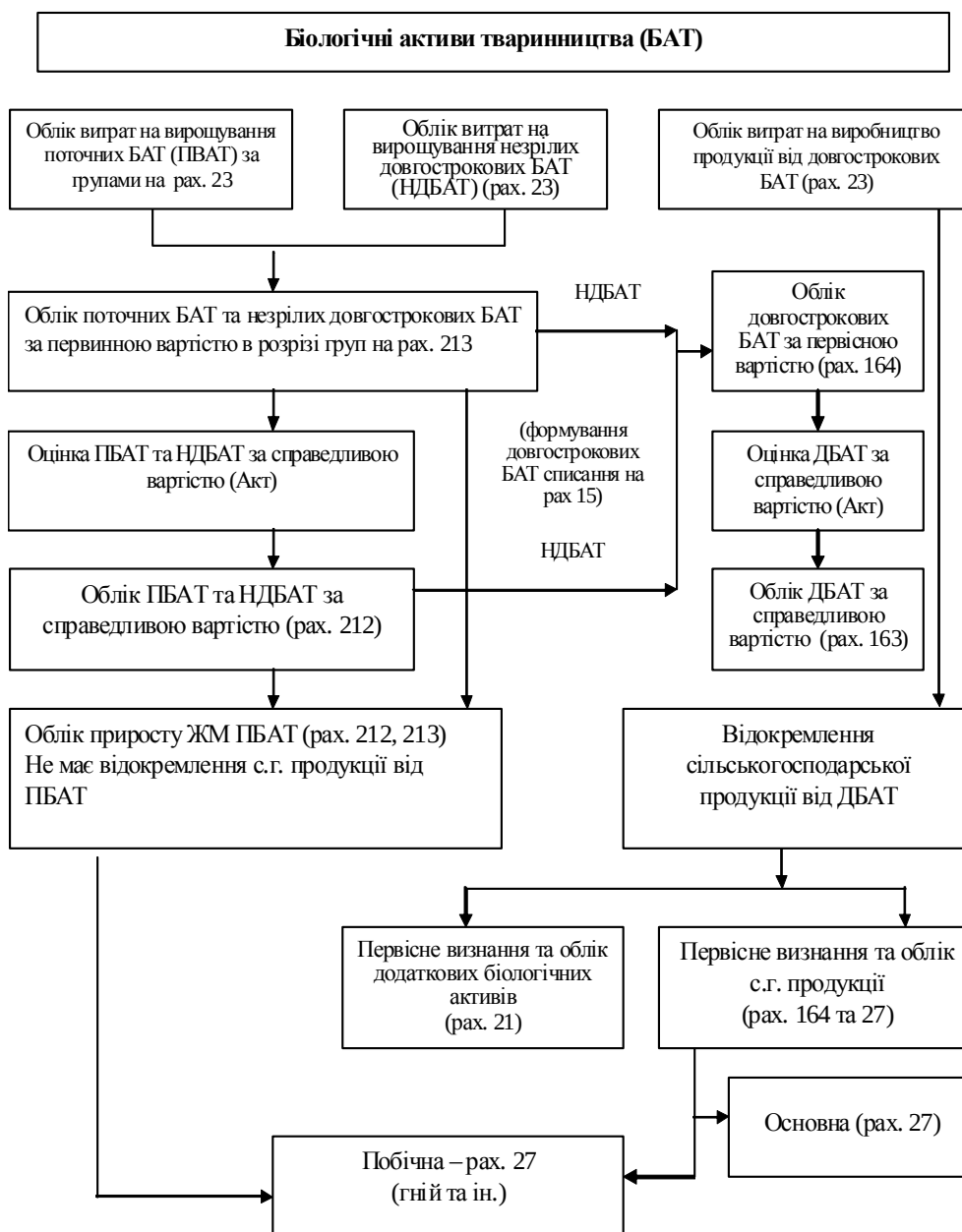


Рис. 5. 4. Побудова методології обліку біологічних активів та сільгосппродукції в тваринництві за П(С)БО 30 "Біологічні активи"

Все це визначає формування нової методології побудови аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності. Нині методологія, яка

визначена П(С)БО 30, спрямована на задоволення інформаційних запитів фінансової звітності. Разом з тим, на підприємствах при організації аналітичного обліку важливими є запити на інформацію для потреб власного управління. Для останнього більш важлива інформація, пов'язана з формуванням витрат на виробництво, визначенням собівартості продукції за центрами відповідальності тощо. За П(С)БО 30 важлива оцінка активів за справедливою вартістю, а, отже, формування об'єктів обліку за видами та групами, що мають аналоги зовні підприємства. Ці та інші протиріччя в запитах на облікову інформацію і породжують на практиці складнощі в організації аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності. Особливо ця проблема є гострою для малих та середніх підприємств, які не в змозі зорганізувати окремий управлінський облік та, тим більше, вести облік як за справедливою оцінкою активів, так і за первісним їх визнанням.

Отже, методологія побудови аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності є визначальною. Від правильного вибору об'єктів обліку, формування аналітичних рахунків залежить здатність бухгалтерських служб складати привабливу фінансову звітність, оптимізувати сплату податків, задовольняти інформацією зовнішню та внутрішню систему управління. Разом з тим, розвиток методології побудови аналітичного обліку заданий запитами: зовнішніми – від П(С)БО, податкового законодавства тощо та внутрішніми – від управління. На нинішній час ці запити не відповідають місії аграрної галузі в національній та світовій концепції сталого розвитку, не ґрунтуються на ключових доктринах теорії фізичної економії, а є загальними, як і для всіх типів економік.

Подальший розвиток методології побудови аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності має ґрунтуватись на концепції сталого розвитку та доктринах теорії фізичної економії, які визначають важливі для людства об'єкти обліку «живої» – аграрної економіки та запроваджують, відмінні від інших типів економік, балансові (звітні) узагальнення та підходи до оцінки активів і продукції.

На сьогоднішній день методологія оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю має узагальнені підходи. Бухгалтерський облік біологічних активів за міжнародними стандартами передбачає ринкову оцінку активів (за справедливою вартістю). Оцінка активів за справедливою вартістю хоча і викликає труднощі на практиці, проте має величезне значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України. Взагалі оцін-

ка активів за ринковою вартістю стає пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерського обліку у світі. Однак, думки з приводу можливості застосування концепції ринкової вартості в обліку досить різнобічні.

Економічні аспекти бухгалтерської оцінки досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені XX-XXI ст. М.Г. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.Б. Івашкевич, Г.Г. Кірейцев, А.І. Кузьмінський, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко та інші, які розвивали теорію та методологію бухгалтерського обліку. Однак питання бухгалтерської оцінки є дискусійним та водночас ключовим в бухгалтерському обліку.

Деякі дослідники відмічають позитивні аспекти запровадження ринкової оцінки біологічних активів. Як зазначає проф. Г.Г. Кірейцев, центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції [167, с. 7].

Теорія та практика бухгалтерського обліку виробила значну кількість видів оцінок, використання яких закріплено в національних і міжнародних стандартах фінансової звітності. Однак не можна не погодитись з думкою професора Г.Г. Кірейцева, який відмічає, що «міжнародні облікові стандарти орієнтовані на задоволення потреб управління в умовах розвинених ринків, на вимоги управління глобальною економікою. Вони недостатньо придатні для задоволення потреб управління функціонування локальної економіки і це фундаментальне положення багато дослідників проблем обліку ігнорує. В той самий час економіка, перш ніж стати глобальною, повинна стати розвинутою локально. Як було зазначено на одному із форумів інтелектуалів України –мислити треба глобально, а думати локально» [161, с. 6].

За словами професора М.С. Пушкаря, «методологія оцінки об'єктів обліку у різних країнах специфічна, що робить непорівнянними національні системи обліку. З метою забезпечення порівнянності міжнародні чи регіональні організації з регулювання обліку розробляють стандарти чи правила для країн, які входять в такі організації. В умовах інтернаціоналізації та глобалізації економіки ця проблема має актуальне значення, тому оцінка повинна відповідати міжнародним вимогам» [404, с. 259].

Поряд з науковими позиціями на користь справедливої вартості, які обґрунтовуються тим, що оцінка сільськогосподарської продукції, відповідно до П(С)БО 30, дає змогу виявити реальну економічну ефективність виробництва окремих видів продукції [213], більшість розгля-

дають дану проблему критично, з точки зору можливості її практичної реалізації.

Так Т.Г. Маренич зазначає, що, оскільки розвинутого біржового ринку сільськогосподарської продукції, і особливо біологічних активів, в Україні сьогодні практично не існує, визначення їх справедливої вартості на основі цін активного ринку є проблематичним, і пропонує використовувати як справедливу вартість реальні ринкові ціни на сільськогосподарську продукцію за вирахуванням ПДВ і рівня збутових витрат (без врахування транспортних витрат) [228, с.55].

З.М. Левченко вказує на те, що запропонована Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів методика визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції не конкретизована, досить суб'єктивна і організаційно не забезпечена інформацією щодо цін активного ринку на відповідні види біологічних активів, а в окремих випадках – через відсутність останнього [208, с.44].

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що на сьогоднішній день відсутній механізм визначення справедливої вартості тварин. Для цього можна користуватися інформацією, наявною в розпорядженні обласних управлінь статистики, даними прайс-листів, експертною оцінкою, а за відсутності цих даних – використовувати ціну, яка найчастіше застосовується при продажу тварин за грошові кошти [48].

Л.В. Гуцаленко також вважає, що в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств можуть бути випадки, коли справедливу вартість біологічного активу не можна оцінити з достатнім ступенем надійності [86, с.50]. За такої ситуації автор пропонує біологічний актив оцінювати за собівартістю за мінусом накопиченої амортизації і збитків від його знецінення. На випадок можливості оцінки біологічного активу за справедливою вартістю з достатнім ступенем надійності, підприємству необхідно перейти на оцінку за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [86, с.50].

Як вихід з ситуації, Т.Г. Китайчук пропонує на період адаптації П(С)БО 30 до умов вітчизняного сільськогосподарського виробництва, зберегти традиційну оцінку за первісною (історичною) вартістю [165, с.89].

В.М. Савченко пропонує застосувати П(С)БО 30 «Біологічні активи» не на всіх сільськогосподарських підприємствах, а лише на акціонерних, оскільки даний стандарт відповідає концепції фінансового менеджменту, що пов'язано з інформаційним забезпеченням учасників

фінансового ринку. Автор вважає доцільним трансформування звітності сільськогосподарських підприємств, що не застосовують (ПС)БО 30 «Біологічні активи» при її наданні зацікавленим користувачам (наприклад, банківським установам при вирішенні питань щодо кредитування) [463, с.48].

Н.В. Гончаренко запропонувала застосовувати методику організації обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, яка ґрунтується на помісячному визначенні справедливої вартості всієї їх номенклатури станом на перше число кожного наступного місяця [285, с.158].

Отже, проблеми методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є в центрі уваги як практиків, так і науковців.

Запропоновані нами організаційні положення оцінки біологічних активів і сільгосппродукції за справедливою вартістю та безпосередня методика визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції та її документальне забезпечення викладені у Методичних рекомендаціях з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [248]. Узагальнений організаційно-методичний механізм організації обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю запропонований методичними рекомендаціями, представлено на рис. 5.5.

Порядок визнання і оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції залежить від джерел їх надходження, стадії використання та ринкових умов господарювання підприємства. Відповідно до П(С)БО 30 оцінці зокрема підлягають: біологічні активи (довгострокові та поточні) при первісному визнанні та на кожну звітну дату балансу (квартальну, річну); сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні.

Відповідно до запропонованих нами методологічних підходів до оцінки активів за справедливою вартістю організація оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю має включати чотири етапи:

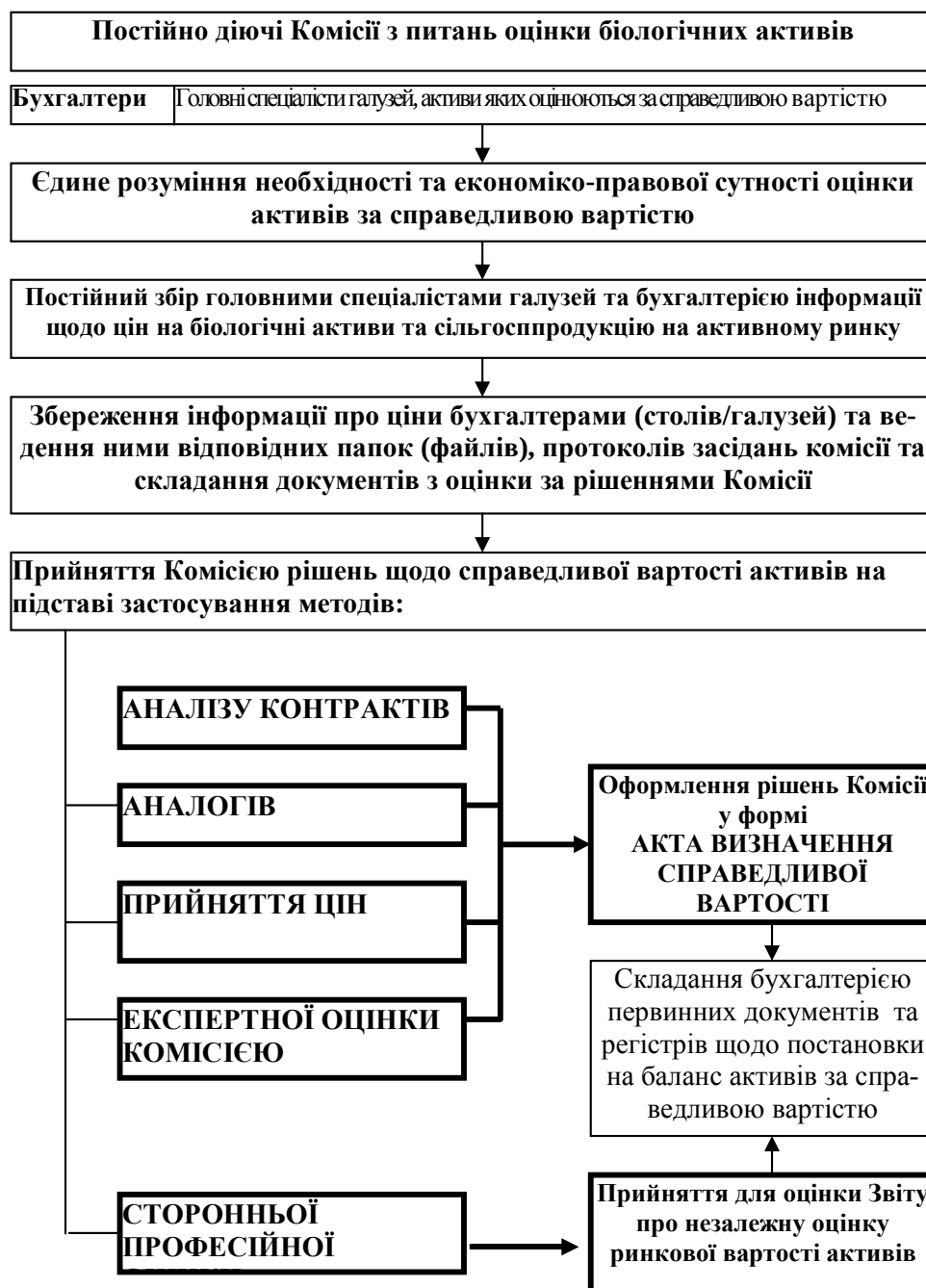


Рис. 5.5. Методологічні підходи до організації оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю

- єдине законодавчо-нормативне розуміння спеціалістами підприємства сутності категорії «справедлива вартість»;
- методику аналізу джерел інформації для визначення справедливої вартості;
- порядок організації роботи з визначення та документального оформлення справедливої вартості активів;
- набір методів (від спрощених до ліцензованих) визначення справедливої вартості біологічних активів.

Для забезпечення процесу оцінки біологічних активів та сільгосппродукції за справедливою вартістю на підприємствах доцільно створення постійно діючих Комісій з оцінки біологічних активів та сільгосппродукції за справедливою вартістю (далі – Комісії). Комісії можуть бути утворені за галузевим або і поглибленим – підгалузевим принципом (наприклад: у тваринництві – молочна спеціалізація, свинарство, вівчарство тощо).

До компетенції Комісії входить:

- збір інформації про ціни на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію на ринку за галузями та видами продукції;
- моніторинг ринкових цін на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію за їх видами (заведення папок, файлів, певна систематизація цінових пропозицій), узагальнення підтверджувальних документів з цінами (ксерокопії приймальних квитанцій, прайсів, роздруковані сторінки веб-сайтів тощо) в окремій бухгалтерській справі;
- визначення справедливої вартості біологічних активів на дату балансу і сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при їх первісному визнанні відповідно до встановленого на підприємстві порядку (методики);
- оформлення результатів оцінки та передача їх до бухгалтерії з метою відображення вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в обліку.

Для документального оформлення рішень Комісії щодо визначеної справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції нами запропонована форма Акта визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції (додаток Т), який підписують усі члени Комісії. Засідання Комісії також можуть оформлюватися протоколом, який веде бухгалтер – член Комісії та підписують усі члени Комісії.

Протоколи, акти підшиваються в папки, де зберігаються і носії інформації про ціни, а також звіти чи розрахунки експертної оцінки. Такі папки (файли) є бухгалтерськими справами, що зберігаються і архівуються в бухгалтерії підприємства.

Задля забезпечення безперервної роботи облікового апарату з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції важливою є організація збору та узагальнення інформації про активні ринки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Підприємство може самостійно визначити методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Для визначення ціни аналізуються цінові пропозиції постійних контрагентів (покупців та заготівельних організацій) на біологічні активи, які оцінюються, та ціни підприємств регіону, які продають подібні біологічні активи. Джерелами інформації при цьому можуть бути:

1. Самостійний збір інформації про ціни на ринку:

– інформація про ціни з попередніх контрактів купівлі-продажу активів, що укладені підприємством. За умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, базою для визначення справедливої вартості може бути остання ринкова ціна, відображена в попередніх угодах, укладених підприємством з купівлі-продажу даних видів активів чи сільськогосподарської продукції (договори купівлі-продажу, приймальні квитанції тощо);

– інформація організованих гуртових ринків (<http://shuvar.lviv.ua/gurt.html>; <http://www.ukragroportal.com>; <http://www.ukragroconsult.com>). У наказі від 13.11.2006 р. №660 Мінагрополітики України повідомляє, що ключовим елементом формування організованих ринків сільськогосподарської продукції, як цілісної системи взаємин між суб'єктами маркетингових каналів просування товару від виробника до кінцевого споживача, є мережа гуртових ринків сільськогосподарської продукції з регіональними аграрно-маркетинговими центрами. Це дозволяє збувати й одержувати якісну продукцію за справедливими цінами, забезпечувати належні умови її реалізації і купівлі, сприяти розвитку міжрегіональної та міждержавної торгівлі. Однією з функцій гуртового ринку є фіксація реальної ціни – справедливої вартості сільськогосподарської продукції;

– прайси, рекламні проспекти виробників сільськогосподарської продукції;

– інформаційні бюлетені, сайти, періодичні видання, що розповсюджуються серед селянсько-фермерських господарств, сільськогосподарських підприємств, сільського населення (<http://agrotorg.net/kp.php>).

2. Отримання інформації з органів державного управління:

– середньозважені біржові ціни на сільськогосподарську продукцію, продукти її переробки, продовольство, які склалися на Акредитованих товарних біржах та Аграрній біржі: <http://www.minagro.kiev.ua/page/?3699>;

– дані цінового моніторингу Міністерства аграрної політики (<http://www.minagro.kiev.ua/page/?3757>). Інформація, розміщена на сайті, дозволяє отримати дані по окремих категоріях цін (закупівельні, оптово-відпускні, торговельні ціни та ціни селянських ринків) та по окремих регіонах (областях);

– інформація управлінь агропромислового розвитку райдержадміністрацій;

– інформація моніторингу цін на сільськогосподарську продукцію, що надається торговими домами, обласними, районними дорадчими службами (<http://www.koras.com.ua>, torg.org.ua та ін.). Наприклад, моніторинг цін на сільськогосподарську продукцію по Київській області здійснюється Київською обласною аграрною дорадчою службою. Дані збирають фахівці районних дорадчих служб на центральних районних ринках кожного тижня. Середні значення в межах району розраховуються на основі 4-5 цін, які були зафіксовані на ринку методом випадкової вибірки.

3. Інформація про закупівельні ціни на продукцію, що є об'єктом державного цінового регулювання.

Відповідно до Закону України "Про державну підтримку сільського господарства України" від 24 червня 2004 року № 1877-IV держава регулює ціноутворення на окремі види сільськогосподарської продукції встановленням мінімальних та максимальних закупівельних цін.

Мінімальні закупівельні ціни на окремі об'єкти державного цінового регулювання (пшениця, жито, ячмінь, овес, кукурудза, насіння соняшнику не подрібнене, цукор з цукрових буряків) встановлені наказом Міністерства аграрної політики України від 02.06.2005 р. № 238.

Для встановлення мінімальної закупівельної ціни на зазначену продукцію використовуються середньостатистичні показники – ціни продажу цієї продукції сільськогосподарськими підприємствами у будь-якій сфері реалізації протягом попередніх п'яти маркетингових періодів. Ці показники розраховує та надає Міністерству аграрної політики Держкомстат.

Отримані членами Комісії носії інформації щодо цін активного ринку підлягають постійному узагальненню та зберіганню на підприємстві. Функціональні обов'язки щодо систематизації даної інформації та ведення бухгалтерської справи з оцінки справедливої вартості пок-

ладаються на бухгалтера столу/галузі, що відповідає за ведення обліку оцінюваних активів, та входить до складу Комісії. В обов'язки бухгалтера входить ведення бухгалтерської справи за даними роботи Комісії. В даній бухгалтерській справі систематизується вся інформація щодо визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції. В справу, зокрема, підшиваються:

- протоколи засідань Комісії;
- акти визначення справедливої вартості за видами біологічних активів та сільгосппродукції;
- документи, що підтверджують ринкові ціни, прийняті для розрахунку справедливої вартості (ксерокопії договорів, приймальних квитанцій, прайсів, роздруковані сторінки веб-сайтів тощо);
- висновки та розрахунки Комісії, виконані при застосуванні методів експертної оцінки та прийняття цін;
- звіти про оцінку ринкової вартості, виконані залученими незалежними оцінювачами.

Бухгалтерська справа з визначення справедливої вартості зберігається на підприємстві не менше трьох років. Акти визначення справедливої вартості по певних активах систематизуються в справі за датами засідань Комісії і слугують документальним підтвердженням оцінки для відображення (таксування) в первинних документах справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Методологія визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що закладена в Рекомендаціях [248] передбачає можливість застосування п'яти способів (методів) оцінки:

- аналізу контрактів;
- аналогів;
- прийняття цін;
- експертної оцінки Комісією;
- сторонньої професійної оцінки.

Метод аналізу контрактів. При застосуванні даного підходу Комісія визнає, що ціна на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, яка була визначена у попередніх контрактах на їх продаж, або яка пропонується на даний час підприємству заготівельними організаціями, переробними підприємствами (проекти угод) є справедливою.

Ксерокопія таких контрактів (угод, проектів) підшивається в бухгалтерську справу, до якої додається Акт визначення справедливої вартості, де вказується, що справедлива вартість на відповідні види активів прийнята Комісією за методом аналізу контрактів. Ринкові

/справедливі/ ціни, визначені в даному Акті, є підставою для оцінки (таксації) біологічних активів та сільгосппродукції за справедливою вартістю в певних типових первинних документах.

Визначені ціни діють у період до прийняття Комісією нових цін.

Комісія може визначити справедливу вартість біологічних активів за останньою ринковою ціною операції з ними лише за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство.

Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами. Обтяжливим є контракт, виконання якого не можна уникнути (вже укладений, наслідки інших варіантів не прораховуються) і витрати на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

У всіх інших випадках оцінка має ґрунтуватись на цінах активного ринку, або експертних висновків, що вимагає від Комісії застосування інших методичних підходів.

Метод аналізу контрактів найбільше підходить до оцінки молока. Як правило, сільськогосподарські підприємства реалізують молоко за обтяжливими контрактами де чітко визначені ціни на той чи інший вид молока за його якісними характеристиками (Т-молоко, молоко I, II сорту, несортове молоко). Визначити якість молока в момент його первісного визнання на фермі неможливо (такі лабораторії дуже дорогі). Тому логічно первісно визнавати і оприбутковувати молоко на фермі за даними приймальних квитанцій, що надходять з молочного заводу.

Звичайно, при цьому кількість молока контролюється по відомості, журналі надою молока, а також по товарно-транспортній накладній на його відправку. Але для його оцінки при первісному визнанні за справедливою вартістю Комісія має скласти Акт де вказати, що за оцінку будуть взяті ціни по сортах (видах) молока, що визначені контрактом, який укладено з переробним (чи переробними) підприємствами.

Метод аналогів. Даний метод оцінки згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [375] покладено в основу визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Відповідно до цього стандарту визначення справедливої вартості ґрунтується на цінах активного ринку.

Застосування такого підходу передбачає визначення справедливої вартості, виходячи з ринкових цін на аналогічні активи чи продукцію, що склалися на ринку на певну дату. При цьому аналізу підлягають дані про фактичний продаж об'єктів, аналогічних до оцінюваного за споживчими та якісними характеристиками.

При використанні даного методу вивчається регіональний ринок відповідної продукції, систематизується інформація про укладені угоди купівлі-продажу на підприємстві. При цьому використовуються джерела інформації, перелічені вище.

Оцінка на основі аналогів на активному ринку здійснюється виходячи з того, що справедлива вартість оцінюваного активу чи продукції відповідає вартості порівнюваного аналога, і проводиться за формулою:

$$B_{б.а.} = (A_{од.} \times K_{б.а.}) - B_{п.}$$

де: $B_{б.а.}$ – справедлива вартість біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції;

$A_{од.}$ – вартість одиниці аналога;

$K_{б.а.}$ – кількість одиниць оцінюваних біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції;

$B_{п.}$ – витрати на місці продажу (комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів).

До витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться.

Якщо довгострокові біологічні активи рослинництва на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

Інформацію щодо ринкової вартості аналогів систематизує спеціаліст галузі, активи якої оцінюються. Дана інформація (ксерокопії договорів, приймальних квитанцій, прайсів, роздруківки з інтернет-сайтів і т.п.) подається на розгляд Комісії, яка приймає рішення щодо справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, або вартості сільськогосподарської продукції з метою зарахування її на баланс, про що складається Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції на відповідну дату.

Метод прийняття цін. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється за:

останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи, Комісія самостійно встановлює склад таких показників, розробляє порядок їх визначення, а також проводить розрахунок вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів із застосуванням зазначених показників.

В такому разі справедлива вартість може визначатись за формулою:

$$B_{б.а.} = (A_{од.} \times K_{б.а.}) \times Д.$$

де: $B_{б.а.}$ – справедлива вартість біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції;

$A_{од.}$ – вартість одиниці аналога;

$K_{б.а.}$ – кількість одиниць оцінюваних біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції;

Д – значення додаткового показника.

Так, за відсутності активного ринку, побічна сільськогосподарська продукція (солома, гичка, стебла кукурудзи і соняшнику, капустяне листя тощо) може бути оцінена Комісією за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.

Некондиційні сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи, у зв'язку з відсутністю активного ринку на них, можуть бути оцінені Комісією виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

Метод експертної оцінки Комісією. Цей метод передбачає визначення ринкової вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції на основі застосування методичних підходів визначених законодавством з незалежної оцінки майна, а саме: Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року № 2658-III [121], Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затвер-

джений постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440 [288], Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики оцінки майна» від 10 грудня 2003 р. № 1891 [391] та інших нормативно-правових актів.

Метод сторонньої професійної оцінки. Даний підхід передбачає залучення до визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції незалежного експерта-оцінювача, що відповідно до діючого законодавства з питань оцінки та оціночної діяльності здійснить оцінку ринкової вартості активів на відповідну дату, про що надасть підприємству відповідний висновок, який і буде підтверджуючим документом при відображенні справедливої вартості біологічних активів в бухгалтерському обліку.

У розроблених Методичних рекомендаціях [248] подано відповідне документальне забезпечення процедури визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції. Визначена Комісією ринкова ціна того чи іншого активу оформляється Актом визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції (додаток Т). Акт складається Комісією перед оцінкою біологічних активів на певну звітну дату та оцінкою сільськогосподарської продукції перед її первісним визнанням. Даний документ має не тільки замінити бухгалтерії розрахунок планових цін на сільгосппродукцію, а й дати ціни для оцінки біологічних активів. Відмінність Акта від розрахунку планових цін полягає і в тому, що планові ціни доводились економічною службою раз на рік (на початку року), в той час як Акт, наприклад, по зерновій групі, має складатись перед збором урожаю. Більше того, якщо протягом збору урожаю ціни ринку на зерно змінилися, Комісія складає інший Акт (та доводить до бухгалтерії нові ціни). Те ж стосується і зміни цін по продукції тваринництва, біологічних активів тощо.

Акт складається на дату оцінки, але в ньому Комісія має зазначити термін використання бухгалтерією визначених справедливих цін:

- щодо біологічних активів – до якої звітної дати;
- щодо сільськогосподарської продукції – протягом якого періоду.

Акт складається в трьох примірниках і підписується всіма членами Комісії, головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Перший екземпляр Акта підшивається в бухгалтерську справу з оцінки, другий – передається бухгалтеру, відповідальному за облік тих чи інших об'єктів, щодо яких і визначились справедливі ціни, а третій екземпляр Акта зберігається у головного бухгалтера.

Отже, розроблена методологія оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю розв'язує проблеми бухгалтерських служб підприємств щодо виконання вимог П(С)БО 30. Разом з тим, очевидно, що запропонований підхід обмежений рамками цих вимог. Останній не враховує практичних потреб підприємств і галузевого управління в підходах до оцінки та не націлює розвиток методології оцінки на теоретичні засади фізичної економії та концепції сталого розвитку.

Подальший розвиток методології оцінки активів сільськогосподарської діяльності ми вбачаємо в удосконаленні МСБО 41 та П(С)БО 30 (як галузевих стандартів) через врахування в цих підходах теоретичних основ сучасних економічних наук та зростання значення для людства активів і продукції аграрної економіки.

Подальший розвиток організації процесів визначення справедливої вартості активів аграрного сектору економіки вбачається в роботі міжнародних бухгалтерських служб при ООН та системи Міністерства аграрної політики на рівні України. Доведення до суб'єктів господарювання єдиних підходів в оцінці їх активів та діяльності сприятиме ефективності роботи бухгалтерської інформаційної системи, а, звідси, і сталому розвитку галузі в глобальній економіці.

Важливою проблемою для практики виявилась і зміна методології визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності. Відповідно до П(С)БО 30 фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності формується з трьох складових (рис. 5.6):

- фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Складність такого підходу пов'язана не стільки з необхідністю проведення додаткових процедур для визначення фінансових результатів діяльності, скільки із закладеними в новій методології суб'єктивними впливами на звітні результати.



Рис. 5.6. Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності

У посібнику «Облік сільськогосподарської діяльності» [313] нами запропонований порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з визначення фінансових результатів основної діяльності сільськогосподарських підприємств, що певною мірою полегшує техніко-розрахункові складнощі застосування нової методології на практиці.

Відповідно до запропонованого порядку для обліку доходів (витрат) від первісного визнання та від зміни справедливої вартості використовують рахунки 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Для забезпечення відповідності між доходами та витратами пропонується ввести субрахунки до рахунку 710:

7101 – «Дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

7102 – «Дохід від зміни справедливої вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

До рахунку 940:

9401 – «Витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

9402 – «Витрати від зміни справедливої вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Відповідно, фінансовим результатом від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів є доходи та(або) витрати від первісного визнання. Вони визначаються, як різниця між справедливою вартістю одержаної сільськогосподарської продукції та(або) додаткових біологічних активів та витратами пов'язаними з одержанням такої продукції та біологічних активів.

На рис. 5.7 зображена схема записів з обліку доходів (витрат) від первісного визнання.

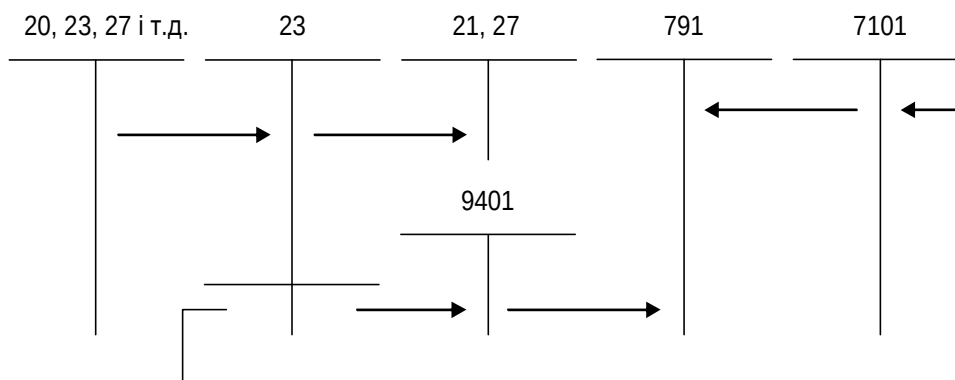


Рис. 5.7. Облік доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів

Витрати на вирощування сільськогосподарської продукції та біологічних активів (витрати на біологічну трансформацію) обліковують по дебету рахунку 23 «Виробництво» на відповідних субрахунках по об'єктах обліку, визначених у наказі про облікову політику підприємства, по яких в подальшому будуть визначатися фінансові результати. При первісному визнанні сільськогосподарської продукції та біологічних активів їх оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис: Д-т 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – К-т 23 «Виробництво». Отже, в такому випадку по кредиту рахунку 23 відображається не планова собівартість, а справедлива вартість активів, тобто вартість за якою вони оприбутковуються на баланс.

На момент первісного визнання сільськогосподарської продукції чи біологічних активів на рахунку 23 виникне різниця між дебетом і кредитом. Можливі дві ситуації:

– К-т 23 > Д-т 23 (вартість, за якою актив оцінюється, більша від витрат, пов'язаних з його створенням на дату оцінки). В такому випадку на суму різниці визнається дохід від первісного визнання і робиться бухгалтерський запис Д-т 23 «Виробництво» – К-т 7101 «Дохід від пе-

рвісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

– К-т 23 < Д-т 23 (вартість, за якою актив оцінюється, менша від витрат, пов'язаних з його створенням на дату оцінки). В цьому випадку виникають витрати від первісного визнання, які відносяться до складу інших витрат операційної діяльності. Робиться запис Д-т 9401 «Витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – К-т 23 «Виробництво».

Дохід від первісного визнання списується на фінансові результати – Д-т 7101 – К-т 791, витрати від первісного визнання списують на фінансові результати – Д-т 791 – К-т 9401.

На момент первісного визнання біологічного активу чи сільськогосподарської продукції підприємство ще не відобразило всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів чи продукції. Це стосується, насамперед, загальновиробничих витрат та витрат допоміжних виробництв, які розподіляють і відносять на об'єкти обліку (продукцію, біологічні активи) в кінці року. Тому фактичний розмір доходу (витрат) від первісного визнання достовірно визначити можна лише в кінці року. Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання, визначений в кінці року, не співпадатиме із визначеним доходом (витратами) протягом року. Тому останній необхідно відкоригувати.

Розроблена кореспонденція бухгалтерських рахунків щодо обліку фінансового результату від первісного визнання наведена в додатку У.

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція обліковується як запаси. Відповідно при подальших операціях з нею необхідно застосовувати норми П(С)БО 9 «Запаси».

Сільськогосподарську продукцію та біологічні активи підприємство реалізує за договірною ціною. Дохід, що виникає при реалізації, визначається за П(С)БО 15 «Дохід». При реалізації довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції, дохід від реалізації відображається: Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» – К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції». За собівартість реалізації приймається вартість, за якою сільськогосподарська продукція та біологічні активи обліковуються на балансі підприємства. Собівартість списується: Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – К-т 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Запропонована схема обліку показана на рис. 5.8.

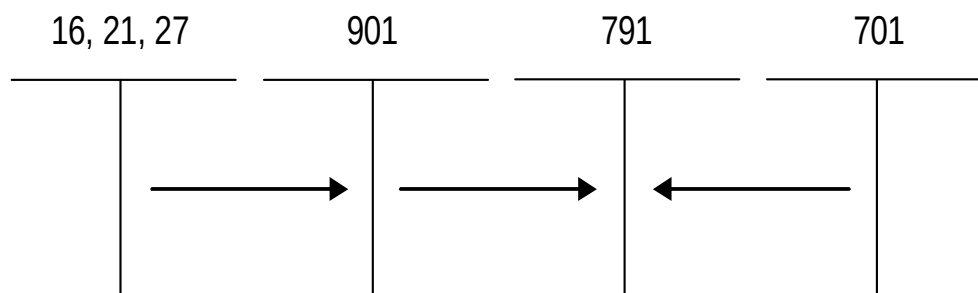


Рис. 5.8. Облік реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів

При реалізації довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, собівартість їх списується з К-т 16 «Довгострокові біологічні активи» в Д-т 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» на суму залишкової вартості та в Д-т 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» на суму зносу. Дохід від реалізації відображається: Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» – К-т 742 «Дохід від реалізації необоротних активів». Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, що оцінюються за справедливою вартістю, наведена в додатку У.

Остання складова фінансового результату від сільськогосподарської діяльності – це доходи (витрати) від зміни справедливої вартості біологічних активів. У процесі росту рослини та тварини (біологічні активи) здатні змінювати свої властивості в кращу чи гіршу сторону (наприклад, підвищилась або знизилась продуктивність корів основного стада) або змінюється їх ціна на ринку. Відповідно змінюється їх вартість. Вимогою П(С)БО 30 є відображення інформації про таку зміну, що відповідно відображатиметься як дохід при збільшенні їх вартості та витрати – при зменшенні.

Пропонована схема проведення бухгалтерських записів по обліку доходів (витрат) від зміни справедливої вартості біологічних активів представлена на рис. 5.9.

У разі, коли на звітну дату біологічний актив оцінений за вищою вартістю, ніж на попередню дату (відбулося збільшення справедливої вартості), то на суму різниці робиться запис Д-т 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи» К-т 7102 «Дохід від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Тобто, здійснюється дооцінка біологічних активів до рівня справедливої вартості. В цьому випадку виникає дохід від первісного визнання.

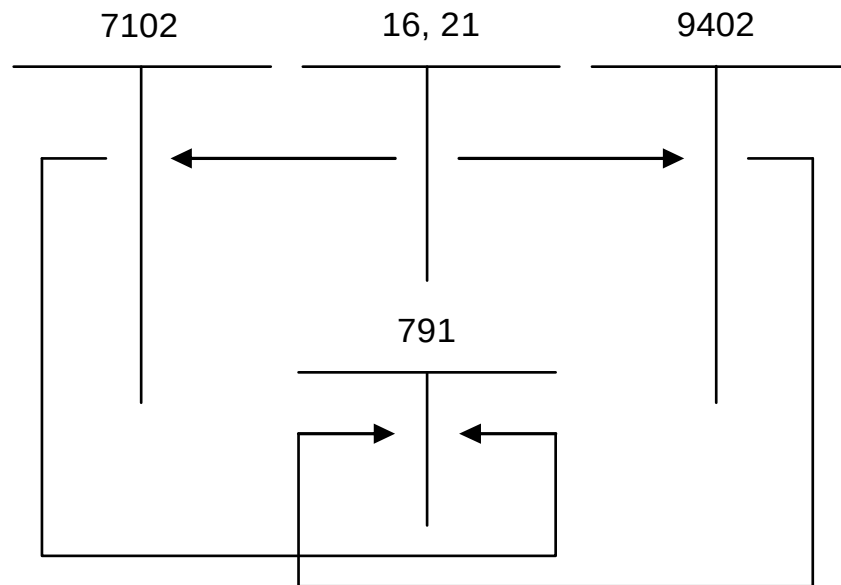


Рис. 5.9. Облік зміни вартості біологічних активів на дату балансу

В протилежному випадку, якщо з певних причин справедлива вартість біологічних активів зменшилася (знижилась продуктивність, зменшилася ціна на аналогічні активи на ринку), виникають витрати від зміни справедливої вартості. На суму зменшення справедливої вартості біологічних активів робиться їх уцінка та визнаються витрати від зміни справедливої вартості біологічних активів. При цьому роблять бухгалтерські записи: Д-т 9402 «Витрати від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – К-т 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи». В табл. У.3 додатку У наведені бухгалтерські проведення при зміні справедливої вартості біологічних активів.

Отже, пропонована П(С)БО 30 методологія визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності є не тільки складною за процедурами, а й необґрунтованою, виходячи з теоретичних концепцій визначення фінансових результатів виробничої діяльності. Разом з тим, пропонована МСБО 41 та, відповідно, П(С)БО 30 методологія визначення результатів сільськогосподарської діяльності має кращу (хоча далеко і не досконалу) теоретичну платформу врахування в результатах господарювання цінностей, які є важливими для економіки з фізіократичних позицій та з Концепції сталого розвитку ООН. Останнє і є орієнтиром для

наукових досліджень щодо розвитку методології визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Таким чином, дослідженнями встановлено, що запровадження МСФЗ та МСБО нових вимог до обліку сільськогосподарської діяльності привнесло величезні труднощі в практику ведення бухгалтерського обліку вітчизняних аграрних підприємств. Сьогодні прикладним сегментом науки з бухгалтерського обліку розробляються дієві методичні рекомендації щодо подолання цих проблем та, відповідно, означаються напрями вдосконалення і формування нової методології обліку сільськогосподарської діяльності.

Очевидно, що ключовим аспектом МСБО 41 є пріоритетність біологічної основи в представленні аграрної економіки, а, відтак, розвиток методології та практики обліку сільськогосподарської діяльності має ґрунтуватись на сучасних економічних теоріях, фізіократичних доктринах та концепції сталого розвитку ООН.

5.2. Методологія обліку земель сільськогосподарського призначення

У сфері вітчизняного аграрного землекористування відбулися радикальні перетворення інституційного характеру, що полягають у формуванні земельного ринку, введенні інституту приватної власності на землю, створенні умов для розвитку підприємництва. Все це потребує організації обліку земель сільськогосподарського призначення суб'єктами аграрного землекористування та формування системи звітності і контролю щодо їх раціонального та ефективного використання.

У зв'язку з цим, дослідження методологічних підходів до організації обліку земель сільськогосподарського призначення, їх оцінки та постановки на баланс, як передумови формування галузевого стандарту бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення набуває державної ваги.

В ході реформування земельних відносин проявились негативні тенденції з причин безконтрольності та послаблення відповідальності суб'єктів господарювання за ефективне використання цього активу. Питання ефективного землекористування і землеволодіння переросло в проблему пріоритетної соціально-економічної значущості, що ґрунтовно досліджується в працях провідних вчених економістів П.Т. Саблука, Ю.Д. Білика, П.І. Гайдуцького, О.І. Драпівського, М.Г. Лихогруда, В.Я. Мессель-Веселяка, М.М. Федорова, О.М. Шпицака та ін.

Як зазначає П.Т. Саблук, земля виступає ресурсом у сільськогосподарському виробництві і тому обов'язково повинна мати чітко визначену вартість, але, розвиваючи ринок землі, не слід ототожнювати це поняття з продажем землі. В кожній одиниці агропромислової продукції повинна бути закладена вартість землі [218, с.26].

Недооцінку значення землі в економічному обороті М.М.Федоров визначає однією з причин нестійкого розвитку сільського господарства. «І справа не стільки в тому, щоб визнати її товаром, – зазначає науковець, – скільки у визнанні її як вартісної складової основного капіталу будь-якого сільськогосподарського підприємства. Неврахування вартості землі у виробничому капіталі вітчизняного сільського господарства призводить до щорічного недоодержання прибутку» [505].

Питання про місце фізичного земельного капіталу в системі економічних відносин піднімається в літературі з часів започаткування теорії фізичної економії. 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 [56, 366 435, 540, 541]. По ходу наших досліджень (розділ 2) було з'ясовано величезне значення для держави та фермерів обліку земель сільськогосподарського призначення, що наводились в роботах Ф. Кене та інших ранніх фізіократів [17, 159, 160].

Пізніше М.Д. Руденко, не будучи фахівцем з бухгалтерського обліку, переконував опонентів, що вони не бачать джерела багатства через відсутність в «бухгалтерських книгах» землі як капіталу. За Руденком земельний капітал має належати селянам. З цього приводу він писав: «Можна вважати не лише правилом, а навіть законом природи: якщо селянин не є безумовним власником землі, а також продуктів своєї праці ... – виснаження гумусу й народу... (мається на увазі землі та селянства –В.Ж.) веде до саморуйнування держави» [435, с.287].

Як зазначає В.О. Шевчук: «...з позицій фізичної економії джерела економічного зростання знаходяться виключно в реальному секторі економіки. Натомість діяльність монетарного сектора може спричинити позитивний або ж руйнівний вплив на процеси та результати економічного зростання» [540, с. 2].

Прихильники даного наукового напрямку відзначають, що земля сільськогосподарського призначення має розглядатися як неподільний об'єкт купівлі-продажу, спроможний давати результат лише в сукупності із зерном та рештою вказаних абсолютних благ. Бо зерно – завжди абсолютний капітал, тоді як земля ним стає лише за умови її родючості.

Ринок земель несільськогосподарського призначення теж має ґрунтуватися на природничих засадах, а не керуватися політичними, олігархічними чи якимись іншими інтересами [539].

Проте з часів К. Маркса бачення функцій обліку у системі землекористування змінилось. Головне завдання в цьому полягало у вимірі вартісної форми земельних відносин, що відповідає сутнісному змісту «земельний капітал». Ефективність використання земельних ділянок вимірюється земельною рентою, яка нараховується незалежно від фінансових результатів діяльності організацій та іншими видами доходу (орендна плата, дивіденди, відсотки на капітал і т. д.). В економічній теорії під земельною рентою розуміють частину додаткового продукту, яка створюється безпосередніми виробниками в сільському господарстві і присвоюється власникам землі. Як відмічав К.Маркс: «...Присвоєння ренти є економічною формою, в якій реалізується земельна власність» [232].

Погляд на систему обліку земель у радянські часи викладений в Великій радянській енциклопедії, яка визначила облік земель як збір, систематизацію, зберігання і оновлення відомостей про наявність, стан і використання земельного фонду [22]. У СРСР облік земель, як один з передових видів народногосподарського обліку, слугував для організації планового і раціонального використання земель, а також для охорони виняткової власності держави на землю і встановлених прав землекористування.

Завдання, функції і методи обліку земель визначалися конкретними вимогами соціалістичного будівництва на різних його етапах. У перший період після Жовтневої соціалістичної революції 1917 р. він забезпечував зрівняльний розподіл земель між населенням, сприяв успішному проведенню землеустрою і розробці земельного кодексу. У період 1921–1925 рр. – мав велике значення для зміцнення стійкості землекористування. В подальшому, як визначали передові фахові видання, дані обліку земель відігравали важливу роль в організації і плануванні соціалістичного сільського господарства, здійсненні контролю за раціональним внутрішньогосподарським розподілом земельних угідь [136].

Повсюдне впровадження інтенсивних систем землеробства поставило завдання всестороннього вивчення земельних ресурсів і їх економічної оцінки, особливого значення набули якісні показники обліку земель (дані бонітування ґрунту), які разом з іншою обліковою інформацією входили в Земельний кадастр. На перше місце був поставлений статистичний (на рівні держави) та аналітичний (на рівні підприємств) облік земельних ресурсів.

З 1955 р. в СРСР діяла єдина загальносоюзна система обліку земель і реєстрації землекористування. Облік здійснювався за основними категоріями Земельного фонду СРСР, землекористувачами і угіддями. Обліковий процес по земельних ділянках розподіляли на дві стадії: первинний (основний) і поточний (подальший). Первинний облік полягав у державній реєстрації землекористувань, поточний – в щорічному уточненні цих даних і внесенні в них відповідних виправлень. Система обліку земель включала також складання щорічних земельних звітів по районах, містах, областях, республіках та щорічних земельних балансів СРСР.

Основним обліковим документом статистичного обліку земель на рівні району (міста) була Державна земельна книга. Аналітичний облік у сільськогосподарських підприємствах вівся в Земельній шнуровій книзі. Безстрокове користування землею колгоспами, радгоспами та іншими землекористувачами засвідчується Державним актом на право користування землею, форма якого була затверджена Радою Міністрів СРСР у 1975 р. Управління методологією обліку земель і контроль його ведення та правомірного використання земельних угідь здійснювався Міністерством сільського господарства СРСР.

Метою обліку земель у зарубіжних соціалістичних країнах було використання його даних для планування і управління економікою, охорони і раціонального використання земельних фондів [22]. Закони деяких європейських соціалістичних країн встановлювали правила ведення документації статистичного обліку земель, яка включала кадастрові карти (земельних ділянок, порівняльної оцінки землі) і кадастрові книги (реєстри земельних ділянок, картотеки нерухомості, книги результатів порівняльної оцінки землі тощо).

У капіталістичних країнах облік земель полягав у виконанні ним функції основного засобу зміцнення і охорони земельних порядків, що діють у приватній власності на землю. В великій радянській енциклопедії з цього приводу зазначається, що облікові дані використовуються перш за все для задоволення фінансових інтересів пануючого класу і перенесення на селянство тягара земельного податку [22].

За сучасних умов радикальна зміна статусу земель і запровадження ринкових механізмів їх використання посилює значення обліку в цьому процесі.

В більшості розвинутих країн землі сільськогосподарського призначення активно одержавлюються або передаються у власність національного виробника на основі визнання цього активу важливим елементом національної безпеки. Останнє ґрунтується на теорії фізичної економії, Концепції сталого розвитку ООН, які розглядають землі сіль-

ськогосподарського призначення в якості основного, найбільш значущого, фактора створення абсолютної додаткової вартості (багатства) землі.

В Україні землі сільськогосподарського призначення передані у приватну власність селянам. Сьогодні фонд приватизованих земель в Україні майже повністю складається з сільськогосподарських угідь. У приватній власності знаходиться 83% ріллі і садів, і більше третини природних кормових угідь [356].

У червні 1996 року Конституцією України остаточно закріплено і гарантовано право приватної власності на землю. Саме інститут приватної власності більшість науковців та практиків визнають визначальним інститутом для розвитку ринкових земельних відносин [356].

З того часу розроблено й прийнято велику кількість нормативно-правових документів (Додаток Ф). У жовтні 1998 року Верховною Радою України прийнятий Закон про оренду землі, яким врегульовано відносини використання земель на договірних засадах.

18 січня 2001 року прийнятий Закон України «Про угоди щодо відчуження земельної частки (паю)» № 2242 [123], який вперше встановив заборону укладати угоди щодо купівлі-продажу, дарування земельної частки (паю) або іншим способом відчужувати зазначені частки (паї), крім передачі їх у спадщину та при викупі земельних ділянок для державних і громадських потреб. Закон набув чинності 18 січня 2001 року і діяв до прийняття Земельного кодексу України, який мав врегулювати порядок реалізації прав громадян і юридичних осіб на земельні частки (паї). Як передбачалося, з прийняттям Земельного кодексу будуть створені механізми, які б дозволили розвивати ринкові земельні відносини. Однак нічого подібного не спостерігається і дотепер: система реєстрації нерухомості, земельний кадастр, земельний іпотечний банк не створені, ряд законів дотепер перебувають на стадії розробки.

1 січня 2002 року набув чинності Земельний кодекс України [128], яким продовжено встановлену заборону на відчуження земель сільськогосподарського призначення до 2005 року. В подальшому строк дії мораторію продовжено до 1 січня 2007 року (Законом України «Про внесення змін до Земельного кодексу України» від 6 жовтня 2004 року № 2059-IV [116]) додавши до нього заборону міни земельних ділянок, потім до 2008 року. Діючий сьогодні абзац 1 пункту 15 Перехідних положень розділу Х Земельного кодексу України відкладає запровадження вільного ринку сільськогосподарських земель до набрання чинності законами України про державний земельний кадастр та про ринок земель [128].

Такий стан справ з сільськогосподарськими угіддями більшість вважають меншою мірою перешкодою для розвитку ринку земель, а то й сільського господарства взагалі [505]. Як зазначає М.М. Федоров, в Україні запровадження ринку сільськогосподарських земель гальмується перманентним мораторієм [505, с.15]. Б.Й. Пасхавер ситуацію, що склалася, характеризує наступним чином: «Формально мораторій на продаж земельних паїв введений для захисту селян від масової скупки земель за заниженими цінами. Фактично ж він захищає інтереси орендарів, перш за все власників великих сільськогосподарських підприємств. Мораторій безальтернативно заганяє селян на обширний ринок земельної оренди, де вони вимушені продавати орендні права за дешево» [356].

Прихильниками такої позиції на сторінках деяких юридичних видань [171, 395] неодноразово висвітлювались схеми, законного уникнення норми п.15 Перехідних положень Земельного кодексу. Більше того нині розроблені і діють механізми, які в рамках законодавства дозволяють відчуження сільськогосподарських земель. Існує кілька таких схем. Кожна з них передбачає використання певних норм цивільного законодавства, які уможливають скуповування земель сільськогосподарського призначення.

1) *Продаж шляхом видачі довіреності на управління земельною ділянкою.* Норма Земельного кодексу щодо мораторію забороняє саме власникам земельних ділянок (земельних паїв) продавати або іншим способом відчужувати належні їм земельні ділянки та земельні частки (паї). Але якщо земельну ділянку та земельні частки (паї) відчужують не власники, а певні уповноважені особи у випадках, передбачених чинним законодавством, – мораторій на дані правовідносини не поширюється. Можливість вчинення правочинів щодо розпоряджання земельною ділянкою за довіреністю передбачена статтею 244 Цивільного кодексу України, згідно з якою довіреністю є письмовий документ, що видається однією особою (в даному випадку – власником земельної ділянки) іншій особі для представництва перед третіми особами.

2) *Продаж шляхом укладання попередньої угоди.* Дана схема відчуження сільгоспугідь базується на статті 635 Цивільного кодексу, яка регламентує використання такого виду договорів, як попередній. Попереднім є договір, сторони якого зобов'язуються протягом певного строку (у певний термін) укласти договір у майбутньому (основний договір) на умовах, встановлених попереднім договором. Попередній договір укладається у формі, встановленій для основного договору, а якщо форма основного договору не встановлена, – у письмовій формі.

При застосуванні даної схеми потенційний покупець земельної ділянки укладає з її власником попередню угоду, в якій власник земельної ділянки зобов'язується укласти основний договір купівлі-продажу землі після припинення дії мораторію. За таких умов власнику землі попередньо виплачується певна сума завдатку, а в окремих випадках і вся сума за договором. Покупець при цьому отримує беззаперечні гарантії на отримання законного права власності на землю, адже відповідно до Цивільного кодексу сторона, яка необґрунтовано ухиляється від укладання договору, передбаченого попереднім договором, повинна відшкодувати другій стороні збитки, завдані простроченням.

3) Продаж шляхом зміни цільового призначення земельної ділянки Механізм продажу сільгоспземлі шляхом зміни її цільового призначення заснований безпосередньо на самому п. 15 Перехідних положень Земельного кодексу, який встановлює мораторій на землі призначені лише для ведення селянського (фермерського) господарства та іншого товарного сільськогосподарського виробництва. Отже, якщо власник має земельну ділянку «для ведення особистого селянського господарства» то, заборона на продаж таких земель не поширюється. Цей спосіб відчуження не набув широкого застосування, оскільки більшості власників вже виділили землю в натурі і вони отримали державний акт з цільовим призначенням «для товарного виробництва».

4) Оренда земельної ділянки з подальшим викупом. Даний спосіб менш поширений за вищеназвані схеми відчуження, однак також має місце. Такий механізм продажу сільськогосподарської землі передбачає укладання з її власником договору оренди, з обов'язковим пунктом щодо беззаперечного продажу цієї землі орендареві зразу ж після знаття мораторію. При цьому в більшості випадків вся сума в оплату вартості землі сплачується орендатором у момент підписання орендного договору, а власник в свою чергу бере письмові зобов'язання повернути гроші в разі, якщо такий продаж землі не відбудеться.

З метою запобігання незаконного скуповування земель за вищеписаними схемами у 2006 році були прийняті доповнення до Земельного кодексу України, за якими угоди (у тому числі довіреності), укладені під час дії заборони на купівлю-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок та земельних часток (паїв), в частині їх купівлі-продажу та іншим способом відчуження, а так само в частині передачі прав на відчуження цих земельних ділянок та земельних часток (паїв) на майбутнє є недійсними з моменту їх укладення (посвідчення). Проте, як свідчить практика судочинства в Україні повернути землі селянам буде неможливо.

Слід зазначити, що такий перерозподіл власності на землю сільськогосподарського призначення проходить «в тіні», при цьому селяни не знають реальної цінності даного активу, який їм «подаровано» державою. Цінність землі як активу в світі бізнесу може бути представлена лише на мові цього бізнесу – бухгалтерського обліку. Проте селяни – як фізичні особи, не ведуть бухгалтерського обліку, а, відтак, такий облік за них має зорганізовувати держава, якщо вона не хоче втратити головне національне багатство – землю.

Крім того, зараз зберігається негативна тенденція до погіршення стану земель, що також посилює роль бухгалтерського обліку як одного із засобів інформаційного забезпечення та контролю, створення передумов успішного досягнення цілей (кадастрового обліку) земельної реформи.

З погляду теорії фізичної економії, такі негативні явища земельного ринку України можна пояснити фактором ігнорування потреб землі (як «живого» активу) в отриманні на своє відновлення та поліпшення частини створюваної, в тому числі за її участю, доданої вартості (про що йшлося в розділі 2). В деяких розвинутих країнах та країнах СНГ існують законодавчі вимоги щодо обов'язкового утримання певної кількості великої рогатої худоби залежно від обсягів використання сільгоспугідь. Таким чином формуються умови забезпечення землі органічними добривами. Немаловажним є й існування контролю за заходами щодо інших поліпшень землі (залуження, антиерозійні заходи, меліорація тощо).

В Україні власником сільськогосподарських угідь є, як правило, фізичні особи, а розпорядниками – юридичні. Останні орендують приватні земельні ділянки на територіях колишніх сільськогосподарських підприємств та часто не залишають селянам вибору щодо суб'єктів оренди. Монопольне становище орендарів не мотивує останніх до заходів щодо поліпшення земель. Не мотивовані до таких заходів і самі селяни – як орендодавці. В результаті такий важливий господарський актив, національний та планетарний ресурс в Україні занепадає.

Узагальнюючи вищевикладене та згадуючи слова В. Петті: «Земля – мати багатства, праця – його батько», маємо в підсумку те, що вітчизняний селянин через об'єктивні обставини змушений передавати право користування земельною ділянкою орендарям, які, як свідчить практика, досить часто поводяться з нею як з «повією». За таких обставин селянину психологічно легше землю продати. Можливо на це і розраховують зарубіжні консультанти вітчизняних законопроектів та творці тіньових схем «дикого» ринку землі. Проте нашій державі потрібний інший шлях. Землі сільськогосподарського призначення – це не

тільки господарський актив аграрних підприємств, а й національне багатство.

Аграрна галузь є “родзинкою” вітчизняної економіки в світовому розподілі праці та товарів, а її земельний капітал може забезпечувати Україні гідне місце серед країн-лідерів, але для цього потрібне посилення регуляторного втручання держави в ці процеси. Одним із факторів такого посилення має бути взяття земель сільськогосподарського призначення на баланси суб’єктів господарювання аграрного сектору економіки.

Отже, без удосконалення бухгалтерського обліку земельних ділянок, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку і контролю не можуть бути успішно вирішені і завдання земельної реформи.

Однак до цього часу не вирішено питання облікової методології цього питання. Такий стан справ є особливо загрозливим з започаткуванням ринку земель сільськогосподарського призначення та підписанням Урядом інших зобов’язань щодо роздержавлення земель, вступом України до СОТ.

У зв’язку із цим важливим є привабливе представлення вітчизняного аграрного капіталу на світовій мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік. А з другого боку, не менш важлива місія бухгалтерського обліку у нелегкій справі збереження для українського народу його сільських громад, безцінного вітчизняного земельного капіталу. Звідси справедливим є триєдине тлумачення земельного капіталу в бухгалтерському обліку як господарського активу, національного багатства та планетарного природного ресурсу (рис. 5.10).

Розвиток методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення потребує троїстого відображення їх природи та першочергової уваги як до найбільш значимого в аграрній економіці активу. Останнє має бути в основі нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

При цьому, якщо перший рівень представлення земельного капіталу – як господарського активу, має винятково комерційний характер (в цьому зацікавлений власник), то функція обліку землі як природного ресурсу та національного багатства має глобальне значення.

Вирішення цих питань потребує передусім адекватного наукового забезпечення побудови нової методології бухгалтерського обліку земельного капіталу.



Рис. 5.10. Триєдиність земельного активу як об'єкта бухгалтерського обліку

Задля цього потребують обґрунтування такі методологічні завдання:

- визначення унікальності земельного капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку та узагальнення його особливостей при розробці методологічних засад МСФЗ та галузевих стандартів бухгалтерського обліку;
- відпрацювання методології відображення ролі земельного капіталу у формуванні державної сільськогосподарської політики;
- обґрунтування методології аналітичного обліку земельних ділянок на підприємствах аграрного сектору економіки.

Теоретичні основи бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення були закладені російськими вченими дореволюційного періоду: П. Преображенським, Д. Шиповим, П. Рейнботом, Ф. Єзерським та ін.

Питання сучасного обліку земель і, зокрема, сільськогосподарських є об'єктом наукових дискусій з часів запровадження ринкових механізмів землекористування в Україні. Питання методології та теоретичного узагальнення проблем обліку земельних ділянок розглядаються в публікаціях М.Г. Чумаченка, П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, В.М. Другака, В.Я. Соколова, Л.К. Сука, А.М. Третьяка, В.П. Ярмоленка та ін.

Вітчизняні наукові погляди на проблему постановки земель на облік розділились – від гострого заперечення потреби визнання сільськогосподарських земель у бухгалтерському обліку з одного боку, до обґрунтування необхідності в цьому – з іншого.

Однак вищеописаний стан справ із землями в аграрному секторі економіки ще раз підкреслює важливість негайного запровадження належної методології обліку та облікової оцінки земель сільськогосподарського призначення, встановлення норми щодо постановки їх на баланси сільськогосподарських підприємств, організації їх аналітичного обліку в розрізі не лише вартісних, а також кількісних та якісних характеристик.

У зв'язку з цим, першочергового вирішення потребує питання визначення відповідальності за організацію такого обліку. Згідно з чинним законодавством таку відповідальність мав би нести власник. Однак селяни, як фізичні особи, такого обліку zorganizувати не можуть. Об'єднання співвласників земельних часток (з метою спільної передачі землі в оренду) також не мають юридичного статусу та й інших можливостей для запровадження бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення їх членів.

З другого боку, для орендарів такий актив не є їх власністю, а, відтак, ніхто не зобов'язує їх вести навіть позабалансовий облік орендованих земель. Більше того, за методологією МСФЗ та і вітчизняних П(С)БО не існує достатніх підходів до організації саме такого обліку.

Відтак, перед галузевою наукою з бухгалтерського обліку постає завдання обґрунтування та розробки методологічних підходів постановки на баланс саме орендованих земель. З іншої сторони, чинне законодавство, нормативні документи з бухгалтерського обліку, П(С)БО мають забезпечити постановку на баланс землекористувачів всіх (власних та орендованих) земель сільськогосподарського призначення. Ці завдання і є основою формуванню підходів до розробки галузевого стандарту з обліку земель сільськогосподарського призначення.

Головне завдання такого обліку ми вбачаємо в потребі суспільного контролю за використанням та поліпшенням земель сільськогосподарського призначення. Виходячи з теорії фізичної економії, а також з розрахунків Ф. Кене, землі має бути віддана належна їй частина створеного і за її участю багатства. Ця частина має мати як мінімум дві складові: органічні добрива та природоохоронні поліпшення. Останні мають бути окремими об'єктами обліку в доповнення до системного обліку витрат на вирощування сільськогосподарських культур (мінеральні добрива, іригація, меліорація тощо). На необхідність побудови такого обліку опосередковано вказує і академік П.Т. Саблук. Обґрунтовуючи складові ринку землі (рис. 5.11), він доводить доцільність врахування вартості землі при розрахунку норм дохідності сільськогосподарського виробництва. Останнє є орієнтиром для подолання проблем диспаритету в ціноутворенні. Отримані таким чином селянами додаткові кошти можуть слугувати джерелом поліпшення земельних ділянок. **Формування таких джерел та використання з них коштів на відновлення та поліпшення земель є іншими важливими об'єктами обліку земель сільськогосподарського призначення.**

Методологія побудови обліку земель сільськогосподарського призначення як подібна, так і в більшій мірі відмінна від обліку земельних ділянок як нерухомості.

Враховуючи унікальні властивості земельних ділянок, незамінність, обмеженість, цінність землі як нерухомого майна, як родючого ґрунту, не викликає сумнівів необхідність адекватного відображення цих особливостей в обліку.

Концепцію будь-якої науки формують її принципи, цілі і завдання. Як зазначає Я.В. Соколов, тільки в першій чверті XX ст. стало ясно, що розуміння реальності об'єктів, що враховуються, залежить перш за все від принципів, за допомогою яких бухгалтери формують цю реальність [473].

Міжнародні підходи до формування достовірної фінансової інформації будуються за принципом «від загального до часткового», починаючи з формулювання основоположних припущень і якісних характеристик, закінчуючи детальнішими правилами обліку конкретних об'єктів, які витікають з принципів [473].

При цьому виявлено, що стосовно земельних ділянок основоположним принципом обліку виступає принцип пріоритету змісту над формою, що передбачає відображення фактів господарської діяльності залежно не тільки від їх правової форми, а й від економічного змісту і умов господарювання.



Рис. 5.11. Складові ринку землі, визначені академіком П.Т. Саблуком [456]

Окрім облікових особливостей, притаманних земельним ділянкам через наявність специфічних властивостей землі як фактора виробництва, роль їх у різних галузях виробництва відрізняється певною специфікою. В сільському господарстві земля відіграє роль головного фак-

тора виробництва, де процес виробництва безпосередньо пов'язаний з родючістю землі. Звідси вбачається і різниця в підходах до обліку і оцінки земельних ділянок у різних галузях народного господарства. Так, відмінність землі від інших активів Г.Г. Кірейцев пояснює її відношенням до продуктів природи, а не результатів діяльності людини. Вона незамінна іншими засобами виробництва, не відтворюється штучно і не транспортабельна. Земля обмежена територіально, є неоднорідною за якістю. «Земля, – зазначає автор, – вимагає використання різних параметрів фізичного та інтелектуального потенціалу вкладення різної кількості уречевленої в матеріальних активах праці для одержання однакової кількості якісної, придатної для життєдіяльності людини продукції. Вона як основний засіб виробництва має свою цінність (а не вартість) і може відображатися на бухгалтерських рахунках» [168].

У побудові обліку земельних ділянок нами зроблено методичні кроки, які можуть слугувати певною апробацією ідей побудови нової методології обліку земель сільськогосподарського призначення. Відповідно до правового статусу землі, виділяють три групи об'єктів обліку, що потребують окремого методичного забезпечення щодо організації їх обліку (рис. 5.12).

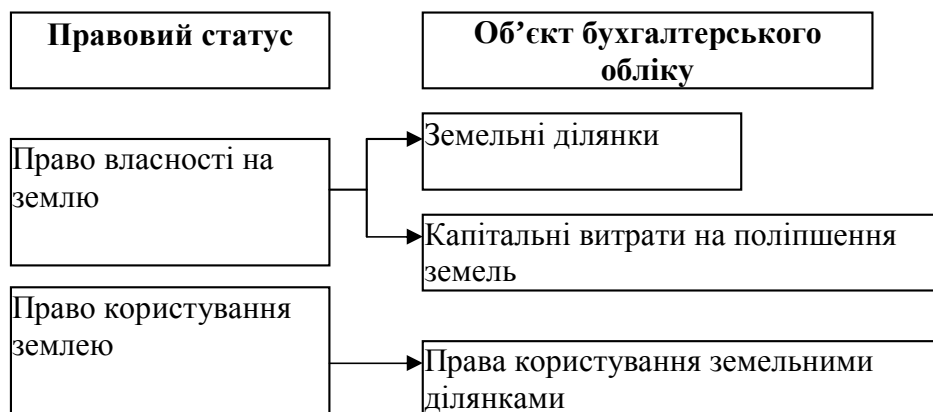


Рис. 5.12. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері землекористування

Крім того, землі як специфічному виду фізичного капіталу, при-
таманні, на наш погляд, важливі методологічні особливості, які слід
обов'язково враховувати при організації її облікового забезпечення.
Зокрема:

1. Об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки.
2. Земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів.
3. На вартість земельних ділянок не нараховується амортизація.
4. Такий об'єкт основних засобів на може бути ліквідований.
5. Збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки.
6. Капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів.

З метою узагальнення принципів бухгалтерського обліку сформуємо цілі і завдання обліку земельних ділянок.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів, з метою задоволення кредитної та інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств, і внутрішніх користувачів для управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального і ефективного використання земель.

Виходячи з мети, завдання бухгалтерського обліку земельних ділянок такі:

- забезпечення чіткого документального оформлення і своєчасного відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження, трансформації, продажу земельних угідь, а також інших операцій із землею;
- створення умов та інформаційної бази для систематичного контролю за збереженням і поліпшенням якісних властивостей ґрунту, ефективністю використання земельних ділянок підприємства;
- контроль своєчасності і повноти відображення в облікових регістрах усіх господарських операцій, пов'язаних з наявністю і якістю земельних ділянок, а також щорічними вкладеннями в капітальне поліпшення земель;
- забезпечення об'єктивною інформацією для заповнення форм бухгалтерської звітності;
- контроль правильності сплати земельного податку і відображення цього в обліку.

Врахування цих особливостей та виконання поставлених вище завдань вимагає постановки земельних ділянок на баланси підприємств АПК та наявності системи чіткого і достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні, фор-

мується переважно системою бухгалтерського обліку, яка в свою чергу не містить спеціальних даних, потрібних для проведення оцінки земельних ділянок та подальшого відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Нами запропонований до застосування механізм зарахування на бухгалтерський облік земельного капіталу й окремих об'єктів обліку земель [423] (рис. 5.13) та його методичне забезпечення (табл. III.1 додатка III).



Рис. 5.13. *Порядок прийняття на облік та відображення у звітності земельної ділянки*

Проте однією з передумов реалізації вищезазначених пропозицій є необхідність запровадження єдиних методологічних засад аналітичного обліку земельних ділянок. Потреба у веденні такого обліку очевидна, оскільки дані аналітичного обліку є основою у складній системі використання землі підприємствами, яка зводиться до наявності взаємозв'язку окремих процедур наступного виду (рис. 5.14).

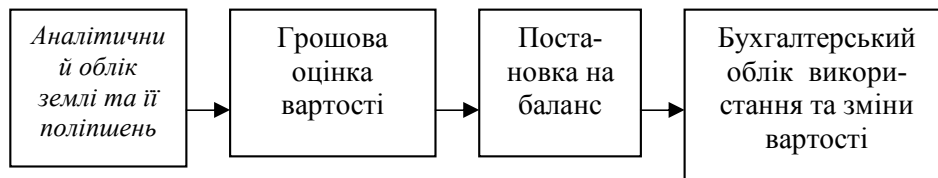


Рис. 5.14. Взаємозв'язок облікових процедур щодо використання земельних ділянок у господарському обороті підприємств АПК

Необхідність організації аналітичного обліку земельних ділянок зумовлена насамперед потребою у наявності чіткої і розгорнутої інформації на другому етапі облікових процедур – при проведенні їх оцінки.

Орієнтація бухгалтерського обліку на отримання інформації у вартісному виразі привела до всеосяжного характеру процесів оцінювання і значного підвищення їх ролі в обліковій системі, де найбільш складним об'єктом оцінки виступають земельні ділянки, що зумовлено:

- специфікою даного об'єкта;
- недостатньою розробленістю нормативно-правової бази;
- нерозвиненістю земельного ринку в Україні.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності нерозривно пов'язано з системою оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, в основі якої лежить уявлення про встановлення реальних фінансових показників, серед яких проблема оцінки земельних ділянок є однією з найскладніших.

МСФЗ головний акцент в оцінці роблять на задоволення інтересів інвесторів та фінансових аналітиків. Це пояснюється інформаційною роллю МСФЗ на ринку капіталу, для якого важливі майбутні, передбачувані оцінки діяльності компанії. Гіпертрофоване значення надається принципу переважання суті перед формою, коли в звітності дозволяється не дотримуватися норм, зафіксованих у законодавстві.

Важливою відмінністю сучасних тенденцій розвитку МСФЗ є поступове витіснення історичної вартості оцінкою за справедливою вартістю. Проте в МСФЗ для земельних ділянок як справедлива вартість може виступати ринкова вартість, яка встановлюється незалежними оцінювачами на основі даних бухгалтерського обліку та незалежних інформаційних джерел.

У вітчизняній практиці за Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. № 1531 [238], інформаційною базою для експертної грошової оцінки земельних ділянок можуть бути:

документи, що підтверджують права, зобов'язання та обмеження стосовно використання земельної ділянки;

матеріали про фізичні характеристики земельної ділянки, якість ґрунтів, характер та стан земельних поліпшень, їх використання згідно із законодавством;

відомості про місце розташування земельної ділянки, природні, соціально-економічні, історико-культурні, містобудівні умови її використання, екологічний стан та стан розвитку ринку нерухомості в районі розташування земельної ділянки;

інформація про ціни продажу (оренди) подібних об'єктів, рівень їх дохідності, час експозиції об'єктів цього типу на ринку;

дані про витрати на земельні поліпшення і операційні витрати, що склалися на ринку, а також про доходи і витрати виробництва та реалізації сільськогосподарської і лісгосподарської продукції;

проекти землеустрою, схеми планування територій та плани земельно-господарського устрою, згідно з якими передбачається зміна існуючого використання земельної ділянки, що може вплинути на вартість об'єкта оцінки;

інші дані, що впливають на вартість об'єкта оцінки.

Отже, більшість інформаційних джерел для оцінки, з числа вищенаведених, потребують наявності спеціальних знань про певні якості та умови використання земельних ділянок. Саме з цієї причини постає необхідність у систематизації інформації про кількість та стан наявних земель, що може бути досягнуто шляхом організації аналітичного обліку земельних ділянок у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Методичні засади організації аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення викладені нами в Рекомендаціях з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК [423] та посібнику «Облік та оцінка балансової вартості земель в наукових установах УААН» [309].

Розроблений Порядок аналітичного обліку земель у наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затверджений постановою Президії УААН від 26.08.2004 р. [309], який у своїй принципових положеннях може бути поширений на сільськогосподарські підприємства різних форм власності.

В основу раціональної організації аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення покладено чітке визначення її методологічної основи, що включає обґрунтування завдань аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення, визначення його мети, об'єктів та предметів.

Важливим завданням аналітичного обліку земель є інформаційне забезпечення їх грошової оцінки та подальша постановка на баланс підприємств. Не менш важлива місія аналітичного обліку, що полягає в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень щодо землекористування (рис. 5.15).



Рис. 5.15. *Методологічні завдання аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення*

Інший зміст об'єктів аналітичного обліку земельних ділянок визначається статтею 203 Земельного кодексу України та зводиться до обліку кількості і якості земель (рис. 5.16).

Облік кількості земель відображає інформацію, яка характеризує кожну земельну ділянку за площею і складом угідь та їх підвидами відповідно до класифікації, затвердженої центральними органами виконавчої влади з питань статистики та земельних ресурсів.

Облік якості земель відображає інформацію, яка характеризує земельні угіддя за природними та набутими властивостями (в тому числі поліпшеннями), що впливають на їх продуктивність, економічну цінність, а також за ступенем забруднення.

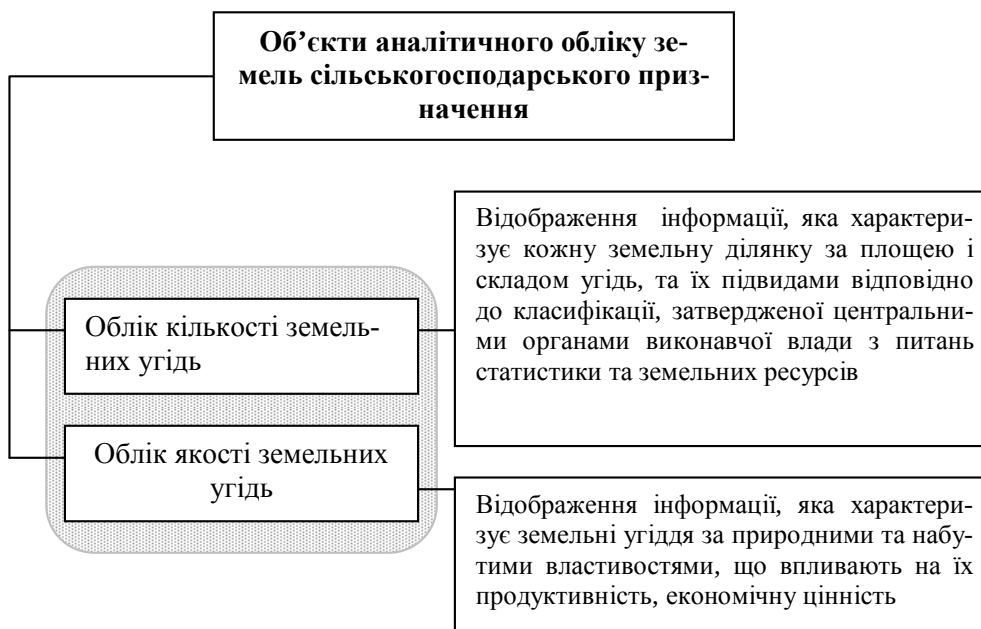


Рис. 5.16. Об'єкти аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення за Земельним кодексом України

Предмет та об'єкти аналітичного обліку земельного капіталу ми згрупували в п'ять категорій: облік земель за термінами користування; облік кількості земель за видами угідь; облік якісного стану земельних угідь; облік особливо цінних земель; показники для оцінки земель (рис. 5.17).



Рис. 5.17. Предмет та об'єкти обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення

Облік земель за термінами користування передбачає формування інформації про земельні ділянки у розрізі груп земель: постійне користування; оренда короткострокова – до 5 років; оренда довгострокова – від 5 до 50 років.

Кількісний облік за видами земельних угідь передбачає облік всіх земель та окремо по богарних, зрошуваних і осушених землях, які знаходяться в постійному користуванні, а також окремо по орендованих земельних угіддях за термінами користування та в межах населених пунктів. Облік земель доцільно проводити за фактичним станом використання земельних угідь, на основі доброякісних планово-картографічних матеріалів, даних звіту минулого року, виправлених і доповнених відповідно до матеріалів нових зйомок або коригувань, і даних обліку поточних змін відповідно до проектів землеустрою.

Облік якості земельних угідь передбачає врахування земель за класами, які характеризують функціональний стан їх використання, та за ознаками, що впливають на продуктивність земель. Головна мета якісного обліку – це використання його даних для оцінки вартості права постійного користування для відображення в бухгалтерському обліку та за ознаками, які впливають на родючість, а сінокоси і пасовища – за культуртехнічним станом з метою планування та обліку здійснення меліоративних, протиерозійних та інших заходів поліпшення.

Аналітичний облік особливо цінних земель проводиться відповідно до даних, визначених проектами землеустрою.

До особливо цінних земель прийнято відносити:

- чорноземи нееродовані несолонцюваті на лесових породах;
- лучно-чорноземні незасолені несолонцюваті суглинкові ґрунти;
- темно-сірі опідзолені та чорноземи опідзолені на лесах і глеюваті, бурі гірсько-лісові та дерновобуросемні глибокі і середньо-глибокі, дерново-підзолисті суглинкові ґрунти, торфовища з глибиною залягання торфу більше одного метра і осушені незалежно від глибини;
- коричневі ґрунти Південного узбережжя Криму;
- дернові глибокі ґрунти Закарпаття;
- землі дослідних полів науково-дослідних установ і навчальних закладів;
- землі природно-заповідного фонду;
- землі історико-культурного призначення.

Показниками оцінки земель є бонітет ґрунтів, економічна оцінка земельних угідь у розрізі класів земель, нормативна грошова оцінка земельних угідь в розрізі сільськогосподарських угідь та інших земель, оцінка права постійного користування землею в розрізі класів земель.

Облік показників оцінки земель доцільно здійснювати окремо за кожним видом оцінки та окремо за видами земельних угідь.

Методика аналітичного обліку сільськогосподарських угідь покладена в основу розробленої за участю автора Книги кількісного та якісного обліку земель (додаток Ц), форма якої викладена в Порядку аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затвердженому постановою Президії УААН від 26 серпня 2004 р. [309].

Інформація Книги як передбачається має стати на підприємстві ключовим джерелом при проведенні оцінки земельної ділянки, адже лише за її наявності повною мірою забезпечується реалізація права власності на землю, що перебуває у власності або у користуванні.

Принципи такої оцінки викладені в Законі України “Про оцінку земель” від 11 грудня 2003 року № 1378-IV [120], який визначає правові засади проведення оцінки земель, професійної оціночної діяльності у сфері оцінки земель в Україні та спрямований на регулювання відносин, пов'язаних з процесом оцінки земель, забезпечення проведення оцінки земель, з метою захисту законних інтересів держави та інших суб'єктів правовідносин у питаннях оцінки земель, інформаційного забезпечення оподаткування та ринку земель.

Залежно від мети та методів проведення оцінка земель поділяється на три види: бонітування ґрунтів; економічна оцінка земель; грошова оцінка земельних ділянок (додаток Ш).

Бонітування ґрунтів являє собою порівняльну оцінку якості ґрунтів за їх основними природними властивостями, що мають сталий характер і суттєво впливають на врожайність сільськогосподарських культур, вирощуваних у конкретних природно-кліматичних умовах. Дані бонітування ґрунтів є складовою частиною державного земельного кадастру та виступають основою проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь і враховуються при визначенні екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур, а також втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва.

Бонітування ґрунтів проводиться юридичними особами, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою, відповідно до державних стандартів, норм і правил, а також інших нормативно-правових актів на землях сільськогосподарського призначення та лісового фонду не рідше як один раз у 7 років. Така оцінка проводиться за 100-бальною шкалою. Найвищим балом при цьому оцінюються ґрунти, які мають найбільшу природну продуктивність.

Економічна оцінка земель – оцінка землі як природного ресурсу і засобу виробництва у сільському та лісовому господарствах і як просторового базису в суспільному виробництві за показниками, що характеризують продуктивність земель, ефективність їх використання та дохідність з одиниці площі.

Дані з економічної оцінки земель є основою при проведенні нормативної грошової оцінки земельних ділянок, аналізі ефективності використання земель порівняно з іншими природними ресурсами та визначенні економічної придатності земель сільськогосподарського призначення для вирощування сільськогосподарських культур. Економічна оцінка земель визначається в умовних кадастрових гектарах або у грошовому виразі.

Така оцінка земель проводиться юридичними особами, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою відповідно до державних стандартів, норм і правил, а також інших нормативно-правових актів на землях сільськогосподарського призначення незалежно від форм власності, не рідше як один раз у 5 – 7 років.

Грошова оцінка земельних ділянок залежно від призначення та порядку проведення може бути нормативною і експертною.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок виконується юридичними особами, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою відповідно до державних стандартів, норм, правил, а також інших нормативно-правових актів на землях усіх категорій та форм власності.

Періодичність проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок така:

- для ділянок сільськогосподарського призначення – не рідше як один раз у 5 – 7 років;
- для ділянок несільськогосподарського призначення – не рідше як один раз у 7 – 10 років.

Обов'язкове проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок передбачене у наступних випадках:

- визначення розміру земельного податку;
- визначення розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності;
- визначення розміру державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом;

- визначення втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва;
- розробки показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання й охорони земель.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок – результат визначення вартості земельної ділянки та пов'язаних з нею прав оцінювачем (експертом з питань оцінки земельної ділянки) із застосуванням сукупності підходів, методів та оціночних процедур, що забезпечують збір і аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок проводиться суб'єктами оціночної діяльності у сфері оцінки земель відповідно до вимог Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року N 2658-III з застосуванням таких методичних підходів:

1. Капіталізація чистого операційного або рентного доходу від використання земельних ділянок.
2. Зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок.
3. Врахування витрат на земельні поліпшення.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок проводиться у разі виникнення наступних умов:

- відчуження та страхування земельних ділянок, що належать до державної або комунальної власності;
- застави земельної ділянки відповідно до закону;
- визначення інвестиційного вкладу в реалізацію інвестиційного проекту на земельні поліпшення;
- визначення вартості земельних ділянок, що належать до державної або комунальної власності, у разі якщо вони вносяться до статутного фонду господарського товариства;
- визначення вартості земельних ділянок при реорганізації, банкрутстві або ліквідації господарського товариства (підприємства) з державною часткою чи часткою комунального майна, яке є власником земельної ділянки;
- виділення або визначення частки держави чи територіальної громади у складі земельних ділянок, що перебувають у спільній власності;
- відображення вартості земельних ділянок та права користування земельними ділянками у бухгалтерському обліку відповідно до законодавства України;

- визначення збитків власникам або землекористувачам у випадках, встановлених законом або договором;
- рішення суду.

Особливого статусу серед усіх видів оцінок землі набуває експертна грошова оцінка земельних ділянок, яка застосовується для визначення вартості землі з метою постановки її на баланс підприємства як окремого об'єкта обліку та відображення зміни вартості земельної ділянки в бухгалтерському обліку.

Законодавча необхідність проведення такої оцінки встановлена частиною другою статті 13 Закону «Про оцінку земель», згідно з якою у разі відображення вартості земельних ділянок та права користування земельними ділянками у бухгалтерському обліку проводиться експертна грошова оцінка земельних ділянок.

Порядок проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок усіх категорій земель під час укладання цивільно-правових угод та переоцінки основних засобів для бухгалтерського обліку визначається Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. № 1531 [238].

Експертна грошова оцінка передбачає визначення ринкової (імовірної ціни продажу на ринку) або іншого виду вартості об'єкта оцінки (заставна, страхова, для бухгалтерського обліку тощо), за яку він може бути проданий (придбаний) або іншим чином відчужений на дату оцінки відповідно до умов угоди.

Об'єктами експертної грошової оцінки, зокрема, є земельні ділянки або їх частини з певним місцем розташування та визначеними щодо них правами. При цьому земельна ділянка (її частина) розглядається як вільна від поліпшень та придатна для найбільш ефективного використання.

З метою проведення оцінки вартості земель доцільно здійснити класифікацію земельних угідь за групами, що запропоновані в табл. Ш.2 Додатка Ш.

Провівши усі необхідні операції з експертної оцінки земельної ділянки, яка знаходиться у власності чи користуванні та отримавши звіт з експертної оцінки земельної ділянки, підприємство має законне право внесення землі на баланс підприємства до складу своїх активів. Звіт з експертної грошової оцінки земельної ділянки у такому випадку є документальною підставою для відображення вартості землі в бухгалтерському обліку.

Методологія подальшого обліку земельної ділянки у складі активів підприємства визначається сукупністю операцій обігу земельних

ділянок, зокрема орендних, заставних операцій із земельними ділянками, облік зміни вартості земельних ділянок, облік вибуття земельної ділянки, особливості обліку права постійного користування земельними ділянками тощо.

Узагальнення методичних засад бухгалтерського обліку земельних ділянок у складі активів підприємства здійснено у додатку Х.

Виходячи з принципів об'єктивності і безперервності, земельні ділянки в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств на сьогоднішній день ми пропонуємо оцінювати виходячи з нормативної грошової оцінки за методикою затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. № 213. За ринковою вартістю землю доцільно оцінювати в подальшому і в тому випадку, якщо виявляється значна різниця між нормативно-грошовою оцінкою і ринковою. Переоцінка землі за новими методологічними підходами має проводитися не щорічно, а через певні проміжки часу залежно від ступеня підвищення її цінності. Цей кон'юнктурний приріст цінності землі повинен розглядатися як збільшення основного капіталу, а не як дохід – результат від сільськогосподарської діяльності.

Викладені методологічні та методичні засади обліку земельних ділянок, їх оцінки й організації аналітичного обліку забезпечать збір та систематизацію особливих даних про кількість, якість та стан використання земель різного функціонального призначення, що знаходяться у підприємства на правах власності чи користування.

У контексті вищезазначеного важливою та надзвичайно актуальною є проблема впровадження рекомендацій на підприємствах АПК, що повною мірою забезпечить процес оцінки земель та буде інформаційним джерелом для організації їх ефективного використання. Адже, як справедливо відмічає професор Г.Г. Кірейцев, механізм відтворення землі як головного біологічного активу побудований на філософії бізнесу та зорієнтований виключно на критерій прибутковості і винятково на інтересах приватного власника в сільському господарстві, не можна визнати обґрунтованим. Такий підхід виключає можливості розуміння землі як основного біологічного активу сільськогосподарського і лісгосподарського виробництва та людини, чие право власності на цей актив надано йому природою. Роль обліку в забезпеченні ефективного його використання беззаперечна [168].

Важливе значення в методології обліку земель сільськогосподарського призначення відводиться фактору звітності.

Земельні ділянки вже зараз є об'єктом річної бухгалтерської звітності. Інформація про наявність земель у фізичних величинах (га) міс-

титься у формі державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств», зокрема у розділі 4 форми «Землекористування протягом звітного року». Даний розділ заповнюють на основі Акта на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних паїв та даних державного обліку земель.

Земельні ділянки у вартісному виразі містяться у Балансі та Примітках до фінансової звітності. Зокрема, в Балансі у розділі 1 «Необоротні активи» у рядку 031 разом із даними про інші основні засоби підприємства. У Примітках до фінансової звітності у розділі 2 «Основні засоби» – рядок 100 «Земельні ділянки» та рядок 110 «Капітальні витрати на поліпшення земель». По даних групах розгорнуто відображається залишок на початок року, надходження, переоцінка, вибуття та залишок на кінець року.

Останнє засвідчує важливість для держави обліку земельних ділянок та певні успіхи науки щодо побудови статистичної звітності із землекористування в аграрній сфері економіки. Проте це слід розглядати як перші кроки у справі формування методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та підготовки відповідного стандарту.

Виходячи із вищенаведеного маємо такі висновки:

- методологію обліку земель сільськогосподарського призначення слід формувати виходячи із доктрин теорії фізичної економії, Концепції сталого розвитку, а також тенденцій змін МСФЗ за наслідками глобальних економічних криз;
- існуючі в МСФЗ та П(С)БО підходи до обліку земельних ділянок як об'єктів нерухомості не можуть бути взяті за основу побудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, оскільки для останніх має застосовуватись методологія, характерна для «живого» типу економіки;
- предметом обліку земель сільськогосподарського призначення є господарські, соціальні та екологічні процеси, що формують відповідні об'єкти бухгалтерського обліку, виходячи із запитів, які розглядають землю як господарський актив, національне багатство та природний ресурс планетарного значення;
- розроблені нами методичні підходи до організації обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення, поряд з теоретичним обґрунтуванням методології побудови такого обліку, є передумовою розробки галузевого стандарту з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення;

- вирішення питання обліку земель в Україні потребує внесення концептуальних змін до системи управління методологією бухгалтерського обліку. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки передбачає вирішення даного питання. Зокрема, реалізація методологічних завдань Концепції забезпечить розробку методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів сільського господарства, ключовою категорією яких є земля як національне багатство та основний засіб виробництва в сільському господарстві.

5.3. Методологія обліку галузевого інтелектуального капіталу

Більшість активів у сучасному сільському господарстві мають не тільки біологічне походження, а все частіше пов'язані з інтелектуальним капіталом. Це розробки в галузі біотехнологій, генетики, селекції, кібернетики.

Виробництво сільськогосподарських продуктів стає все більш наукоємною галуззю. За оцінкою Т. Стюарта, знання утворюють 50% вартості нафти і 75% вартості зерна [487, с.8].

Отже, ідентифікація аграрного інтелектуального капіталу, як об'єкта бухгалтерського обліку, визначення методологічних підходів до організації обліку нематеріальних активів на сільськогосподарських підприємствах є передумовою формування відповідного галузевого стандарту бухгалтерського обліку.

Галузевий аспект обліку інтелектуальної власності набуває все більшої актуальності у зв'язку із прискоренням науково-технічного прогресу, зростаючою роллю цих активів як товару та необхідністю отримання інвесторами й іншими зацікавленими особами об'єктивної, повної, достовірної та оперативної інформації про вартість майна та окупність проведених досліджень і розробок.

Економіко-правові аспекти інтелектуальної власності досліджували: Е. Брукінг, І.О. Бланк, І.М. Бойчик, М.Ф. Бойко, О.Б. Бутнік-Сіверський, М.В. Вачевський, І.І. Дахно, В.С. Дроб'язко, В.Г. Зінов, Б.Ф. Кекух, О.А. Підопригора, О.Д. Святоцький, В.П. Ситник, Г.С. Прокоп'єв та ін.

Вагомий внесок у розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів здійснили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: В.П. Астахов, М.Т. Білуха, А. Велш Глен, С.Ф. Голов, М.І. Кутер, Г.Г. Кірейцев, Ю.А. Кузьмінський, В.М. Пархоменко, Я.В. Соколов, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швець, Л.З. Шнейдеман.

Аграрний сегмент обліку інтелектуального капіталу розвинутий відділом методології обліку і аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки», де за 2006–2008 рр. захищено три кандидатські дисертації з даної проблеми (Бражна Л.В. «Облік нематеріальних активів в АПК» [26], Рудченко Ю.С. «Облік торговельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості» [437], Жураковська І.В. «Облік інтелектуальної власності в сільськогосподарських підприємствах» [111]).

Разом з тим, комплексний аналіз вітчизняної та міжнародної облікової практики відсутній, що ускладнює розуміння підприємствами тих переваг, які вони отримують від введення нематеріальних активів у господарський, а, отже, й обліковий оборот.

У зв'язку з цим, **не викликає сумнівів актуальність розробки методологічних засад обліку нематеріальних активів, які матимуть практичну цінність і дозволять підприємству систематизувати невраховані в обліку активи та підвищити капіталізацію компанії. Необхідним у цьому плані є створення такої системи бухгалтерського обліку цих унікальних активів, яка б давала можливість повною мірою використовувати їх у господарському обороті підприємства, вимірювати суму додаткових економічних вигод, що ними генеруються, і повною мірою забезпечувала б процес їх оцінки.**

Дослідження теоретичних положень і діючої практики обліку нематеріальних активів дозволило поставити **методологічні завдання**, вирішення яких сприятиме запровадженню дієвої та ефективної методології їх обліку та запровадженню в подальшому на її основі галузевого облікового стандарту. Такими методологічними завданнями визначено:

формулювання поняття інтелектуальної власності як об'єкта обліку і контролю та порядок її включення до складу нематеріальних активів;

встановлення взаємозв'язку собівартості та ринкової вартості результатів розумової діяльності та їх відповідності балансовій вартості цих активів;

розробка методології облікового відображення створених сортів, порід і прав користування ними;

розробка документального забезпечення обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності.

Нематеріальні активи в законодавстві України представлені двома правовими категоріями:

1. Об'єкти права інтелектуальної власності, згідно з Цивільним кодексом України.

2. Права користування, що згідно із законодавством можуть бути визнані як нематеріальні активи.

Поняття «інтелектуальна власність» виникло в процесі тривалої практики юридичного закріплення за певними особами їх прав на результати інтелектуальної діяльності у сфері науки, виробництва, мистецтва і літератури. У широкому розумінні інтелектуальна власність означає закріплені законом права, які є результатом інтелектуальної діяльності в промисловій, науковій, літературній і художній сферах. У загальновживаному розумінні «інтелектуальна власність» – це права на результати розумової діяльності людини в науковій, художній, виробничій та інших сферах, які є об'єктом цивільно-правових відносин.

Законодавчі засади права інтелектуальної власності визначені в Книзі четвертій Цивільного кодексу України [522]. Відповідно до статті 418 кодексу правом інтелектуальної власності визнається право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт, визначений Цивільним кодексом чи іншим законодавством.

Цивільний кодекс України передбачає наступну класифікацію об'єктів права інтелектуальної власності (далі – ОПІВ): літературні та художні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення, наукові відкриття, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, раціоналізаторські пропозиції, сорти рослин, породи тварин, комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення, комерційні таємниці.

Суб'єктами права інтелектуальної власності є:

творець (творці) об'єкта права інтелектуальної власності (автор, виконавець, винахідник тощо);

інші особи, яким належать особисті немайнові та (або) майнові права інтелектуальної власності відповідно до Цивільного кодексу, іншого законодавства чи договору.

Специфіка інтелектуальної власності як об'єкту цивільно-правових відносин полягає в тому, що право інтелектуальної власності та право власності на річ не залежать одне від одного. При цьому перехід права на об'єкт права інтелектуальної власності не означає переходу права власності на річ. Загальні засади реалізації права на ОПІВ наведені на рис. 5.18.

Методологічні засади формування інформації про нематеріальні активи в бухгалтерському обліку та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [374].

Нематеріальний актив як об'єкт бухгалтерського обліку являє собою немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва.

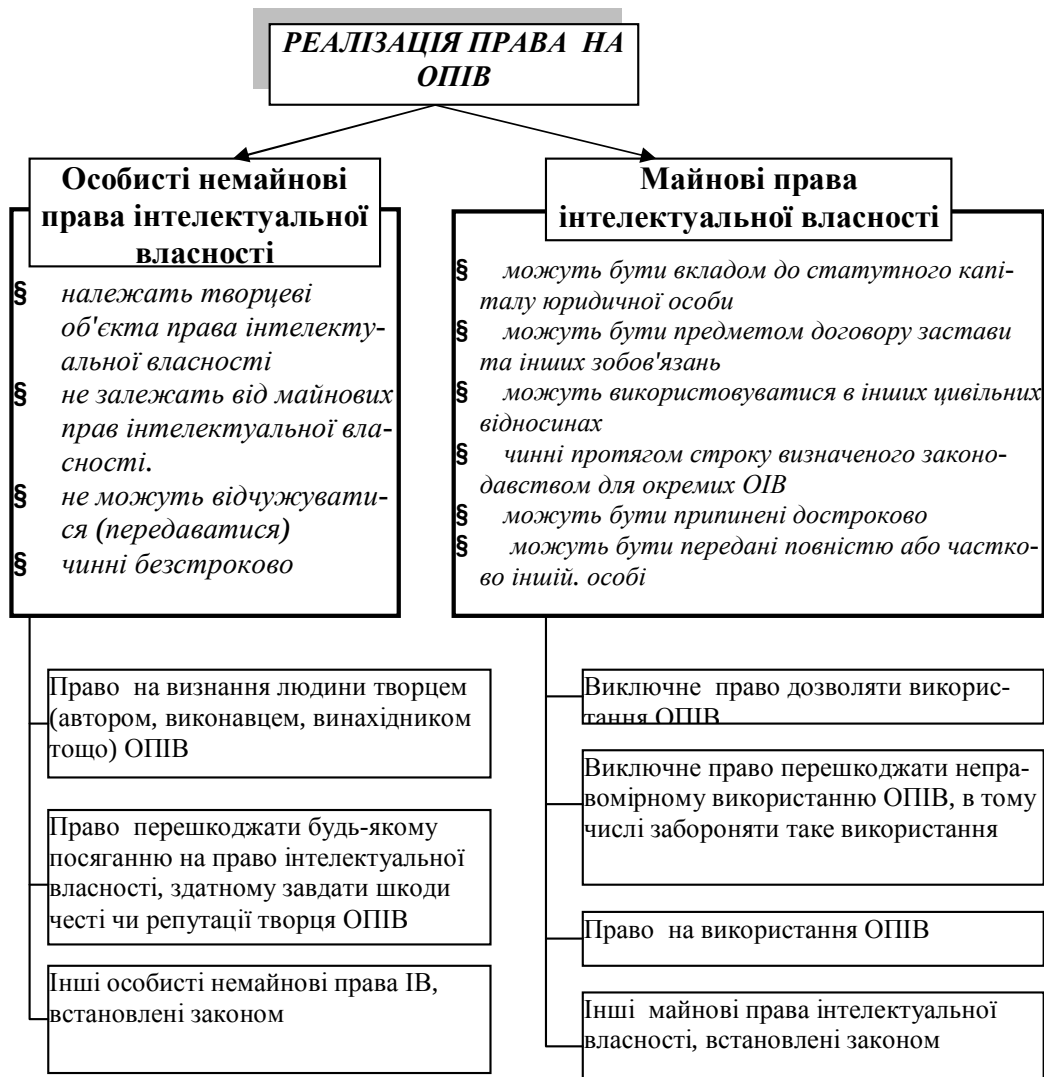


Рис. 5.18. Реалізація прав на об'єкти інтелектуальної власності

У різних нормативних документах [146, 374, 522] наводиться різний перелік нематеріальних активів, що ускладнює їх правильну ідентифікацію в бухгалтерському обліку. Тому, в табл. Щ.1 додатку Щ

приводиться відповідність складу нематеріальних активів, що визначений П(С)БО 8 до їх переліку згідно діючого плану рахунків. У табл. Щ.2 додатку Щ здійснено узгодження складу об'єктів інтелектуальної власності згідно ЦКУ та об'єктів обліку згідно Плану рахунків.

Специфіка інтелектуальної діяльності в аграрному секторі економіки пов'язана з:

- удосконаленням або опрацюванням нових технологічних процесів і способів агропромислового виробництва;

- селекційною діяльністю, пов'язаною з поліпшенням існуючих та виведенням нових, більш конкурентоспроможних сортів сільськогосподарських культур;

- генетичною діяльністю, пов'язаною з виведенням нових порід тварин;

- розробкою новітніх біотехнологій та технологій природокористування;

- розробкою ефективних добрив, хімічних і біологічних препаратів, комплексів машин, механізмів, приладів, устаткування;

- проектуванням і удосконаленням комплексів сільськогосподарських будівель та споруд, здійсненням ефективних меліоративних заходів;

- розробкою та реєстрацією комерційних (фірмових) найменувань, торговельних марок (знаків для товарів і послуг) для аграрних підприємств;

- створенням спеціалізованих комп'ютерних програм, винаходів, корисних моделей, промислових зразків, раціоналізаторських пропозицій тощо.

Зазначені види інтелектуальної діяльності пов'язані зі створенням специфічних об'єктів інтелектуального капіталу в аграрній галузі, що потребують розробки окремої методології їх обліку. Враховуючи зазначені особливості і множинність видового складу специфічних інтелектуальних активів в аграрній сфері їх сукупність класифікована в наступні групи (рис. 5.19).

Набуваючи ознак власності, інтелектуальний капітал прирівнюється до інших чинників виробництва, а, отже, виникає проблема його оцінки, обліку і перенесення вартості на вартість виробництва продукції (послуг).

Враховуючи існуючу наукову дискусію, пов'язану з необхідністю визнання інтелектуального капіталу в обліку, з одного боку, та запереченням потреби в цьому – з іншого, доцільно навести теоретико-методологічне обґрунтування практичних аспектів, що зумовлюють

необхідність проведення дій із оприбуткування інтелектуальних активів у бухгалтерському обліку аграрних підприємств.

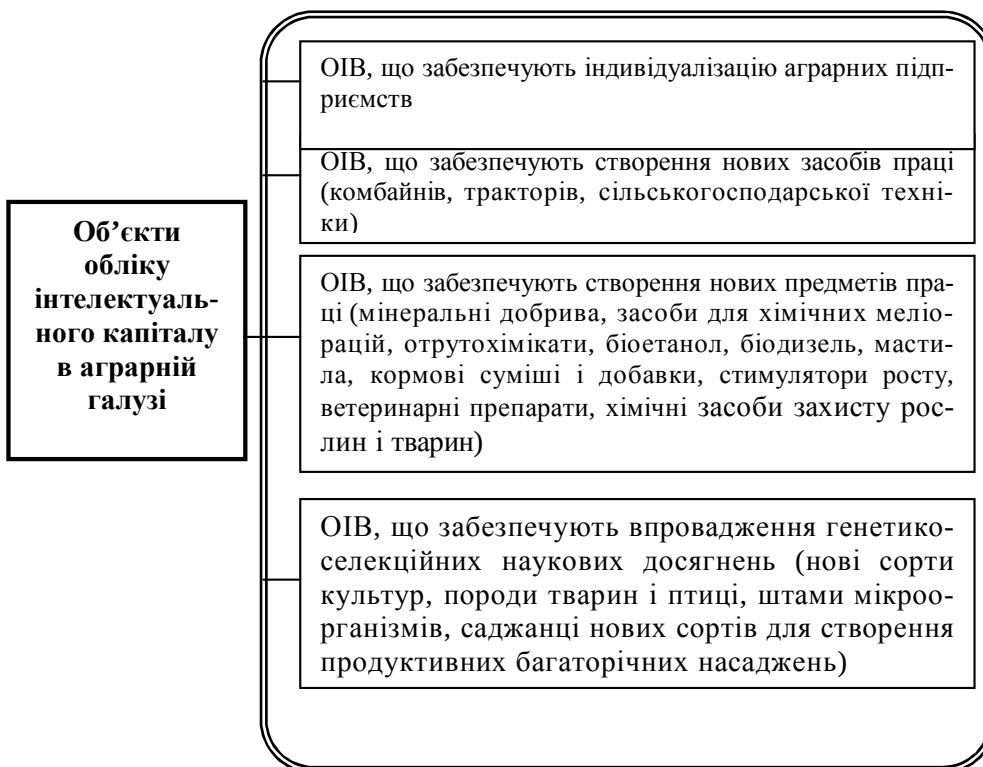


Рис. 5.19. Об'єкти обліку інтелектуального капіталу в аграрній галузі

Потребу проведення заходів з оцінки та оприбуткування об'єктів інтелектуальної власності в обліку сільськогосподарських підприємств ми обґрунтовуємо через чотири складові: ринкову, нормативно-бухгалтерську, адміністративну та економічну.

Ринкова складова актуальності даної проблеми визначається роллю інтелектуального капіталу в сучасному економічному середовищі. Матеріальні активи не є єдиним чинником забезпечення прибутковості. Існують інші види активів, які не мають такої класичної ознаки як речовинна субстанція, але можуть відігравати значну роль у процесі одержання підприємством доходів. Сучасна економіка характеризується більшою мірою нематеріальними активами, ніж активами матеріальними. Серед них людський капітал, інтелектуальний. Об'єкти інтелектуальної власності підвищують валюту балансу, інвестиційну привабливість та забезпечують додаткове надходження доходів. В балан-

сах провідних іноземних брендів вартість лише торговельної марки може досягати до 50% активів (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Наявність торговельних марок у балансах підприємств України порівняно з іншими країнами [437]

Компанія	Загальна вартість необоротних активів підприємства, дол. США	Вартість торговельної марки, дол. США	Частка вартості торговельної марки в необоротних активах, %
1	2	3	4
Завод шампанських вин "Новый свет"	2 210 891	990	0,04
Chesebrough-Pond's, Inc.	1 664 341	455 946	27,4
Moet Hennessy Louis Vuitton	24 759 762	10 810 297	43,7
The Coca-Cola Company	12 300 000 000	1 946 000 000	15,8
SABMiller	23 951 000	3 459 000	14,4

Наприклад, частка об'єктів інтелектуальної власності в необоротних активах компанії Кока-кола становить 31% у загальній валюті балансу (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Бухгалтерський баланс The Coca-Cola Company

млрд. доларів

Актив			Пасив		
Розділ	Стаття	Сума	Розділ	Стаття	Сума
I	Необоротні активи, у т.ч.	12,3	I	Власний капітал	16,4
	Нематеріальні активи з них:	3,8			
	торговельні марки	2,0			
II	Оборотні активи	10,2	II	Зобов'язання	13,1
III	Фінансові інвестиції	6,9			
ВАЛЮТА БАЛАНСУ		29,5	ВАЛЮТА БАЛАНСУ		29,5

В Україні питома вага нематеріальних активів у загальних активах підприємств не досягає і 1% (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Питома вага вартості нематеріальних активів у валюті балансу підприємств України

Галузь	Питома вага нематеріальних активів у валюті балансу, %				
	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.
Всього по Україні	1,20	1,78	1,04	1,17	1,29
Харчова промисловість та переробка сільськогосподарської продукції	1,30	1,03	1,03	0,94	0,96

Дещо краща ситуація по системі УААН (табл. 5.7). Частка об'єктів інтелектуальної власності у валюті балансу становить близько 4,5% (37 млн грн). Масштабно порівнюючи з вартістю нематеріальних активів у компанії Кока-Кола, дана сума становить 0,12 % балансової вартості останніх (близько 29 260 млн грн).

Таблиця 5.7

Зведений бухгалтерський баланс по 122 наукових установах на 31.12.2008 р.

млн грн

Актив			Пасив		
Розділ	Стаття	Сума	Розділ	Стаття	Сума
I	Необоротні активи, у т.ч. нематеріальні активи	734 37	I	Власний капітал	822
II	Оборотні активи	95	II	Зобов'язання	7
III	Витрати	0	III	Доходи	0
ВАЛЮТА БАЛАНСУ		829	ВАЛЮТА БАЛАНСУ		829

Таким чином, ринкові умови господарювання, наявність жорсткої конкуренції у сфері виробництва та реалізації продукції вимагають від сільгоспвиробників пристосування до нових умов ведення бізнесу. Формування нової методології визнання і обліку специфічних інтелектуальних активів та її впровадження в облікову практику аграрних підп-

приємств забезпечить їх належне представлення на ринку, формування відповідного іміджу та підвищення інвестиційної привабливості.

Нормативно-бухгалтерська складова. Незважаючи на досить тривале використання інтелектуального капіталу в господарській діяльності вітчизняних підприємств, нормативне введення поняття «нематеріальні активи» в бухгалтерську термінологію України відбулося лише у 1993 році з прийняттям Кабінетом Міністрів України «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» [367].

У 1993 році прийнята більшість законів з питань інтелектуальної власності: Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», Закон України «Про охорону прав на сорти рослин», Закон України «Про племінну справу у тваринництві», Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» тощо.

У 1999 році затверджене ПСБО 8 «Нематеріальні активи», яке і до сьогодні характеризується наявністю ряду недоліків і, зокрема, відсутністю визначеної процедури прийняття на баланс підприємства та оцінки вартості нематеріального активу.

Незважаючи на законодавчу можливість бухгалтерського обліку нематеріальних активів з початку 90-х років, через історичні та інші причини об'єкти інтелектуальної власності практично відсутні у складі активів підприємств. Одну з причин такої ситуації вбачаємо у відсутності відповідного методологічного підґрунтя задля становлення інтелектуального капіталу як якісно нового об'єкта. В Україні створена потужна нормативно-правова база з економічних питань використання інтелектуальної власності, але нормативна база з бухгалтерського обліку цих активів практично відсутня. Ми пов'язуємо це з відносною новизною даних активів та у зв'язку з цим не розробленою методологією їх обліку. Розробка методологічного забезпечення та на його основі галузевого стандарту обліку специфічних інтелектуальних активів в аграрному секторі дозволить сформувати впорядковану систему нормативного забезпечення бухгалтерського обліку та звітності щодо нематеріальних активів як по галузі, так і в цілому по економіці України.

Адміністративна складова. У 2001 році на необхідності врахування ОПВ в обліку було наголошено в Указі Президента «Про заходи щодо охорони інтелектуальної власності в Україні», в якому встановлювалась вимога проведення до 1 січня 2003 року інвентаризації об'єктів інтелектуальної власності, під час створення яких використовувалися кошти державного бюджету та державних цільових фондів (рис. 5.20).

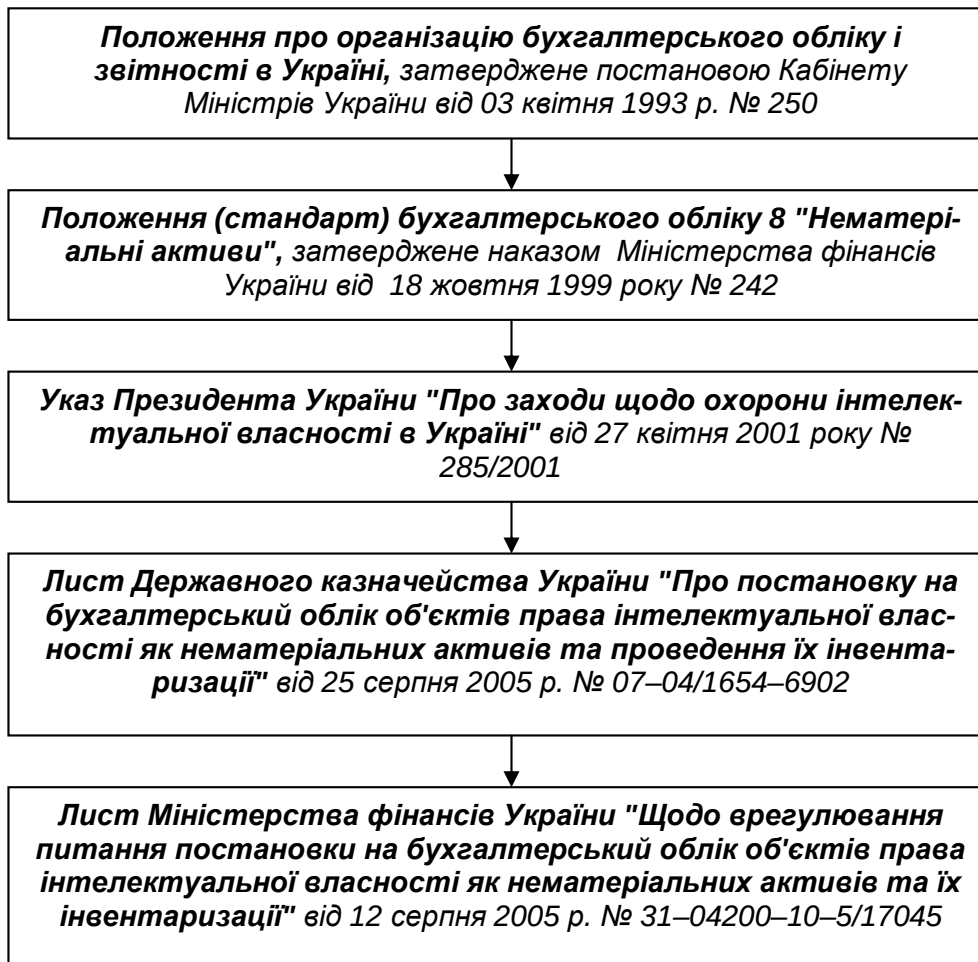


Рис. 5.20. Законодавчі передумови розробки методологічного забезпечення обліку інтелектуального капіталу

У дорученні Президента України від 7 липня 2005 р. викладено вимогу аналогічного змісту: проведення інвентаризації ОПВ у складі нематеріальних активів підприємств, установ і організацій з метою виявлення об'єктів, права на які згідно із законодавством, що діяло до 1 січня 2004 року, належали державі, або які було створено за державні кошти.

У 2005 році Державне казначейство листом від 25.08.2005 р. поставило зобов'язання взяття на облік бюджетними установами немате-

ріальних активів, які є закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо).

Аналогічна норма висунута Міністерством фінансів України і щодо підприємств інших форм власності у листі від 12.08.2005 р., в якому уточнюється, що виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти права інтелектуальної власності як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться на баланс підприємства.

Причиною недотримання визначених законодавством адміністративних норм щодо постановки на облік наявних об'єктів інтелектуальної власності є відсутність у підприємств бачення загального методологічного порядку виявлення та оприбуткування даних активів на баланси сільськогосподарських підприємств. Такий порядок відсутній і в нормативних документах. Запропоновані методологічні підходи до інвентаризації, ідентифікації та постановки на облік нематеріальних активів дозволять запровадити належне облікове забезпечення комерційного використання об'єктів інтелектуальної власності та відповідне представлення цих активів у звітності.

Економічна складова. Відсутність належного нормативно-правового та методологічного забезпечення обліку нематеріальних активів стало головною причиною їх ігнорування в вітчизняному бухгалтерському обліку.

Нині є офіційно підтверджений факт, що за час приватизації вітчизняних підприємств в Україні їх вартість знижувалася в середньому на 50-80% через те, що при визначенні ціни не враховувалася інтелектуальна власність. При цьому Україна за 17 років незалежності кожного місяця втрачала по \$2 млрд. за рахунок того, що у балансовій вартості підприємства є лише 1 відсоток інтелектуальних активів. Обсяг незареєстрованих активів на тих підприємствах, які ще знаходяться в держвласності, – а таких 20%, – становить \$200–\$250 млрд.¹⁰

Дійсно, з погляду можливостей об'єктивного обліку, інтелектуальний капітал, що тотожний поняттю нематеріальних активів, включений в баланс, збільшує загальну вартість капіталу підприємства. Проте, «облікове» розуміння нематеріальних активів є дуже вузьким. У вартісній теорії інтелектуального капіталу обґрунтовується ширше тлумачення даного поняття. У його основу покладено твердження, що саме інтелектуальний капітал є причиною розбіжності між ринковою і балансовою вартістю підприємства, підвищуючи ринкову вартість над ба-

¹⁰ За свідченнями голови Комітету ВРУ з питань науки та освіти В.Полохало [378]

лансовою оцінкою. Різниця між цими величинами дає іншу, не відображену в обліку, частину вартості нематеріальних активів підприємства. Таким чином, якщо з ринкової вартості компанії відняти її балансову вартість, в результаті отримаємо вартість нематеріальних активів, тобто інтелектуальних ресурсів. Так, відомий у світі інформаційного менеджменту фахівець Пол Страссман пише, що вартість знань компанії можна представити як різницю між її звітними фінансовими активами і реальною ринковою вартістю, яка рівна ціні акції, помноженій на кількість акцій [484].

К.-Е. Свейбі таким чином ілюструє взаємовідношення вартості матеріальних активів, або балансову вартість компанії (B), до її ринкової вартості (M) і вартості її інтелектуальних активів (I): $I = M - B$ [484].

Отже, на нашу думку, економічна ефективність від визнання в обліку нематеріальних активів матиме зміст лише у тому випадку, коли в національну практику їх обліку буде введене поняття справедливої (ринкової) вартості. На сьогодні інтелектуальна власність відображається у звітності за фактичними витратами на розробку і у зв'язку з цим існує значний розрив між вартістю матеріальної складової підприємства і його загальною ринковою ціною. Запровадження методології оцінки нематеріальних активів, адекватної сучасним економічним умовам господарювання, забезпечить належну інформаційну базу про вартість підприємства та окремих його активів для прийняття управлінських та інвестиційних рішень.

В Україні формування системи обліку матеріальних активів здебільшого завершене. На черзі нематеріальні активи, передумовою створення дієвої системи бухгалтерського обліку яких є наявність ефективного інформаційного підґрунтя, яке б дало можливість врахувати в обліку підприємства всі активи, зобов'язання та результати діяльності пов'язані з їх використанням.

Облік інтелектуального капіталу – одна з найскладніших і неоднозначно вирішуваних проблем в обліковій практиці. Узагальнення наукових позицій з питань обліку інтелектуальної власності дозволило виділити головні проблемні галузі бухгалтерського обліку та оподаткування інтелектуального капіталу у складі активів підприємства (табл. 5.8).

Враховуючи наявність описаних у табл. 5.8 проблемних питань та необхідність їх методологічного вирішення, важливими є постановка та обґрунтування ряду заходів методичного і теоретико-методологічного характеру:

Таблиця 5.8

Проблемні питання методології бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу в аграрному секторі економіки України

Проблемне питання	Публікації
Наявність невідображених у балансі об'єктів інтелектуальної власності	[151,216,440, 546]
Невизначеність строку корисного використання	[13, 71, 110, 267, 504, 514]
Відсутність системи документування процесу комерціалізації інтелектуального капіталу (франчайзингу, ліцензійного використання тощо)	[13,71, 110,191, 267, 504]
Складність у виборі форми надходження інтелектуальних активів	[71, 300, 352, 504]
Неправильне трактування правової та економічної суті інтелектуального капіталу	[28, 151, 209, 216, 439, 546]
Неоднозначність методології визначення вартісних показників для цілей бухгалтерського обліку	[28, 94, 173, 209, 441, 462, 477]
Відсутність методики інвентаризації (ідентифікації) прав на об'єкти інтелектуальної власності	[13, 300, 429]
Дискусійний характер питань амортизації об'єктів інтелектуальної власності	[262, 438]

аналіз сучасного стану організації бухгалтерського обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

обґрунтування доцільності їх визнання в обліку та визначення завдань бухгалтерського обліку в системі комерційного використання інтелектуального капіталу з метою отримання прибутку;

розробка методики інвентаризації нематеріальних активів та відображення її результатів в обліку;

визначення єдиних методологічних принципів оцінки об'єктів інтелектуальної власності для цілей бухгалтерського обліку;

розробка системи документування операцій комерційного використання інтелектуального капіталу та відображення цих операцій у звітності.

На рис. 5.21 визначені методологічні елементи облікової політики щодо нематеріальних активів, головними серед яких слід виділити порядок визнання та оцінки нематеріальних активів, порядок визначення терміну корисного використання та методику нарахування амортизації.

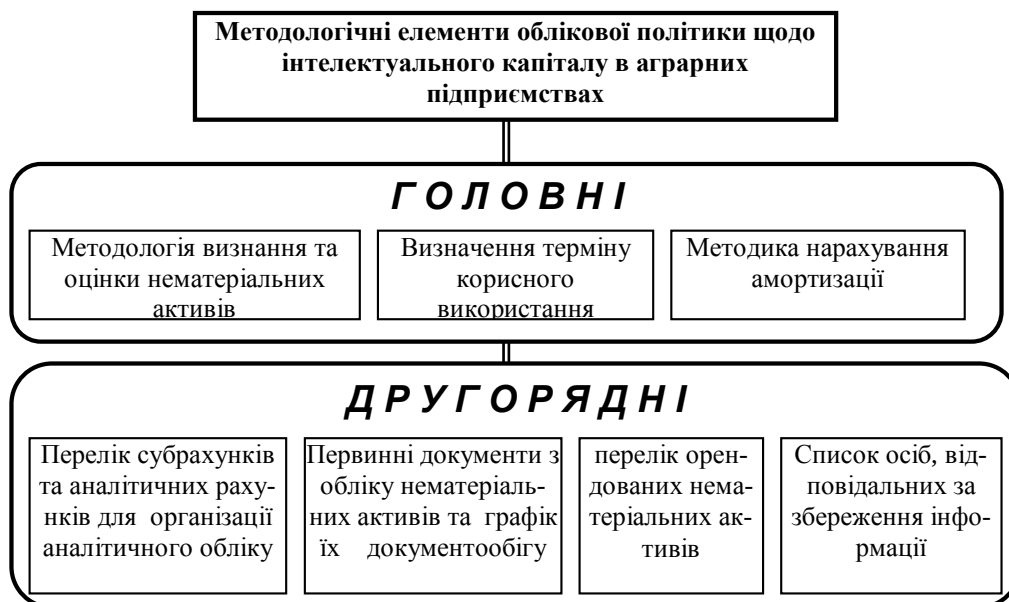


Рис. 5.21. Методологічні елементи облікової політики щодо інтелектуального капіталу в аграрних підприємствах

Методологія визнання та оцінки нематеріальних активів. Як визначається у П(С)БО 8, придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені.

снені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Визнання об'єкта нематеріальним активом здійснюється на підставі оформленого первинного документа, що містить його найменування, характеристику (опис), порядок і строк його корисного використання, первісну вартість, дату придбання, підписи осіб, що прийняли об'єкт нематеріального активу, які повинні перевірити обґрунтованість оприбуткування нематеріального активу, тобто, наявність документів (довідок), що описують сам об'єкт нематеріального активу або порядок його використання (письмовий опис з формулами, кресленнями, схемами, зразками тощо).

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

витрати на дослідження;

витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;

витрати на рекламу та просування продукції на ринку;

витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Головною методологічною помилкою діючого порядку визнання нематеріальних активів в обліку є заборона визнання деяких видів об'єктів, що створені власними силами підприємства. Зокрема, відповідно до ПСБО 8 не підлягають відображенню у складі активів торговельні марки створені підприємством. Разом з тим, даний нематеріальний актив, незалежно від того створений він на підприємстві чи придбаний на стороні має всі ознаки права власності, його інтелектуальна складова підтверджена свідоцтвом, і напрями використання жодним чином не обмежені. У зв'язку з цим, при розробці методології обліку такого роду активів до Мініфіну надіслані відповідні пропозиції щодо усунення даного методологічного недоліку з діючого Положення.

Відповідно до п. 19 П(С)БО 8, підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). У разі, якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Облікова політика щодо встановлення терміну використання нематеріальних активів базується на п. 25 П(С)БО 8, відповідно до якого строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Щодо тих нематеріальних активів, які по суті не мають ліміту строків служби (торговельні марки, патенти, свідоцтва на сорти та породи тощо), в цілях нарахування амортизації доцільно обрати один з трьох можливих варіантів:

по-перше, строк корисного використання може співпадати з строком дії патенту (свідоцтва);

по-друге, підприємство самостійно може встановлювати строк корисного використання таких об'єктів, залежно від величини їх первісної вартості і динаміки собівартості продукції, яка реалізується з їх використанням. В цьому випадку визначення строку корисного використання і норм амортизації має здійснюватися на основі достовірної інформації про всі об'єкти обліку з врахуванням їх специфіки (що в умовах великої різноманітності об'єктів нематеріального характеру викликає певні труднощі);

по-третє, встановлення максимально можливого за законодавством строку корисного використання: за податковим – 10 років, за обліковим – 20 років.

Методика нарахування амортизації на нематеріальні активи визначена п. 25-31 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, передбачає нарахування амортизації на нематеріальні активи протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні

цього об'єкта. Відповідно до п. 27 П(С)БО 8 метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. У більшості випадків амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

коли існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Окрім зазначених елементів облікової політики, в наказі про облікову політику щодо нематеріальних активів доцільно передбачити також:

основні первинні документи з обліку нематеріальних активів та графік їх документообігу;

перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку нематеріальних активів;

список осіб, відповідальних за збереження інформації;

перелік нематеріальних активів, що використовуються по ліцензії.

Методологія документування операцій з нематеріальними активами та об'єктами інтелектуальної власності на сьогодні визначена:

- наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [283];
- наказом Державного комітету статистики України від 10.08.2004 р. № 469 Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення [278].

Наказом Держкомстату України № 469 [278] затверджено форми первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності, які призначені для реєстрації заявок на винаходи, промислові зразки, раціоналізаторські пропозиції, а саме: Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні; Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав; Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографії) інтегральних мікросхем; Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій; Заява про раціоналізаторську пропозицію; Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Наказом Мінфіну України № 732 [283] затверджено первинні документи, які безпосередньо використовуються для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Такими типовими формами первинного обліку є форми: НА-1 "Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"; НА-2 "Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"; НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"; НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів".

Синтетичний облік нематеріальних активів доцільно вести за об'єктами права інтелектуальної власності у складі класифікаційних груп і підгруп, визначених П(С)БО 8. Як відомо, для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначено рахунок 12 "Нематеріальні активи". Віднесення на даний рахунок можливе лише якщо об'єкти є немонетарними, не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Для систематизації на рахунках бухгалтерського обліку даних прийнятих до обліку первинних документів щодо операцій з нематеріальними активами можуть застосовуватися регістри синтетичного та аналітичного обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356: Журнал 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів; Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій; Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів.

Методологія звітності про інтелектуальний капітал підприємства. З 2007 року Державним комітетом статистики України затверджені та введені в дію нові форми державних статистичних спостережень зі статистики науки та інновацій. Зокрема, на юридичних осіб усіх організаційно-правових форм господарювання та їх відокремлені підрозділи поширені близько 10 форм державних статистичних спостережень. Головні з них: Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт, Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт, Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства, Звіт про набуття прав інтелектуальної власності та використання об'єктів права інтелектуальної власності, Звіт про укладання договорів стосовно розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності.

У річній фінансовій звітності інформація про вартість нематеріальних активів підприємства відображається у складі форми № 1 “Баланс” з розшифровкою інформації про їх склад та рух протягом звітного року у розділі 1 “Нематеріальні активи” форми № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”.

З метою подолання несприйняття майнової складової інтелектуального капіталу у звітності вітчизняних підприємств важливими є внесення коректив в діючу нормативно-методичну базу з питань обліку нематеріальних активів.

На першому етапі потребує законодавчого закріплення норма щодо обов'язкового проведення інвентаризації та включення в баланс нематеріальних активів, що розроблені чи придбані підприємством та використовуються в його господарській діяльності. Запропонована методологічна схема здійснення таких робіт наведена в табл. 5.9. Особливу увагу слід звернути на ті об'єкти, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти. Що стосується обліку об'єктів інтелектуальної власності в бюджетній сфері, слід зауважити, що їх перелік потребує доповнення. Зокрема, до літературних, письмових творів наукового, технічного або іншого характеру слід включити результати науково-дослідних, пошу-

кових, дослідно-конструкторських, дослідно-технологічних робіт у формі звіту, документації, комплекти конструкторської і технологічної документації (первинні зразки) тощо.

Таблиця 5.9

Порядок інвентаризації (виявлення) та оприбуткування нематеріальних активів

Дії щодо зареєстрованих ОПІВ	Дії щодо ОПІВ, які перебувають на стадії реєстрації	Дії щодо незареєстрованих ОПІВ
1	2	3
ЕТАП 1. Ідентифікація (виявлення)		
Перевірка наявності зареєстрованих об'єктів, що не відображені в бухгалтерському обліку	Встановлення факту використання об'єктів інтелектуальної власності, що перебувають на стадії реєстрації	Виявлення незареєстрованих об'єктів інтелектуальної власності
ЕТАП 2. Оцінка		
Оцінка вартості виявлених в процесі інвентаризації зареєстрованих нематеріальних активів	Аналіз та узагальнення витрат на створення та реєстрацію нематеріальних активів, щодо яких ще не отримано свідчення	—
ЕТАП 3. Документальне оформлення		
Внесення в інвентаризаційний опис виявлених в процесі інвентаризації, зареєстрованих нематеріальних активів	Внесення в інвентаризаційний опис об'єкту «незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	Оформлення листа-пропозиції щодо реєстрації об'єкта інтелектуальної власності
Оформлення Наказу по підприємству на оприбуткування нематеріального активу виявленого під час інвентаризації	Складання Акта про оприбуткування на баланс об'єкту «незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	—
Складання Акта введення нематеріального активу в господарський оборот	-	—
ЕТАП 4. Оприбуткування на рахунках		
Зарахування до складу нематеріальних активів Дт 12 "Нематеріальні активи" Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	ОПІВ, щодо яких триває процес реєстрації, зараховуються до складу незавершених капітальних інвестицій Дт 154 " Придбання (створення) нематеріальних активів " Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	—

На другому етапі потребує розв'язання проблема окремого відображення в обліку специфічних об'єктів інтелектуальної власності сільськогосподарських підприємств, таких як права на сорти рослин та породи тварин. Йдеться про методологічні проблеми, що існують в процесі визнання та оцінки сортів рослин та окремих генетичних розробок. Деякі нюанси діючого бухгалтерського законодавства не дають змоги адекватно визначати вартість права на сорт чи породу. Мова йде про п. 8 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [374], в якому зазначено, що якщо нематеріальний актив не відповідає критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Розробка сорту рослини, як відомо, вимагає належного оформлення авторського права на ці об'єкти, що включає визнання майнового права на ці об'єкти. Експертиза на визначення сорту як об'єкта інтелектуальної власності може тривати значний відрізок часу. Так, формальна експертиза заявки на сорт рослин здійснюється протягом 6 місяців, а кваліфікаційна щодо переваг сорту здійснюється на сортодільницях протягом трьох років. Лише після цього може бути включено сорт до спеціального реєстру сортів рослин та до реєстру патентів.

За цей період усі витрати пов'язані з апробацією сорту в обліку будуть списані на витрати діяльності і ніяк не матимуть відношення до вартості сорту. Хоча саме вони значною мірою і впливають на його первісну вартість, адже безпосередньо пов'язані з розробкою та впровадженням. Звісно, що в такому разі первісна вартість не відображатиме реальну вартість сорту.

На нашу думку, сорти рослин та породи тварин, що передані на експертизу, мають обліковуватись на окремому субрахунку рахунка 12, однак при цьому потребують вирішення суттєві проблеми методичного характеру, зокрема питання документального оформлення процесу постановки таких об'єктів на баланс, механізм адекватної оцінки їх первісної вартості з урахуванням понесених у процесі розробки сорту витрат, облікове забезпечення процесу комерційного використання прав на сорти та породи тощо.

З метою формування відповідної методологічної основи обліку об'єктів інтелектуальної власності в аграрному секторі економіки України у 2006 році розроблено та впроваджено методику розкриття інформації про інтелектуальні активи у звітності шляхом підготовки річних звітів-брошур [102], взято участь у розробці методики відображення результатів інтелектуальної діяльності в обліку наукових установ УААН [259]. Дані наукові розробки розглянуті та схвалені Мето-

дичною Радою з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України.

У 2008 році внесено пропозиції в проект П(С)БО в державному секторі «Нематеріальні активи», які містять норму, щодо обов'язкового проведення інвентаризації та зарахування на баланс установ нематеріальних активів, які перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти. На розгляд Міністерства фінансів України надіслано пропозиції щодо внесення змін до Плану рахунків та інструкції з його застосування в частині відображення прав користування у складі нематеріальних активів, виданий відповідний практичний посібник «Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування» [289]. У посібнику здійснене практичне узагальнення вітчизняної методології обліку нематеріальних активів. Видання містить порядок організації обліку нематеріальних активів у розрізі їх видів, особливості облікової політики щодо використання нематеріальних активів, порядок їх визнання та оцінки, форми первинного обліку операцій з нематеріальними активами та об'єктами інтелектуальної власності, питання амортизації нематеріальних активів, їх переоцінки, зменшення (відновлення) корисності.

У 2009 році взято участь у підготовці Проекту Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, для госпрозрахункових установ та відповідних змін до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», розроблена методика аналізу ефективності використання інтелектуального капіталу за даними бухгалтерського обліку (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Методичні підходи до аналізу інтелектуального капіталу в аграрній сфері

№ п/п	Аналіз для прийняття управлінських рішень	Показник
1	Аналіз ефективності використання бюджетних коштів на наукову діяльність	Вартість створених ОІВ Обсяг бюджетного фінансування
2	Аналіз ефективності використання ОІВ	Обсяг ліцензійних платежів Балансова вартість ОІВ
3	Аналіз впливу обліку ОІВ на фінансовий та інвестиційний стан установи УААН	Балансова вартість ОІВ Валюта балансу

Розробка методології обліку інтелектуального капіталу в наукових установах УААН. Одним з напрямів удосконалення методоло-

гії обліку нематеріальних активів стала розробка специфічних методологічних засад їх відображення в балансах наукових установ Української академії аграрних наук. Враховуючи існуючу практику використання незареєстрованих в балансі об'єктів інтелектуальної власності науковими установами УААН, потребують реалізації заходи щодо їх інвентаризації (виявлення), оцінки та оприбуткування на баланс наукових установ.

Початковим етапом реалізації зазначеного, на нашу думку, є проведення інвентаризації усіх наявних нематеріальних активів, виявлення невідображених в балансі та включення їх до складу активів. Кінцевий результат інвентаризації при цьому полягає у встановленні факту використання підприємством об'єктів, невідображених в балансі їх вартісній оцінці та оприбуткуванні за визначеною вартістю.

Узагальнення всіх існуючих норм щодо обліку нематеріальних активів у наукових установах здійснено в розробленій Методиці оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН, яка містить положення щодо первісної оцінки інтелектуальної власності при визнанні, інвентаризації (виявлення) і оприбуткуванні та відображення ОІВ на рахунках [239].

Включення в баланс інтелектуального капіталу, наявного в наукових установах УААН, забезпечить їх подальшу комерціалізацію та ефективне використання в господарському обороті з належним відображенням прибутку у вигляді роялті, паушальних, ліцензійних платежів тощо.

Впровадження запропонованих методологічних підходів до обліку інтелектуального капіталу потребує вирішення на законодавчому рівні ряду суттєвих методологічних протиріч, що існують в діючому нормативному забезпеченні. Нижченаведені умови мають бути обов'язково враховані при розробці галузевого стандарту з обліку інтелектуальної власності на підприємствах аграрного сектору економіки України.

По-перше, визнаватися в балансі мають лише ті активи, щодо яких підприємство чи наукова установа отримує економічні вигоди та які використовуються в їх господарській діяльності.

При вирішенні питання визнання ОІВ в обліку постає проблема в більшій мірі економічного та правового характеру. Який сенс суттєвого завищення валюти балансу за рахунок капіталізації колосальних витрат на науково-дослідні роботи, якщо їх результати не використовуються підприємствами у господарській діяльності. Отримані патенти на винаходи та корисні моделі, як показує проведений аналіз, не вико-

ристовуються їх власниками задля отримання прибутку. А відтак, визнання їх активом втрачає правове підґрунтя, оскільки, за вимогами П(С)БО 8 лише той об'єкт інтелектуальної власності може бути визнаний нематеріальним активом, який утримується підприємством для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

З метою вирішення цієї проблеми в розробленій Методиці запропоновано визнавати у складі активів лише ті розроблені об'єкти інтелектуальної власності, щодо яких у підприємства існує реальна можливість використання в діяльності з метою отримання економічних вигод.

Об'єкти, які не використовуються в господарській діяльності (не реалізовані патенти, авторські та інші свідоцтва, щодо яких не укладені ліцензійні договори на їх використання) слід не включати в баланс, а відображати на позабалансовому рахунку за вартістю витрат на створення. При цьому в балансі підлягають відображенню лише діючі патенти та свідоцтва за вартістю витрат на реєстрацію права.

У разі коли у підприємства з'являється можливість чи намір укладання господарських угод із залученням нематеріальних активів, такі активи з позабалансового можуть бути зараховані на рахунок 12 «Нематеріальні активи» з подальшим нарахуванням на них амортизації.

Така норма має бути включена в законодавство не тільки на рівні методики та галузевого стандарту, а й на рівні П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

По-друге, при оприбуткуванні об'єктів інтелектуальної власності на баланс підприємств чи наукових установ потребує вирішення проблема з оподаткуванням даних сум, оскільки згідно з діючим законодавством визнання активу в балансі призводить до виникнення у підприємства доходу, що підлягає оподаткуванню.

По-третє, необхідно визначитись з методологією вартісної оцінки тих об'єктів інтелектуальної власності, які створені давно і щодо яких відсутня інформація про витрати. Вартість таких активів визначається у порядку, затвердженому наказом Фонду державного майна України від 13 грудня 2005 р. № 3162 [381]. Порядок призначений для застосування з метою проведення оцінки об'єктів права інтелектуальної власності, які перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, для визначення їх вартості за результатами інвентаризації та зарахування на бухгалтерський облік. Він базується на витратному підході і, як показує практика, далеко не досконалий.

Напрями реалізації означених у даному підрозділі методологічних заходів визначені в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Їх реалізація через прийняття окремого галузевого стандарту дозволить врахувати таку важливу складову власності аграрних підприємств як інтелектуальний капітал. Зокрема, ідентифікувати невраховані в обліку специфічні нематеріальні активи сільськогосподарських підприємств, зарахувати їх на баланс по справедливій вартості та запровадити ефективні методи їх комерційного використання.

Разом з тим, не слід забувати той факт що проблема ефективності та результативності використання нематеріальних активів аграрними підприємствами, поряд з проблемами їх оцінки та бухгалтерського обліку лежить дещо глибше. Полягає вона у необхідності розробки організаційно-економічних механізмів впровадження нових інтелектуальних продуктів у господарський обіг, їх комерціалізації, видачі ліцензій на виробництво продукції з їх використанням, запровадження практики франчайзингу з їх залученням і таке інше. За таких умов питання оцінки та постановки нематеріальних активів на облік набуде економічного змісту та практичної значимості, а реалізація запропонованих методологічних положень, що можуть бути покладені в основу відповідного галузевого стандарту, забезпечить інформаційну (облікову) основу їх комерціалізації та ефективного використання.

5.4. Методологія облікового забезпечення державної підтримки аграрного сектору економіки

Аграрний сектор практично у всьому світі має державну підтримку в тій чи іншій формі, що зумовлено як специфікою аграрного виробництва, так і його надзвичайно важливим значенням для соціальної та національної безпеки. Зокрема, країни Європейського союзу, США, Японія мають довготривалий історичний досвід функціонування системи державної підтримки аграрного сектору та відповідну технологію організації її обліку і контролю. Останнє підтверджує необхідність розробки галузевого стандарту бухгалтерського обліку, що розкриває методологічні й організаційні особливості бухгалтерського обліку бюджетного фінансування сільського господарства.

Дослідження питань методології обліку державної підтримки аграрного сектору економіки здійснено нами в контексті реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та має на меті формування окремого стандарту бухгалтерського обліку з цих питань.

Питання державної підтримки сільського господарства як теоретичного, так і практичного спрямування розглядаються у працях багатьох науковців: І. Білоруса, О. Бородіної, П. Гайдуцького, М. Дем'яненка, І. Запатріної, І. Кобути, П. Лайка, Т. Осташко, Б. Пасхавера, І. Ямпольської, Ф. Ярошенка та ін.

Аналізуючи публікації вчених, присвячених питанню фінансової підтримки галузі, ми дійшли висновку, що державна підтримка аграрного сектору економіки – це цілісна система важелів державного регулювання, таких як цінова політика, бюджетна підтримка (бюджетне фінансування і пільгове оподаткування), кредитне забезпечення, сприяння розвитку страхового ринку, гарантії уряду та митно-тарифне регулювання. Дію цих важелів відчувають практично всі товаровиробники галузі.

Разом з тим, у наукових працях не приділено належної уваги методології обліку цих питань, про що свідчить той факт, що бюджетні кошти на підтримку села не розглядаються окремими об'єктами обліку, а вважаються складовою загальних джерел формування господарських засобів. Так, Л.М. Трохименко під об'єктами бухгалтерського обліку розуміє джерела формування господарських засобів (пасиви), їх стан і рух [371, с. 52]. Колектив авторів на чолі з М.Ф. Огійчуком вважає, що «об'єктами обов'язкового фінансового обліку є: джерела власних засобів (статутний капітал, резервний капітал, цільове фінансування та цільові надходження, нерозподілений прибуток та інші джерела власних коштів)» [320, с. 15]. Натомість В.М. Метелиця доводить, що бюджетне фінансування є окремим об'єктом обліку в статистиці та має своє місце серед інших об'єктів обліку [236]. На наше переконання навіть і останнє твердження дещо звужене, адже державна підтримка включає як бюджетне фінансування, так і інші складові державної підтримки, що значно розширює цей сегмент об'єктів обліку.

Вивчення останніх публікацій на тему облікового забезпечення державної підтримки сільгоспвиробника свідчить, що їх автори досліджують лише питання «техніки» відображення таких операцій на рахунках, в регістрах, їх документальне підтвердження [196, 205, 516].

Статті бухгалтерів-практиків торкаються питань, які потребують негайного вирішення у повсякденній роботі і не вирішують методології обліку операцій з бюджетними коштами. Частина публікацій присвячена організації контролю за цільовим використанням бюджетних коштів з державних програм [176, 236].

Методично вищезначені питання певною мірою були вирішені базовими розробками Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» УААН [246, 242, 308].

Окремим аспектам методології облікового забезпечення державної підтримки присвячені дисертаційні роботи, захищені останніми роками співробітниками ННЦ «Інститут аграрної економіки»: І.В. Герасимуком – «Облік та контроль розрахунків сільськогосподарських підприємств з бюджетом» (2007 рік) та В.М. Метелицею – «Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства» (2008 рік).

Проте в контексті реалізації завдань Концепції є потреба посилення та навіть перегляду методології бухгалтерського забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва. До таких питань зокрема, але не виключно, належать:

- **посилення забезпечення управління обліковою інформацією щодо ефективності державної підтримки за програмами;**
- **адаптація міжнародних стандартів та підходів бухгалтерського обліку державної підтримки аграрного сегменту господарювання до специфіки національного інституціонального середовища;**
- **узгодження підходів щодо відображення державної підтримки в податковому та бухгалтерському обліку.**

Дослідження та удосконалення методології облікового забезпечення державної підтримки аграрного сектору економіки України значною мірою зумовлене також необхідністю суттєвого перегляду наявного інформаційного забезпечення системи державного фінансування у зв'язку зі вступом України в СОТ та суттєвим збільшенням питомої ваги державної підтримки сільського господарства у загальних видатках вітчизняного бюджету (протягом 2000-2008 рр.).

Вступ України до СОТ є **першою** передумовою розробки нової методології обліку державної підтримки. Як справедливо відмічає Ю.Я.Лузан, нині для національної системи державної підтримки аграрного сектору практично настав переломний період: вона має якісно змінитися – за суттю, структурою і механізмами. До цього змушують як внутрішні потреби, так і зобов'язання, взяті на себе з набуттям членства до СОТ¹¹.

За вимогами СОТ, державна підтримка не повинна перевищувати рівень сукупної внутрішньої підтримки (СВП), яку можна надавати національним виробникам. Угодою з СОТ для України встановлено верхню межу сукупного рівня внутрішньої підтримки (СВП) – 609,2 млн. дол. США¹² (базовим періодом є 2004–2006 рр.).

¹¹ <http://www.apk-inform.com/showart.php?id=55054>

¹² Протокол про вступ України до Світової організації торгівлі // Офіційний сайт Верховної Ради України: Законодавство України. – Режим доступ: – http://zakon1.rada.go.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=981_049

Друга передумова розробки нової методології обліку державної підтримки – це розширення напрямів та збільшення розмірів, питомої ваги державної підтримки сільського господарства у загальних видатках вітчизняного бюджету.

Щороку Законом України «Про Державний бюджет» визначається перелік програм, об'єктів та структура видатків по сільському господарству, що фінансуються за рахунок бюджетів усіх рівнів. Об'єктами державної підтримки виступають окремі види сільськогосподарської продукції, доходи товаровиробників, рівень споживчого попиту, розвиток наукових технологій, сільських територій тощо.

Як зазначено в підрозділі 3.2 та проілюстровано в табл. 3.10, з кожним роком рівень державної підтримки сільськогосподарських підприємств в Україні зростає, і тепер становить уже понад десять мільярдів гривень на рік. Експертами визначено, що оптимальним є рівень підтримки в межах 7–9 відсотків дохідної частини бюджету, або 5 відсотків ВВП України.

За такої тенденції великого значення набуває аналіз ефективності цієї підтримки. В умовах вступу України до СОТ характер державної підтримки сільськогосподарського виробництва буде змінюватись. З податкових пільг, прямої підтримки, акцент зміщуватиметься на користь підтримки дохідності та ефективності виробництва, розвитку сільських територій.

Як видно з Додатку Ю, протягом 2003–2007 рр. у структурі витрат аграрного сектору відбулися істотні зміни. За даний період чітко визначилися основні бюджетні програми, на які спрямовувалися державні кошти. В 2003–2007 рр. в першу чергу відбулося суттєве збільшення фінансування у абсолютному виразі аграрного сектору економіки України, а також був змінений акцент у фінансуванні бюджетних програм. Видатки бюджету на Міністерство аграрної політики у 2007 році порівняно з 2003 роком зросли у 2,5 раза. Найбільший приріст у фінансуванні отримали такі бюджетні програми як фінансова підтримка виробництва продукції тваринництва та рослинництва (ріст відбувся у 9,3 раза) та здійснення фінансової підтримки підприємств через механізм здешевлення кредитів (8,7 раза). За іншими бюджетними програмами збільшення відбулося до 2,5 раза. Для порівняння у 2000–2003 рр. найбільше коштів виділялося по програмах часткової компенсації ставок по кредитах комерційних банків, селекцію та протиепізоотичні заходи.

Найбільшу питому вагу у видатках по загальному фонду – 30 % від усіх виділених коштів у 2007 р. – займає програма «Фінансова під-

тримка виробництва продукції тваринництва та рослинництва», тоді як у 2003 році на неї припадало тільки 8,4 % коштів.

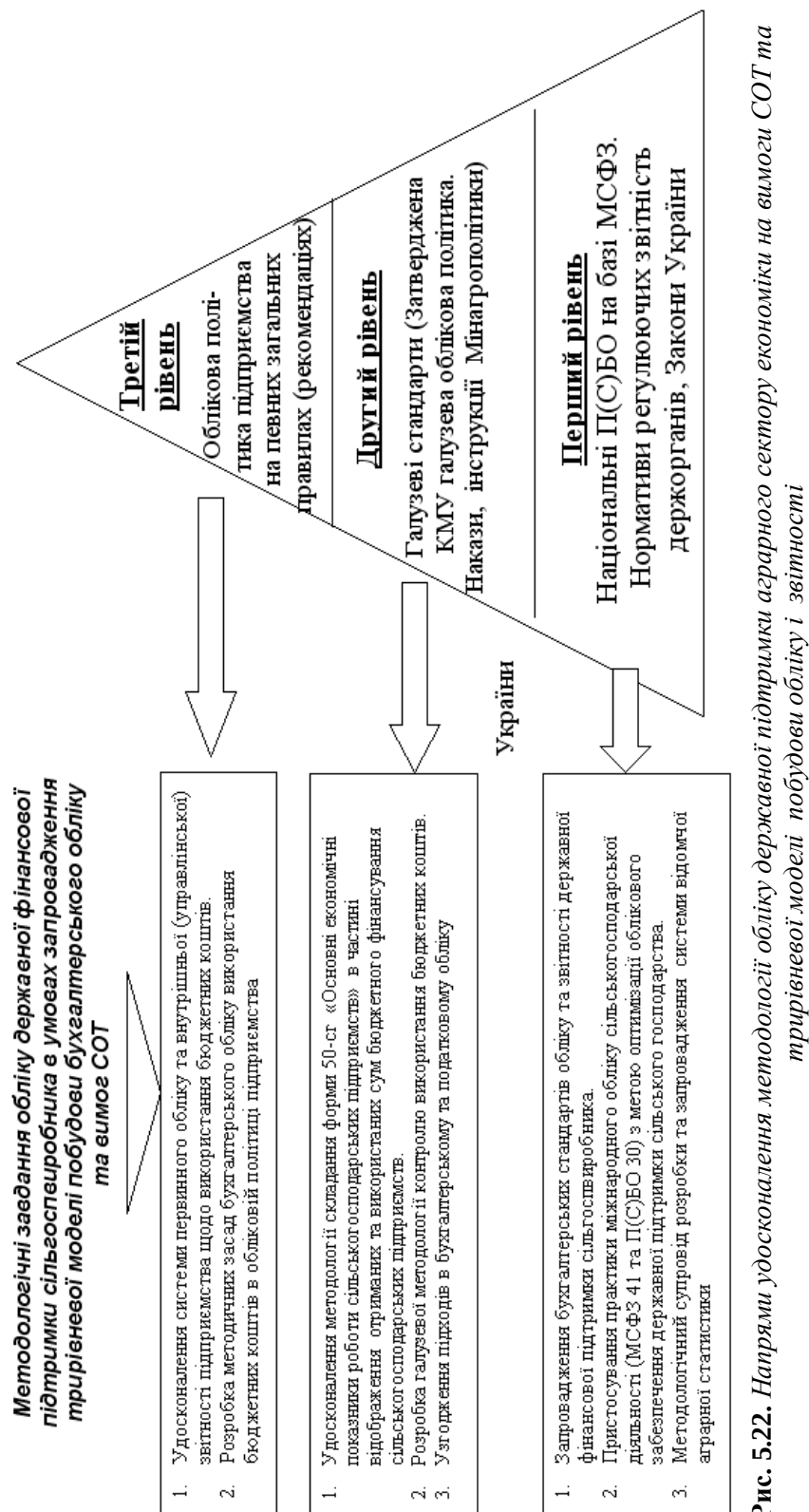
Не менш важливою програмою залишається бюджетна програма «Здійснення фінансової підтримки підприємств через механізм здешевлення кредитів», на фінансування якої було виділено у 2007 році 9 % від загального фонду (для порівняння у 2003 році ця програма отримувала тільки 2,6 % коштів).

Проте із вступом України до СОТ напрями та зміст державної фінансової підтримки сільськогосподарської діяльності переглядаються. За таких умов постає питання методологічної готовності бухгалтерської системи забезпечити галузеве управління відповідно повною та достовірною інформацією щодо ефективності використання бюджетних коштів, а також достатності бухгалтерської звітності для відпрацювання ефективної аграрної політики в умовах роботи в СОТ. У зв'язку з цим, головні напрями удосконалення методології обліку державної підтримки мають включати:

- запровадження дієвої системи бухгалтерської звітності як основи для узагальнення й аналізу інформації щодо розподілу та напрямів використання бюджетних коштів;
- пристосування практики міжнародного обліку сільськогосподарської діяльності (МСФЗ 41 та П(С)БО 30) з метою оптимізації облікового забезпечення державної підтримки сільського господарства, зокрема використання можливості оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю для вирішення питань розподілу бюджетних капіталів за цільовими програмами);
- розробка методичних засад обліку державної підтримки в обліковій політиці аграрних підприємств (формування єдиної облікової політики з цих питань);
- удосконалення первинного обліку отримання та використання бюджетних коштів;
- впровадження єдиної методики контролю використання коштів державної фінансової підтримки;
- відпрацювання ефективної взаємодії та узгодженості бухгалтерського та податкового обліку.

На рис. 5.22 показана відповідність цих методологічних завдань ідеології трирівневої моделі побудови фінансової звітності та бухгалтерського обліку.

У фінансовій звітності бюджетна підтримка сільськогосподарських товаровиробників відображаються лише узагальнено. Так, підтримка некапітальних витрат має наступний порядок:



- кредитове сальдо рахунку 48 “Цільове фінансування та цільові надходження” (свідчить про наявність невикористаних цільових коштів) відображається у рядку 420 “Цільове фінансування” другого розділу пасиву Балансу (ф. №1);

- не використані підприємством станом на 31 грудня бюджетні кошти, що надійшли на його банківський рахунок, включаються у рядок 230 “Грошові кошти” активу Балансу (ф. № 1);

- заборгованість бюджету в частині визнаних доходом коштів фінансової підтримки, які на звітну дату не перераховані на рахунок підприємства, відображається у рядку 190 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів”.

У Звіті про фінансові результати (ф. № 2) кошти фінансової підтримки, визнані доходом, відображаються по рядку 060 “Інші операційні доходи”. Витрати на їх одержання включають до складу витрат у рядках 040 “Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)”, 070 “Адміністративні витрати”, 080 “Витрати на збут”, 090 “Інші операційні витрати”.

Цільове фінансування капітальних витрат підприємства, яке придбає активи, що підлягають амортизації, в неамортизованій на звітну дату їх частині відображається в рядку 630 “Доходи майбутніх періодів” пасиву Балансу (ф. №1), а в амортизованій частині – у рядку 060 “Інші операційні доходи” Звіту про фінансові результати (ф. №2).

Аналізуючи бухгалтерську звітність сільськогосподарських підприємств, слід зазначити, що на відміну від фінансової звітності, де проблемі бюджетного фінансування не приділено належної уваги, у статистичній звітності поступово розширюється коло показників, що характеризують державну підтримку сільського господарства. Так, у формі 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств за 2007 рік» цьому питанню вже присвячено окремий розділ № 3, на відміну від невеликої довідки № 1 за 2006 рік. Така ж позитивна тенденція з розширення показників звітності щодо державної фінансової підтримки збереглась у формі 50-сг і за 2008 рік, що є результатом плідної співпраці Держкомстату, Мінагрополітики України та галузевої науки.

Дійсно, обмеженість фінансової звітності в цих питаннях та відсутність відомчої аграрної статистики, робить єдиним джерелом ефективної інформації щодо підтримки сільського господарства форму № 50-сг. Щоправда в її розділі № 1 «Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції і послуг» по колонці 7 «чистий дохід (виручка) від реалізації» в розрізі видів продукції наводяться дані без сум державної підтримки. Узагальнено ці суми, як вже зазначалось вище, пока-

зуються в розділі № 3 даної форми. Проблемою є те, що в розділі № 3 значно обмежений перелік видів та напрямів державної підтримки, що звужує інформаційні можливості звітності для прийняття відповідних управлінських рішень.

Крім того, практика державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників свідчить, що за економічним змістом видатки класифікуються на дотації (доплати до ціни реалізованої продукції), субсидії (компенсації некапітальних витрат) та капітальні трансферти (компенсації капітальних витрат). Незважаючи на те, що, наприклад, за програмою КПКВК 2801210 сільськогосподарські товаровиробники отримують не тільки дотації, але й субсидії і капітальні трансферти, законодавець щорічно називає цю програму як «Бюджетна тваринницька дотація та державна підтримка виробництва продукції рослинництва». Недотримання законодавцем науково обґрунтованої економічної класифікації видатків стає причиною неправильної практики бухгалтерського обліку та оподаткування, що призводить до помилок і штрафних санкцій. На наше переконання зміст КПКВК 2801210 необхідно визначити як «Державна підтримка виробництва продукції тваринництва та рослинництва», а у формі 50-сг колонку «За рахунок бюджетних дотацій» необхідно замінити на «За рахунок бюджетних видатків».

Іншим напрямом удосконалення методології облікового забезпечення державної підтримки є дослідження питань щодо запровадження відомчої аграрної статистики. Нами напрацьовується відповідна методологія побудови бухгалтерського обліку отримання та використання бюджетних коштів в тестових господарствах. Проте в силу організаційних та фінансових проблем відомча аграрна статистика зможе забезпечити галузеве управління необхідною інформацією з цього питання лише в далекій перспективі.

За таких умов очевидно є потреба подальшого вдосконалення бухгалтерської звітності, в частині статистичної форми № 50-сг. В цьому плані важлива узгодженість позицій галузевої науки, Мінагрополітики та Держкомстату України. Що стосується фінансової звітності, удосконалення методології її побудови в частині відображення державної фінансової підтримки села має проходити з врахуванням позицій МСФЗ та інтересів національних інституцій в цих питаннях.

Важливою складовою облікового забезпечення управління державною підтримкою сільгоспвиробництва в умовах глобалізації є використання підходів до цього МСФЗ. При всій складності запровадження в Україні П(С)БО № 30 «Біологічні активи» (явній непідготов-

леності до цього ні ринку сільгосппродукції, ні самих бухгалтерів), цей стандарт дає галузевій бухгалтерській системі можливість заявити про своє місце і роль у прийнятті управлінських рішень, в тому числі і з питань державної підтримки сільського господарства.

За вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарські підприємства мають оцінювати свою продукцію та біологічні активи за справедливими (ринковими) цінами, а не за собівартістю, як було раніше.

З даних табл. 3.11, наведеної в підрозділі 3.2 видно, що результати діяльності підприємства «ХХХ» за різних підходів до оцінки сільськогосподарської продукції мають різне значення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Як уже зазначалось, тваринництво за «новим» обліком є ще більше збитковим.

Важливість цієї інформації для відпрацювання аграрної політики в питаннях державної підтримки сільгоспвиробництва не викликає сумнівів. Від «нового» обліку є більші аргументи, щоб підтримувати тваринництво. Тому, що і в підприємстві, котре проаналізовано в підрозділі 3.2 (див. табл. 3.11), і в цілому по галузі підтримка рослинництва і тваринництва майже однакова, незважаючи на очевидність іншого (див. табл. 3.12 в підрозділі 3.2).

Задля того, щоб нова методологія обліку і, відповідно, нова звітність мали змогу забезпечити аргументи на підтримку тваринництва, інформація бухгалтерського обліку має бути покладена в основу прийняття управлінських рішень. Адже, як вже відмічалось в підрозділі 3.2, до прийняття нового стандарту бухгалтерська звітність також показувала збитковість тваринництва, але це ігнорувалось галузевим управлінням.

Отже, посилення «бухгалтерської аргументації» в питаннях державної підтримки села є першочерговим завданням галузевої науки з бухгалтерського обліку.

Формування «нової» методології сільськогосподарського обліку, що ґрунтується на єдиній галузевій політиці щодо справедливої вартості, ще більше загострить увагу на необхідності державної підтримки сільськогосподарського виробництва. За аргументації «нового» обліку посилюється підтримка розвитку вітчизняного тваринництва, що за теорією фізичної економії є базою для вирішення проблем аграрної кризи. Облікова практика, яка показує реальну картину, є орієнтиром розвитку методології вітчизняного бухгалтерського обліку.

Основні аспекти побудови нової методології обліку державного фінансування села, які мають віднайти відображення в положеннях бухгалтерського обліку, визначаються проблемами існуючої практики.

На вимогу сучасних інформаційних запитів та проблем корпоративного, галузевого та загальнодержавного управління нами розроблене відповідне методичне забезпечення питань обліку державної підтримки в аграрному секторі економіки України: Методичні рекомендації з відображення в бухгалтерському обліку коштів державної фінансової підтримки підприємств АПК [246]; Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників [242] та навчальний посібник «Облік державної підтримки агропромислового виробництва» [308].

Комплекс проблем, на вирішення яких спрямовані ці методичні розробки, зумовлений окремими факторами. Серед них основним є те, що одержувачі бюджетних коштів мають обліковувати такі надходження згідно з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Поряд із цим, підприємства – платники податку на прибуток та суб'єкти господарської діяльності – платники податку на додану вартість зобов'язані здійснювати облік надходження і витрачання зазначених коштів за правилами визначеними Законами України “Про оподаткування прибутку підприємств” та “Про податок на додану вартість”.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання проводиться за їх призначенням та джерелами надходжень. Аналітичний облік рекомендовано організувати на запити як податкової, так і фінансової та статистичної звітності.

У процесі апробації Рекомендацій з'ясована необхідність розробки методології документування та форм первинного обліку державної фінансової підтримки села.

Для аналітичного обліку рекомендовано спеціальну відомість до Журналу ордера № 12 с.-г. Залежно від встановленого порядку отримання та використання кошти бюджетних цільових програм можуть надходити на поточний рахунок підприємства-одержувача, відкритий в установі обслуговуючого банку, або на рахунки підприємств відкритих в органах Державного казначейства, а державна дотація за рахунок ПДВ – на спеціальні рахунки відкриті в установі обслуговуючого банку.

Для обліку операцій з бюджетними коштами підприємствам рекомендовано використовувати субрахунки 311 “Поточні рахунки в національній валюті” та 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті” рахунку 31 “Рахунки в банках”. За дебетом рахунку 31 “Рахунки в банках” у кореспонденції з кредитом рахунку 48 “Цільове фінансування та цільові надходження” відображаються господарські опера-

ції з надходження цільових бюджетних коштів як джерела фінансування.

Для аналітичного обліку бюджетних коштів рекомендовано відкривати субрахунки по рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» окремо для відображення фінансування поточних витрат, капітальних витрат та ПДВ-дотацій. Наприклад, для відображення тваринницьких дотацій та субсидій на компенсацію витрат з посіву сільськогосподарських культур доцільно використовувати субрахунок 481 «Поточні трансферти на підтримку виробництва сільськогосподарської продукції», де відкрити субрахунки наступного порядку: «Підтримка виробництва продукції рослинництва», «Підтримка виробництва продукції тваринництва» та «Інша підтримка виробництва» (здешевлення вартості техніки тощо). Для аналітичного обліку бюджетних коштів на фінансування капітальних витрат доцільно використати субрахунок 482 «Капітальні трансферти на підтримку виробництва сільськогосподарської продукції». Для відображення сум ПДВ, які залишились в розпорядженні підприємства, доцільно відкрити субрахунок 483 «ПДВ-дотації».

Встановлено методологічні неузгодження щодо обліку коштів цільових бюджетних програм на покриття капітальних витрат підприємств, серед яких: придбання визначених видів техніки; придбання племінної худоби; закладання і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення. В цьому випадку необхідна організація окремого обліку джерел фінансування капітальних інвестицій за рахунок власних коштів та за рахунок коштів державної фінансової підтримки.

Потребують врегулювання й інші проблеми обліку цільового фінансування капітальних інвестицій у аграрний сектор. Відповідно до П(С)БО 30 капітальні інвестиції у галузь розглядаються як такі, що спрямовані на формування довгострокових біологічних активів. Біологічні активи відображаються на дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а в разі неможливості її достовірного визначення – за первісною вартістю. Оцінені за первісною вартістю, довгострокові біологічні активи підлягають амортизації, а оцінені за справедливою вартістю – не амортизуються. У першому випадку цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом пропорційно сумі нарахованої амортизації. Відповідь, як обліковувати бюджетні кошти у другому випадку не дає ні П(С)БО 15, ні сам П(С)БО 30. Лише в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів зазначено, що цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних акти-

вів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, визнається доходом рівними частками [243]. Отже, необхідно доопрацювання П(С)БО 30 щодо обліку цільового фінансування капітальних інвестицій. Крім того, в міжнародній практиці питання обліку державної підтримки галузей економіки регулює МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», а порядок розкриття інформації про державну підтримку сільському господарству регламентує МСБО 41 «Сільське господарство».

Потребують методологічного узгодження питання визнання доходами (витратами) бюджетних коштів у бухгалтерському та податковому обліку.

П(С)БО 15 «Дохід», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, встановлені наступні критерії визнання або не визнання бюджетного (цільового) фінансування доходом:

- цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Згідно з цією вимогою П(С)БО підприємство не може відобразити кошти цільового бюджетного фінансування як дохід звітного періоду, допоки рішенням комісії підприємство не буде включеним до реєстру (переліку) одержувачів коштів за бюджетною програмою і не отримає коштів, а за бюджетними програмами, що передбачають цільове використання коштів, або конкретні умови – допоки не використає їх за цільовим призначенням (на цілі, передбачені бюджетною цільовою програмою), або не виконає передбаченої умови.

- отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Дана вимога П(С)БО стосується ситуації, коли підприємство отримує бюджетні кошти з вимогою використати їх на конкретні господарські потреби некапітального характеру, пов'язані з господарською діяльністю одержувача, які виникатимуть у підприємства протягом кількох звітних періодів. У такому разі отримані бюджетні кошти визнаватимуться доходом одержувача не відразу після надходження, а частинами. В кожному звітному періоді, протягом яких підприємство-одержувач зобов'язане виконувати умови, передбачені бюджетною цільовою програмою, виконуються бухгалтерські проведення: Д-т рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» – К-т рахунка 71 «Інший операційний дохід», субрахунок 718 «Дохід від безоплатно

одержаних оборотних активів” на витрачену у звітному періоді суму отриманого бюджетного фінансування.

– цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об’єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об’єктів.

Дана вимога П(С)БО стосується цільового бюджетного фінансування витрат підприємства-одержувача бюджетних коштів на придбання (виготовлення) основних засобів. У цьому разі використана за цільовим призначенням сума цільового фінансування відображається бухгалтерським проведенням: Д-т рахунку 48 “Цільове фінансування та цільові надходження” – К-т рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів”, субрахунок 691 “Доходи майбутніх періодів за рахунок бюджетного фінансування”. Із рахунку 691 “Доходи майбутніх періодів за рахунок бюджетного фінансування” списання здійснюється починаючи із першого місяця нарахування амортизації на об’єкт основних засобів, щодо якого здійснювалося бюджетне фінансування. Списання відображають у складі доходів звітного періоду пропорційно нарахованій амортизації на такий об’єкт бухгалтерськими проведеннями: дебет субрахунку 691 “Доходи майбутніх періодів за рахунок бюджетного фінансування” – К-т субрахунку 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”.

– цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дана вимога П(С)БО стосується випадків, в яких держава здійснюючи фінансування виробництва сільськогосподарської продукції, не висуває окремих вимог щодо напрямів використання отриманих коштів або не вимагає досягнення в майбутньому певних виробничих показників. Відносно бюджетних програм це стосується: державної підтримки виробництва продукції рослинництва шляхом виплат на 1 га посівів; державної підтримки виробництва продукції тваринництва шляхом надання спеціальної тваринницької дотації (за вигоду і продажу худоби та птиці; екологічно чисте молоко; за наявні бджолосімі).

У бухгалтерському обліку після отримання від органів Державного казначейства довідки про включення сільськогосподарського підприємства до реєстру одержувачів дотаційних коштів з зазначенням суми, виконується проведення: Д-т субрахунку 373 “Розрахунки за

нарахованими доходами” – К-т субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

При отриманні коштів на поточний рахунок підприємства-одержувача, виконується бухгалтерське проведення: дебет субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – кредит субрахунку 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”.

У випадку, коли підприємство не отримало зазначеної довідки від органів Державного казначейства, після надходження бюджетних коштів на поточний рахунок виконується бухгалтерське проведення: дебет субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – кредит субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”).

Важливими є процеси узгоджень підходів до організації бухгалтерського та податкового обліку державної підтримки сільськогосподарського виробництва за сплатою податку на додану вартість (ПДВ).

Для потреб правильного відображення операцій отримання та витрачання коштів бюджетних цільових програм у декларації з податку на прибуток підприємства та у декларації з податку на додану вартість до субрахунків третього порядку ми рекомендуємо відкривати аналітичні рахунки, на яких кошти розмежовуються за кодом економічної класифікації видатків (КЕКВ), зазначеного у банківських документах.

Методика обліку ПДВ по спеціальному режиму, рекомендована відповідно до внесених до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість у січні 2009 року змін [145], не враховує специфіку сільськогосподарського виробництва. Так, згідно п 13.2.-13.3 Інструкції з ПДВ перевищення суми податкового зобов’язання з ПДВ над сумою податкового кредиту з ПДВ за операціями із спецрежимом, яке залишилось у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства, відображається у звітному періоді за дебетом аналітичного рахунку субрахунку 641 «Розрахунки за податками» і кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації». Перевищення ж суми податкового кредиту з ПДВ над сумою податкового зобов’язання з ПДВ, за операціями із спецрежимом, відображається у звітному періоді за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредитом аналітичного рахунку субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Через сезонність виробництва аграрні товаровиробники на початку року тільки несуть затрати і не реалізують продукцію, а, відтак, не мають можливості відносити «від’ємний» податковий кредит на собівартість реалізованої продукції. В третьому ж кварталі, коли виникають великі суми «додатного» податкового зобов’язання, яке відноситься на дохід, виникає ілюзія «великої дохідності». Як вихід необхідно

ПДВ-дотацію обліковувати в накопичувальному порядку, а остаточний результат по ПДВ віднести на дохід чи собівартість у кінці року.

Іншою розбалансованою проблемою бухгалтерського та податкового обліку є виплати переробниками дотацій за поставлене сільгосп-виробниками молоко і м'ясо живою вагою [370]. Користуючись неузгодженістю в бухгалтерських та податкових нормативних актах щодо порядку нарахування дотації, переробники включають належну товаровиробникам дотацію у вартість ціни сировини, залишаючи цю ціну на тому ж рівні, що була до надання державної підтримки. Очевидно, що сільськогосподарські товаровиробники потребують реального захисту від такої неузгодженості. Проте вирішення цих та інших проблем вимагає узгодження дій Мінфіну та Мінагрополітики України. Першим кроком таких узгоджених дій ми бачимо відпрацювання єдиної методології бухгалтерського та податкового обліку щодо державної підтримки аграрного сектору економіки.

В умовах постійного збільшення напрямів та обсягів державної підтримки аграрного сектору виникає загроза нецільового використання коштів. При цьому особливо важливе значення має посилення аналітичності обліку коштів державної підтримки. Використання рекомендованих реєстрів та субрахунків дозволяє посилити контроль за цільовим і ефективним використанням коштів державної підтримки.

Підсумовуючи слід відмітити, що розвиток методології бухгалтерського обліку державної підтримки виробництва продукції сільського господарства має задаватись запитами на відповідну інформацію від галузевого управління, Мінфіну та Держкомстату України. Це вимагає вдосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємствах, їх фінансової та статистичної звітності в частині збільшення звітних показників у відповідних формах. Проте першочерговим кроком на цьому шляху має стати зняття методологічних протиріч у підходах до державної фінансової підтримки села в податковому та бухгалтерському обліку.

Дотримання методології обліку та звітності державної фінансової підтримки агропромислового розвитку значною мірою залежить від організації та застосування контролю використання цих коштів.

Існуюча практика контролю за рухом бюджетних коштів свідчить про відсутність єдиної методики перевірки, яка б використовувалась як державними контролюючими органами, так і службами внутрішньогосподарського контролю. Першим кроком у побудові такої методики є встановлення методології, мети та методів контролю використання бюджетних коштів, визначення об'єктів та суб'єктів контролюючих дій.

Метою контролю використання бюджетних коштів є перевірка цільового й ефективного їх витрачання у господарській діяльності. Об'єктами контролю необхідно розглядати процеси і операції, пов'язані з надходженням бюджетних коштів, їх перерахуванням на оплату товарів і послуг та наступним використанням закуплених за їхній рахунок товарно-матеріальних цінностей. Нині суб'єктами контролюючих дій є державні органи управління і органи спеціалізованого державного контролю (Рахункова палата України, Державна контрольно-ревізійна служба України), органи внутрішньовідомчого контролю (Контрольно-ревізійне управління Мінагрополітики України) та органи внутрішньогосподарського контролю (ревізійні комісії, служби внутрішнього аудиту).

Для забезпечення перевірки використання бюджетних коштів на агропромислових підприємствах по системі Мінагрополітики України підготовлені відповідні методичні рекомендації [119].

Контрольні дії рекомендовано проводити в три етапи.

В ході першого етапу плануються (з організовуються) програми перевірки. Уточнюється документальне забезпечення бюджетних коштів в державних розпорядників цих коштів.

Під час другого етапу перевіряється правильність ведення обліку господарських операцій, пов'язаних з використанням бюджетних коштів. Останнє вимагає наявності певних методичних підходів до такої перевірки та певного засвідчення дотримання методології обліку державної фінансової підтримки.

На цьому етапі важливою є перевірка законності отримання коштів на підставі сільськогосподарської діяльності, яка дає змогу підприємству одержати підтримку з боку держави. Важливою є класифікація бюджетних видатків за напрямками спрямування: дотації (доплати до реалізаційної ціни продукції), субсидії (компенсації витрат некапітального характеру) і капітальні трансферти (компенсації витрат капітального характеру), які мають свою специфіку відображення в обліку та порядок оподаткування.

Дотаціями є доплати за продану худобу, птицю, екологічно чисте молоко, вовну; субсидії – це компенсація вартості електроенергії, страхових премій (внесків), відсотків за користування кредитами; капітальні трансферти – це компенсація вартості придбаного поголів'я корів, сільськогосподарської техніки тощо.

Перевірка обліку господарських операцій з бюджетними коштами включає вивчення банківських операцій, розрахунків з контрагентами, руху товарно-матеріальних цінностей і послуг, придбаних за рахунок бюджетних коштів.

На третьому етапі узагальнюються виявлені в процесі контролю порушення, готуються пропозиції з їх усунення, оформляється акт перевірки.

На цьому етапі важливим є узагальнення матеріалів перевірок для аналізу з метою відпрацювання механізмів та порядків державної підтримки, а також методології її обліку та контролю.

З вищевикладеного маємо такі висновки:

- у міжнародній практиці існують спеціалізовані підходи (як на нас – методологія) побудови обліку та контролю державної фінансової підтримки сільського господарства та розвитку сільських територій. В розвинутих країнах суб'єкти аграрного виробництва, які отримують державну фінансову підтримку, зобов'язані не тільки публічно звітувати за результати її використання, а й вести відповідний бухгалтерський облік;

- за МСФЗ порядок обліку державної фінансової підтримки аграрного сектору економіки регламентується МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» та МСБО 41 «Сільське господарство». Рекомендований МСФЗ порядок обліку державної фінансової підтримки постійно вдосконалюється та слугує певним орієнтиром для адаптації до національних особливостей та потреб України.

- в Україні відсутні стандартизовані підходи до організації обліку та звітності державної підтримки сільськогосподарського виробництва. Регламентований П(С)БО 15 «Дохід» облік бюджетних дотацій не виділяє аграрної специфіки, зміст П(С)БО 30 «Біологічні активи» в цьому питанні є значно обмеженим, ніж МСБО 41 «Сільське господарство», бухгалтерський облік державної фінансової підтримки села не узгоджений з податковим обліком, також розбалансованими є підходи Мініну, Мінагрополітики та Держкомстату України до проблем звітності з цих питань;

- враховуючи важливість аграрної галузі для достойного позиціонування України у світовому економічному просторі, завдання відпрацювання дієвої та узгодженої методології обліку та звітності державної фінансової підтримки сільськогосподарського виробництва є першочерговим як на галузевому, так і на національному рівнях підготовки бухгалтерських стандартів;

- важливими є напрями досліджень щодо організації контролю дотримання методології обліку державної фінансової підтримки села. Розроблені нами методичні рекомендації можуть слугувати базою для подальшого вдосконалення системи зовнішнього та внутрішнього контролю цих питань;

– підготовлені методичні рекомендації щодо обліку бюджетного фінансування не тільки вирішують поточні проблеми зменшення ненавмисних помилок, запобігають проявам корупції, загострюють проблеми вдосконалення податкового законодавства П(С)БО, фінансової, податкової та статистичної звітності, а й формують передумови відпрацювання дієвої методології та розробки окремих положень чи стандартів з бухгалтерського обліку державної фінансової підтримки аграрного сектору економіки.

5.5. Удосконалення методології бухгалтерської звітності аграрних підприємств

Однією з найважливіших методологічних проблем сучасного бухгалтерського обліку є питання звітності.

Оперативність та достовірність бухгалтерської інформації – основа сучасного ефективного управління. Численні користувачі фінансової звітності підприємств – інвестори, кредитори, представники державних органів, управлінський персонал – прагнуть отримати максимум достовірної інформації про підприємство, керуючись його звітністю. Високий рівень поінформованості про фінансово-майновий стан в ринкових умовах є суттєвим засобом конкурентної боротьби в глобальному світі.

У сучасній Україні спостерігається розбалансованість в питаннях звітності та інформаційної політики на рівні органів державного управління: Мінфіну, Держкомстату, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України. Різні форми звітності підлягають зведенню різними державними відомствами. У зв'язку з цим на рівні окремих підприємств спостерігається відсутність єдиного уніфіковано механізму та безсистемність розкриття інформації про їхню діяльність. Звітні форми, як правило, знаходяться в різних структурних підрозділах підприємства, систематизовані за різними ознаками, тому не забезпечують централізованого доступу до них та унеможливають їх ефективне використання для оцінки фінансово-майнового стану підприємства не тільки інвестором, а також і його управлінським персоналом.

Такий стан справ призводить до втрати централізованого підходу як до формування економічних інформаційних ресурсів на рівні окремих підприємств, так і до формування на їх основі макроекономічних показників в цілому по країні. Проте вирішенню цих проблем нині приділяється недостатньо уваги.

У зв'язку з цим, метою досліджень даного підрозділу є означення методологічних підходів та розробка пропозицій щодо формування показників та форм звітності сільськогосподарських підприємств з урахування інформаційних потреб усіх рівнів інституціонального середовища (міжнародного, загальнодержавного, галузевого та корпоративного) як передумови запровадження відповідного галузевого стандарту бухгалтерського обліку.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» та прийнятий на його основі П(С)БО 30 «Біологічні активи» підтверджують необхідність запровадження трирівневої моделі формування звітності підприємств та ставлять відповідні методологічні орієнтири формування системи звітності на міжнародному, галузевому та корпоративному рівнях. Неопрацьованість всього комплексу проблем методології формування бухгалтерської звітності проявляється у двох найважливіших аспектах:

- потребі в розробці методології формування специфічної галузевої звітності сільськогосподарських підприємств, з метою задоволення всезростаючих інформаційних потреб;

- відсутності моделі звітності сільськогосподарського підприємства, що включала б разом з показниками основних форм фінансової звітності інші нефінансові показники діяльності, перспективну інформацію про можливості і ризики, порівняння прогнозів з фактичними результатами, інформацію про менеджерів і акціонерів та інші базові характеристики підприємства.

За радянських часів підприємства готували єдиний бухгалтерський звіт, що містив всю інформацію про їхнє становище в галузі. Узагальнений звіт за всі роки знаходився у відкритому доступі по системі Мінагрополітики та на кожному підприємстві.

Нині в більшості розвинутих країн річні звіти фактично слугують єдиним джерелом інформації, в якому систематизовані відомості про обсяги і напрями капіталовкладень, плани раціоналізації виробництва і модернізації виробничих потужностей, науково-технічний потенціал фірми, у тому числі обсяг витрат, структуру й основні напрями науково-дослідних робіт, а також про співробітництво в цій галузі з іншими фірмами й наявність патентних і ліцензійних угод. У багатьох країнах річні звіти публікуються також у громадській і галузевій періодиці. У Франції – в газеті AGEFT, у Німеччині – у журналі Stahl and Eisen, у Великобританії – в газеті Financial Times, у Японії – в журналі Oriental. Річні звіти містять не лише показники фінансової звітності, а й короткий огляд становища підприємства на ринку або в конкретній країні, де здійснюється його комерційна діяльність у поточному звітному році.

Безсумнівною цінністю таких звітів є статистичні добірки матеріалів, згруповані у таблиці, діаграми і графіки, які дозволяють навіть найпростішим економічним аналізом відстежити тенденції розвитку підприємства та його становища на ринку.

Характерно, що звітність складена з дотриманням норм МСФЗ містить в середньому 100-120 сторінок [1], тоді як звітність складена за національними П(С)БО містить 18 сторінок. Звичайно, що для більшості вітчизняних сільськогосподарських підприємств немає потреби складати звітність за вимогами МСФЗ. Разом з тим, вимоги МСФЗ є орієнтиром формування методології побудови бухгалтерської звітності для підприємств аграрної галузі, нарівні з потребами розширення звітної інформації в інтересах національного управління.

Проблема методології бухгалтерської звітності розглядається в публікаціях Бутинця Ф.Ф., Гарасима П.М., Дем'яненка М.Я., Кірейцева Г.Г., Ткаченко Н.М., Пархоменка В.М., Хомина П.Я. та багатьох інших вчених.

Формуванню методології бухгалтерської звітності в аграрному секторі економіки присвячено дослідження на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук П.Я. Хомина: «Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікове забезпечення» (2004 р.).

Слід згадати і дослідження з проблем звітності сільськогосподарських підприємств, які виконані або захищені в ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: Буфатіної І.В. "Інформаційні та методологічні засади формування і аналізу фінансових звітів підприємств" (2002 р.), Білої Л.В. "Формування системи фінансової звітності сільськогосподарських підприємств" (2005 р.), Семенишеної Н.В. "Комунікативна та інформаційно-аналітична функції звітності сільськогосподарських підприємств" (2008 р.).

У цих роботах визначено перспективні напрями удосконалення фінансової звітності в Україні, теоретично обґрунтовано концептуальний підхід щодо ролі та місця звітності в цілісній системі економічної інформації, сутністю якого є ієрархічність, взаємозв'язок і взаємозалежність з управлінською діяльністю (Хомин П.Я.), обґрунтовано необхідність доповнення фінансової звітності сільськогосподарських підприємств додатковою інформацією про особливості їх діяльності та запропоновано структуру й форми додатків (Біла Л.В.), визначено концептуальні підходи до побудови системи бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств на основі проведеного аналізу її вико-

ристання управлінським персоналом у співвідношенні з управлінськими завданнями (Семенишена Н.В.).

У рамках прикладних досліджень відділом методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН щорічно випускаються методичні рекомендації або практичні посібники з питань складання річної бухгалтерської (фінансової та статистичної) звітності сільськогосподарських підприємств. Наприклад, за останніх п'ять років випущено: у 2004 році – Методичні рекомендації по складанню річної звітності підприємствами АПК; у 2005 р. – Методичні рекомендації зі складання оновленої річної бухгалтерської звітності підприємствами АПК за 2004 рік; у 2006 р. – Методичні рекомендації по складанню бухгалтерської звітності підприємствами АПК за 2005 рік; у 2007 році – Звітність сільськогосподарських підприємств: Практичний посібник; у 2008 році – Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 “Біологічні активи”: Практичний посібник.

Однак навіть і з врахуванням такої потужної бази досліджень проблем бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств, залишається потреба у їх продовженні. Проблеми світових фінансових криз, вимоги Концепції сталого розвитку ООН ставлять перед наукою завдання пошуку та запровадження нової методології та моделей побудови фінансової звітності.

У цій монографії ми підходимо до означення нової методології звітності та розв'язання практичних проблем бухгалтерської звітності вітчизняних сільськогосподарських підприємств виходячи із перспектив:

- **розвитку глобальної системи фінансової звітності через запровадження трирівневої моделі її побудови (про що йшлося в розділі 1 монографії);**
- **формування галузевої підсистеми бухгалтерської звітності, виходячи з доктрин теорії фізичної економії та Концепції сталого розвитку (про що йшлося в розділі 2 цієї монографії).**

Трирівневу модель побудови фінансової звітності слід розглядати як основу формування нової методології фінансової звітності як на міжнародному рівні, так і в національній системі бухгалтерського обліку.

Важливість дослідження методології звітності на міжнародному рівні зумовлена необхідністю формування передумов національних систем фінансової звітності з врахуванням глобального інституційного середовища та специфіки національних інституційних запитів на облікову інформацію. Ми виділили два головні методологічні завдання системи звітності на міжнародному рівні (рис. 5.23):

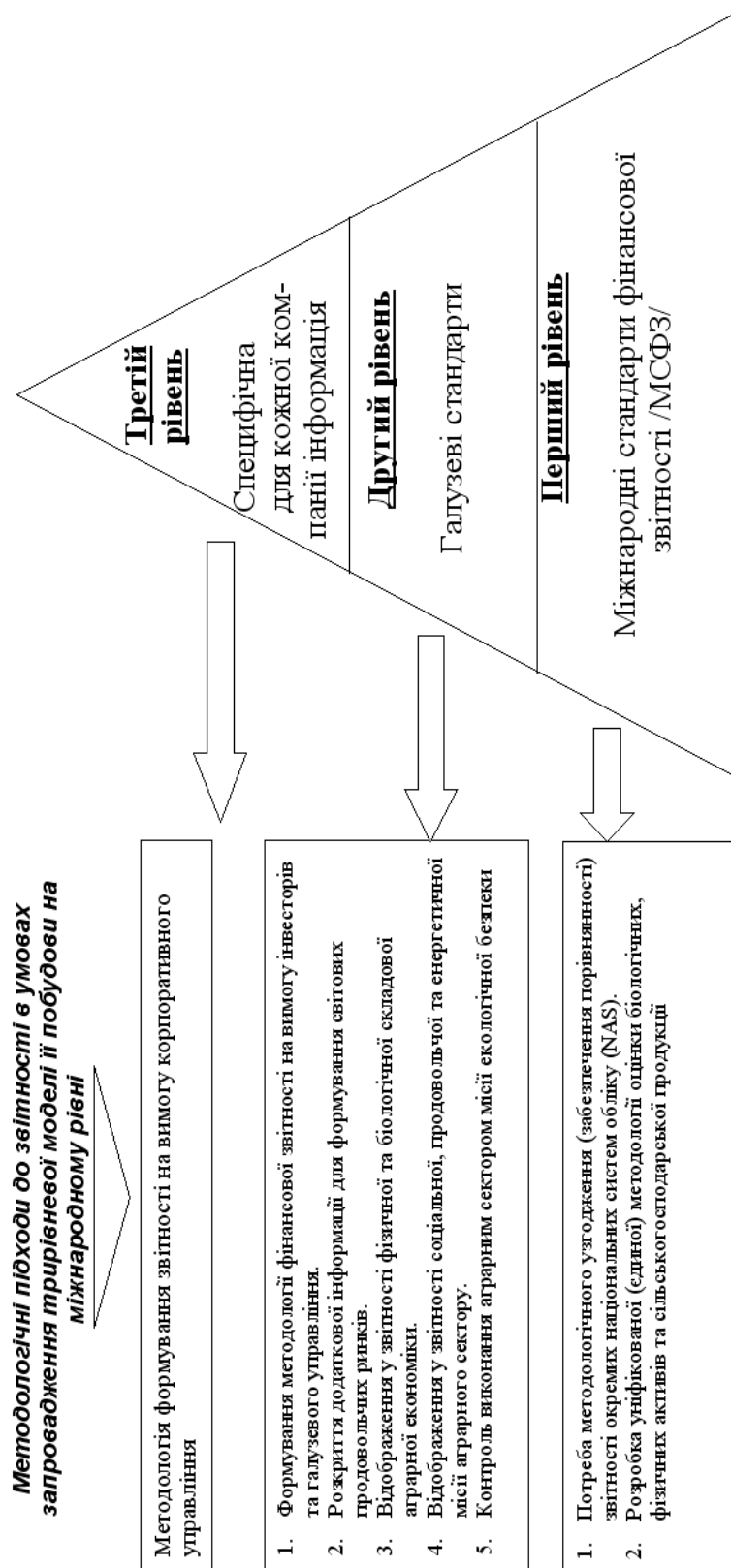


Рис.5.23. Глобальний підхід до розробки методології фінансової звітності відповідно до трирівневої моделі її побудови

потреба методологічного узгодження (забезпечення порівнянності) звітності окремих національних систем обліку (NAS);

- розробка уніфікованої (єдиної) методології оцінки земель сільськогосподарського призначення, біологічних активів та сільськогосподарської продукції для відображення у звітності.

- Методологічний підхід до галузевого рівня звітності в глобальній бухгалтерській інформаційній системі визначається у:

- потребі формування нової методології фінансової звітності на вимогу інвесторів, глобальних продовольчих корпорацій, галузевого управління на рівні ООН, держав та їх об'єднань;

- необхідності розкриття у звітності додаткової інформації для формування прозорих світових продовольчих ринків;

- потребі формування методології відображення у звітності фізичної та біологічної складової «живої» аграрної економіки;

- формуванні методології відображення соціальної, продовольчої та енергетичної місії аграрного сектору та забезпечення його бюджетної, фінансової підтримки для виконання цих місій;

- потребі розкриття у звітності дотримання сільськогосподарськими виробниками екологічних стандартів виробництва;

- потребі розкриття у звітності дотримання виробниками технічних регламентів (стандартів) виробництва.

На рис. 5.24 визначені головні методологічні завдання, що ставляться при розробці національної системи бухгалтерської звітності базованої на трирівневій моделі її побудови.

Що стосується першого рівня, методологія галузевої фінансової звітності формується під впливом розвитку галузевих стандартів у трирівневій системі МСФЗ. Як вже зазначалось в попередніх розділах монографії, вітчизняна аграрна галузь та її наукова і професійна спільнота з бухгалтерського обліку має всі можливості та зобов'язана формувати методологію бухгалтерської звітності як на міжнародному, так і на національному рівнях.

Разом з тим, галузева наука з бухгалтерського обліку має не тільки самостійно формувати методологію фінансової звітності сільськогосподарських підприємств на національному другому та третьому рівнях побудови звітності, а й практикувати розробку відповідних звітних форм. Останнє слугує певною апробацією методологічних ідей та формує передумови змін і доповнень до МСФЗ і П(С)БО, а також до розробки відповідних галузевих стандартів. В цьому напрямі нами розроблені: проект Річного звіту сільськогосподарського підприємства (для апробації методологічних підходів другого рівня) та Річний звіт-брошура (для апробації методологічних підходів другого та третього рівнів).

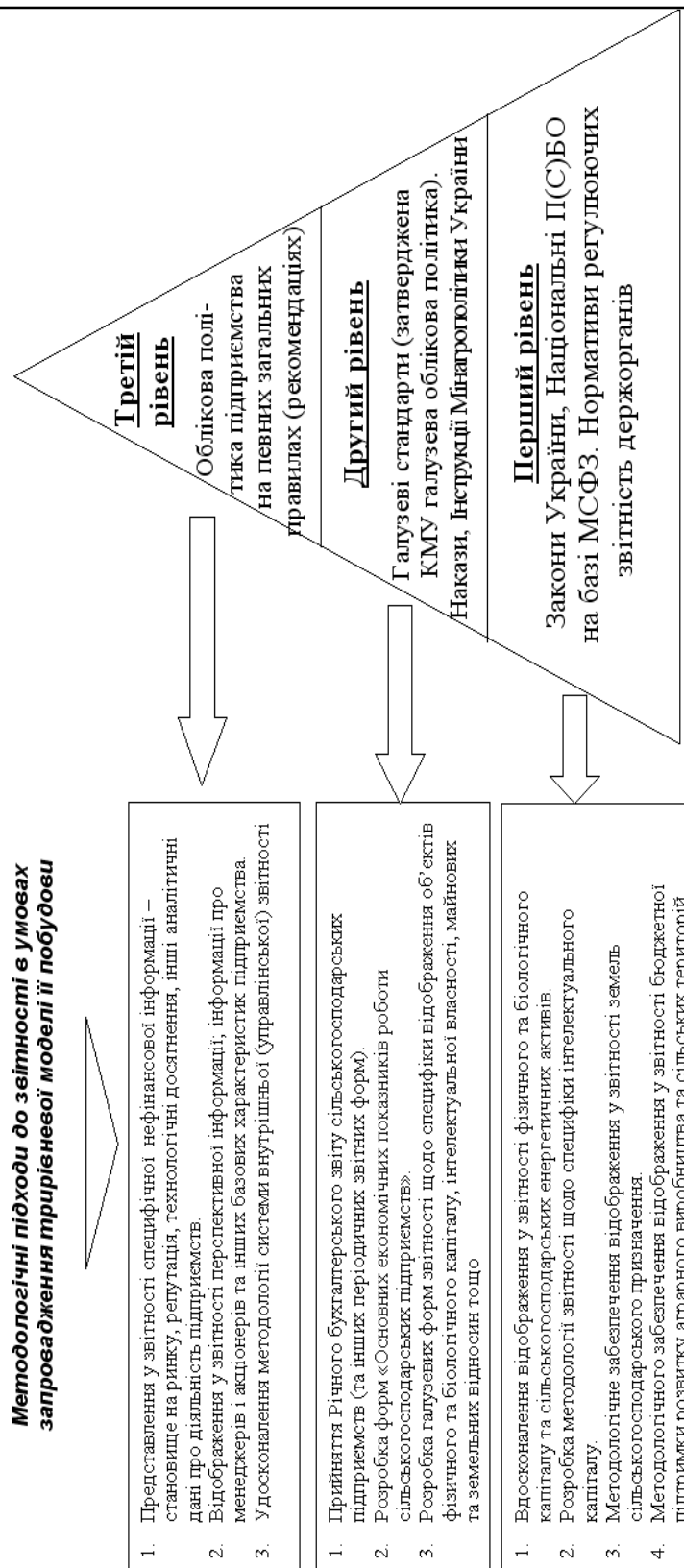


Рис. 5.24. Національний підхід до розробки методології звітності сільськогосподарських підприємств відповідно до трирівневої моделі її побудови

Галузевий (другий) рівень звітності. Ефективне управління галуззю сільського господарства вимагає належного інформаційного забезпечення, невід'ємною складовою якого є фінансова і статистична звітність. Інформація, що там наводиться, слугує основою для прийняття вивірених управлінських рішень на мікро- і макрорівнях і дає змогу зробити висновки як про досягнуті результати розвитку галузі, так і виявити проблемні питання.

Потреба формування методології звітності як ключового інформаційного джерела в управлінні аграрним сектором економіки України постійно зростає. Посилюється роль бухгалтерської звітності як стратегічно важливого джерела інформації про стан розвитку галузі, сільських територій, суб'єктів господарювання, що зайняті в сільському господарстві.

Однак зараз у системі інформаційного забезпечення управління аграрним сектором існують суттєві методологічні проблеми, про які йшлося в розділі 3. Стосовно їх впливу на методологічне забезпечення звітності, ці проблеми узагальнені нами в чотири групи:

- ігнорування впливу аграрного галузевого управління на формування методології звітності сільськогосподарських підприємств;

- обмеження кількості форм та складу показників бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств;

- відсутність у них інформації для провадження ефективного управління та державної аграрної політики; неспівставність показників фінансової, статистичної та податкової звітності;

- відсутність контролю за дотриманням встановленої методології бухгалтерського обліку та звітності.

Дані фінансової звітності не можуть повністю охарактеризувати фінансово-виробничу діяльність підприємства, оскільки розрахунок показників для аналізу, виявлення тих чи інших факторів впливу на фінансові результати, продуктивність праці, фондівіддачу тощо вимагає отримання інформації більш аналітичного змісту. Так, на думку вченого-економіста А.Д. Шеремета – „фінансова звітність підприємства – це лише „сира інформація”, яка підготовлена в ході виконання на підприємстві облікових процедур. Щоб приймати рішення щодо управління в галузі виробництва, збуту, фінансів, інвестицій і нововведень керівництву потрібна постійна ділова інформованість з відповідних питань” [534, с. 5].

Зокрема, за даними існуючої звітності неможливо простежити динаміку структури витрат на виробництво навіть найважливіших видів сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки. Відсутня системна інформація про продуктивність праці, фондооснащеність,

якість продукції тощо. Обмежена інформація і щодо володіння та використання підприємствами фізичного та біологічного капіталу. Зовсім відсутня інформація щодо кадрового та соціального потенціалу підприємства, дотримання ним екологічних стандартів виробництва.

Таким чином, проведені дослідження визначають, що інформаційний комплекс галузевої аграрної системи бухгалтерської звітності буде завершеним та збалансованим, якщо її представити у вигляді окремого Звіту сільськогосподарського підприємства із включенням до нього окрім стандартних фінансових форм додаткових форм звітності, які розроблені виходячи із трирівневої моделі побудови міжнародної фінансової звітності, доктрин теорії фізичної економії та Концепції сталого розвитку.

Для досягнення та забезпечення більш високого рівня адаптації фінансової звітності українських підприємств до змін, що відбуваються в нашій державі та у світі, необхідно постійно переглядати та вдосконалювати структуру інформації, яка узагальнюється у фінансовій звітності, і при цьому враховувати вітчизняні розробки, яким притаманна глибина й ідентичність сприйняття впливу на ці процеси національного інституційного середовища.

Формування методологічних підходів до запровадження окремої галузевої звітності, ми розпочали з розробки проекту Річного звіту сільськогосподарського підприємства (далі – Звіт) [253]. Основними завданнями Звіту визначено розкриття, коригування, уточнення й доповнення показників звітних форм з орієнтацією на потреби розвитку галузі в глобальному світі. Суттєвими моментами вбачається те, що відомості, які передбачено відображати у Звіті, дадуть змогу повніше розкрити властивості галузі; деталізувати звітні дані; представити некілкісну інформацію як органічне ціле звітності; забезпечити зіставність показників і підвищити аналітичну цінність фінансової звітності в умовах запровадження ідеї сталого розвитку.

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.

Розроблений Звіт сільськогосподарського підприємства та Інструкція по його складанню мають велике практичне значення, оскільки метою його запровадження є надання повнішої інформації для за-

безпечення виконання вітчизняним аграрним сектором економіки місії України в глобальному розподілі праці.

Постійно усвідомлюючи той факт, що складання точної, повної, правдивої та своєчасної бухгалтерської звітності не може обмежуватися лише фінансовою звітністю, нами ще у 2000 році спільно з фахівцями Держкомстату України розроблена і впроваджена (зі звітності за 2004 рік) звітна бухгалтерська статистична форма 50-сг «Основні економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств», особливістю якої, крім спроби поєднання різносторонніх інтересів користувачів, є збільшення кількості показників для визначення фінансових результатів з виробничої точки зору, тобто за сегментами діяльності. Важливість для галузі цього сегменту бухгалтерської звітності засвідчується постійно зростаючою кількістю її показників (рис. 5.25). Апробація методологічних підходів до формування галузевої бухгалтерської звітності у статистичній формі 50-сг виявилась дієвою передумовою розробки і проекту Звіту.

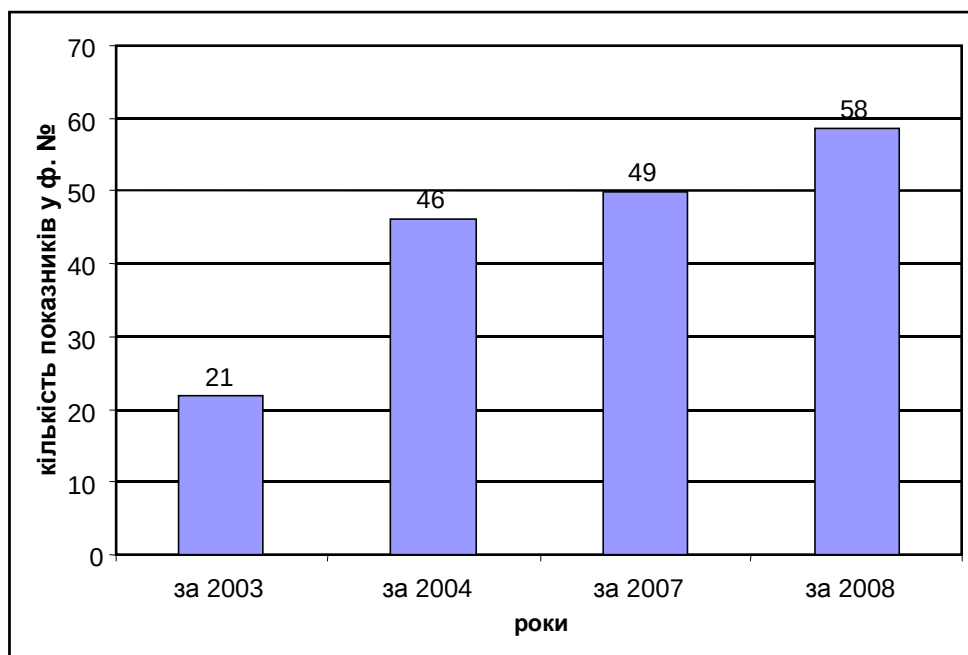


Рис. 5.25. Кількість показників, що відображаються у формі № 50-сг «Основні економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств»

* Форма розроблена за участю автора.

У Звіті передбачено крім форм фінансової звітності, форм галузевої виробничої звітності, які складаються з нових розділів за систематизованим переліком, де узагальнюються інформація щодо виробництва й реалізації сільськогосподарської продукції, виконаних робіт і послуг; витрат операційної діяльності; розрахунків за податками та платежами; цільового фінансування та цільових надходжень; рух кредитних ресурсів; земельних ресурсів; розрахунків за майновими паями та з орендної плати тощо.

Проект Звіту представляє систему аналітичних показників, яка, з одного боку, відображає результати господарювання, ступінь виконання прогнозів, динаміку розвитку, ефективність господарських процесів, а, з іншого – характеризуватиме наявні ресурси, які при цьому використовуються. Останнє формує потужну базу для аналізу за об'єктами досліджень. Основними функціями Звіту, для забезпечення яких формується його нова методологія побудови, є аналіз та оцінка результатів діяльності підприємства з суспільного та приватного поглядів.

У методологічному плані запровадження такого Звіту, в доповнення до форм фінансової звітності, передбачає повніше розкриття аналітичних відомостей щодо фінансового, виробничого, соціального та екологічного характеру діяльності сільськогосподарських підприємств. Це забезпечуватиме можливість здійснювати аналіз важливих показників господарської діяльності підприємств аграрного сектору економіки у комплексі з фінансовою звітністю, яка в основному призначена для узагальненої характеристики фінансової діяльності підприємств всіх типів економік.

На основі набутого досвіду, а також враховуючи вітчизняні облікові традиції, пропонується принципово новий (щодо офіційної фінансової звітності) підхід до відстеження розвитку сільського господарства, а саме: поєднання в розширеній звітній формі “Основні економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств” економічної інформації для системи національних рахунків – про створений валовий продукт на рівні середніх та великих підприємств та деякої інформації виробничого (управлінського) обліку, необхідної для регіональної координації та державного управління галуззю. Тобто, зазначена форма є додатковою аналітикою до фінансової звітності, а не її детальнішим відтворенням.

В методологічному плані пропоновані у звіті додаткові форми передбачають додаткові аналітичні відомості до фінансової звітності та новий зміст розкриття виробничого характеру діяльності. Крім того, вони надають можливість здійснення соціального аналізу, тоді як фінансова звітність в основному призначена для характеристики фінансової діяльності. Метою запровадження додаткових форм є:

- надання інформації для системи національних рахунків макrorівня;
- аналіз стану галузі на регіональному і державному рівнях;
- формування бази для визначення питомої ваги показників для відпрацювання дієвої податкової, митної політики щодо галузі, а також її державної фінансової підтримки.

Як неодноразово відмічалось вище, економічна інформація щодо діяльності АПК має певні особливості. Насамперед, це пов'язано з залученням фізичних, біологічних та інших природних ресурсів, що характеризуються нестабільністю їх використання під впливом не тільки економічних, а й біологічних, фізичних, хімічних законів.

Основними функціями нової галузевої звітності є:

- оцінювальна, яка передбачає визначення відповідного стану економічної системи її цільових параметрів функціонування та потенційних можливостей;
- діагностична – для встановлення причинно-наслідкових змін економічної системи у кількісному і якісному вимірі, впливу факторів на цю зміну і розвиток;
- пошукова, яка передбачає виявлення невикористаних резервів та потенційних можливостей зміни та розвитку економічної системи, обґрунтування механізму їх мобілізації.

Зміст звіту є системою аналітичних показників, яка, з одного боку, повинна відображати результати господарювання, ступінь виконання планів, прогнозів, динаміку розвитку, ефективність господарських процесів та, з іншого боку, характеризувати наявні ресурси, які при цьому використовуються. Звіт також слугує базою для аналізу за об'єктами досліджень. В методологічному плані такий аналіз може бути здійснений на трьох рівнях: комплексному, локальному та тематичному.

Звіт передбачає врахування зворотного зв'язку між вимогами, які висуває аналіз, тобто переадресування їх до бухгалтерського обліку. На цьому напрямку можливо забезпечити зв'язок: бухгалтерського обліку, економічної теорії, галузевої економіки, статистики, економічного аналізу і планування, господарського контролю.

На галузевому рівні важливим є значення Звіту в інформаційному забезпеченні проведення економічного аналізу аграрної галузі, особливо аналізу фінансового стану, фінансових результатів за джерелами виробництва та реалізації продукції, матеріальних ресурсів, витрат на виробництво. На основі аналізу показників форми можна робити висновки з порівняння (з планом, даними минулих років, підприємств галузі), діагностики (характер порушень нормального ходу економіч-

них процесів на підставі типових ознак), факторного аналізу (виявлення величини впливу факторів на результативні показники), витратно-цінового аналізу (співвідношення витрат, обсягів і прибутку), аналізу комерційних ризиків, функціонально-вартісного аналізу (оптимальні методи реалізації функцій) тощо.

Корпоративний рівень звітності. Не менш важливе значення має розробка специфічної методології бухгалтерської звітності на корпоративному рівні (рівні сільськогосподарського підприємства).

Переорієнтація вітчизняної звітності на умови і вимоги ринкової економіки відбулася порівняно давно. Однак і дотепер спостерігається недостатня опрацьованість питань формування і використання звітності як інструменту корпоративного управління та її пристосування до існуючого інституційного середовища.

На відміну від радянської системи бухгалтерської звітності, в умовах сьогодення підприємствам аграрного сектору економіки України необхідна нова методологія звітності, заснована на місії задоволення інформаційних потреб корпоративного управління, власника та інвестора. Важливим також є і те, щоб потенційний інвестор отримував з бухгалтерської звітності більше інформації щодо інвестиційної привабливості підприємства.

Наші наукові дослідження з цього питання виділяють до 50 позицій, які 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.

Незаперечним є те, що зміст інформації у звітності має складатись не лише з фактичної, а й з прогнозної фінансової і нефінансової інформації, інформації щодо наявності та вартості специфічних активів сільськогосподарського підприємства.

Сучасне інституційне середовище вимагає формування чіткої методологічної структури системи звітності в межах підприємства. Відповідно до запропонованої в підрозділі 1.4. цієї монографії ідентифікації інститутів, на рис. 5.26 визначено характер впливу окремих складових інститутів на формування методології бухгалтерської звітності.

Оновлена система запитів до інформації та збільшене коло користувачів бухгалтерської звітності зумовили пошук альтернативних способів розкриття інвестиційної привабливості сільськогосподарського підприємства через його звітність. З цією метою нами розроблені Методичні рекомендації з підготовки та оприлюднення підприємствами річних звітів-брошур з метою залучення інвестицій та підвищення рівня корпоративного управління [253].



Рис. 5.26. Вплив інституційного середовища на формування методології звітності на рівні сільськогосподарських підприємств

В Рекомендаціях запропоновані підходи до організації звітно-інформаційної політики підприємствами агропромислового комплексу, рекомендований порядок підготовки і оформлення публічної звітної інформації з метою підвищення рівня корпоративного управління підприємством, залучення інвестицій і створення позитивного іміджу підприємства на ринку.

Завданнями підготовки запропонованого річного публічного Звіту-брошури є:

узагальнення звітно-інформаційних ресурсів підприємства з метою забезпечення інформацією усіх зацікавлених користувачів;

надання потенційному інвестору підприємства інформації, яка може бути істотною при оцінці ним фінансово-майнового стану підприємства та результатів його діяльності;

централізованого використання звітно-інформаційних ресурсів управлінським апаратом задля здійснення аналізу різних сторін діяльності підприємства та прийняття управлінських рішень;

формування презентаційних матеріалів, що характеризують становище підприємства на ринку, його ділову репутацію та досягнення у сфері виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг);

забезпечення позитивного впливу на підвищення конкурентоспроможності та економічної ефективності підприємства, сприяння підвищенню рівня інвестиційної привабливості.

Структура запропонованого річного публічного Звіту-брошури включає сім розділів:

Розділ I “Основні відомості про підприємство” містить перелік інформації про підприємство. Джерело інформації – статутні документи, свідоцтво про державну реєстрацію, довідки зі статистики, інформація по обліку кадрів, дані фінансової звітності і т.п. Інформацію Розділу I групується за блоками:

- ідентифікаційні реквізити, місцезнаходження та засоби зв'язку підприємства, що містять загальні відомості про підприємство;

- інформація про державну реєстрацію підприємства – подається за встановленою формою;

- інформація про організаційну структуру має розкривати відомості про зміни в організаційній структурі, наявність у підприємства дочірніх підприємств, філій, представництв із зазначенням найменування, місцезнаходження, ролі та перспектив розвитку;

- інформація про основні види діяльності включає: перелік основних видів діяльності; відомості про входження підприємства до будь-яких об'єднань підприємств за галузевими, територіальними та іншими принципами; відомості про ліцензії чи дозволи на провадження окремих видів діяльності, з вказанням їх реквізитів та терміну дії (наводиться у формі таблиць);

- інформація щодо організації трудових відносин на підприємстві включає відповідні показники;

- інформація про юридичних осіб, послугами яких користується підприємство (аудитор, страхова компанія, реєстратор, депозитарій) наводиться з відповідними зазначеннями.

Розділ II “Інформація про майновий стан та фінансово-господарську діяльність підприємства” включає фінансову звітність, а також аналітичні таблиці:

- інформація про основні засоби підприємства складається з даних по основних засобах, наявних на підприємстві. Доцільно доповнити цю інформацію розрахунковими показниками з оцінки ступеня їх

зносу та використання, вказати обмеження на використання майна (оренда);

- інформація про використання земельних ділянок, в т.ч. земель сільськогосподарського призначення;
- інформація про довгострокові біологічні активи;
- інформація про зобов'язання конкретизує показники фінансової звітності за видами зобов'язань по даних фінансової звітності та оперативного обліку. Рекомендується подавати за певною формою.

Розділ III “Інформація про діяльність з виробництва продукції, надання робіт, послуг включає дані про виробничу та збутову діяльність в звітному році, сировинну базу, конкурентів. У цьому розділі важливе місце займає розкриття інформації про біологічні активи, сільськогосподарську продукцію. Джерело інформації – дані оперативного обліку, дані фінансової звітності, аналітичні довідки виробничих підрозділів та служби збуту продукції. Розділ III включає наступні внутрішні звітно-інформаційні ресурси:

- інформація про основну продукцію, роботи (послуги). Включаються дані по видах продукції, обсяги реалізації яких становлять 10% та більше від загального обсягу реалізації (дані подаються у формі таблиці);
- інформація про сировинну базу, аналіз її структури за регіонами;
- інформація про основні ринки збуту та основних клієнтів підприємства, їх розподіл за регіонами;
- інформація про конкуренцію (найбільш впливові конкуренти).

Розділ IV “Інформаційно-фахові ресурси” містить висновки перевірок контролюючих органів за звітний період та інформацію про накладені санкції, матеріали аудиторських перевірок та інші інформаційно-фахові ресурси.

Розділ V “Аналіз фінансового стану підприємства” містить результати економічного аналізу майнового стану, фінансово-господарської діяльності та інші показники підприємства, розраховані на підставі визначених коефіцієнтів.

Розділ VI «Розрахунок вартості чистих активів» заповнюється на підставі розрахунків, здійснених у порядку, встановленому чинним законодавством.

Розділ VII "Інші інформаційні ресурси" заповнюється на основі даних оперативного та бухгалтерського обліку і включає: інформацію про ринкову вартість бренду підприємства та інших інтелектуальних активів; трансформована до МСФЗ звітність, інформаційно-менеджерські ресурси, інформаційно-історичні ресурси.

З метою поліпшення інвестиційної привабливості підприємства у публічному Звіті-брошурі запропоновано розкриття інформації про наявний людський, фізичний, біологічний капітал, специфічні активи, бренди, іншу інтелектуальну власність, технології ведення бізнесу (ноу-хау), комерційну інформацію, клієнтський капітал, інші невіддільні від підприємства активи, що суттєво підвищить ринкову вартість самого підприємства.

Звіт-брошура – це документ, в якому підприємство може донести до відома акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб інформацію про власну діяльність, при цьому забезпечуючи користувача більшим обсягом додаткової та оновленої інформації. Підготовка Звітів-брошур забезпечує формування інформаційної бази по роках та централізоване її використання управлінським персоналом для поглибленого аналізу окремих сторін діяльності підприємства та прийняття на його основі конструктивних управлінських рішень.

Такий підхід до розкриття інформації про підприємство може розглядатись потенційним інвестором як складова, що характеризує належний рівень корпоративного управління на підприємстві. Крім того, в Рекомендаціях запропоновано:

- принципи та порядок організації звітно-інформаційної політики з метою підвищення рівня корпоративного управління, задоволення інформаційних потреб інвестора, клієнта, внутрішнього управління та створення належного іміджу підприємства;
- структуру та порядок оформлення підприємствами Звіту-брошури у вигляді добірки звітних форм та презентаційних матеріалів;
- порядок оприлюднення інформації про підприємство через: засоби масової інформації; мережу Інтернет; публічні виступи під час офіційних зустрічей посадових осіб; проведення брифінгів (прес-конференцій) посадових осіб; друк та поширення брошур і буклетів;
- методика розрахунку ефективності господарювання та інвестиційної привабливості підприємств як засіб підтвердження достовірності звітно-інформаційних ресурсів, представлених у річному Звіті-брошурі;
- механізм розкриття інформації про специфічні активи, що підвищують ринкову вартість підприємства – бренди, інтелектуальну власність, технології ведення бізнесу (ноу-хау), інші невіддільні від підприємства нематеріальні активи;
- загальну послідовність трансформації фінансової звітності підприємств у звітність за МСФЗ.

З проведених досліджень можна зробити такі узагальнені висновки:

- сприйняття трирівневої моделі побудови фінансової звітності є найбільш привабливим вектором розвитку методології бухгалтерської звітності підприємств аграрного сектору економіки;
- дослідження методології бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств слід розглядати не тільки з потреби розширення інформації для прийняття бізнес-рішень, а й для забезпечення всезростаючих запитів на бухгалтерську інформацію від інституцій, визначених Концепцією сталого розвитку ООН та відповідно парадигмою бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку та інституціональною теорією бухгалтерського обліку;
- витрати, пов'язані з розширенням показників бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств будуть незначними, оскільки в бухгалтерському обліку аграрних формувань така інформація систематизується та обробляється, персонал бухгалтерських служб вітчизняних сільськогосподарських підприємств пам'ятає, та психологічно готовий до подання звітності, яка в тій чи іншій мірі по об'єму подібна до звітності радянських часів;
- розробка та певна апробація на практиці Річного звіту сільськогосподарського підприємства та річного Звіту-брошури, поряд з проведенням фундаментальних методологічних досліджень з проблем звітності, формує передумови запровадження галузевого стандарту з бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств.

ВИСНОВКИ

Головним результатом наших досліджень стала розробка і сприйняття академічною наукою та галузевим управлінням Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Разом з тим, при підготовці монографії нами ставились не менш важливі завдання з розвіювання певних стереотипів та міфів щодо науки, практики та професії з бухгалтерського обліку.

Міф перший: «Про бездоганність МСФЗ та безальтернативність їх імплементування в національну систему бухгалтерського обліку». Система розробки та запровадження МСФЗ є відносно молодю та знаходиться в стадії пошуку гармонії між її внутрішнім змістом та зовнішнім сприйняттям. Конкуренція за визначальність впливу на цю систему між GAAP США та Лондонським офісом Фонду Комітету з розробки міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку засвідчує більше пошук шляхів розвитку, ніж боротьбу за сферу впливу.

Встановлено, що мотиваційною основою цієї системи та змісту МСФЗ залишаються потреби транснаціональних корпорацій. Розробка стандартів для державного та малого секторів економіки свідчить більше про внутрішню дискомфортність та зовнішню неприйнятність перебудови системи під впливом ТНК, ніж про визначеність у подальшій стратегії та тактиці.

З'ясовано, що масове імплементування МСФЗ відмічається в країнах третього світу, тоді як розвинутий світ підходить до цього вибірково та на принципах адаптування. Підтвердженням цього є неспроможність системи МСФЗ не тільки протистояти, а й запобігати глобальним та національним економічним кризам.

Із теоретичної точки зору, розвиток системи МСФЗ має перспективи лише на принципах та під егідою ООН. Останньому має сприяти і вітчизняна наукова та професійна еліта, оскільки в глобальному світі альтернативи МСФЗ немає.

Важливою є національна здатність до участі в конвергенційних процесах підготовки МСФЗ. Останнє особливо важливо у тих сегментах МСФЗ, де Україна позиціонує себе у світовому розподілі праці – аграрний сектор, транспорт тощо.

Отже, стратегія і тактика запровадження в Україні МСФЗ мають бути подібними до таких у розвинутих країнах. Більше уваги слід приділяти розвитку інституціонального забезпечення побудови національної системи обліку. Розуміючи при цьому, що у ієрархічній класифікації

ції складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку – формальні інститути (а це і МСФЗ) займають найнижчий щабель.

Міф другий: «Про абсурдність галузевих сегментів теорії бухгалтерського обліку та МСФЗ».

Однакова фінансова звітність для промислового, торгового та сільськогосподарського підприємства повинна мати в своїй основі щось більше, ніж абсурд. На поверхні цього явища ми бачимо МСФЗ, але глибшим поясненням є консервативність та замкнутість теорії бухгалтерського обліку.

Потребує перегляду зовнішнє та внутрішнє сприйняття системи бухгалтерського обліку. В доповнення до класичного змісту цього поняття нами привноситься регуляторний та інституціональний рівні. Регуляторний рівень впорядковує реакцію бухгалтерської системи на всезростаючі запити на її інформацію від різноманіття інституцій глобального світу. Це надає динамізму розвитку бухгалтерської системи, зумовлює зміну змісту її предмета, об'єктів, методів, методології та в кінцевому підсумку посилює її значимість не тільки в розвитку галузевих економік, а й в системі сталого розвитку людства.

Розвиток галузевих сегментів практики та теорії бухгалтерського обліку формують всезростаючі інституціональні запити на специфічну облікову інформацію. В основі такої інформації є галузева різниця у факторах, що визначають вартісні показники їх стану та діяльності. Домінування в об'єктах аграрного бухгалтерського обліку біологічних та фізичних складових формує його предмет, методи і фактори вартості на основі доктрин теорії фізичної економії та новітніх запитів інституцій сталого розвитку.

Трирівнева модель побудови міжнародної фінансової звітності, так само як і трирівнева модель побудови національних стандартів бухгалтерського обліку (загальний, галузевий та корпоративний рівні), є обґрунтованим підходом до подолання проблем МСФЗ та майбутнього розвитку бухгалтерського обліку. Така модель передбачає не тільки ідентифікацію галузевих факторів вартості, розробку стандартних показників, забезпечення зіставності звітності за цими показниками, а й суттєво розширює зміст теорії бухгалтерського обліку галузовими сегментами.

Міф третій: «Про відірваність науки від практики в бухгалтерському обліку». Головним завданням науки є вирішення проблем практики та прогнозування. Характерний для національної ментальності стереотип – «наука для науки» чи, в кращому разі, «наука для освіти», поступово змінюється під впливом прагматичних західних підходів у цій сфері.

Провадження на Заході як науки, так і освіти з бухгалтерського обліку досвідченими професіоналами-практиками є продуманою системою накопичення, обмірковування та передачі знань. Незважаючи на те, що в більшості випадків оформлення результатів досліджень західних вчених в Україні не прийняли б за наукові праці, їх підхід є орієнтиром для розвитку вітчизняної науки з бухгалтерського обліку, принаймні – академічної.

Отже, головним завданням академічної науки є проведення фундаментальних досліджень для ефективного провадження прикладного сегменту науки з бухгалтерського обліку.

Наукове означення парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку та інституціональної теорії бухгалтерського обліку створює фундаментальну основу для провадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

Виконання заходів Концепції спрямовано на вирішення практичних завдань. В той же час, реалізація останніх передбачає проведення серйозних та результативних теоретичних досліджень. Отже, у виконанні місії Концепції – наука та практика єдині. До цього ж потрібно прагнути і при науково-практичному забезпеченні загальної місії бухгалтерського обліку.

Міф четвертий: «Про безальтернативність західного підходу в регулюванні бухгалтерського обліку та розвитку його професії». Вплив на розвиток західного бухгалтерського обліку професійних об'єднань бухгалтерів не дає спокою активним вітчизняним вченим та практикам в бажанні створити та керувати чимось подібним і в Україні. Останнє посилюється та знаходить практичну реалізацію за допомогою західних донорів. Проте бажаного результату ні «наші хлопці», ні «їхні донори» не досягають, а, головне, не має очікуваного результату і Україна.

Дослідженнями встановлено, що значною мірою цю проблему вирішує підхід на основі сучасної інституціональної теорії. Україна має шукати свій шлях розвитку, виходячи зі стану її формальних та неформальних інститутів, які, звичайно, змінюються під впливом зовнішніх факторів.

Обґрунтовано, що інститут професійних бухгалтерів в ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку займає найвищий щабель. Бажані зміни в цьому інституті можливі лише у разі забезпечення змін в усіх попередніх щаблях інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Проте до Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі еко-

номіки України, жодний вітчизняний програмний документ з бухгалтерського обліку не розглядав цю проблему системно.

Дослідженнями обґрунтовано побудову регуляторного органу з бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням усіх суб'єктів методологічного впливу з системи інституціонального забезпечення його розвитку. Це державні органи загального та галузевого призначення, професійні об'єднання бухгалтерів, представники науки та освіти. Віднесення національної системи обліку до елементу національної безпеки держави, зобов'язує суб'єктів регуляторного органу не тільки до розробки, а й до контролю дотримання встановленої методології та стандартів бухгалтерського обліку.

З'ясовано, що досягнення бажаного розвитку професії бухгалтера в Україні неможливе без участі держави. Законодавче визначення сутності та статусу професійного бухгалтера вимагає і затвердження національних програм навчання та сертифікації, державної підтримки функціонування професійних бухгалтерських організацій.

Національний підхід у регулюванні бухгалтерського обліку та розвитку його професії не суперечить політиці міжнародної федерації бухгалтерів та не направлений проти запровадження в Україні МСФЗ. Навпаки, МФБ, Світовий банк, ООН радять кожній країні вирішувати проблеми запровадження міжнародних підходів у розвитку бухгалтерського обліку з урахуванням національного інституційного середовища.

Міф п'ятий: «Про неспроможність вітчизняної науки та практики впливати на зміст МСФЗ та стандарти професії бухгалтера». Багато в чому цей стереотип пов'язаний з мовним бар'єром. Вітчизняне майбутнє в цій справі за молоддю. Проте і зараз в Україні є практики і вчені, які гідно представляють нашу країну в міжнародних бухгалтерських організаціях.

На міжнародні бухгалтерські «правила гри» краще впливати на стадіях їх розробки, ніж потім адаптувати під національну специфіку. Це насамперед стосується тих сегментів «правил», де Україна позиціонує себе лідером у світі. Серед таких беззаперечно має бути розвиток бухгалтерського обліку та професії бухгалтера в аграрному секторі економіки. Приклад невдалого адаптування МСБО 41 «Сільське господарство» має бути для нас останнім негативним уроком.

Особлива увага в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки приділена побудові методології обліку земель сільськогосподарського призначення, біологічних активів, сільськогосподарських енергетичних запасів, специфіці інтелектуального капіталу, бюджетній підтримці розвитку виробництва та сільських те-

риторій, екології та природокористуванню. Постановка нової методології обліку – передуватиме запровадженню МСФЗ другого (галузевого) рівня і має за мету розкриття вартісної специфіки та значимості аграрної галузі в розвитку людства.

У цій справі важлива концентрація зусиль – держави, науки та професійних об'єднань бухгалтерів задля вивчення зарубіжного досвіду, збереження вагомих напрацювань радянської школи аграрного обліку та осмислення національної причетності до фізіократичних доктрин розвитку бухгалтерського обліку.

Вихід України на провідні ролі в розробці міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для сільськогосподарської діяльності мотивовано не амбіціями вітчизняних вчених та лідерів професійних бухгалтерських об'єднань, а потребою держави мати лідируючі позиції на світовому ринку продуктів харчування, біопалива та біоенергетики.

На цьому, відчуваючи себе українцями, ми і стоїмо.

* * *

ДОДАТКИ

Додаток А

**КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

Зміст

1. Загальні положення
 2. Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки
 3. Місія та головні принципи побудови Концепції
 4. Завдання Концепції
 5. Законодавчо-регуляторні заходи по реалізації Концепції
 6. Методологічні заходи по реалізації Концепції
 7. Заходи по реалізації методичних завдань Концепції
 8. Заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії
 9. Очікувані результати
- Додаток. План реалізації заходів Концепції

I. Загальні положення

1.1 Визначальна роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності, реалізації експортного потенціалу держави, а також специфіка, пов'язана з використанням в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, ставить специфічні вимоги до галузевого бухгалтерського обліку як інформаційної системи, що має проводити достовірну діагностику стану життєво важливих галузей національної економіки.

Діючі підходи до регулювання на державному рівні бухгалтерського обліку не сприяють реалізації місії аграрного сектору економіки, який справедливо оцінюється політиками, вченими і практиками як базова складова національної економіки, що покликана відігравати ключову роль в забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України.

До специфічних особливостей аграрного сектору економіки, що потребують розробки окремих облікових технологій, зокрема, але не виключно, відносяться:

1.1.1 *біологічна складова економічного процесу*, відповідно до якої саме родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку. Це зумовлено, насамперед, використанням природного фено-

мену, якими є придатні для здійснення сільськогосподарської діяльності землі — унікальний, не відтворюваний, обмежений в просторі засіб виробництва і предмет праці;

1.1.2 *соціальна складова* і неоціненна суспільна значимість сільськогосподарської продукції, що апріорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не тільки на отримання максимального прибутку, але і на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві, в основі якого, в першу чергу, лежить задоволення життєвих потреб суспільства, забезпечення соціальної стабільності і сталого розвитку сільських громад та підвідомчих їм територій;

1.1.3 *місія забезпечення продовольчої, екологічної та енергетичної безпеки* світу в умовах участі України в світовій господарській системі, що вимагає здійснення активної інформаційної політики, спрямованої на підвищення ефективності і конкурентоспроможності виробництва та реалізацію Україною свого значного аграрного експортного потенціалу в умовах членства у Світовій організації торгівлі (далі — СОТ).

Без належного інформаційного представлення цих особливостей аграрний сектор, як складова національної економіки, не зможе в повній мірі забезпечити збереження та примноження унікальних земельних та біологічних ресурсів, інвестиційної привабливості суб'єктів господарської діяльності і сільських територій, конкурентоспроможності національного аграрного виробництва в світовій господарській системі.

1.2. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (далі — Концепція) встановлює загальні принципи розвитку і функціонування та напрями удосконалення системи бухгалтерського обліку і звітності в аграрному секторі економіки України з урахуванням його стратегічного значення для забезпечення продовольчої та енергетичної безпеки, соціальної стабільності в Україні і світі.

1.3. Під системою бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України в Концепції розуміється сукупність методологічних і методичних засад взаємодії органів загальнодержавного і галузевого управління, професійних громадських об'єднань, суб'єктів ведення бухгалтерського обліку та користувачів бухгалтерської інформації в процесі регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку, передачі і використанні його звітних даних.

1.4. До органів загальнодержавного управління в Концепції віднесено державні органи, які:

визначають напрями і стратегію реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні (Кабінет Міністрів України);

регулюють питання методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні (Міністерство фінансів України);

використовують інформацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності для виконання покладених на них функцій (Державний комітет статистики, органи Державної податкової адміністрації України, Державне казначейство України, Державна комісія цінних паперів та фондового ринку України тощо).

1.5. До органів галузевого управління в Концепції віднесено Міністерство аграрної політики України, Міністерство аграрної політики автономної республіки Крим, головні управління агропромислового розвитку обласних і районних держадміністрацій та управління промисловості та агропромислового розвитку міста Севастополь.

1.6. Під відомчою аграрною статистикою в Концепції розуміється сукупність правових, методологічних та методичних засад організації поглиблених статистичних спостережень на запити Міністерства аграрної політики України в тестових суб'єктах господарювання, які ведуть бухгалтерський облік, а також статистичних спостережень в малих формах господарювання на селі, що не ведуть бухгалтерського обліку.

1.7. До професійних громадських об'єднань в Концепції віднесено зареєстровані відповідно до Закону України «Про об'єднання громадян» від 16 червня 1992 року N 2460-XII громадські формування, створені для спільної реалізації громадянами своїх професійних інтересів з питань фінансів, обліку та аудиту в галузях агропромислового комплексу.

1.8. До суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в Концепції віднесено всі юридичні особи створені відповідно до законодавства України, незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що здійснюють господарську діяльність в аграрному секторі економіки (далі — підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

1.9. До користувачів інформації бухгалтерського обліку і звітності, крім органів загальнодержавного та галузевого управління в Концепції віднесено користувачів, які не мають державного статусу та статусу органів місцевого самоврядування, зокрема власників підприємств недержавної форми власності, найнятих ними управлінців, інвесторів, кредиторів та інших юридичних та фізичних осіб, що використовують дані бухгалтерського обліку та звітності для прийняття управлінських, фінансових, інвестиційних та інших рішень.

2. Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки

2.1. Проблеми, на розв'язання яких спрямована Концепція, полягають в об'єктивному та суб'єктивному послабленні інформаційної

системи, якою є бухгалтерський облік на галузевому рівні управління, обмеженості його можливостей в забезпеченні конкурентоспроможності вітчизняних аграрних підприємств, в збереженні та примноженні фізичного, інтелектуального, соціального капіталу аграрних підприємств та сільських територій в умовах глобалізації економіки та членства України в СОТ.

2.2. Концепція спрямована на вирішення наступних проблем:

2.2.1. Необхідності відображення в бухгалтерському обліку унікального земельного, біологічного та інтелектуального капіталу вітчизняної аграрної галузі як природного ресурсу планетарного значення, національного багатства та господарського активу аграрних підприємств.

2.2.2. Необхідності посилення системи інформаційного забезпечення органів галузевого управління, що пов'язані із втратою бухгалтерським обліком позицій в галузевій інформаційній системі через законодавче ігнорування впливу галузевого управління на формування методології обліку та звітності в аграрному секторі, надання пріоритетності інформації із статистичних спостережень, що обмежує реалізацію ефективної аграрної політики та перешкоджає розвитку економічної роботи на підприємствах.

2.2.3. Недостатності методологічних та методичних розробок із забезпечення економічної роботи на підприємствах аграрного сектору економіки, що включає:

- затвердження галузевих стандартів бухгалтерського обліку;
- посилення впливу на організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку підприємств шляхом розробки і затвердження в нормативному порядку методологічних засад і єдиних методик відображення і аналізу економічної інформації;
- усунення на методологічному та методичному рівнях розбіжностей, які призводять до непорівнянності інформації про витрати, доходи, собівартість та фінансовий результат у бухгалтерській, податковій та статистичній звітності.

2.2.4. Невиправданого зменшення в системі управлінь агропромислового розвитку обласних та районних держадміністрацій чисельності служб бухгалтерського обліку, переорієнтації їх роботи переважно на забезпечення загальних процедур державного управління; недостатності фінансування науково-методичного та інформаційно-консультативного забезпечення підприємств галузі, системи перепідготовки кадрів, що послаблює кадровий бухгалтерський потенціал галузі та не забезпечує здатність системи оперативно підвищувати професійність бухгалтерів та якість їх роботи.

2.2.5. Необхідності посилення інформаційного забезпечення процесу становлення і розвитку соціально-орієнтованої економіки та громадянського суспільства на перешкоді чому стоїть комерційна таємниця і самоусунення великих підприємств-холдингів від вирішення соціальних питань громад, на території яких здійснюється господарська діяльність. Головними причинами в цьому є:

- запровадження, без належної адаптації, міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ) в діяльності підприємств аграрного сектору, що обмежує отримання від них бухгалтерської інформації для проведення ефективної аграрної політики та розвитку сільськогосподарського виробництва і сільських територій;

- недостатня державна увага реформуванню галузевого бухгалтерського обліку в контексті здійснення інших кардинальних реформ в аграрному секторі економіки;

- недостатність методико-методологічних напрацювань з інформаційного забезпечення інвестиційної привабливості підприємств аграрного сектору економіки та сільських територій;

- відсутність системи контролю за дотриманням підприємствами методології бухгалтерського обліку, фінансової та статистичної звітності;

2.2.6. Проблеми, що зумовлені потребою галузевого управління в отриманні додаткової інформації, яка виходить за межі установленої бухгалтерської звітності та може бути забезпечена через запровадження відомчої аграрної статистики.

3. Місія та головні принципи Концепції

Місія Концепції полягає у визначенні напрямів удосконалення галузевої системи бухгалтерського обліку та звітності як ключового інформаційного інституту в забезпеченні конкурентоспроможності аграрного сектору, вирішенні продовольчих, енергетичних та екологічних проблем, реалізації національних споживчих та соціальних інтересів в умовах членства України в СОТ та адаптації законодавства до вимог Європейського Союзу.

Принципи побудови Концепції.

Концепція базується на принципах:

- узгодженості суспільних та приватних інтересів щодо комерційної таємниці на інформацію бухгалтерського обліку та звітності, що використовує грошовий вимірник;

- пріоритетності національних інтересів при урахуванні вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- посилення ролі галузевого регулювання у сфері бухгалтерського обліку та звітності в контексті удосконалення державного регулювання;
- відповідальності галузевого управління за стан методології та організацію бухгалтерського обліку в аграрному секторі;
- врахування галузевої специфіки при розробці методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності (відображення фізичного і інтелектуального капіталу, біологічних активів, запровадження інших галузевих стандартів);
- єдиних методико-методологічних підходів до формування облікової політики аграрних підприємств;
- єдиних засад формування інформації про фінансово-господарську діяльність підприємств аграрного сектору економіки;
- ієрархічної вертикалі при побудові галузевої підсистеми подання та узагальнення бухгалтерської інформації;
- забезпечення складання податкових звітів та статистичних спостережень, що використовують грошовий вимірник, на основі даних бухгалтерського обліку;
- пріоритетності ринкової оцінки активів підприємств аграрного сектору, обіг цінних паперів яких здійснюється на регульованих ринках і тих, що виходять на міжнародні ринки капіталів, а для інших суб'єктів господарювання за їх власним рішенням, включаючи можливості оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- оптимального задоволення в економічній інформації інституційних запитів держави, органів місцевої влади і громад, власників, менеджерів та інвесторів.

4. Завдання Концепції

4.1. Реалізація місії Концепції, полягає у виконанні чотирьох груп завдань:

- § законодавчо-регуляторних;
- § методологічних;
- § методичних;
- § формуванні професії.

4.2. Законодавчо-регуляторні завдання Концепції полягають у визначенні пріоритетних напрямків формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо функціонування системи бухгалтерського обліку та звітності, що використовує грошовий вимірник, в аграрному секторі економіки.

4.3. Методологічні завдання Концепції передбачають врахування галузевої специфіки при удосконаленні методології бухгалтерського обліку через розробку галузевих стандартів, вдосконаленні норм вітчизняного бухгалтерського обліку у зв'язку з появою нових інституційних запитів з боку користувачів бухгалтерської інформації, вдосконалення МСФЗ та посилення ролі галузевого регулювання в контексті удосконалення державного регулювання.

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

4.5. Завдання з формування професії – полягають у формуванні інституту бухгалтерів як окремої професійної ланки через запровадження системи підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів, сприяння розвитку професійних бухгалтерських організацій, підвищення статусу бухгалтерів в системі галузевого управління та на підприємствах аграрного сектору економіки.

5. Заходи по реалізації законодавчо-регуляторних завдань Концепції

Реалізація законодавчо-регуляторних завдань забезпечить формування законодавчо-нормативної бази та організаційних передумов функціонування ефективної системи бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, що передбачає:

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

5.2. Удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку шляхом адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності до національних потреб та галузевої специфіки виробництва.

Затвердження галузевих положень бухгалтерського обліку задля стандартизації обліку господарських операцій, що не регулюються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Забезпечення складання податкової, статистичної та інших форм звітності, що використовують грошовий вимірник за даними бухгалтерського обліку.

5.3. Забезпечення обов'язкового делегування представників Міністерства аграрної політики України до методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та ради з питань

регулювання методології статистичної звітності, яку необхідно створити як постійно діючий дорадчий орган при Державному комітеті статистики України.

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

5.5. Проведення реформування системи державного управління бухгалтерським обліком в аграрному секторі економіки. Розроблення організаційно-функціональних положень задля відновлення вертикалі служб Міністерства та управлінь агропромислового розвитку обласних і районних держадміністрацій, відповідальних за дотримання методології галузевого бухгалтерського обліку і звітності.

5.6. Посилення ролі методичної ради з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України в частині координації роботи підрозділів Міністерства аграрної політики України, Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, профільних науково-дослідних інститутів та аграрних вищих учбових закладів для підготовки проектів законодавчо-нормативних актів, методичних рекомендацій з регулювання бухгалтерського обліку і звітності та написання підручників, навчальних посібників і брошур для студентів та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб підприємств аграрного сектору економіки.

5.7. Забезпечення роботи аграрних дорадчих служб в частині надання послуг з ведення бухгалтерського обліку для суб'єктів малого господарювання на селі. Підготовка пропозицій до законодавства щодо надання податкових пільг консалтинговим структурам, які обслуговують селянські (фермерські) господарства.

6. Заходи по реалізації методологічних завдань Концепції

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

6.1. Розроблення методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів сільського господарства – фізичного (землі сільськогосподарського та іншого призначення) біологічного та інтелектуального капіталів.

6.2. Розроблення методології визначення фінансового результату від господарської діяльності в аграрному секторі економіки та науковий супровід обліку формування та розподілу прибутку.

6.3. Методологічний супровід системи обліку, контролю цільового використання та аналізу ефективності використання коштів державної підтримки аграрного виробництва.

6.4. Розроблення методології системи відомчої аграрної статистики та організації обліку в тестових підприємствах.

6.5. Удосконалення методології бухгалтерської звітності аграрних підприємств, спрямованої на задоволення новітніх інституційних запитів, покращення інвестиційної привабливості, виконання соціальних функцій.

6.6. Визначення і розмежування економічних категорій «вартість виробництва» і «собівартість продукції», «справедлива вартість» і «ринкова вартість», розробка методологічних засад визначення собівартості і проведення оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, відповідно, за справедливою і ринковою вартістю, обґрунтування переліку господарських ситуацій в яких доцільно їх застосовувати при складанні фінансової звітності, податкових звітів та статистичних спостережень.

6.7. Удосконалення методології документування господарських операцій в сучасних організаційно-правових формах господарювання та при застосуванні комп'ютерних технологій обробки економічної інформації.

6.8. Формування методології уніфікації бухгалтерського та оперативно-технічного обліку задля отримання економічної інформації, що впливає із можливостей застосування новітніх виробничих технологій, дотримання технічних регламентів виробництва екологічно чистої і якісної аграрної продукції.

6.9. Формування методології обліку, що не передбачає застосування подвійного запису для малих суб'єктів господарювання на селі.

7. Заходи по реалізації методичних завдань Концепції

Виконання методичних завдань забезпечить: визначення напрямів модифікації законодавчо-нормативної бази, яка на державному рівні визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової, податкової, статистичної і інших видів звітності, що використовують грошовий вимірник; дотримання та застосування підприємствами аграрного сектору економіки чинних законодавчо-нормативних актів; дієве управління поведінкою посадових осіб економічних служб підприємств через інструкції, альбоми форм стандартизованих первинних та зведених документів, методичні рекомендації, посібники, брошури, сучасні форми післядипломного навчання.

З цією метою необхідно забезпечити реалізацію наступних заходів:

7.1. Відпрацювання системної організації методичного забезпечення дотримання аграрними підприємствами єдиної галузевої облікової політики, плану рахунків, формування фінансової звітності з метою максимального розкриття інформації для проведення ефективної аграрної політики та залучення інвестицій.

7.2. Підготовка типових методик з організації управлінського обліку, інструкцій по визначенню собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату від господарської діяльності, проведення економічного аналізу.

7.3. Розроблення методичного забезпечення системного зовнішнього (державного і недержавного) та внутрішнього (відомчого і приватного) контролю фінансово-господарської діяльності підприємств аграрного сектору економіки.

7.4. Розроблення методичного забезпечення із застосування підприємствами агропромислового виробництва національних П(С)БО та МСФЗ.

7.5. Проведення щорічних міжнародних науково-практичних конференцій з питань запровадження галузевих стандартів, адаптації МСФЗ, застосування національних П(С)БО.

7.6. Розроблення методичного забезпечення роботи служби відомчої аграрної статистики в системі Міністерства аграрної політики України, координації зусиль департаментів та управлінь Міністерства аграрної політики, Державного Комітету статистики України щодо розроблення Концепції відомчої аграрної статистики, законодавчих та інших нормативних документів з впровадження в Україні відомчої аграрної статистики.

7.7. Розроблення методичного забезпечення організації бухгалтерського обліку за спрощеною системою для малих форм господарювання на селі.

8. *Заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії*

Виконання завдань з формування професії полягає у сприянні до самореалізації бухгалтерів та їх націленості на підвищення статусу професії, бухгалтерських служб всіх рівнів управління. Для реалізації цих завдань передбачається здійснення наступних заходів:

8.1. Сприяння діяльності суспільного інституту (інституції) професійних бухгалтерів та надання йому на рівні галузі та держави статусу дорадницької професійної ланки економічного життя грома-

дянського суспільства, залучення його до державного регулювання бухгалтерського обліку і тих видів звітності, що використовують грошовий вимірник.

8.2. Розробка програм підвищення кваліфікації представників бухгалтерської професії на рівні вимог міжнародних стандартів освіти професійного бухгалтера.

8.3. Сприяння становленню при галузевому професійному об'єднанні бухгалтерів науково-навчального Інституту задля організації системи підвищення кваліфікації бухгалтерів та їх сертифікації за вимогами стандартів освіти Міжнародної Федерації Бухгалтерів.

8.4. Налагодження співпраці з Міжнародною Федерацією Бухгалтерів, іншими міжнародними організаціями задля участі Міністерства та галузевого професійного об'єднання бухгалтерів в розробці МСФЗ та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в сільськогосподарському виробництві.

8.5. Організація інформаційно-консультативного забезпечення роботи бухгалтерів на підприємствах аграрного сектору через випуск спеціалізованих періодичних видань, забезпечення функціонування бухгалтерських порталів на сайті Міністерства аграрної політики України та професійного об'єднання бухгалтерів.

8.6. Розширення повноважень дорадчих служб в інформаційно-консультативному забезпеченні роботи бухгалтерських служб аграрних підприємств. Забезпечення фінансування регіональних семінарів-навчань бухгалтерів аграрних підприємств.

8.7. Розробка та запровадження заходів задля посилення статусу бухгалтерів на підприємствах агропромислового виробництва, підняття іміджу бухгалтерів, сертифікованих за програмами, що відповідають міжнародним стандартам.

9. Очікувані результати

9.1. Результатом запровадження Концепції стане побудова цілісної системи управління бухгалтерським обліком в галузях аграрного сектору економіки, зорганізованої за принципом вертикалі управління, інтегрованої в систему державного регулювання обліку та звітності в Україні.

9.2. Функціонування системи повинно забезпечити дотримання і виконання таких визначальних для розвитку галузевого бухгалтерського обліку умов:

- Запити до бухгалтерського обліку в аграрній сфері будуть визначатись за узгодженням з центральним державним органом галузевого управління.

- Міністерство аграрної політики отримає право директивно впливати на прийняття рішень з методології обліку і звітності через делегування своїх представників до відповідних Методологічних рад Міністерства фінансів та Державного комітету статистики України.

- Методологічний вплив Міністерства аграрної політики України на розвиток галузевої системи бухгалтерського обліку в найближчий час забезпечуватиметься через прийняття Кабінетом Міністрів України розпоряджень «Про облікову політику в аграрному секторі економіки».

- Прийнята єдина облікова політика дозволить отримувати порівнянні звітні дані для їх подальшого використання при підготовці та прийнятті виважених і своєчасних управлінських рішень спрямованих на забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки, сільських громад і територій.

- Дотримання методології ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, закріплених в національних положеннях (стандартах) контролюватиметься вертикаллю бухгалтерських служб по системі Міністерства аграрної політики України, яке становитиме складову частину, пов'язану системоутворюючими зв'язками з органами законодавчої, виконавчої влади і професійних громадських об'єднань, відповідальних за розробку, затвердження і реалізацію державної облікової політики.

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

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

- Система професійного навчання і сертифікації сприятиме зростанню фахового рівня та підвищенню суспільного статусу бухгалтера, його ролі в забезпеченні управлінні ефективним виробництвом аграрної продукції.

- Створена підсистема галузевого контролю та недержавного аудиту сприятиме підвищенню рівня економічної роботи на

ДОДАТКИ

підприємствах аграрного сектору економіки та зростанню достовірності і прозорості економічної інформації.

9.3 Конкретні заходи по реалізації Концепції та необхідні обсяги фінансування наведені в додатку. Фінансування заходів здійснюватиметься за рахунок коштів, передбачених Міністерству аграрної політики України та іншим заінтересованим органам виконавчої влади на цю мету в Державному бюджеті України на відповідний рік.

Додаток

П Л А Н реалізації заходів Концепції

Найменування заходу	Строк виконання	Відповідальні за виконання
Формування законодавчо-нормативної бази та організаційних передумов функціонування галузевого бухгалтерського обліку		
1. Підготовка пропозиції щодо внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо: - відновлення впливу та відповідальності органів державного управління галуззю за формуванням і дотриманням суб'єктами господарювання в аграрному секторі економіки методології бухгалтерського обліку; - розширення кола суб'єктів методологічного впливу на формування методології обліку та звітності; - відновлення системи подання бухгалтерської звітності до відповідних органів галузевого управління; - надання повноважень Міністерству аграрної політики України, в частині розробки та затвердження (за погодженням з Міністерством фінансів України) обов'язкових до виконання нормативно-правових актів, що регулюють специфіку ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки; - законодавче визначення статусу головного бухгалтера на підприємстві його прав, етичних норм поведінки у взаємовідносинах з власником (найнятим керівником), державою, іншими економічними агентами;	2009-2010 рр.	Мінагрополітики, Мінфін, ФАБФ АПКУ

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

- запровадження обов'язкового підвищення кваліфікації та сертифікації професійних бухгалтерів аграрного сектору економіки.		
2. Узгодження з Міністерством фінансів України процедури обов'язкового делегування представників Мінагрополітики України до методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України.	2008 р.	Мінфін, Мінагро- політики
3. Розроблення та узгодження з Кабінетом Міністрів України змін до Положень діяльності управлінь агропромислового розвитку обласних та районних держадміністрацій щодо відновлення вертикалі бухгалтерських служб вказаних управлінь та Мінагрополітики задля оперативного забезпечення управління інформацією та контролю за дотриманням методології бухгалтерського обліку та звітності в аграрному секторі економіки	2009-2010 рр.	Мінагро- політики
4. Реалізація організаційних заходів по відновленню обов'язкового подання фінансової звітності та бухгалтерських статистичних форм аграрними підприємствами усіх форм власності до Мінагрополітики через вертикаль управлінь агропромислового розвитку районних та обласних держадміністрацій	2009-2010 рр.	Мінагро- політики
5. Узгодження з Держкомстатом України організаційних передумов до запровадження в Україні відомчої аграрної статистики	2009 р.	Мінагро- політики, Держком- стат
6. Підготовка проекту Закону України "Про відомчу аграрну статистику"	2010-2011 рр.	Мінагро- політики, Держком- стат, ФАБФ АПКУ
7. Підготовка нормативно-правових актів щодо запровадження відомчої аграрної статистики, а саме: - Концепції формування та розвитку відомчої аграрної статистики в Україні; - проектів Наказів щодо координації роботи департаментів, управлінь Міністерства аграрної політики України по створенню в Міністерстві служби відомчої аграрної статистики та методичного забезпечення її роботи	2009-2010 рр.	Мінагро- політики, Держком- стат, ФАБФ АПКУ
8. Підготовка Наказу з посилення ролі і впливу методичної ради з питань обліку і фінансів при Міністерстві аграрної політики України задля реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України	2008 р.	Мінагро- політики
9. Узагальнення досвіду застосування МСФЗ в аграрному секторі економіки Європейського Союзу та в країнах з перехідною економікою	2009-2010 рр.	Мінагро- політики

ДОДАТКИ

Формування, адаптованої до МСФЗ та національних інституцій, методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів агропромислового виробництва /галузових стандартів/		
10. Розроблення методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, лісового та водного фондів. Удосконалення методології бухгалтерського обліку нерухомості та земельних ділянок несільськогосподарського призначення аграрних підприємств	2009-2011 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
11. Удосконалення методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за “справедливими цінами”	2009-2010 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
12. Розроблення методології бухгалтерського обліку специфічного інтелектуального капіталу аграрних підприємств	2009-2011 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
13. Розроблення методології обліку та контролю виробництва екологічно чистої сільськогосподарської продукції	2009-2010 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
14. Розроблення методології організації управлінського обліку за галузями агропромислового виробництва, визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в умовах адаптації національної системи обліку до вимог МСФЗ	2010-2012 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
15. Удосконалення методології визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за МСБО 41 та П(С)БО 30 та адаптація бухгалтерської та податкової нормативно-правової бази щодо цього	2010-2012 рр.	Мінфін, Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
16. Удосконалення методології обліку, контролю та аналізу цільового та ефективного використання коштів державної фінансової підтримки сільгоспвиробників в умовах СОТ	2008-2009 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
17. Розроблення методології побудови системи відомчої аграрної статистики	2010-2012 рр.	Мінагро-політики, Держком-стат, ФАБФ АПКУ
18. Удосконалення методології бухгалтерської звітності підприємств агропромислового виробництва шляхом перегляду існуючих форм приміток до фінансової звітності, форм бухгалтерської статистичної звітності та розробки уніфікованого річного (квартального) звіту підприємств на задоволення запитів власників галузевого управління, інвесторів та сільських громад	2009-2010 рр.	Мінагро-політики, Мінфін, Держком-стат, ФАБФ АПКУ

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

19. Удосконалення методології документування господарських операцій в сучасних різних організаційно-правових формах господарювання на селі з врахуванням застосування комп'ютерних технологій в підготовці та обробці документів	2009-2010 рр.	Мінагрополітики, Держкомстат, ФАБФ АПКУ
20. Проведення досліджень у сфері уніфікації бухгалтерського та оперативного-технічного обліку, що впливає із застосування новітніх техніки та технологій в сільськогосподарському виробництві	2010-2012 рр.	Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
21. Розроблення методології обліку, що не передбачає застосування подвійного запису для малих суб'єктів господарювання на селі	2010-2012 рр.	Мінфін, Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
Створення уніфікованого методико-інформаційного забезпечення роботи бухгалтерських та аналітичних служб підприємств агропромислового виробництва, управлінь агропромислового розвитку та Мінагрополітики		
22. Розроблення уніфікованої галузевої облікової політики (на базі єдиних робочих планів рахунків, процедур оцінки та інших підходів) задля співставності звітних даних та максимального розкриття інформації для проведення ефективної аграрної політики, захисту інтересів сільгоспвиробників та селін /за галузями аграрного сектору економіки, формами власності та розмірами підприємств/	2009-2010 рр.	Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
23. Підготовка та запровадження методики моніторингу та формування по системі Мінагрополітики єдиної інформаційної бази "справедливих цін" на сільськогосподарську продукцію та біологічні активи	2009 р.	Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
24. Розроблення типових методичних рекомендацій з планування, калькулювання та визначення собівартості продукції /робіт, послуг/ за галузями агропромислового виробництва в умовах застосування МСФЗ та національних П(С)БО	2009-2012 рр.	Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
25. Підготовка методичних рекомендацій з постановки на баланс обліку специфічних нематеріальних активів агропромислових підприємств (сортів, порід, прав, брендів тощо)	2009 р.	Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
26. Підготовка альбомів форм первинних документів та інструкція по їх застосуванню /за галузями агропромислового виробництва/	2009-2010 рр.	Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
27. Розроблення програмного забезпечення подання та обробки бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств по вертикалі системи Мінагрополітики та управлінь агропромислового розвитку районних та обласних держадміністрацій	2009-2012 рр.	Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
28. Розроблення типового програмного забезпечення ведення бухгалтерського обліку та подання звітності державними та бюджетними підприємствами (організаціями), що знаходяться в підпорядкуванні Мінагрополітики	2009-2010 рр.	Мінагрополітики, ФАБФ АПКУ
29. Удосконалення методик ревізійних перевірок, що	2010-2011 рр.	Мінагро-

ДОДАТКИ

здійснюються КРУ Мінагрополітики		політики, ФАБФ АПКУ
30. Удосконалення методик проведення фінансово-господарського аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств, регіонів та галузі в цілому	2010-2011 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
31. Постійне розроблення методичних рекомендацій щодо застосування підприємствами агропромислового виробництва національних П(С)БО та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності	2008-2012 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
32. Розроблення методичних рекомендацій з організації обліку за спрощеною системою без застосування подвійного запису для малих форм господарювання на селі	2010-2011 рр.	Мінфін, Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
Формування умов розвитку професії бухгалтера-фінансиста		
33. Забезпечення співробітництва з МФБ та Радою міжнародних стандартів фінансової звітності, щодо запровадження МСФЗ, підготовки галузевих стандартів та методик бухгалтерського обліку	2008-2012 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
34. Сприяння діяльності професійного громадського об'єднання бухгалтерів і фінансистів агропромислового виробництва та його вступу до міжнародної федерації бухгалтерів /МФБ/	2009-2012 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
35. Проведення щорічних міжнародних науково-практичних конференцій з питань розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах застосування МСФЗ, П(С)БО та галузевих стандартів	2009-2012 рр.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ
36. Розроблення програм підвищення кваліфікації бухгалтерів госпрозрахункових (САРА) та бюджетних підприємств (організацій) (CAPS) агропромислового виробництва з врахуванням стандартів освіти та вимог до сертифікації МФБ	2009 р.	Мінагро-політики, ФАБФ АПКУ, Інститут обліку і фінансів
37. Сприяння діяльності спеціалізованих періодичних видань та видавництву посібників, підручників, брошур з бухгалтерського обліку та фінансів в аграрному секторі економіки	2009-2012 рр.	Мінагро-політики
38. Забезпечення функціонування бухгалтерського порталу на сайті Мінагрополітики. Сприяння роботі бухгалтерського порталу Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України	2009-2012 рр.	Мінагро-політики
39. Забезпечення проведення підвищення кваліфікації головних бухгалтерів АПВ госпрозрахункових та бюджетних підприємств (установ) програмами САРА та CAPS при Інституті обліку і фінансів та інститутах підвищення кваліфікації аграрних вищих навчальних закладів. Формування реєстру бухгалтерів-фінансистів АПВ, котрі отримали сертифікат бухгалтера міжнародного зразка за програмами САРА та CAPS	2009-2012 рр.	Мінагро-політики

Додаток Б

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 висуваються 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 інформа-

ції 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 бухгал-

терів. 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'язati Viddilennia agrarnoi ekonomiki (v.o. akademika-sekretaria Kvasha S.M.) ta HNC "Institut agrarnoi ekonomiki" UAAN (akademik Sabluk P.T.):

2.1 Rozshyryty problematyku ta poглиbitи 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 UAAN для винесення на розгляд Колегії Міністерства аграрної політики України Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі.

2.4 Підготувати та подати Президії UAAN для внесення Уряду 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.

ДОДАТКИ

Додаток В

ПРОТОКОЛ № 1
засідання колегії
Міністерства аграрної політики України
від 3 лютого 2009 року

(Витяг)

м. Київ, Президент Готель

Головував Міністр аграрної політики України Мельник Ю.Ф.

Присутні члени колегії:

Вербицький П.І., Гадзало Я.М.,
Лузан Ю.Я., Мельник С.І.,
Супіханов Б.К., Шевченко О.О.,
Шмідт Р.М., Гладій М.В.,
Карасик Ю.М., Корост Т.М.,
Козаченко Л.П., Моргун В.В.,
Присяжнюк М.В., Покотило О.В.,
Ситник В.П., Ткач Р.В., Томич І.Ф.,
Хвесик М.А.

Запрошені:

Герасименко Анатолій Дмитрович	- начальник Управління координації здійснення аграрної політики Кабінету Міністрів України
Чепур Володимир Кузьмович	- голова ЦК профспілки працівників агропромислового комплексу України
Шведов Валерій Григорович	- заступник голови ЦК профспілки працівників агропромислового комплексу України
Балабас Олександр Володимирович	- заступник Міністра АП Автономної Республіки Крим

**Начальники головних управлінь агропромислового
розвитку облдержадміністрацій**

Вінницька	- Павліченко Анатолій Олександрович
Волинська	- Аршулік Анатолій Аполлонович
Дніпропетровська	- в. о. Приходько Василь Іванович
Донецька	- перший заступник Палало Михайло Іванович
Житомирська	- Дідківський Микола Петрович
Закарпатська	- Паук Іван Федорович
Запорізька	- Журавльов Володимир Анатолійович
Івано-Франківська	- Сухолиткий Микола Васильович
Київська	- Покотило Олександр Володимирович
Кіровоградська	- Владов Іван Васильович
Луганська	- Хворостяненко Сергій Іванович
Львівська	- заступник Коцюба Володимир Герасимович
Миколаївська	- Яковлев Антон Іванович
Одеська	- Новаковський Анатолій Григорович
Полтавська	- Сень Олександр Васильович
Рівненська	- Слободянюк Олександр Іванович
Сумська	- Івченко Володимир Миколайович
Тернопільська	- Хома Андрій Іванович
Харківська	- Жорник Михайло Іванович
Херсонська	- Горбенко Світлана Анатоліївна
Хмельницька	- заступник Місінкевич Олексій Павлович
Черкаська	- перший заступник Стецюк Микола Федорович
Чернівецька	- Надточій Олег Михайлович
Чернігівська	- Максак Анатолій Миколайович

Працівники центрального апарату міністерства, керівники організацій, які входять до сфери управління Мінагрополітики, та представники Всеукраїнського союзу сільськогосподарських підприємств (списки додаються).

Порядок денний:

4. Про Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Доповідає:

Гаврилюк Віктор Миколайович – начальник Управління бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи

4. Про розробку та впровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Мельник Ю.Ф., Гаврилюк В.М., Савчук В.К., Мельничук Б.В., Кірейцев Г.Г., Кваша С.М., Жук В.М.

Заслухавши та обговоривши інформацію начальника Управління бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи Мінагрополітики Гаврилюка В.М. щодо важливості розробки та впровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, колегія відзначає, що розробка Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є одним із ключових напрямів досліджень в умовах глобалізації економіки. Актуальність цих досліджень обґрунтовується місцем і роллю обліку, як пріоритетної функції управління, зростанням цінності бух-галтерської інформації в забезпеченні як конкурентоспроможності підприємств, так і національної безпеки.

Концепція спрямована на вирішення наступних проблем:

1. Необхідності відображення в бухгалтерському обліку унікального земельного, біологічного та інтелектуального капіталу вітчизняної аграрної галузі як природного ресурсу планетарного значення, національного багатства та господарського активу аграрних підприємств.

2. Необхідності посилення системи інформаційного забезпечення органів галузевого управління, що пов'язані із втратою бухгалтерським обліком позицій в галузевій інформаційній системі через законодавче ігнорування впливу галузевого обліку на формування методології обліку та звітності в агропромисловому виробництві.

3. Недостатності методологічних та методичних розробок із забезпечення економічної роботи на підприємствах аграрного сектору економіки, що включає:

- затвердження галузевих стандартів бухгалтерського обліку;
- посилення впливу на організацію управлінського обліку підприємств шляхом розробки і затвердження в нормативному порядку методологічних засад і єдиних методик відображення і аналізу економічної інформації;
- усунення на методологічному та методичному рівнях розбіжностей, які призводять до непорівнянності інформації про витрати, доходи, собівартість та фінансовий результат у бухгалтерській, податковій та статистичній звітності.

4. Невиправданого зменшення в системі управлінь агропромислового розвитку обласних та районних держадміністрацій чисельності служб бухгалтерського обліку, переорієнтації їх роботи переважно на

забезпечення загальних процедур державного управління; недостатності фінансування науково-методичного та інформаційно-консультативного забезпечення підприємств галузі, системи перепідготовки кадрів, що послаблює кадровий бухгалтерський потенціал галузі та не забезпечує здатність системи оперативно підвищувати професійність бухгалтерів та якість їх роботи.

Місія Концепції полягає у визначенні напрямів удосконалення галузевої системи бухгалтерського обліку та звітності як ключового інформаційного інституту в забезпеченні конкурентоспроможності сільського господарства, вирішенні продовольчих, енергетичних та екологічних проблем, реалізації національних споживчих та соціальних інтересів в умовах участі в СОТ та запровадженні законодавства Європейського Союзу.

Реалізація місії Концепції, полягає у виконанні чотирьох основоположних груп завдань:

- § законодавчо-регуляторних;
- § методологічних;
- § методичних;
- § формуванні професії.

Законодавчо-регуляторні завдання Концепції полягають у визначенні пріоритетних напрямків формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо функціонування системи бухгалтерського обліку та звітності, що використовує грошовий вимірник, в аграрному секторі економіки.

Методологічні завдання Концепції передбачають щонайповніше врахування галузевої специфіки при удосконаленні методології бухгалтерського обліку через розробку галузевих стандартів, вдосконаленні норм вітчизняного бухгалтерського обліку у зв'язку з появою нових інституційних запитів з боку користувачів бухгалтерської інформації та посилення ролі галузевого регулювання в контексті удосконалення державного регулювання.

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

Завдання з формування професії – полягають у формуванні інституту бухгалтерів як окремої професійної ланки через запровадження системи підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів, сприяння розвитку професійних бухгалтерських організацій,

підвищення статусу бухгалтерів в системі галузевого управління та на підприємствах аграрного сектору економіки.

Результатом запровадження Концепції стане побудова цілісної системи управління бухгалтерським обліком в галузях аграрного сектору економіки, зорганізованої за принципом вертикалі управління, інтегрованої в систему державного регулювання обліку та звітності в Україні.

Функціонування системи повинно забезпечити дотримання і виконання таких визначальних для розвитку галузевого бухгалтерського обліку умов:

- Запити до бухгалтерського обліку в аграрній сфері будуть визначатись за узгодженням з центральним державним органом галузевого управління.

- Прийнята єдина облікова політика дозволить отримувати порівнянні звітні дані для їх подальшого використання при підготовці та прийнятті виважених і своєчасних управлінських рішень спрямованих на забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки, сільських громад і територій.

- Дотримання методології ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, закріплених в національних положеннях (стандартах) контролю-ватиметься вертикаллю бухгалтерських служб по системі Міністерства аграрної політики України, яке становитиме складову частину, пов'язану системо-утворюючими зв'язками з органами законодавчої, виконавчої влади і професійних громадських об'єднань, відповідальних за розробку, затвердження і реалізацію державної облікової політики.

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

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

- Система професійного навчання і сертифікації сприятиме зростанню фахового рівня та підвищенню суспільного статусу бухгалтера, його ролі в забезпеченні управління ефективним виробництвом аграрної продукції.

- Створена підсистема галузевого контролю та недержавного аудиту сприятиме підвищенню рівня економічної роботи на

підприємствах аграрного сектору економіки та зростанню достовірності і прозорості економічної інформації.

Розв'язання вище означених проблем вимагає кардинальних змін, що неможливо без розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та правового забезпечення шляхів її реалізації.

Колегія вирішила:

1. Схвалити запропонований проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України з врахуванням зауважень та пропозицій.

2. Доручити Управлінню бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи (Гаврилюк В.М.), Департаменту правової та законопроектної роботи (Собовий О.М.), Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (П.Т.Саблук - за згодою) організувати роботу з доопрацювання Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та подати її на розгляд Кабінету Міністрів України.

Термін виконання – до 31 грудня 2009 року

3. Департаменту фінансів (Зуб Г.І.), Управлінню бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи передбачити у 2010-2012 рр. кошти державного бюджету на реалізацію завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Термін виконання – до 31 серпня 2009 року

4. Зобов'язати Департамент економіки та управління державною власністю (Куць О.І.), Управління бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи узгодити з Держкомстатом України порядок реалізації заходів Концепції щодо запровадження відомчої аграрної статистики.

Термін виконання – до 31 жовтня 2009 року

5. Департаменту аграрної освіти, науки та дорадництва (Іщенко Т.Д.) при підготовці нових кадрів бухгалтерів врахувати приведення навчальних програм спеціалістів з бухгалтерського обліку та аудиту навчальних закладів Мінагро-політики відповідно до завдань Концепції.

Термін виконання – до 31 серпня 2009 року

ДОДАТКИ

6. Доручити Департаменту аграрної освіти, науки та дорадництва, Управлінню бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи разом з Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (за згодою) організувати систему підвищення кваліфікації бухгалтерів щодо відповідних завдань Концепції та розробити і затвердити програми підвищення кваліфікації бухгалтерів і процедури їх сертифікації за вимогами стандартів професійної освіти Міжнародної Федерації Бухгалтерів.

Термін виконання – до 31 травня 2009 року

7. Управлінню бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи надати Департаменту зовнішньоекономічного співробітництва (Руденко М.М.) пропозиції щодо проведення міжнародних заходів з реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

**Термін виконання – до 31 грудня
2009 року**

8. Доручити Департаменту аграрної освіти, науки та дорадництва, Департаменту фінансів, Управлінню бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи, Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (за згодою) посилити роботу стосовно інформаційно-методичного забезпечення бухгалтерських служб підприємств та організацій галузі.

Термін виконання – постійно

9. Зобов'язати відділ виставок та інформатизації (Шмаков В.В.), Управління бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи, Інститут обліку і фінансів (Жук В.М. - за згодою) розширити інформацію бухгалтерських порталів на сайтах Мінагрополітики та Інституту обліку і фінансів, Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

Термін виконання – до 31 березня 2009 року

10. Контроль за виконанням рішення колегії покласти на заступників Міністра відповідно до розподілу функціональних повноважень.

Голова колегії

Ю.Ф. Мельник

Секретар колегії

М.П. Ковалець

Додаток Д

**Вивчення стану організації обліку та звітності
на сільськогосподарських підприємствах**
(узагальнені дані анкетування більше 2 тисяч бухгалтерів)

I. ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКУ СЛУЖБУ

№ п/п	Дохід (виручка) від реалізації с.г. продукції за 2007 рік, млн грн:	< 3	3 – 10	> 10
1	Чисельність бухгалтерської служби (у т.ч. і по підрозділах), чол.	3	5	9
2	Форма обліку на підприємстві			
	§ Комп'ютерна	3	12	37
	§ Журнально-ордерна	87	84	63
	§ Меморіально-ордерна	7	4	–
	§ Спрощена	3	–	–
3	Кількість персональних комп'ютерів у бухгалтерській службі	1	1,8	2,5
4	Використання бухгалтерських комп'ютерних програм (є/ немає)	–	–	+
5	Рівень з/п головного бухгалтера у співвідношенні із керівником*			
	> 70 %	–	–	–
	< 70 %	+	+	+
6	Підписка на бухгалтерські видання*			
	§ до 2-х	+	+	–
	§ > 2-х	–	–	+
7	Наявність доступу до Інтернету (є/ немає)	–	–	+
8	Наявність договірної аудиторської обслуговування (є/ немає)	–	–	–/+
9	Консультації /абонементне обслугову- вання/ за договором з службою дорад- ництва (є/ немає)	–	–	–
10	Наявність сертифікованих бухгалтерів членів професійних бухгалтерських об'єднань (к-сть/ немає)	1	4	13
11	Наявність бухгалтерів, що пройшли підвищення кваліфікації в 2006-2008 рр. і мають про це посвідчення (к-сть/ немає)	1	1	–

ДОДАТКИ

II. РІВЕНЬ ВИКОРИСТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

2.1. Як часто керівник звертається за інформацією до бухгалтерського обліку:

§ Щодня	5
§ Щомісячно (підведення підсумків)	34
§ Перед річними зборами (для доповіді)	59
§ Не звертається взагалі	2

2.2. Ступінь залучення головного бухгалтера до управління:

§ Є членом правління /дирекції/	7
§ Постійно запрошується на поточні наради	21
§ Періодично запрошується на поточні наради /правління/	30
§ Зовсім не запрошується до управління	42

2.3. Чи залучається головний бухгалтер до договірних відносин:

§ Візує договори (проекти)	25
§ Залучається як радник-консультант	15
§ Не залучається	60

2.4. Чи входить у функції бухгалтерської служби доведення внутрішньогосподарських планів /бюджетів/ до структурних підрозділів

§ Ведеться управлінський облік за структурними підрозділами	10
§ Доводяться ліміти витрат до окремих структурних підрозділів /проводиться аналіз/	29
§ Управлінський облік відсутній	61

III. АНАЛІЗ ДОТРИМАННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Чи дотримуються на підприємстві П(С)БО № 30 “Біологічні активи” (оцінка за справедливою вартістю, визначення фінансового результату, звітність)

§ Дотримуються повністю	9
§ Дотримуються частково	41
§ Немає потреби в цьому для підприємства	50

3.2. Хто контролює дотримання положень (стандартів) при поданні фінансової звітності

§	Управління АПР райдержадміністрацій	27
§	Районні відділи держкомстату	11
§	Ніхто не цікавиться	62

3.3. Яка звітність:	Перевіряється відповідними держорганами	Перевіряється ревізійною комісією власників
§ Податкова	98	12
§ Статистична	69	7
§ Фінансова	24	11
§ Адміністративна	71	–

3.4. Що є найважливішим у роботі бухгалтерії для керівника (власника) підприємства

1.	Вчасна здача всіх видів звітності	37
2.	Вирішення фінансових питань керівництва	28
3.	Організація обліку і контролю на підприємстві	35

3.5. Чи відображається в бухгалтерському обліку підприємства

1.	Нематеріальні активи (програми, товарні знаки, сорти, породи)	–
2.	Земельні ділянки (нерухомість)	–
3.	Аналітичні дані по власниках підприємства	–

3.6 Чи проявляє керівник підприємства інтерес до:

1.	Формування облікової політики (наказу про облікову політику)	17
2.	Підготовку розширеного річного звіту для повнішого надання інформації про підприємство для потенційних інвесторів	14

3.7. Наказ про організацію бухгалтерського обліку (облікову політику) на Вашому підприємстві:

• оформлюється щорічно	48
• поновлюється один раз на два-три роки	39
• відсутній	13

ДОДАТКИ

3.8. Наказ про організацію бухгалтерського обліку (облікову політику) на Вашому підприємстві містить інформацію (в т.ч. у вигляді додатків) щодо:

• складу та структури бухгалтерської служби	+
• переліку посадових осіб з правом розпорядчого підпису	+/-
• переліку матеріально-відповідальних осіб	+/-
• робочого плану рахунків	-
• графіку документообороту	-
• складу постійно діючої інвентаризаційної комісії та графіка проведення інвентаризації	-
• положення про зберігання та утилізацію документів	-
• положення про порядок оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції	-
• методичні засади обліку окремих видів активів та зобов'язань	-

IV. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПІДВИЩЕННЯ СТАТУСУ БУХГАЛТЕРІВ

4.1. Що на Вашу думку може поліпшити статус бухгалтера підприємства:

1	Зміни в законодавстві щодо посилення статусу бухгалтера (в т.ч. і його відповідальності)	33
2	Відновлення контролю за веденням бухгалтерського обліку підприємств з боку держави (управлінь агропромислового розвитку)	18
3	Участь у дієвій професійній бухгалтерській організації, яка змогла б захищати і відстоювати інтереси, працевлаштовувати і т.п.	2
4	Самостійна активна позиція в житті і на роботі	40
5	Наявність у бухгалтера окрім вищої освіти і сертифікатів міжнародного зразка	7

4.2. Як на Вашу думку має розвиватись бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності:

1.	Як і зараз, визначати розвиток має виключно Мінфін через П(С)БО, які однакові для всіх галузей економіки	6
2.	Мають бути, в т.ч. і галузеві, стандарти з бухгалтерського обліку, що відображатимуть специфіку господарювання	41
3.	Має бути єдина галузева облікова політика, що визначала б справедливі ціни для оцінки сільськогосподарської продукції і біологічних активів, амортизаційну політику і т.п.	53

**ВИВЧЕННЯ СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ МЕТОДОЛОГІЧНОЇ РОБОТИ
З ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УПРАВЛІННЯХ АПР РАЙОННИХ
ДЕРЖАДМІНІСТРАЦІЙ**
(УЗАГАЛЬНЕНІ ДАНІ АНКЕТУВАННЯ)

**I. ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО СТРУКТУРНІ ПІДРОЗДІЛИ, ЩО
ЗАЙМАЄТЬСЯ ПРОБЛЕМАМИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ**

Назва	Кількість	Чисельність працівників
1. Структурний підрозділ, що займається всіма економічними проблемами в тому числі: кількість у ньому спеціалістів, що виключно займаються проблемами обліку, звітності та контрольно-ревізійної роботи	1 x	1,2 0,7
2. Наявність структурного підрозділу, що займається виключно питаннями обліку, звітності та контрольно-ревізійної роботи	—	—

**II. РІВЕНЬ ВАЖЛИВОСТІ ОСНОВНИХ ФУНКЦІОНАЛЬНИХ
ОБОВ'ЯЗКІВ СПЕЦІАЛІСТІВ З ПИТАНЬ ОБЛІКУ, ЗВІТНОСТІ ТА
КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ УПРАВЛІННЯ**

Функціональні обов'язки	Рівень важливості 1 – 5
Супроводження бюджетної підтримки, включаючи і час, що затрачується при ревізіях цих питань контролюючими органами	1
Проведення методичної та консультативної роботи з підприємствами	5
Ведення бухгалтерського обліку по управлінню АПР	2
Робота зі звітністю бюджетних установ, інших підприємств	4
Проведення контрольно-ревізійної роботи на сільськогосподарських підприємствах	3

**III. РІВЕНЬ ТА НАПРЯМИ ВЗАЄМОДІЇ БУХГАЛТЕРІВ УПРАВЛІНЬ
АПР З СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ (%):**

Загальна кількість с.г. підприємств	100
Із загальної кількості с.г. підприємств:	
співпрацюють з управлінням з питань отримання бюджетних коштів	90
регулярно приймають участь у практичних семінарах, що організовуються управлінням	50
здають бухгалтерську звітність до служби з питань бухгалтерського обліку управління	10

ДОДАТКИ

IV. ОЦІНКА СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Найпоширеніші проблеми в організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах (%):

Зміст проблеми	Частка всіх відповідей, %
послаблення чинним законодавством значення бухгалтерського обліку та статусу головного бухгалтера на підприємствах	95
недосконалість П(С)БО, відсутність галузевих стандартів (інструкцій)	62
відсутність єдиної облікової політики по галузі	73
відсутність спеціалістів з обліку належного рівня кваліфікації	56
недостатній рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку	98
відсутність бланків документів первинного та зведеного обліку	80
недостатній рівень інформаційно-методичного забезпечення (інструкції, рекомендації, журнали, бази даних)	53
запущеність системи підвищення кваліфікації бухгалтерів	46
інше (вказати)	—

Проблемні питання застосування П(С)БО 30

Зміст проблеми	Частка всіх відповідей, %
Найбільшими проблемами застосування П(С)БО 30 є:	
• проблеми аналітичного обліку за новими об'єктами	39
• проблеми оцінки біологічних активів та сільгосппродукції за справедливими цінами	98
• проблеми визначення фінансових результатів	62
• проблеми заповнення показників фінансової звітності та їх ув'язка з ф. 50-сг	34
• інші проблеми	26

V. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПІДВИЩЕННЯ СТАТУСУ БУХГАЛТЕРІВ

	Зміст проблеми	Частка всіх відповідей, %
5.1. Що, на Вашу думку, може покращити статус бухгалтера підприємства:		
1	Зміни в законодавстві щодо посилення статусу бухгалтера (в т.ч. і його відповідальності)	70
2	Відновлення контролю за веденням бухгалтерського обліку підприємств з боку держави (управління агропромислового розвитку)	90
3	Участь у дієвій професійній бухгалтерській організації, яка змогла б захищати і відстоювати інтереси, працевлаштовувати і т.п.	15
4	Самостійна активна позиція в житті і на роботі	65
5	Наявність у бухгалтера окрім вищої освіти і сертифікатів міжнародного зразка	10
5.2. Як, на Вашу думку, має розвиватись бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності:		
1	Як і зараз, визначати розвиток має виключно Мінфін через П(С)БО, які однакові для всіх галузей економіки	5
2	Мають бути, в т.ч. і галузеві, стандарти з бухгалтерського обліку, що відображатимуть специфіку господарювання	60
3	Має бути єдина галузева облікова політика, що визначала б справедливі ціни для оцінки сільськогосподарської продукції і біологічних активів, амортизаційну політику і т.п.	85
5.3. Що, на Вашу думку, найбільше заважає налагодженню співпраці управління з бухгалтерами сільськогосподарських підприємств?		
1	Недостатня кількість штатних спеціалістів управління з бухгалтерського обліку	99
2	Відсутність або недостатня кількість в управлінні баз даних, спеціалізованих видань, інтернет-ресурсів тощо	79
3	Недосконала нормативно-правова база, що унеможливує подачу бухгалтерської звітності с.г. підприємств до управління	41
4	Інше (вказати)	—
5.4. Чи закриває проблеми (питання) ведення бухгалтерського і податкового обліку сільськогосподарськими підприємствами місцева дорадча служба?		
1	закриває повністю	—
2	закриває частково	12
3	не закриває зовсім	88

VI. ВИКОРИСТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ

	Зміст проблеми	Частка всіх відповідей, %
6.1. Якій звітності надається управлінням АПР пріоритетність для прийняття управлінських рішень?		
1	звітним даним, що самостійно зібрані і оброблені управлінням АПР	69
2	зведеним даним районних (обласних) відділень Держкомстату	31
3	даним податкової адміністрації	—
6.2. Які проблеми використання інформації, що надається до управлінь АПР з органів статистики?		
1	ця інформація є неоперативною	62
2	існують сумніви у достовірності інформації	31
3	немає проблем, все влаштовує	7

СВІТОВІ ОРГАНІЗАЦІЙНІ МОДЕЛІ ОБЛІКУ [537]

Облікова модель	Основна ідея моделі	Результат	Характерні риси	Країни
Англосаксонська	Орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів	Фінансові звіти компаній значно відрізняються за аналітичністю, а визначення рентабельності господарської діяльності як однієї з характеристик ефективної роботи управлінського персоналу є метою фінансового обліку	Стабільна політична система; розвиненість економіки; всі правила (стандарт) приймаються професійними організаціями; високий професійний рівень облікових ринків, користувачів, сертифікації професійних кадрів; фінансова звітність спрямована на задоволення потреб інвесторів та кредиторів	США, Австралія, Великобританія, Ізраїль, Ірландія, Іспанія, Індія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди
Континентальна	Орієнтація обліку на задоволення вимог уряду, зокрема щодо оподаткування згідно з	Бухгалтерський облік регламентується законодавчо, характеризується значним консерватизмом. Тісний	Фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб банків, облікові реєстри регламентуються законодавчо, облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду, зокрема показників	Японія, Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Італія, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція та інші країни Європи

	національним макроекономічним планом	зв'язок бізнесу з банками, які в основному і задовольняють потреби фінансових компаній	макроекономічного рівня	
Південноамериканська	Орієнтація обліку на потреби державних планових органів, а методи обліку, які використовуються на підприємствах, досить уніфіковані	Перманентне коригування облікових даних на темпи інфляції	Нестабільна політична система; нерозвинута економіка; фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб державних органів; облікові стандарти регламентуються законодавчо; методи обліку, які використовуються, – уніфіковані; постійне коригування облікових даних відносно темпів інфляції; облік зорієнтований на державні органи.	Аргентина, Еквадор, Бразилія, Перу, Чилі та інші країни Південної Америки

ДОДАТКИ

Додаток Ж

Таблиця

НАУКОВІ БАЧЕННЯ ПИТАНЬ СТАНДАРТИЗАЦІЇ, ГАРМОНІЗАЦІЇ ТА УНІФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Автор	Трактування процесів стандартизації бухгалтерського обліку (стандартизації, гармонізації, уніфікації обліку)
1	2
В.Г. Швець [537]	<i>Стандартизація</i> – встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. <i>Гармонізація</i> – відповідність та злагоженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку і статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням. Відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів
Б. Лев [207]	<i>Стандартизація</i> – створення логічно послідовної структури інформації та чітке визначення окремих одиниць інформації, що складають інформаційну структуру
М. Метьюз, М. Парера [277]	<i>Стандартизація</i> – обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку. <i>Гармонізація</i> – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності, введення їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей. <i>Уніфікація</i> – вилучення альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку, господарських операцій, подій та обставин
О.М. Петрук [361]	<i>Гармонізація</i> – взаємне узгодження, координація, уніфікація, зведення процесів до єдиної системи. Є процесом уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів
І. Белоусова [19]	<i>Стандартизація</i> – приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів. Суть полягає в адаптації українського економіко-правового середовища у галузі бухгалтерського обліку до міжнародних норм з урахуванням облікових традицій нашої країни, а також в усуненні загальних принципових розбіжностей між ними
С.Ф. Голов [73]	<i>Гармонізація</i> (як різноманітність і уніфікація) може бути досягнута шляхом видання стандартів, директив і законів
Пушкар [403, с.114]	<i>Стандартизація</i> – застосування чітких, а не розпливчастих правил та процедур обліку. Є засобом досягнення гармонізації. <i>Гармонізація</i> – забезпечення прямого безпосереднього порівняння міжнародної фінансової інформації, усунення непорозуміння у відношенні надійності фінансових звітів іноземних фірм. Сприяє процесу міжнародного інвестування
Л. Лук'яненко [215]	<i>Гармонізація</i> – спосіб зменшення розбіжностей в застосуванні різних систем бухгалтерського обліку з забезпеченням його універсальності, надійності, стабільності методології і практики
Т. С. Рябінкіна [442]	<i>Стандартизація</i> – розвиток процесів економічної інтеграції країн, створення вільних економічних зон, міжнародних об'єднань і спільних підприємств
О.Кузяків [199]	<i>Уніфікація</i> – один із заходів подальшого дерегулювання підприємницької діяльності, сприяє збереженню ресурсів підприємств і спрощує ведення бізнесу.

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

О.М. Островський, В.В. Ковальов [328]	<i>Стандартизація та гармонізація</i> – шляхи уніфікації бухгалтерського обліку
Л.О. Коваленко [172]	<i>Стандартизація</i> – це зібрання норм, правил, рекомендацій, якими слід користуватися при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності тим суб'єктам, хто хоче, щоб показники їхньої звітності могли бути співставимими з показниками звітності інших підприємств.
О. Олійник [318]	<i>Стандартизація</i> – призначена для уніфікації бухгалтерського обліку та надання фінансової інформації про підприємства в усьому світі
Р. Паркер[576]	<i>Стандартизація</i> – процес, який призводить до уніфікації облікових реєстрів і фінансових звітів. <i>Гармонізація</i> – процес зростання сполучності практик бухгалтерського обліку різних країн шляхом обмеження ступеня їх варіації
Ф.Ф. Бутинець [35, 42]	<i>Стандартизація</i> – сукупність документів рекомендаційного характеру, окреслюють порядок складання фінансової звітності[35, с.3]. <i>Гармонізація</i> – адаптація і забезпечення ефективного впровадження основних принципів, відповідних міжнародним правилам і стандартам, а також правилам і стандартам ЄС [42, с.404]
В.Ф. Палій [350]	<i>Стандартизація</i> визначає загальноприйняті, загальновідомі правила відображення фінансових операцій і господарських фактів в бухгалтерському обліку і звітності
А. Поломошних, В.І. Цуркану [73]	<i>Гармонизация</i> – перехід на міжнародні стандарти
Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов [43]	<i>Стандартизація</i> визначає загальний підхід до складання фінансової звітності і пропонує варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємств
А.П. Михалкевич [261]	<i>Стандартизація</i> – приведення діючої системи обліку і звітності відповідно до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів. Забезпечує зіставність показників обліку і звітності з відповідними показниками інших країн. Орієнтир при розробці національних стандартів
В.М. Гаврилюк [426, 285]	<i>Стандартизація</i> – уніфікація правил бухгалтерського обліку і надання фінансової інформації про підприємства в усьому світі, встановлюючи принципи складання та повноту інформації і форми фінансових звітів. [426, с.18]. Необхідний інструмент забезпечення потреб користувачів у якісній інформації про фінансовий стан і результати діяльності суб'єктів господарювання. [285, с.18]
А. Прауліньш [577]	<i>Стандартизація</i> – обмежена можливість вибору альтернативних методів <i>Гармонізація</i> – координація різних систем бухгалтерського обліку <i>Уніфікація</i> – відмова від альтернативних методів обліку <i>Конвергенція</i> – відбір найкращих існуючих методів, розроблених регулюючими сторонами або, у випадку відсутності такого компромісу, узгоджений вибір абсолютно нового методу
Д. Александер, А. Бріттон, Е. Йоріссон [4]	<i>Стандартизація</i> – поняття, яке часто пов'язують з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності. <i>Гармонізація</i> – слово, яке асоціюється з наднаціональним законодавством, яке розповсюджене в ЄС

Додаток 3

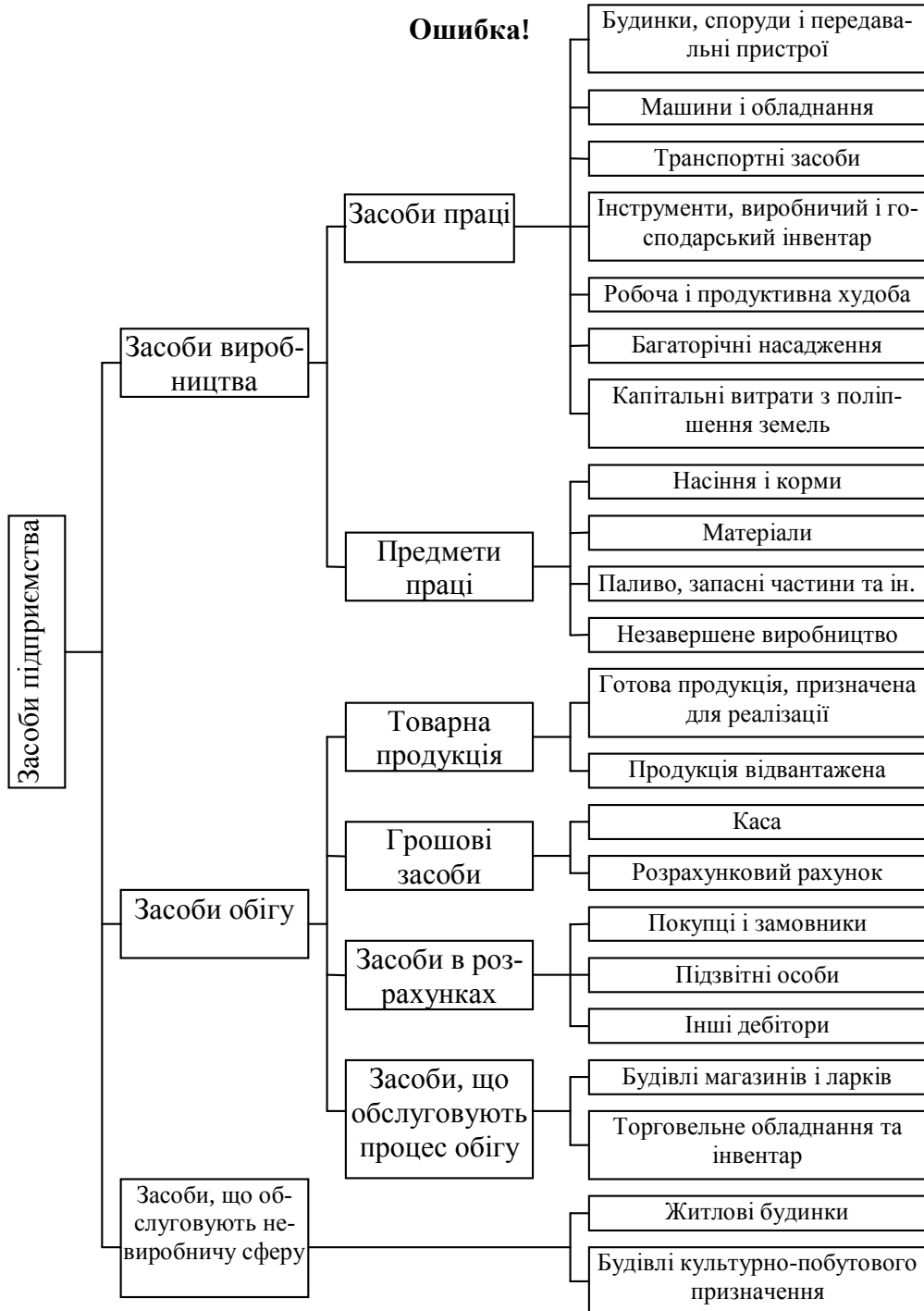


Рис. Класифікація засобів підприємства за складом і розміщенням

Додаток II



Рис. Класифікація засобів підприємства за джерелами формування і цільовим призначенням

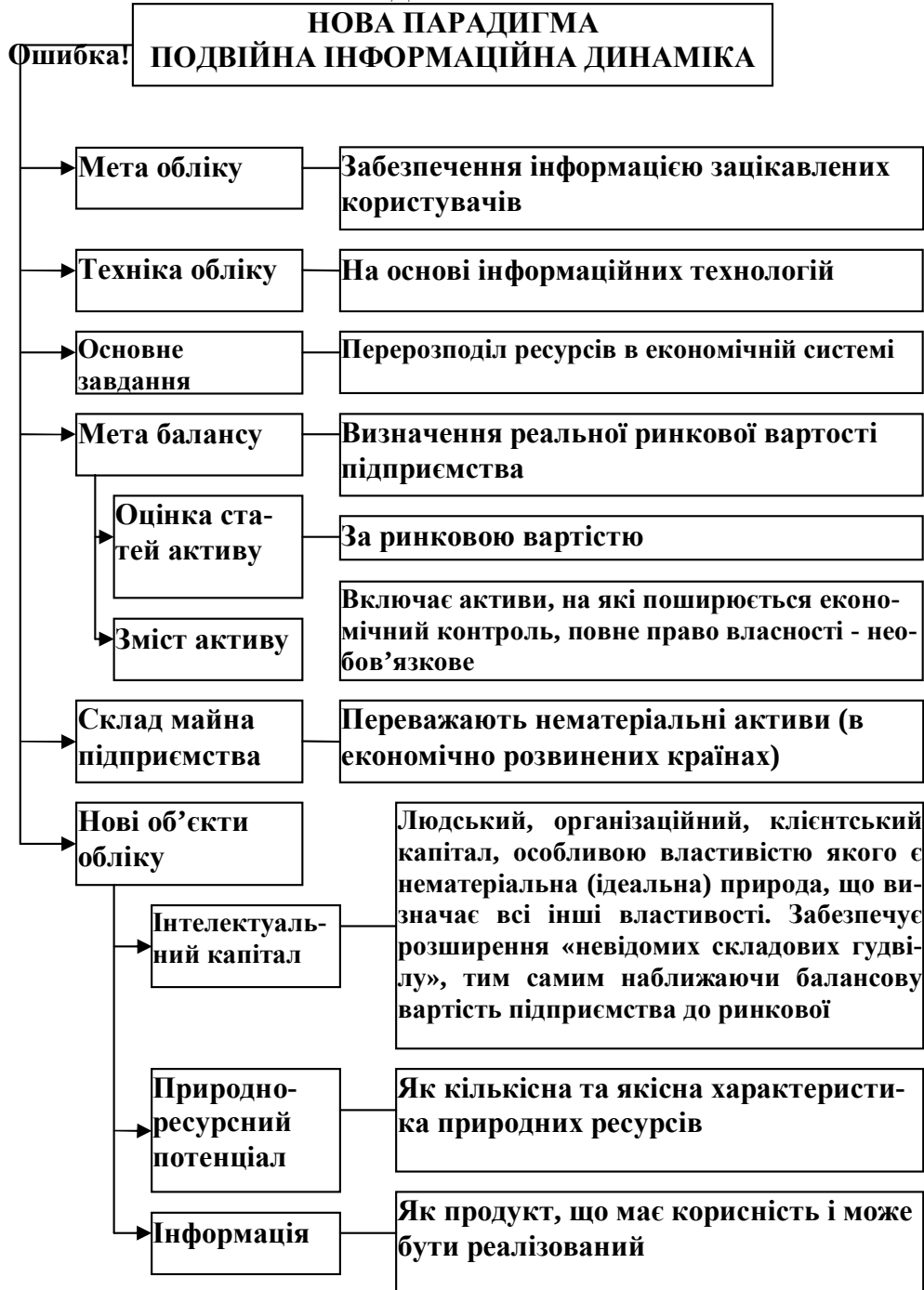


Рис. Існуючі положення діючої парадигми подвійної інформаційної динаміки [222, с.19]

Додаток Л

Таблиця Л.1

Методичні розробки затверджені Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України за 2000-2009 р.р.

№	Назва розробки
Навчальні посібники	
1	«Облік державної підтримки агропромислового виробництва»
2	«Облікова політика підприємства»
3	«Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»
4	«Облік сільськогосподарської діяльності»
5	«Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах»
6	«Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях Украины»
Пропозиції до законопроектів, законів в частині ведення бухгалтерського обліку та положень (стандартів) бухгалтерського обліку	
1	Проект Закону України від 30.10.2007 № 4099 «Податковий кодекс України»;
2	Проект Закону України від 29.05.2008 № 2577 «Про оподаткування прибутку підприємств»
3	Закон України «Про податок на додану вартість»
4	Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок»
5	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
6	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
7	П(С)БО 2 «Баланс»
8	П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»
9	П(С)БО 7 «Основні засоби»
10	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
11	П(С)БО 11 «Зобов'язання»
12	П(С)БО 14 «Оренда»
13	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
14	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»
15	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
16	П(С)БО 30 «Біологічні активи»
Науково-методичні розробки	
1	Розроблена інформаційна система електронної передачі та обробки аналітичної інформації (2000 рік);
2	Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку в реформованих сільськогосподарських підприємствах (2001 рік);
3	Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку в фермерських господарствах (2001 рік);
4	Методичні рекомендації з обліку прав власності та орендних відносин в новоутворених сільськогосподарських підприємствах (2001 рік);
5	Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, товарно-

ДОДАТКИ

	матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва в сучасних умовах (2001 рік);
6	Методичні рекомендації щодо нарахування та обліку амортизації (зносу) основних фондів, нематеріальних та інших необоротних активів (2002 рік);
7	Методичні рекомендації по обліку фіксованого сільськогосподарського податку щодо вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та Податкового кодексу (2002 рік);
8	Методичні рекомендації про порядок обліку земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах (2002 рік);
9	Розроблена автоматизована система ведення бухгалтерського обліку в галузях агропромислового виробництва підприємствами та організаціями, що входять до сфери управління Мінагрополітики України (2003 рік);
10	Рекомендації з управління державними корпоративними правами та розробка вимог до завдань відповідальних представників і узагальнення їх діяльності в органах управління господарських товариств. Створення інформаційної комп'ютерної бази даних відкритих акціонерних товариств, функції управління державними корпоративними правами яких передані міністерству (2002 рік);
11	Методичні рекомендації про порядок обліку розрахунків з власниками земельних та майнових паїв в сільськогосподарських різних організаційно-правових форм (2004 рік);
12	Розроблена комп'ютерна програма зведення фінансової звітності ВАТ, що знаходяться в управлінні міністерства. Підготовка та аналіз зведених звітів відповідальних представників (2004 рік);
13	Методичні рекомендації по закриттю операційних бухгалтерських рахунків в сільськогосподарських підприємствах (2004 рік);
14	Методичні рекомендації з обліку фонду відновлення в реформованих сільськогосподарських підприємствах (2004 рік);
15	Альбом первинних облікових документів та методичні рекомендації по їх застосуванню в сільськогосподарських підприємствах (2004 рік);
16	Розроблена система річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств (у тому числі фермерських) з урахуванням міжнародних підходів та національних пріоритетів (2004 рік);
17	Розроблені методологічні та організаційно-економічні засади документування господарських операцій в різних формах господарювання АПК (2004 рік);
18	Розроблена Концепція екологічного обліку та методологічних рекомендацій по обліку екологічної природоохоронної діяльності в АПВ (2005 рік);
19	Методичні рекомендації з облікового забезпечення нарахування і сплати податку на додану вартість сільськогосподарськими і переробними підприємствами (2006 рік);

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

20	Розроблена система управлінського (внутрігосподарського) бухгалтерського обліку та контролю в державному секторі сільськогосподарського виробництва на підставі національних стандартів бухгалтерського обліку (2006 рік);
21	Методичні рекомендації із складання сільськогосподарськими підприємствами фінансової звітності за сегментами (2005 рік);
22	Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості виноробної продукції (2006 рік);
23	Розроблені спеціалізовані форми первинних документів сільськогосподарських підприємств та Методичні рекомендації по їх застосуванню (2006 рік);
24	Методика дослідження та визначення доходів від сільськогосподарської діяльності для визначення платників ФСП (2006 рік);
25	Методичні рекомендації з формування облікової політики підприємства (2006 рік);
26	Методика проведення аудиту бюджетних та державних підприємств, що входять до сфери управління Мінагрополітики України (2007 рік);
27	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" (2007 рік);
28	Методичні рекомендації оцінки сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 "Біологічні активи" (2007 рік);
29	Розроблений Альбом первинних документів по виноробній та коньячній продукції (2007 рік);
30	Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах і обґрунтування шляхів їх удосконалення згідно з вимогами діючих національних стандартів (2007 рік);
31	Альбом спеціалізованих форм реєстрів Журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств (2008 рік);
32	Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку коштів державної фінансової підтримки на підприємствах АПК (2008 рік);

РОЗРОБЛЕНЕ ІНФОРМАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ¹

Таблиця М.1

Перелік спеціалізованих навчальних посібників з бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, виданих у 2007-2009 рр.

№ п/п	Назва навчального посібника	Короткий опис розробки і її характерні особливості	Схвалення
1	2	3	4
1	Звітність сільськогосподарських підприємств	Розкрито правові, організаційні та методичні положення щодо формування річної бухгалтерської звітності за 2006 рік підприємствами агропромислового виробництва, враховано специфіку формування річної звітності малими, фермерськими господарствами та особливості складання консолідованої звітності. Особливо подано рекомендації із складання основних форм річної статистичної звітності. Показано у зв'язку між показниками різних форм звітності. Розкривається порядок розподілу та використання чистого прибутку за підсумками року	Схвалено рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Міністерства України, протокол № 9 від 01.12.2006 р.

¹ Навчальні посібники, методики та методичні рекомендації розроблені за участю автора.

2	Облік сільськогосподарської діяльності	Обґрунтовано поняття та розкрито сутність біологічних активів, сільськогосподарської продукції та сільськогосподарської діяльності, логічно подані бухгалтерські процедури з ринкової оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції з метою відображення інформації про них в обліку і звітності. Висвітлено організацію та методику бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку. З метою виконання Посібника в практичній діяльності, подано наскрізну задачу, яка охоплює основні господарські операції із біологічними активами	Схвалено рішенням вченої ради ННІ бізнесу Національного аграрного університету, протокол № 7 від 13.02.2007 р., ННЦ «ІАЕ», протокол №1 від 22.01.2007 р. та Методичної ради з питань обліку і фінансів агропромислового виробництва Міністерства аграрної політики України, протокол №1 від 09.02.2007р., Міністерством освіти і науки України Лист № 1.4/18-Г-494.1 від 02.04.07 р.
3	Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Розкрито правові, організаційні та методичні положення щодо формування річної бухгалтерської звітності за 2007 рік підприємствами агропромислового виробництва з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо розкриття інформації про стан і рух біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також фінансові результати від сільськогосподарської діяльності. Подано рекомендації із складання оновленої форми статистичної звітності 50-ст «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств за 2007 рік». Показано ув'язки між показниками різних форм звітності.	Схвалено рішеннями Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», протокол № 6 від 10.12.2007 р. та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України протокол 5 від 14.12.2007 р.
4	Облік державної підтримки агропромислового виробництва	Розкрито зміст державної підтримки, її напрями та класифікацію бюджетних асигнувань стосовно їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, податковому обліку і податкових звітах. Висвітлено організацію та методику обліку коштів державної підтримки відповідно до вимог діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку та норм податкового законодавства	Схвалено Міністерством аграрної політики України. Лист №18-128-13-719 від 17.07.07 р
5	Організація обліку відносин власності	Розкрито порядок організації обліку власників у різних організаційно-правових формах господарювання. Законодавчо-нормативно визначено їх відношення до майна та капіталу. Подано порядок обліку формування активів підприємств за рахунок залученого та власного капіталу. В окремих розділах розкрито питання розподілу та використання прибутку, відчуження власникам належних їм прав	Схвалено Міністерством аграрної політики України, Лист №18-128-13/1200 від 22.10.2007 р.

ДОДАТКИ

6	Облік основних засобів в ринкових умовах	Узагальнено нормативно-правові вимоги щодо бухгалтерського обліку та оподаткування операцій з основними засобами на підприємствах різних форм власності. Розкрито сутність основних засобів, порядок визнання їх у бухгалтерському та податковому обліку, підходи до оцінки. Висвітлено загальні засади організації облікової політики щодо основних засобів, первинного синтетичного та аналітичного обліку операцій з ними	Схвалено Міністерством аграрної політики України, Лист № 7 від 26.10.2007 р. та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 4 від 02.11.2007 р.
7	Облікова політика підприємств	Розкрито законодавчо-нормативні вимоги до облікової політики підприємства та її документального оформлення, організаційні та методичні складові облікової політики, основи організації управлінського обліку, особливості формування облікової політики в державних підприємствах. Облікова політика розглядається у двох аспектах організаційно-технічному (організація та форми ведення бухгалтерського обліку, робочий план рахунків, документооборот, організація інвентаризаційної роботи та роботи з оцінки активів) та методичному (альтернативні методи обліку за окремими об'єктами).	Схвалено Міністерством аграрної політики України, Лист № 18-128-13/1368 від 20.11.2007 р.
8	Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування	Подано рекомендації по організації обліку нематеріальних активів у розрізі їх видів: об'єктів промислової власності, авторського права, права користування. Наведено порядок оприбуткування нематеріальних активів у разі їх розробки на підприємстві, з урахуванням витрат на дослідження та розробки. Посібник призначено для застосування у процесі підвищення кваліфікації бухгалтерів підприємств всіх галузей економіки, він буде корисним у практичній діяльності.	Схвалено рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 6 від 10.07.2008 р., Вченої Ради ТДВ ННЦ «Інститут обліку і фінансів», протокол № 2 від 15.07.2008 р., Методичної Ради з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України, протокол № 3 від 16.07.2008 р., Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 5 від 18.07.2008 р.

9	Звітність сільськогосподарських підприємств (2009р.)	Розкрито правові, організаційні та методичні положення зі складання річної бухгалтерської звітності за 2008 рік підприємствами аграрного сектору, які враховують вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» до розкриття інформації про біологічні активи та сільськогосподарську продукцію. Висвітлено основи складання звітності за міжнародними стандартами та порядок трансформації звітності складеної за вимогами національних стандартів у звітність за вимогами МСФЗ	Схвалено рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 9 від 02.12.2008 р., Вченої Ради ТДВ ННЦ «Інститут обліку і фінансів», протокол № 4 від 16.12.2008 р., Методичної Ради з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України, протокол № 4 від 20.11.2008 р., Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 6 від 11.12.2008 р.
10	Методика оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН	Запропоновано підходи до організації інвентаризації і бухгалтерського обліку об'єктів інтелектуальної власності в наукових установах УААН. Рекомендовано порядок облікового забезпечення ефективного використання об'єктів інтелектуальної власності в господарській діяльності установ. Методика призначена для вирішення питань щодо постановки на баланс і організації бухгалтерського обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів у наукових установах УААН	

Перелік спеціалізованих методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, виданих у 2004-2009 рр.

№ п/п	Назва	Короткий опис	Схвалення
1	2	3	4
1	Методичні рекомендації по складанню річної звітності підприємствами АПК за 2003 рік	Розкрито особливості формування звітних показників сільськогосподарськими та переробними підприємствами АПК. Містять форми (бланки) фінансової звітності та основні форми річних статистичних спостережень з детальним алгоритмом їх заповнення та зіставності показників, що дає можливість використовувати їх у практичній роботі, а також як наочність при використанні посібника в навчальному процесі, в процесі підвищення кваліфікації	Схвалено рішенням Вченої ради Інституту аграрної економіки УААН, протокол № 12 від 16.12.2003 р. та рішенням Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 2 від 17.12.2003 р.
2	Методичні рекомендації з використання складських документів на зерно у процесі взаємодосин виробників (власників) зерна із зерновими складами, фінансовими установами та покупцями: правовий та обліково-фінансовий аспект	Розкрито економіко-правову суть механізму ринку складських документів на зерно. Визначено підходи до роботи з нормативною базою і державними установами, які регулюють нові правила гри на ринку зерна. Наведено порядок бухгалтерського обліку і оподаткування операцій з складськими документами, порядок страхування ризиків на зерновому ринку і отримання кредитів під заставу складських свідцтв. Розкрито механізм проведення заставних закупівель зерна ДАК «Хліб України». Подано напрями організації зовнішнього і внутрішнього контролю забезпечення вимог ринку складських документів	Схвалено рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» протокол № 6 від 14 червня 2004 р. та рішенням Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 3 від 21 травня 2004 р.
3	Методичні рекомендації зі складання оновленої річної бухгалтерської звітності підприємствами АПК за 2004 рік	Враховано зміни та доповнення, які у 2004 році торкнулися нормативного регулювання звітності, подано схеми взаємодії з показниками різних форм звітності з даними бухгалтерського обліку та між собою, звертається увага на галузеві особливості інформаційного забезпечення звітних показників	Схвалено рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» протокол № 11 від 29.11.2004 р.

4	Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України	Розкривають питання організації ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Розкрито порядок розробки організаційно-технологічних основ обліку за умови ведення його бухгалтерською службою підприємства. Наведено методологічні особливості організації обліку на окремих його ділянках	Схвалено рішенням Вченої ради Сумського національного аграрного університету, протокол № 5 від 27.12.2004 р., рекомендується до застосування підприємствами АПК Науково-методичною радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики України та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 4/6 від 24.12.2004 р.
5	Методичні рекомендації з організації обліку та оцінки земель підприємствами АПК	Розкрито економіко-правову суть земельних відносин в Україні, визначені підходи виникнення і реалізації прав на земельні ділянки. Обґрунтовано необхідність і визначено основи організації аналітичного обліку земель як інформаційної бази проведення оцінки земельних ділянок з метою постановки їх на баланс або віддзеркалення в бухгалтерському обліку операцій із землею. Узагальнено нормативні вимоги до оцінки з метою віддзеркалення землі в бухгалтерському обліку. Розкрито порядок бухгалтерського обліку, звітності і оподаткування операцій із земельними ділянками	Схвалено рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки», протокол № 1/05 від 17.01.2005 р., Науково-методичною радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики України та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 4/6 від 24.12.2004 р.
6	Методичні рекомендації. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування	Враховано і виправлено недоліки попереднього економіко-правового забезпечення реформ на селі. Дано відповіді на питання щодо змін в організації діяльності сільськогосподарських підприємств, у зв'язку з ухваленням в Україні нових Цивільного і Господарського кодексів. Облік і оподаткування орендних відносин, викупу майна, розподіл прибутку, ліквідації підприємств, та інші актуальні питання розкрито з урахуванням змін у податковому, пенсійному і бухгалтерському законодавстві в 2005 році	Схвалено рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 3 від 18.04.2005 р. та вченої ради Луцького державного технічного університету, протокол № 8 від 31.03.2005 р., рекомендовані Науково-методичною радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики України та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 8 від 19.04.2005 р.
7	Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК	Наведено механізм застосування фінансового законодавства і нормативних документів Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, Державної податкової адміністрації України, Міністерства аграрної політики України відносно отримання і використання підприємствами агропромислового комплексу бюджетних коштів, їх віддзеркалення на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій звітності, а також в податковому обліку при складанні податкових звітів	Схвалено рішенням вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 4 від 12.05.2005 р. і рекомендується до застосування підприємствами АПК Науково-методичною радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики України та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 9 від 27.05.2005 р.

ДОДАТКИ

8	Методичні рекомендації з оподаткування доходів фізичних осіб – працівників підприємств АПК	Розкрито загальні методичні підходи до оподаткування основних видів доходів фізичних осіб. У них детально охарактеризовано коло платників і ступінь їх податкової відповідальності. Також розглянуто порядок і проблеми визначення об'єкта оподаткування в конкретних господарських ситуаціях, загальний порядок і особливості застосування податкової соціальної пільги, функціонування податкового кредиту. Наведено рекомендації щодо відображення утримання і сплати податку в системі бухгалтерського обліку, складання звітності, заповнення і подачі податкової декларації	Схвалено рішенням вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 5 від 07.06.2005 р. і рекомендується до застосування підприємствами АПК Науково-методичною радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики України та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 10 від 24.06.2005 р.
9	Методичні рекомендації з фінансового та бухгалтерського забезпечення операцій із зерном: використання складських документів, державні заставні закупівлі та біржові торги	Розкрито економіко-правову суть системи складських документів на зерно. Визначено підходи до роботи з нормативною базою з урахуванням змін у законодавстві 2004-2005 рр. і взаємовідносинам з державними установами, які регулюють функціонування цивільзованого зернового ринку. Наведено порядок бухгалтерського обліку і оподаткування операцій з складськими документами, порядок страхування ризиків на зерновому ринку і отримання кредитів під заставу складських свідоцтв. Показано основні напрями організації зовнішнього і внутрішнього контролю забезпечення вимог ринку складських документів	Схвалено рішенням вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 6 від 28.07.2005 р. і рекомендується до застосування підприємствами АПК Науково-методичною радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики України та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 11 від 22.07.2005 р.
10	Методичні рекомендації з проведення інвентаризації, списання нестач, оприбуткування лишків та відображення цього в бухгалтерському та податковому обліку	Узагальнено нормативне забезпечення питань інвентаризації, розкриті особливості інвентаризації об'єктів сільського господарства. Врегульовано відзеркалення результатів інвентаризації в бухгалтерському і податковому обліку, розкрито питання норм природних втрат	Схвалено рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України, протокол № 12 від 23.09.2005 р.
11	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку і оподаткування використання бюджетних коштів на закладення та вирощування багаторічних насаджень АПК	Розглянуто методику відображення в бухгалтерському обліку і оподаткування використання бюджетних коштів на закладення та вирощування багаторічних насаджень АПК	Схвалено рішенням Науково-методичної ради з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики України та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 12 від 23.09.2005 р.

12	Методичні рекомендації по закриттю бухгалтерських рахунків для визначення собівартості продукції та фінансових результатів діяльності підприємств АПК	Запропоновано методику (схему) закриття бухгалтерських рахунків з використанням спеціальних розроблених для цього робочих таблиць. Дана методика є першим кроком в організації і постановці управлінського (виробничого) обліку в агропромислових підприємствах з метою визначення собівартості продукції, фінансових результатів діяльності і їх відзеркалення в річній звітності на основі діючого на сьогоднішній день законодавства по бухгалтерському обліку і статистичних дослідженнях	Схвалено рішенням вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 8 від 05.10.2005 р. та Вченої Ради Сумського національного аграрного університету, протокол № 3 від 26.09.2005 р. і рекомендовується до застосування підприємствами АПК Науково-методичною радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики України та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 13 від 3.10.2005 р.
13	Методичні рекомендації з обліку витрат калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Розкрито загальні методичні підходи до обліку витрат і калькуляції собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах. Детально висвітлено склад витрат, дано їх класифікацію і організацію обліку. Рекомендації охоплюють облік витрат і калькуляцію собівартості продукції головних галузей рослинництва і тваринництва. Калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжних і промислових виробництв дається відповідно до їх ролі в сільському господарстві. Наведено кореспонденцію рахунків, приклади розрахунків, що сприяє кращому засвоєнню матеріалу	Схвалено рішенням Вченої ради Навчально-наукового інституту бізнесу Національного аграрного університету, протокол № 5 від 30.11.2005 р. і рекомендовується до застосування сільськогосподарськими підприємствами Методологічною Радою з питань фінансів та обліку в АПВ Мінагрополітики України , протокол № 1/05 від 30.11.2005 р.
14	Рекомендації щодо формування та використання фонду відтворення орендованих основних засобів, що знаходяться у спільній частковій власності членів реорганізованих сільськогосподарських підприємств	Розкрито порядок формування та використання фонду відтворення орендованих основних засобів, що знаходяться у спільній частковій власності членів реорганізованих сільськогосподарських підприємств	Схвалено рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 5 від 07.06.2005 р
15	Методичні рекомендації з облікового забезпечення нарахування і сплати податку на додану вартість	Викладено порядок нарахування і сплати податку на додану вартість сільськогосподарськими і переробними підприємствами	Схвалено рішеннями Методологічної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України, протокол № 1 від 22.02.2006 р. та Ради Федерації аудиторів,

ДОДАТКИ

	сільськогосподарськими і переробними підприємствами		бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 1 від 22.02.2006 .
16	Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників	Наведено механізм отримання і контролю за цільовим використанням засобів державної підтримки сільгосподаровиробників. Вказівки класифікують державну підтримку (дотації, субсидії, капітальні трансферти) для ефективного облікового забезпечення використання бюджетних грошей. Наведено типову кореспонденцію рахунків	Схвалено рішеннями Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 5 від 20.02.2006 р., рішенням Методичної ради з питань обліку і фінансів агропромислового виробництва Міністерства аграрної політики України, протокол № 3 від 29.03.2006 р та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України
17	Методичні рекомендації щодо обліково-фінансового та правового забезпечення закладення, догляду та списання багаторічних насаджень	Розглянуто методику відображення в бухгалтерському і податковому обліку господарських операцій по закладці, вирощуванню багаторічних плодоносних насаджень, компенсації з Державного бюджету понесених на ці цілі витрат, процедури страхування багаторічних плодоносних насаджень, а також їх списання, зокрема унаслідок надзвичайних ситуацій техногенного, природного і соціально-політичного характеру	Схвалено рішеннями вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 7 від 03.04.2006 р. та рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Міністерства аграрної політики України, протокол № 4 від 19.04.2006р. та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 4 від 27.04.2006 р.
18	Методичні вказівки щодо організації обліку господарських операцій з зерном, грубими та соковитими кормами	Розкрито методичні підходи по раціональній організації обліку збору і надходження зернової продукції з поля з використанням різних форм обліку зібраного зерна залежно від форм і розмірів господарюючих суб'єктів, а також подальший облік зерна на складах виробників зерна і складах спеціалізованих підприємств і його реалізації. Окремо освітлено питання обліку надходження і використання грубих і соковитих кормів власного виробництва	Схвалено рішеннями вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 14 від 14.06.2006 р. та рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Міністерства аграрної політики України, протокол № 5 від 24.05.2006 р. та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 5 від 23.06.2006 р.
19	Методичні вказівки з бухгалтерського обліку та звітності господарської діяльності фондів підтримки індивідуального будівництва на селі	Розглянуто методику відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій Фондів підтримки індивідуального будівництва на селі, пов'язаних з використанням засобів державного і місцевих бюджетів, банківських кредитів та інших джерел фінансування на надання кредитів для підтримки індивідуального будівництва на селі.	Схвалено рішеннями вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 8 від 05.05.2006 р. та рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Міністерства аграрної політики України, протокол № 5 від 24.05.2006 р. та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 5 від 23.06.2006 р.

20	Методичні рекомендації з підготовки бізнес-планів сільськогосподарських підприємств	Викладено основні етапи і технологію розробки бізнес-плану. Висвітлено питання підготовки інформації і розрахунку основних показників, а також написання окремих розділів бізнес-плану за такими функціональними напрямками: а) стан товарного ринку, тенденції економічного розвитку галузі і опис продукції; б) організація виробництва, використані технології і ресурсне забезпечення; в) організація управління, забезпечення трудовими ресурсами й інституційні аспекти бізнесу; г) фінансування виробничої й інвестиційної діяльності; д) прогнозна оцінка комерційної доцільності і ефективності реалізації ідеї бізнесу	Схвалено рішенням вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 10 від 14.07.2006 р. та Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 6 від 21.07.2006 р.
21	Методичні вказівки по оподаткуванню та інших утриманнях з виплат	Розкрито загальні методичні підходи до оподаткування основних видів доходів працівників підприємств агропромислового комплексу. У них детально охарактеризований коло платників і ступінь їх податкової відповідальності. Також розглянуто порядок і проблеми визначення об'єкта оподаткування в конкретних господарських ситуаціях, загальний порядок і особливості застосування податкової соціальної пільги, функціонування податкового кредиту	Схвалено рішеннями Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України, протокол № 7 від 25.09.2006 р. та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 7 від 22.09.2006 р.
22	Рекомендації з підготовки та оприлюднення підприємствами річних звітів-брошур з метою залучення інвестицій та підвищення рівня корпоративного управління	Запропоновано підходи до організації звітно-інформаційної політики підприємствами агропромислового комплексу. Рекомендований порядок підготовки і оформлення Річного публічного звіту – брошури з метою підвищення рівня корпоративного управління підприємством, залучення інвестицій і створення позитивного іміджу підприємства на ринку	Схвалено рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України, протокол № 8 від 20.10.2006 р., рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 11 від 12.09.2006 р. та рішенням Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 8 від 20.10.2006 р.
23	Методичні рекомендації з кредитного забезпечення сільськогосподарських товаровиробників	Розкрито існуючий порядок і особливості кредитування агропромислових підприємств, повністю описано технологію банківського кредитування. Окремим блоком розкрито нові схеми кредитування підприємств, такі як факторинг, форфейтинг, проєктне і торгове фінансування, фінансовий лізинг, які все більше використовуються в практиці залучення фінансових ресурсів	Схвалено рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України, протокол № 9 від 01.11.2006 р., рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 12 від

ДОДАТКИ

				24.11.2006 р. та рішенням Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 9 від 29.11.2006 р.
24	Методичні рекомендації по вдосконаленню методів оцінки вибуття виробничих запасів в системі прийняття управлінських рішень в сільськогосподарських підприємствах	Розраховані на керівників сільськогосподарських підприємств, спеціалістів з обліку та аудиту, планово-економічних працівників аграрних підприємств і об'єднань різних організаційно-правових форм. Дані методичні рекомендації дають змогу в системі управлінського обліку по-новому оцінити питання формування витрат на виробництво, що в свою чергу забезпечує вдосконалення отримання облікової інформації, необхідної в процесі ціноутворення при реалізації сільськогосподарської продукції за ринкових умов		Схвалено рішенням вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 6 від 10.12.2007 р.
25	Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю	Визначено організаційні положення оцінки біологічних активів і сільгосппродукції за справедливою вартістю Розкрито порядок збору і узагальнення інформації про активні ринки біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Викладено методику визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукціїа також запропоновано документальне забезпечення даного процесу на підприємстві		Схвалено рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України, протокол № 1 від 10.01.2008 р., рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 2 від 21.01.2008 р. та рішенням Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 1 від 10.01.2008 р.
26	Методичні рекомендації з відображення в бухгалтерському обліку коштів державної фінансової підтримки підприємств АПК	Наведено класифікацію засобів державної підтримки для правильного їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку і у фінансовій звітності. Розкрито порядок контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних засобів агропромисловими підприємствами.		Схвалено рішенням Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 5 від 06.04.2008 р. та Ради Федерації аудиторів і бухгалтерів і фінансистів АПК України протокол №3 від 18.04.2008 р.
27	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах	Запропоновано підходи до організації інвентаризації і бухгалтерського обліку об'єктів інтелектуальної власності в бюджетних організаціях. Рекомендовано порядок облікового забезпечення ефективного використання об'єктів інтелектуальної власності в господарській діяльності бюджетних організацій		Схвалено рішенням Методичної Ради з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України, протокол № 1 від 27.02.2009 р., Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, протокол № 5 від 21.05.2009 р. та рішенням Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 2 від 23.04.2009 р.
28	Методичні рекомендації з реорганізації акціонерних товариств: правовий та обліковий аспекти	Запропоновано механізм переводу випуску акцій документарної форми існування у бездокументну форму. Рекомендовано порядок реорганізації акціонерних товариств шляхом перетворення в товариство з обмеженою (доплатковою) відповідальністю		

Додаток Н

Таблиця Н.1

Узагальнені методичні сегменти облікової політики підприємств аграрного сектору економіки

Методичні елементи облікової політики	Можливі варіанти	Підстава
1	2	3
Межа суттєвості	Визначається відповідними П(С)БО та керівництвом підприємства	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; Методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку наведені в листі Мінфіну від 29.07.2003 р. № 04230-04108
Тривалість операційного циклу	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 2 «Баланс»
Строк корисного використання об'єкта основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Методи амортизації основних засобів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий; – передбачений податковим законодавством	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	– прямолінійний; – виробничий; – нарахування амортизації в межах 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % вартості в місяці їх вилучення з активів (стосовно малоцінних необоротних активів та бібліотечних фондів); – метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта (стосовно малоцінних необоротних активів та бібліотечних фондів)	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Переоцінка необоротних активів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Величина вартісного критерію належності	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби»

ДОДАТКИ

матеріального активу до малоцінних необоротних		
Строк корисного використання нематеріальних активів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Методи амортизації нематеріальних активів	– прямолінійний ; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості ; – кумулятивний; – виробничий	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Одиниця обліку запасів	– найменування ; – однорідна група (вид)	П(С)БО 9 «Запаси»
Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	– віднесення прямо до первісної вартості придбаних запасів; – застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; – оцінка товарів за цінами продажу та окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат (на підприємствах роздрібно́ї торгівлі)	П(С)БО 9 «Запаси»
Методи оцінки вибуття запасів	– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості ; – собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO) ; – нормативних витрат ; – ціни продажу	П(С)БО 9 «Запаси»
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 9 «Запаси»
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	– застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; – застосування коефіцієнта сумнівності	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності)	– визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; – класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення; – визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років;	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	– на додаткове пенсійне забезпечення; – на виконання гарантійних зобов'язань; – на реструктуризацію; – на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами	П(С)БО 11 «Зобов'язання»
Методи відображення	– за справедливою вартістю	П(С)БО 12 «Фінан-

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

фінансових інвестицій на дату балансу	– за собівартістю інвестиції з урахуванням зменшення корисності – за методом участі в капіталі	сові інвестиції»
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	– кількість акцій – сума операції	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	– визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат	П(С)БО 15 «Дохід»
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
Бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	– години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо	П(С)БО 16 «Витрати»
Періодичність ведення обліку відстрочених активів та зобов'язань	– щокварталу, на дату проміжної фінансової звітності; – раз на рік, на дату річної фінансової звітності	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	– вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»
База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	– прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»
Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»

ДОДАТКИ

руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця		
Методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	– порівнюваної неконтрольованої ціни; – ціни перепродажу; – «витрати плюс»; – балансової вартості	П(С)БО 23 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»
Вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємництва)	– інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці; – вартість залишку визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух готової продукції. Залишок готової продукції оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції)	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»
Програми виплат працівникам	Самостійно визначаються підприємством відповідно до чинного законодавства	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»
Види сегментів та їх пріоритетність	– географічний виробничий; – географічний збутовий; – господарський	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»
Підхід до обліку фінансових витрат	– включення фінансових витрат до того звітного періоду, в якому вони були нараховані; – капіталізація фінансових витрат	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
Суттєвий час (час, який для цілей класифікації активу як кваліфікаційного є суттєвим)	Самостійно обирається підприємством: – час, що перевищує три місяці	П(С)БО 31 «Фінансові витрати» Лист Мінфіну від 01.06.2006 р. № 31-34000-10-5/11601
Кваліфікаційні активи	Самостійно визначаються підприємством з урахуванням суттєвості часу, необхідного для їх створення	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
Методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості	– за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити; – за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»

Додаток II

М Е М О Р А Н Д У М

Про створення Ради з наукового та учбово-практичного забезпечення обліку, звітності і аудиту в галузях агропромислового виробництва

Ми, що нижче підписалися, провели нараду 24.04.2003р. в Інституті аграрної економіки УААН з метою створення та функціонування Ради з наукового та учбово-практичного забезпечення обліку, звітності і аудиту в галузях агропромислового виробництва /надалі - Рада/ та вважаємо за необхідне і бажане створення Ради, яка має бути координаційним промисловим об'єднанням та вирішувати наступні питання:

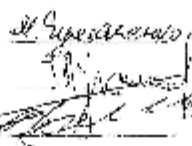
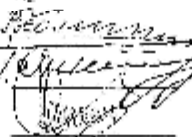
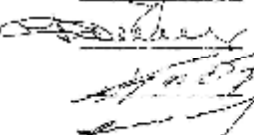
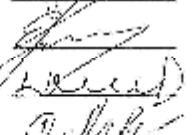
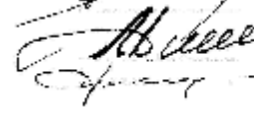
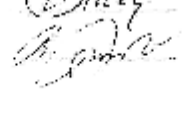
- об'єднання зусиль фахівців, що займаються обліком та аудитом в галузях АПК;
- методичне забезпечення обліку, звітності та аудиту в галузях АПК, координація наукових досліджень;
- методичне забезпечення підготовки та перепідготовки кадрів, аудиторська діяльність, створення системи професійного навчання;
- створення в аграрних регіонах інформаційно-додаткової мережі з питань обліку, звітності, податків та прямих;
- організація співпраці з міжнародними та національними об'єднаннями бухгалтерів та аудиторів, міжнародних промислових.

За доданням вважаємо у найближчий термін реалізувати наступну програму дій:

- 1) розробити Статут Ради згідно з діючим законодавством;
- 2) провести установні збори Ради;
- 3) зареєструвати Раду у державних органах;
- 4) розробити першочергову програму дій Ради;
- 5) організувати створення територіальних відділень Ради по регіонах України.

Запрошуємо всіх, хто вважає за необхідне створення професійного об'єднання бухгалтерів та аудиторів в галузях АПК, приєднатись до цього Меморандуму та очікуємо членом Ради.

Учредителі Народи з наукового та учбово-практичного забезпечення обліку, звітності і аудиту в галузях АПК.

	1. І. І. Хрищенко		М. Г. Чухаренко
	О. І. Ріжун		В. І. Лукаш
	О. І. Жуковський		А. І. Івасів
	В. І. Лузан		І. М. Нарженний
	В. І. Губушчик		В. І. Білицький
	В. І. Зубов		О. І. Кравецький
	І. О. Тишин		О. І. Велитко
	В. І. Састук		М. А. Димчук
	В. І. Коваленко		В. І. Димчук
	В. І. Васюк		В. І. Жук

КОНЦЕПЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ В УКРАЇНІ

Загальні положення

Концепція ґрунтується на положеннях Конституції України та розроблена відповідно до Законів України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність», «Про освіту», «Про адаптацію законодавства України до законодавства Європейського Союзу», Міжнародних стандартів освіти Міжнародної федерації бухгалтерів.

Дія концепції поширюється на бухгалтерів підприємств та установ, що згідно з чинним законодавством оприлюднюють фінансову звітність.

Професійний бухгалтер – особа, яка має вищу спеціальну економічну освіту, не менше ніж один рік практичного досвіду роботи на посаді бухгалтера або викладача (науковця) з обліку та аудиту та є членом однієї із професійних громадських організації бухгалтерів України.

Професійна громадська організація бухгалтерів — Спілка аудиторів України (САУ), Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ), Федерація аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ), Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА) або інша професійна громадська організація, що входить до складу Міжнародної федерації бухгалтерів або її регіональних груп, об'єднує не менше тисячі професійних бухгалтерів та бере активну участь при громадських радах міністерств та відомств України.

Громадські ради міністерств та відомств України – постійні дорадчі органи міністерств та відомств України (в тому числі Методологічна рада з бухгалтерського обліку Мінфіну України), що створюється з метою залучення професійних бухгалтерів до участі в управлінні справами обліку, звітності, контролю та фінансів у державі, доступу громадян до інформації про діяльність урядових структур у цій сфері, що має сприяти підвищенню якості підготовки законодавчо-нормативних документів.

Преамбула

Необхідність національної системи підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів зумовлена обраним Україною шляхом на інтег-

рацію у єдиний економічний та правовий простір Євросоюзу, роллю та відповідальністю незалежних професійних громадських організацій за забезпечення якості послуг, що надаються у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, методологічною роллю Міністерства фінансів у регулюванні таких питань.

Мета та задачі національної системи підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів

Система підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів в Україні спрямована на:

- забезпечення гарантій того, що професійні бухгалтери володіють спеціальними знаннями та професійними навичками, необхідними для надання бухгалтерських послуг високої якості, підвищення прозорості та надійності фінансової звітності, що оприлюднюється, здатні працювати в умовах адаптації Національних положень (стандартів) обліку до МСФЗ;
- постійну актуалізацію професійних знань бухгалтерів відповідно до сучасних вимог до професії, досягнень інформаційних технологій та розвитку правового поля підприємництва в Україні.

Розвиток бухгалтерського обліку та звітності неможливий без вдосконалення бухгалтерської освіти. Національна система підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів має вирішити наступні завдання:

- сприяти підготовці достатньої кількості кваліфікованих бухгалтерів і аудиторів, які володіють сучасними навичками ведення бухгалтерського обліку та аудиту звітності;
- сприяти формуванню нового підходу в застосуванні стандартів та інших нормативно-правових актів у сфері обліку та звітності, що складена за МСФЗ. Такий підхід полягає в самостійній постановці обліку, навичках професійного судження, використанні фінансових показників, сформованих за МСФЗ, в системі національного рахівництва;
- формувати глибоке розуміння норм професійної етики.

Основними напрямками вдосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації кадрів у сфері бухгалтерського обліку є:

- Розробка навчальних програм, підготовка посібників та організація навчально-атестаційного процесу професійних бухгалтерів, керівників та інших категорій управлінського персоналу суб'єктів господарської діяльності;
- Забезпечення відповідності навчальних програм підвищення кваліфікації відповідним міжнародним програмам з урахуванням чинного законодавства та традицій національної освітньої школи;

- координація навчальних програм з відповідними навчальними програмами вищих та середніх навчальних закладів для поглибленого вивчення МСФЗ та формування навичок їх застосування на практиці;
- розробка національних стандартів освіти в системі підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів на основі Міжнародних стандартів освіти МФБ.
- Проведення тренінгів, навчальних семінарів, курсів підвищення кваліфікації, науково-практичних конференцій з питань вдосконалення методології та організації обліку .

**Учасники національної системи підвищення
кваліфікації професійних бухгалтерів**

Для отримання статусу професійного бухгалтера претендент має відповідати певним вимогам, що встановлюються нормативно-правовими актами або професійними організаціями щодо:

- певного рівня освіти;
- певного досвіду практичної наукової (освітньої) роботи за економічними спеціальностями, що потребують знань у сфері бухгалтерського обліку;
- отримання знань та підтвердження компетентності й здібностей через атестацію у сфері обліку, фінансів та суміжних знань; організації та управління підприємством, інформаційних технологій;
- постійної підтримки рівня кваліфікації, як вимоги подовження дії кваліфікаційного атестату професійного бухгалтера.

Національна система підвищення кваліфікації бухгалтерів має забезпечити постійний контроль якості підготовки.

Слухачами Програм можуть бути головні бухгалтери господарських товариств усіх форм власності, головні бухгалтери (бухгалтери) суб'єктів підприємництва (учасників ринків фінансових послуг, підприємств галузей господарства), головні бухгалтери установ бюджетної сфери, державні ревізори (контролери), незалежні аудитори, викладачі, науковці.

Слухачі мають право вибору будь-якого навчального закладу для отримання знань за програмами підвищення кваліфікації або самостійного отримання комплексу знань для подальшого проходження атестації.

Проведення занять за програми здійснюється ліцензованими навчальними закладами, або навчально-методичними центрами професійних громадських організацій бухгалтерів, які мають право на підвищення кваліфікації або надання другої (післядипломної) освіти. Перелік закладів, яким надається право підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів, визначається рішенням Мінфіну України за поданням Секцій професійних громадських організацій бухгалтерів Громадської Ради Міністерства фінансів України.

Участь у Програмах підвищенні кваліфікації

Участь у Програмах підвищення кваліфікації добровільна та рекомендована Міністерством фінансів України. Участь у програмах платна. Оплата може здійснюватися як індивідуально, так і за рахунок суб'єкта підприємництва. Вартість навчання встановлюється окремо кожним навчальним закладом.

Результати підвищення кваліфікації

За результатами навчання учасники проходять атестацію. Порядок атестації визначається спільним рішенням Секцій професійних громадських організацій бухгалтерів Громадської ради Мінфіну України. Успішне проходження атестації дає підстави для громадського визнання кандидата як професійного бухгалтера, що підтверджується відповідним сертифікатом. Сертифікат випишується та підписується однією із професійних громадських організацій бухгалтерів, за чією програмою проводилась сертифікація. Сертифікати підписуються Мінфіном України та, за потреби, галузевим міністерством.

Підтвердження чинності статусу професійного бухгалтера здійснюється відповідно до порядку через постійне щорічне підвищення кваліфікації за програмами, затвердженими Секцією професійних громадських організацій бухгалтерів Громадської ради Мінфіну України.

Розробка та затвердження навчальних програм з підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів

Навчальні програми підвищення кваліфікації бухгалтерів розробляються учбово-методичними секціями професійних громадських організацій бухгалтерів та затверджуються їх вищими керівними органами (з'їздами).

Програми підвищення кваліфікацій бухгалтерів можуть враховувати галузеві особливості побудови обліку, звітності та фінансів.

Розроблені програми підвищення кваліфікацій бухгалтерів подаються Секцією професійних громадських організацій бухгалтерів Громадської Ради Мінфіну України на узгодження та затвердження Міністерству фінансів України.

Підготовлені Програми в обов'язковому порядку мають бути забезпечені в достатній кількості відповідною навчальною літературою, програмним забезпеченням.

Фінансування розробки та випуску літератури та програмного забезпечення проводиться за рахунок розробників програм – професійних громадських організацій бухгалтерів.

Передача Програм та їх літературного і технічного забезпечення від розробника до навчального закладу проводиться на договірних умовах, згідно з чинним законодавством України.

Додаток С

*Міністерству аграрної політики України
Методологічній раді з бухгалтерського обліку
Міністерства фінансів України*

ВІДКРИТИЙ ЛИСТ

Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України

Щодо запровадження Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку “Біологічні активи”

Європейські орієнтири розвитку аграрної економіки України вимагають якісно нового рівня управління галуззю. Останнього неможливо досягти без приділення належної уваги та науково обґрунтованого розвитку бухгалтерського обліку як основної функції управління.

Сучасний стан обліку і, особливо, звітності підприємств викликає занепокоєння і фактично гальмує проведення ефективної державної аграрної політики та залучення інвестицій і підвищення конкурентоздатності агропромислових формувань. Переконані, що однією із причин цього була помилкова позиція колишніх владних структур щодо недооцінки ролі та значення обліку як в системі управління, так і як складової національної безпеки. Останнім прикладом цього стало не стільки замовлення розробки національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку “Біологічні активи” науково-дослідному інституту Міністерства фінансів України, скільки безконтрольне намагання виконавців затвердити розроблений ними Проект Методологічною Радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України без його широкого обговорення та апробації на практиці.

Вважаємо, що запроваджений проект П(С)БО “Біологічні активи” у поданому змісті затверджувати передчасно. Такий висновок ґрунтується не стільки на відсутності достатньої практики застосування МСБО 41 “Сільське господарство”, текст якого став підґрунтям підготовки Проекту “Біологічні активи”, скільки через наявність в Проекті певних методологічних протиріч.

По-перше, це стосується змін до методик оцінки продукції і незавершеного виробництва та визначення фінансового результату

сільськогосподарської діяльності. Проектом передбачається визначення результатів діяльності не по факту реалізації продукції, а на стадії її виробництва чи надходження та ще і в оцінці за справедливою (ринковою) вартістю. Останнє суперечить визначенням Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” принципам бухгалтерського обліку та звітності як “Нарахування та відповідність доходів і витрат” та “Обачності”. За такого підходу галузь, скажемо, в урожайний період 2002-2004 рр., показала б надприбутки, хоч насправді всім відомо яким залишається реальний стан економіки аграрних підприємств. Переконані, що методичні підходи до оцінки та визначення фінансового результату мають бути єдині для всіх галузей економічної діяльності, як це є в розвинутих ринкових країнах. В той час, як розробка МСБО 41 обумовлювалась необхідністю організації обліку та визначення фінансових результатів виключно в малих формах господарювання.

По-друге, таким, що значно послабить аналітичність облікової інформації є і підміна в Проекті понять щодо об’єктів бухгалтерського обліку сільськогосподарського виробництва, необгрунтована відмова від організаційно-економічної структури її класифікаційних ознак на біологічну складову. В разі запровадження виключно “біологічного” підходу, на підприємствах обмежиться реалізація головних функцій бухгалтерського обліку (інформаційної, контрольної та управлінської), які для нових власників і менеджерів є вкрай важливими. Разом з тим, вважаємо, що доцільними є наукові обгрунтування таких об’єктів обліку, виходячи з теорії фізичної економії (фізіократів).

По-третє, потребує правового та економічного уточнення зміст розділу “Державні гранти” проекту П(С)БО “Біологічні активи”, визнання Проектом у якості доходу державних асигнувань на сільськогосподарську діяльність. В цьому розділі доцільно передбачити реалізацію принципу обачності, виходячи з вітчизняних реалій виконання державою своїх бюджетних зобов’язань перед аграріями.

Потребує доопрацювання і запропонована Проектом звітність за результатами сільськогосподарської діяльності. Проблема не в тому, що запропонований в Проекті підхід до звітності співпадає з МСБО № 41 “Сільське господарство”, який в світі лише почали застосовувати, далеко не економічно розвинуті країни. Гірше, що запропонований в Проекті варіант звітності потребує певної прогностичної інформації, яка має збиратись поза системним бухгалтерським обліком. І якщо сьогодні звітність сільськогосподарських підприємств викликає масу справедливих нарікань і від управлінців, і від науки, то з прийняттям запропонованого підходу ускладнюється виконання ви-

значеного чинним законодавством завдання щодо уніфікації податкової, фінансової та статистичної звітності на даних бухгалтерського обліку.

Видається необґрунтованою і поспішність запровадження дії П(С)БО № 29 “Біологічні активи” – за результатами роботи сільгоспформувань в 2006 році. За такого підходу неможливо провести дієву апробацію і Стандарту, і Методичних рекомендацій по його застосуванню.

Виходячи з вищевикладеного пропонуємо:

1. Рекомендувати Методологічній раді з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України не поспішати із затвердженням проекту П(С)БО “Біологічні активи” в поданому змісті.

2. Посилити склад робочої групи з доопрацювання даного Стандарту, за участі практикуючих бухгалтерів-аграрників і під контролем Міністерства аграрної політики України.

3. Вносити в подальшому на обговорення Методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України доопрацьований проект стандарту “Біологічні активи” та інші положення з обліку та звітності в АПВ лише за рекомендацією Міністерства аграрної політики України.

4. Організувати широке обговорення серед професійної громадськості мети, методології та змісту П(С)БО “Біологічні активи”. Розпочати науково-практичну дискусію з публікацій в фаховому журналі “Облік і фінанси АПК” аналогічних Стандартів з інших країн та поданого Проекту.

5. Рекомендувати Методологічній Раді затверджувати П(С)БО “Біологічні активи” лише після його обов’язкової апробації на сільськогосподарських підприємствах різних рівнів концентрації капіталу, форм господарювання і лише в пакеті з методичними рекомендаціями по його застосуванню та формами Приміток до фінансової звітності.

(ПІДПИСИ)

М.Я. Дем’яненко (заступник директора ННЦ „Інститут аграрної економіки”, академік УААН, д.е.н., професор), **Ф.Ф. Бутинець** (зав. кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету, д.е.н., проф., Заслужений діяч науки і техніки України), **В.Я. Плаксієнко** (зав. кафедри обліку і аудиту Дніпропетровського державного аграрного університету, д.е.н., професор), **Г.Г. Кірейцев** (доктор економічних наук, професор, Національний аграрний університет), **Л.К. Сук** (доктор економічних наук, професор, Національний аграрний університет), **В.С. Уланчук** (зав. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Уманського державного аграрного уні-

верситету, д.е.н., професор), **С.М. Вінницький** (зав. кафедри аудиту та економічного аналізу Подільського державного аграрно-технічного університету, к.е.н., доцент), **О.В. Вороновська** (зав. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Таврійської державної агротехнічної академії, к.е.н., доцент), **Т.П. Головченко** (зав. кафедри обліку і аудиту Луганського національного аграрного університету к.е.н., доцент), **В.М. Жук** (зав. відділом методології обліку і аудиту ННЦ „Інститут аграрної економіки”, к.е.н., старший науковий співробітник), **І.Д. Бурковський** (проректор з наукової роботи Миколаївського державного аграрного університету, к.т.н., доцент), **В.П. Ключан** (декан економічного факультету Миколаївського державного аграрного університету, к.е.н., доцент), **З.М. Левченко** (зав. кафедри організації обліку і аудиту Полтавської державної аграрної академії, к.е.н., доцент), **П.П. Матичак** (зав. кафедри фінансів і кредиту Луганського національного аграрного університету к.е.н., доцент), **М.Г. Михайлов** (зав. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Сумського національного аграрного університету к.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту), **М.Ф. Огійчук** (зав. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, професор Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва), **С.О. Олійник** (зав. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національного аграрного університету, к.е.н., доцент), **Н.Л. Правдюк** (декан обліково-фінансового факультету, зав. кафедри „Облік і аудит” Вінницького державного аграрного університету, к.е.н., професор кафедри „Облік і аудит”), **І.Б. Садовська** (зав. кафедри обліку та аудиту Луцького державного технічного університету, к.е.н., доцент), **В.Д. Слободян** (зав. кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного університету, к.е.н., доцент), **Л.І. Стаднік** (зав. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Білоцерківського державного аграрного університету, к.е.н., доцент), **Д.М. Фесенко** (зав. кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії, к.е.н. професор, Заслужений працівник вищої школи).

Додаток Т

підприємство, установа, організація
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник підприємства _____
(підпис, П.І.П.)
" _____ " _____ 20__ р.

АКТ
визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції
складено « _____ » _____ 20__ р.

Комісія яка створена відповідно до Наказу про облікову політику від _____ N _____ у складі: _____

розглянула документи (інформацію періодичних видань, прайсів, веб-сайтів), що підтверджують справедливу вартість біологічних активів (сільськогосподарської продукції) за переліком наведеним нижче і встановила наступне:

№ п/п	Об'єкт обліку (біологічний актив та/або с.г. продукція)	Одиниця виміру	Справедлива вартість, грн./од.	Документальне підтвердження рішення з оцінки № бухгалтерської справи	Метод оцінки
1	2	3	4	5	6

Враховуючи ситуацію на ринку, визначену справедливу вартість застосовувати для оцінки:

зазначених в акті біологічних активів на « _____ » _____ 20__ р. *дата звітності*

зазначеної в акті сільськогосподарської продукції протягом _____ *період*

Голова комісії	_____ (підпис)	_____ (посада)	_____ (ім'я, по батькові, прізвище)
Члени комісії	_____ (підпис)	_____ (посада)	_____ (ім'я, по батькові, прізвище)
Головний бухгалтер	_____ (підпис)	_____ (посада)	_____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Запропонована форма документа для оформлення рішень Комісії з оцінки за справедливою вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Додаток У

**РОЗРОБЛЕНА КОРЕСПОНДЕНЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКІВ
ЩОДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ**

Таблиця У.1

Відображення доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати на вирощування сільськогосподарської продукції та/або біологічних активів	23	13, 20, 23, 27, 66, 65, 91
2	Оприбуткована за справедливою вартістю сільськогосподарська продукція та/або поточний біологічний актив	27, 21	23
3	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції (на суму різниці між кредитом і дебетом рах. 23)	23	7101
3а	Відображено коригування суми доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або поточного біологічного активу визначеної на кожну дату балансу до фактичної суми доходу від первісного визнання визначеної в кінці року		
	в разі перевищення доходу, визначеного в кінці року, над сумою доходів, визнаних протягом року	23	7101
	в разі перевищення суми доходів, визнаних протягом року, над сумою доходу, визначеного в кінці року (сторно)	23	7101
4	Визнано витрати від первісного визнання (на суму різниці між дебетом і кредитом рах. 23)	9401	23
4а	Відображено коригування суми витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції, визначеної на кожну дату балансу, до суми фактичних витрат від первісного визнання визначеної в кінці року		
	в разі перевищення суми витрат, визначеної в кінці року, над сумою витрат, визначеної протягом року	9401	23
	в разі перевищення суми витрат, визначеної протягом року, над сумою витрат, визначеної в кінці року (сторно)	9401	23

ДОДАТКИ

Таблиця У.2

Відображення в обліку доходу від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано біологічні активи та с.-г. продукцію, оцінені за справедливою вартістю, на реалізацію	901	16, 21, 27
2	Списано довгострокові біологічні активи, які обліковуються за первісною вартістю, на реалізацію: на суму зносу на суму залишкової вартості	134 972	16 16
3	Відображений дохід від реалізації біологічних активів с.-г. продукції, оцінених за справедливою вартістю	36	701
	Зменшено дохід на суму ПДВ	701	641
5	Відображений дохід від реалізації довгострокових біологічних активів, які обліковувалися за первісною вартістю	37	742
	Зменшено дохід на суму ПДВ	742	641
7	На фінансові результати списуються доходи від реалізації	701 742	791 791
8	Списується на фінансові результати вартість реалізованих біологічних активів та сільськогосподарської продукції	791 791	901 972

Таблиця У.3

Відображення зміни справедливої вартості біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Визнано дохід від зміни вартості біологічних активів (на позитивну різницю зміни справедливої вартості)	16, 21	7102
2	Визнано витрати від зміни вартості біологічних активів (на від'ємну різницю зміни справедливої вартості)	9402	16, 21
3	Списано на фінансові результати: дохід витрати	7102 791	791 9402

Додаток Ф
**Узагальнення основних нормативних документів
з питань регулювання земельних відносин**

№	Нормативний документ	Питання, що регулюються
1	2	3
Загальні засади регулювання земельних відносин		
1	Конституція України від 28 червня 1996 р.	Ст.13. Земля та природні ресурси, які перебувають в межах території України, є об'єктами права власності Українського народу. Ст.14. Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави
2	Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III	Базовий нормативний документ, що регулює такі питання: землі України права на землю; набуття і реалізація права на землю; гарантії прав на землю; охорона земель; управління в галузі використання і охорони земель; відповідальність за порушення земельного законодавства та ін.
3	Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV	Встановлює законодавчі основи питань власності на землю (Глава 27)
Землеустрій та землекористування		
4	Закон України «Про землеустрій» від 22 травня 2003 р. № 858-IV	Регламентує правові та організаційні основи діяльності у сфері землеустрою і спрямований на регулювання відносин, які виникають між органами державної влади, органами місцевого самоврядування, юридичними та фізичними особами із забезпечення сталого розвитку землекористування
5	Закон України «Про охорону земель» від 19 червня 2003 р. № 962-IV	Визначає правові, економічні та соціальні основи охорони земель з метою забезпечення їх раціонального використання, відтворення та підвищення родючості ґрунтів, інших корисних властивостей землі, збереження екологічних функцій ґрунтового покриву та охорони довкілля
6	Закон України «Про розмежування земель державної і комунальної власності» від 5 лютого 2004 р. № 1457-IV	Регулює правові питання розмежування земель державної та комунальної власності і повноваження органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо регулювання земельних відносин з метою створення умов для реалізації ними конституційних прав власності на землю
7	Закон України «Про використання земель оборони» від 27 листопада 2003 р. № 1345-IV	Встановлює засади і порядок використання земель, наданих для розміщення і постійної діяльності військових частин, установ, військово-навчальних закладів, підприємств та організацій Збройних Сил України.
8	Інструкція про порядок складання, видачі, реєстрації і зберігання державних актів на право власності на земельну ділянку і право постійного користування земельною ділянкою та договорів оренди землі, затверджена наказом Державного Комітету України по земельних ресурсах від 4 травня 1999 р. № 43	Регламентує правила обігу документів, що посвідчують право власності на земельну ділянку, право постійного користування земельною ділянкою та право оренди землі

ДОДАТКИ

9	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження форм державного акта на право власності на земельну ділянку та державного акта на право постійного користування земельною ділянкою” від 2 квітня 2002 р. № 449	Містить зразки бланків державного акта на право власності на земельну ділянку та державного акта на право постійного користування земельною ділянкою
10	Указ Президента України "Про заходи щодо створення єдиної системи державної реєстрації земельних ділянок, нерухомого майна та прав на них у складі державного земельного кадастру" від 17 лютого 2003 року № 134	Розроблений з метою вдосконалення системи обліку земельних ділянок та нерухомого майна. Функції з державної реєстрації земельних ділянок, нерухомого майна та прав на них у складі державного земельного кадастру покладено на Державний комітет України по земельних ресурсах
11	Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах "Про створення єдиної системи державної реєстрації земельних ділянок, нерухомого майна та прав на них у складі державного земельного кадастру та удосконалення структури державного підприємства "Центр державного земельного кадастру при Державному комітеті України по земельних ресурсах" від 23 травня 2003 р. № 135	Установлює, що реєстрацію земельних ділянок, нерухомого майна та прав на них, договорів оренди землі здійснює державне підприємство "Центр державного земельного кадастру при Державному комітеті України по земельних ресурсах", передбачає створення та ведення автоматизованої системи державного земельного кадастру та Державного реєстру прав на землю та нерухоме майно
12	Тимчасовий порядок ведення державного реєстру земель, затверджений Наказом Державного комітету України по земельних ресурсах від 2 липня 2003 р. № 174	Визначає порядок ведення державного реєстру земель та форму книги записів реєстрації державних актів на право власності на землю та на право постійного користування землею, договорів оренди землі
13	Постанова Кабінету Міністрів України “Про створення єдиної системи державної реєстрації земельних ділянок, нерухомого майна та прав на них у складі державного земельного кадастру” від 17 липня 2003 р. № 1088	Визначає законодавчі підстави створення Державного реєстру прав на землю та нерухоме майно на базі державного реєстру земель та державного реєстру прав власності на нерухоме майно
Оренда земель		
14	Закон України “Про оренду землі” від 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV	Регламентує: загальні положення та правові засади оренди землі, порядок складання договорів оренди землі, питання орендної плати за землю, права та обов'язки орендодавців і орендарів та їх захист
15	Порядок державної реєстрації договорів оренди землі, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25 грудня 1998 р. № 2073	Визначає єдині умови державної реєстрації договорів оренди та договорів суборенди земельних ділянок, яка є офіційним визнанням і підтвердженням державою факту виникнення або припинення права оренди земельних ділянок

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

16	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Типового договору оренди землі” від 3 березня 2004 р. № 220	Містить зразок форми Типового договору оренди землі, яка може використовуватися у правовідносинах, пов’язаних з орендою та суборендою земельних ділянок
Оцінка земель		
17	Закон України “Про оцінку земель” від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV	Визначає: ▫ засади проведення оцінки земель (об’єкти оцінки земель, принципи проведення оцінки земель, види оцінки земель, порядок проведення оцінки земель та ін.); ▫ документацію з оцінки земель та її затвердження; ▫ державне регулювання у сфері оцінки земель
18	Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440	Описує загальні вимоги до проведення незалежної оцінки майна, у тому числі і земельних ділянок, методичні підходи, що використовуються при здійсненні оцінки і тощо
19	Національний стандарт № 2 “Оцінка нерухомого майна”, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. № 1442	Містить інформацію щодо порядку проведення незалежної оцінки земельних ділянок у складі нерухомого майна, описує порядок визначення їх ринкової вартості та загальну процедуру оціночних робіт.
20	Постанова Кабінету Міністрів України “Про експертну грошову оцінку земельних ділянок” від 11 жовтня 2002 р. № 1531	Регламентує порядок проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок усіх категорій земель під час укладання цивільно-правових угод та переоцінки основних фондів для бухгалтерського обліку згідно із законодавством. Визначає: об’єкти експертної грошової оцінки, інформаційну базу для її проведення, методичні підходи оцінки, загальну процедуру її проведення, та ін.
21	Порядок проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджений наказом Державного комітету України по земельних ресурсах від 9 січня 2003р. № 2	Розроблений на виконання Постанови Кабінету Міністрів України “Про експертну грошову оцінку земельних ділянок” від 11 жовтня 2002 р. № 1531. Визначає склад робіт з експертної грошової оцінки, вимоги до оформлення результатів оцінки та рецензування звітів про оцінку земельної ділянки (її частини) або прав щодо неї
22	Положення про порядок проведення експертної оцінки державного майна при приватизації, затверджене наказом Фонду державного майна України від 2 лютого 1995р. № 100	Регулює порядок проведення та умови залучення експертів до робіт з експертної оцінки державного майна при його приватизації, визначає процедуру експертної оцінки та інші засади її проведення
Бухгалтерський і аналітичний облік земельних ділянок		
23	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV	Визначає основні засади функціонування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності (земля - об’єкт бухгалтерського обліку)

ДОДАТКИ

24	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Наказом Міністерства фінансів України N 92 від 27 квітня 2000 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби включають земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель (п.5)
25	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18 жовтня 1999 р.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться зокрема за групою: права користування майном (у тому числі право користування земельною ділянкою)
26	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291	Передбачає наявність субрахунку 101 "Земельні ділянки" до рахунку 10 "Основні засоби", який призначений для відображення в обліку операцій з земельними ділянками
27	План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10 грудня 1999 р. № 114	Встановлює правила відображення вартості землі в системі рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, які є обов'язковими для всіх установ та організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунком коштів державного та/або місцевих бюджетів
28	Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України від 17 серпня 2000 р. №64	Передбачає наявність субрахунку 101 "Земельні ділянки" призначеного для обліку землі бюджетними установами, яка згідно з чинним законодавством, придбана або надана для користування
29	Порядок аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затверджений постановою Президії УААН від 26 серпня 2004 р.	Визначає порядок аналітичного обліку кількості і якості земель по землевласниках і землекористувачах, містить Класифікатор класів земель для оцінки їх вартості. Регламентує організацію складання та ведення Книги кількісного та якісного обліку земель установи, підприємства, організації, яка може бути пристосована до застосування підприємствами АПК
Оподаткування земель		
30	Закон України "Про плату за землю" від 3 липня 1992 р. № 2535-ХІІ	Визначає розміри та порядок плати за використання земельних ресурсів, а також напрями використання коштів, що надійшли від плати за землю, відповідальність платників та контроль за правильністю обчислення і справляння земельного податку

31	Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV	Визначає розмір земельної ділянки як базу при розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку

Додаток X

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК У СКЛАДІ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Таблиця X.1

Методика бухгалтерського обліку оприбуткування земельної ділянки¹

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Оцінка земельної ділянки
		Дебет	Кредит	
Покупка за грошові кошти				
1	Відображена вартість земельної ділянки, сплачена за її придбання ²	152	631	Вартість земельної ділянки згідно з договором
2	Відображені витрати на оплату послуг органу землеупорядкування з проектування відведення земельної ділянки	152	685	Фактична сума оплачених послуг
3	Відображена сума ПДВ з вартості робіт	641	685	
4	Оприбутковано земельну ділянку на баланс підприємства	101	152	Вартість ділянки згідно з договором і фактичні витрати, пов'язані з доведенням її до стану, приданого для використання
Обмін на інші активи				
1	Відображено передачу транспортних засобів за бартерною угодою	377	701	
2	Відображено вартість земельної ділянки, що надійшла за бартерним договором	152	631	Див. зносу ³

¹ У цій та наступних таблицях, що відображають порядок обліку господарських операцій з землею, операції, пов'язані з внесенням земельних ділянок до статутного фонду, купівлею-продажем та іншим відчуженням земель не поширюються на землі сільськогосподарського призначення у зв'язку з дією пунктів 14, 15 розділу X "Перехідні положення" Земельного кодексу України

² Операції з поставки (продажу, передачі) земельних ділянок, земельних паїв звільняються від оподаткування ПДВ згідно з п.п. 5.1.17. Закону “Про податок на додану вартість” крім тих, що знаходяться під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості.

³ Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є

ДОДАТКИ

3	Відображені витрати на оплату послуг органу містобудування та архітектури	152	685	Фактична сума оплачених послуг
4	Оприбутковано земельну ділянку на баланс підприємства	101	152	Вартість ділянки і фактичні витрати, пов'язані з доведенням її до стану, придатного для використання
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	685	377	
Внесення до статутного капіталу				
1	Відображена зареєстрована сума статутного капіталу	46	40	Сума погоджена засновниками
2	Одержано земельну ділянку як внесок до статутного капіталу та зараховано її до складу основних засобів	102	46	Справедлива вартість з урахуванням витрат
Безкоштовне отримання земельної ділянки				
1	Відображено вартість земельної ділянки, переданої підприємству безкоштовно	152	424	Справедлива вартість
2	Відображені витрати, пов'язані з державною реєстрацією прав власності на земельну ділянку	152	685	Фактична сума понесених витрат
3	Введено в експлуатацію земельну ділянку, отриману безкоштовно	102	152	Справедлива вартість з урахуванням витрат (п.2)

Таблиця Х.2

Бухгалтерський облік операцій з фінансової оренди земельних ділянок

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Оцінка земельної ділянки
		Дебет	Кредит	
Облік у орендаря				
1	Відображено вартість земельної ділянки, отриманої у фінансову оренду	101	531	Вартість згідно з договором
2	Переведено частину довгострокової заборгованості з оренди до складу поточної заборгованості	531	611	Сума згідно з договором
3	Нараховано відсотки за користування орендованою земельною ділянкою	952	684	Сума згідно з договором
4	Погашено суму поточної заборгованості по фінансовій оренді: - основна сума оренди - сума відсотків по оренді	611 684	311 311	Суми згідно з договором

справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду (п.12 ПБО 7).

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п.13 ПБО 7).

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Облік у орендодавця				
1	Відображено дохід від реалізації земельної ділянки	161	742	Вартість згідно з договором
2	Списано з балансу вартість земельної ділянки	972	101	Балансова вартість
3	Отримано кошти в рахунок погашення заборгованості з фінансової оренди (сума поточних виплат)	311	161	Сума згідно з договором
4	Отримано дохід від фінансової оренди (сума відсотків по оренді за період)	311	733	Сума згідно з договором

Таблиця Х.3

Бухгалтерський облік операцій з операційної оренди земельних ділянок

№ п/ п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Оцінка земельної ділянки
		Дебет	Кре- дит	
Облік у орендаря				
1	Відображено вартість земельної ділянки, отриманої в операційну оренду	01		Вартість згідно з договором
2	Відображена сума орендної плати у складі витрат звітного періоду	23, 91, 92, 93	685	Сума згідно з догово- ром
3	Відображено ПДВ за оренду	644	685	
4	Нараховано податковий кредит	641	644	
5	Перераховано орендну плату	685	311	
Облік у орендодавця				
1	Передано земельну ділянку в оренду	101/1 ¹	101	
2	Відображено дохід від оренди (орендну плату)	377	713	Сума згідно з догово- ром
3	Відображено зобов'язання з ПДВ	713	643	
4	Отримано орендну плату	311	377	Сума згідно з догово- ром
5	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	
6	Списано дохід від оренди на фінансовий ре- зультат	713	791	

Таблиця Х.4

Бухгалтерський облік заставних операцій із земельними ділянками

№ п/ п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Оцінка земельної ділянки
		Дебет	Кредит	
Застава за умови повернення кредиту				
1	Передано земельну ділянку під заставу на отримання кредиту	101/2 ²	101	Згідно з договором
2	Відображені гарантії і забезпечення надані по заставі	05		
3	Отримано кредит банку	311	501	
4	Виплачено відсотки по кредиту	684	311	
5	Виплачено основну суму кредиту	501	311	
6	Отримано земельну ділянку з застави	101	101/2	
7	Списано гарантії і забезпечення надані		05	
Передача заставленої земельної ділянки у власність кредитора				

¹ Аналітичний рахунок, призначений для обліку земельних ділянок, переданих в оренду.

² Аналітичний рахунок, призначений для обліку земельних ділянок, переданих у заставу.

ДОДАТКИ

1	Списано балансову вартість заставленої земельної ділянки	972	101/2	Балансова вартість
2	Відображено продаж земельної ділянки	377	742	Заставна вартість
3	Відображено погашення суми кредиту	501	377	
4	Списання доходу від заставної операції на фінансовий результат	742	791	Заставна вартість
5	Списання вартості заставленої землі на фінансовий результат	791	972	Балансова вартість
6	Визначено результат заставної операції: прибуток збиток	791 44	44 791	

Таблиця X.5

Бухгалтерський облік операцій з переоцінки вартості земельних ділянок

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Оцінка земельної ділянки
		Дебет	Кредит	
Дооцінка вартості земельної ділянки				
1	Відображено дооцінку вартості земельної ділянки	101	423	Сума дооцінки
Уцінка вартості земельної ділянки				
2	Проведено уцінку вартості земельної ділянки за рахунок додаткового капіталу	423	101	Сума залишку на рахунку 423
3	Решту суми уцінки вартості земельної ділянки віднесено на витрати	975	101	Сума уцінки, що залишилась

Таблиця X.6

Бухгалтерський облік операцій припинення права власності на земельні ділянки

№ п/ п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Оцінка земельної ділянки
		Дебет	Кредит	
Реалізація земельної ділянки				
1	Відображено реалізацію земельної ділянки	377	742	Договірна вартість реалізації
3	Списано вартість земельної ділянки з балансу підприємства	972	101	Балансова вартість
4	Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	742	793	
5	Списано вартість земельної ділянки на фінансовий результат	793	972	
6	Визначено результат від реалізації земельної ділянки: прибуток збиток	793 44	44 793	
Вибуття внаслідок безкоштовної передачі				
1	Списано балансову вартість переданої земельної ділянки	976	103	Балансова вартість

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

2	Списання витрат від безоплатної передачі на фінансовий результат: - балансової вартості земельної ділянки - податкового зобов'язання	793 793	976 976	
3	Відображено збиток від безкоштовної передачі	44	793	
Вибуття у зв'язку з внесенням до статутного фонду іншого підприємства				
1	Передача земельної ділянки до статутного фонду	143	106	Балансова вартість
2	Відображено різницю між балансовою вартістю переданої ділянки і справедливою вартістю інвестицій: - витрати (балансова вартість вище справедливої) - дохід (справедлива вартість вище балансової)	976 143	143 746	

Додаток Ц
КНИГА
кількісного та якісного обліку земель установи, підприємства, організації*
(випуск)

- Зміст
- РОЗДІЛ I - розподіл земель по термінах користування
 - РОЗДІЛ II - кількість земель по угіддях
 - РОЗДІЛ III - якісний стан земельних угідь
 - РОЗДІЛ IV - облік особливо цінних земель
 - РОЗДІЛ V - показники оцінки земель

РОЗДІЛ I

Дата запису	Місцезнаходження земельної ділянки (назва населеного пункту, району, області, АР Крим)	Термін користування (оренди)	Загальна площа, га	Розподіл земель за термінами користування		
				Номер і дата видачі державного акта (договору оренди) на право користування	Примітка	
1	2	3	4	5	6	

РОЗДІЛ II
Кількість земель за угіддями
2.1. Всі землі

Рік Запису	Загальна площа земель, всього (гр.3+21+ 34+63+ 66+67+72)	Сільськогосподарські землі								
		всього (гр.4+14+ 15+16+ 17+18+ 20)	рілля	перелог	всього (гр.8+ 9+10)	багаторічні насадження				
						садів	вино- градників	інших багаторічних насаджень		
									у тому числі	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

РОЗДІЛ III

Якісний стан земельних угідь

3.1. Характеристика угідь за класами земель

Рік запису	Угіддя	Загальна площа земель, всього (гр.3+21+34+63+66+67+72) Класи земель	Сільськогосподарські землі										
			всього (гр.4+14+15+16+17+18+20)	у тому числі									
				сільськогосподарські угіддя									
				всього (гр.5+6+7+11+12)	перелог	багаторічні насадження						з них	
						всього (гр.8+9+10)	садів	вино-градників	у тому числі	інших багаторічних насаджень			
A	I – землі, які використовуються як сільськогосподарські угіддя II – землі сільськогосподарського призначення, які використовуються як несіськогосподарські угіддя III – забудовані землі IV – землі лісового та водного фондів, які використовуються для ведення лісового і водного господарства V – землі лісового і водного фондів, які використовуються для рекреаційних цілей, оздоровлення населення та збереження біорізноманіття VI – землі, які перебувають в стадії відновлення або поліпшення (меліоративного будівництва, рекультивації та інших видів поліпшення)	2	3	4	5	6	7	8	9	10			

Рік запису	Сільськогосподарські землі									
	Загальна площа земель, всього (гр.3+21+34+63+66+67+72)		всього (гр.4+14+15+16+17+18+20)		у тому числі					
					всього (гр.5+6+7+11+12)		сільськогосподарські угіддя з них			
					рілля	перелоги	багаторічні насадження			у тому числі інших багаторічних насаджень
1	2	3	4	5			всього (гр.8+9+10)	садиб	виноградників	
							7	8	9	10
										...

3.2. Характеристика угідь за ознаками, які впливають на продуктивність земель

Сільськогосподарські угіддя, тис. га

Рік запису	Назва угідь	Ознаки якісного стану	Загальна площа за станом на 01.01.96 р.	в тому числі площа, на яку проведено обстеження ґрунтів
1	2		3	4

Сільськогосподарські угіддя, тис. га

Сільськогосподарські угіддя, тис. га														
	Засолені				Солонцюваті				3 солонцевими комплексами				Осолоділі	
	в тому числі				всього		в тому числі		всього		в тому числі			
	слабо	середньо	сильно	солончаки			слабо	середньо	сильно			від 10% до 30%		від 30% до 50%
5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		15	16	17	18

РОЗДІЛ IV
4.1. Облік особливо цінних земель

Ґрунти, ділянки дослідних полів тощо	сільсько- господар- ських угідь	Площі, га		
		рілля	в тому числі	
			багаторічні насадження	сінокоси і пасовища
1	2	3	4	5
темно- сірі опідзолені				
дослідні поля				

4.2. Розподіл сільськогосподарських угідь за їх функціональним використанням

Станом на 01.01.20__ року	Для науково- дослідних цілей	Для вирощування елітного насіння та садивного матеріалу сільськогосподарсь- ких культур	Для потреб племінного поголів'я худоби	Для соціального захисту працюючих і пенсіонерів	Резервний фонд розвитку
1	2	3	4	5	6

Додаток III

Таблиця III.1

Законодавчі підстави та порядок проведення оцінки земель

Критерій	Види оцінки земель			
	Бонітування ґрунтів	Економічна оцінка земель	Грошова оцінка земельних ділянок	
1	2	3	4	5
Нормативна база оцінки	Земельний кодекс України	Земельний кодекс України	Земельний кодекс України	Земельний кодекс України
	Закон України “Про оцінку земель”	Закон України “Про оцінку земель”	Закон України “Про оцінку земель”	Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні”
Суть	Порівняльна оцінка якості ґрунтів за їх основними природними властивостями	Оцінка землі як природного ресурсу і засобу виробництва у сільському та лісовому господарствах та як просторового базису	Капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами	Визначення ринкової (імовірної ціни продажу на ринку) або іншого виду вартості об’єкта оцінки (заставна, страхова, для бухгалтерського обліку тощо), за яку він може бути проданий (придбаний) або іншим чином відчужений
Мета оцінки	Врахування при визначенні екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур, втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва	Характеристика продуктивності земель, ефективності їх використання та визначення доходності з одиниці площі	Визначення розміру земельного податку, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель тощо	Використання результатів оцінки при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок (відчуження, страхування, застава, внесок до статутного фонду, при реорганізації, банкрутстві або ліквідації тощо) та для відображення вартості земельних ділянок у бухгалтерському обліку

ДОДАТКИ

Підстави для проведення оцінки	Рішення органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування	Рішення органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування	Рішення органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування. Договір між зацікавленими особами	Договір між зацікавленими особами. Рішення суду
Суб'єкти, які мають право здійснювати оцінку	Юридичні особи, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою, відповідно до законодавства	Юридичні особи, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою, відповідно до законодавства	Юридичні особи, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою, відповідно до законодавства	Суб'єкти оціночної діяльності у сфері оцінки земель відповідно до вимог Закону України "Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні"
Об'єкт оцінки	Землі сільськогосподарського призначення та лісового фонду	Землі сільськогосподарського призначення незалежно від форм власності	Землі усіх категорій та форм власності	Землі усіх категорій та форм власності
Терміни проведення	Не рідше як один раз у 7 років	Не рідше як один раз у 5 – 7 років	Для ділянок сільськогосподарського призначення - не рідше як один раз у 5 – 7 років; Для ділянок несільськогосподарського призначення - не рідше як один раз у 7 – 10 років.	При необхідності та наявності зацікавлених сторін
Критерій оцінювання	За 100-бальною шкалою	В умовних кадастрових гектарах або у грошовому виразі	У грошових одиницях	У грошових одиницях
Оформлення результатів оцінки	Технічна документація	Технічна документація	Технічна документація	Звіт з експертної грошової оцінки земельних ділянок

Таблиця III.2

Класифікатор класів земель для оцінки їх вартості

Класи земель	Переважаюча функція земель при використанні для сільськогосподарських цілей	Вид земельних угідь
1	2	3
I	Засіб виробництва і предмет праці (землі, які використовуються як сільськогосподарські угіддя)	1. Рілля
		2. Багаторічні насадження, у т.ч.: сади виноградилики інші багаторічні насадження
		3. Сіножаті
		4. Пасовища
		5. Перелоги
II	Просторовий базис + засіб виробництва (землі сільськогосподарського призначення, які використовуються як несільськогосподарські угіддя)	1. Під господарськими будівлями і дворами
		2. Під господарськими шляхами і прогонами
		3. Під об'єктами переробки сільськогосподарської продукції
		4. Під відкритими розробками
III	Просторовий базис (забудовані землі)	1. Під житловою забудовою
		2. Землі комерційного та іншого використання
		3. Землі громадського та іншого використання
		4. Землі змішаного використання
		5. Інші забудовані землі
IV	Базовий природний ресурс + засіб виробництва (землі лісового та водного фондів, які використовуються для ведення лісового і водного господарства)	1. Землі, вкриті лісовою рослинністю
		2. Землі під водою
V	Базовий природний ресурс (землі лісового і водного фондів, які використовуються для рекреаційних цілей, оздоровлення населення та збереження біорізноманіття й історико-культурної спадщини)	1. Землі, вкриті лісовою рослинністю, які використовуються для заповідних, рекреаційних, оздоровчих і історико-культурних цілей
		2. Лісові землі, не вкриті лісовою рослинністю
		3. Чагарники
		4. Болота
		5. Річки, штучні водостоки, озера
VI	В стадії відновлення або поліпшення (всіх попередніх функцій) (землі, які перебувають в стадії відновлення або поліпшення (меліоративного будівництва, рекультивациі та інших видів поліпшення))	1. Землі, які перебувають у стадії меліоративного будівництва та відновлення родючості
		2. Землі тимчасової консервації
		3. Забруднені сільськогосподарські угіддя, які не використовуються в сільськогосподарському виробництві
		4. Сухі відкриті землі з особливим рослинним покривом
		5. Відкриті землі без рослинного покриву або з незначним рослинним покривом (кам'янисті місця, яри, піски та інші)

ДОДАТКИ

Додаток Щ

Таблиця Щ.1

Відповідність груп нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 та об'єктів обліку за Планом рахунків

Групи нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Підстава для відображення в обліку	Об'єкт обліку згідно з Планом рахунків
1	2	3
Права користування природними ресурсами:		121 "Права користування природними ресурсами"
Право користування надрами	Спеціальний дозвіл на користування надрами Міністерства охорони навколишнього природного середовища України	
Право користування лісовими ресурсами	Спеціальний дозвіл, що видається власником лісів (постійним лісокористувачем)	
Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище	Договір з Державним інформаційним геологічним фондом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України	
Права користування майном:		122 "Права користування майном"
Право користування земельною ділянкою	Договір оренди (найму) земельної ділянки	
Право користування будівлею	Договір найму будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини)	
Право на оренду приміщень		
Права на комерційні позначення:		123 "Права на комерційні позначення"
Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг)	Свідоцтво на знак для товарів і послуг	
Комерційні (фірмові) найменування	Свідоцтво про державну реєстрацію підприємства	
Зазначення походження товару	Свідоцтво про реєстрацію права на використання кваліфікованого зазначення походження товару	
Права на об'єкти промислової власності:		124 "Права на об'єкти промислової власності"
Винаходи	патент на винахід (секретний винахід)	
Корисні моделі	Деклараційний патент на корисну модель	
Промислові зразки	Патент України на промисловий зразок	

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Сорти рослин	Патент на сорт	125 "Авторське право та суміжні з ним права"
Породи тварин	Патент на породу	
Компонування (топографії) інтегральних мікросхем	Свідоцтво про реєстрацію топографії ІМС	
Комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау	Договір про передачу ноу-хау	
Авторське право та суміжні з ним права	Авторське свідоцтво	
Право на літературні, художні, музичні твори	Авторське свідоцтво	
Право на комп'ютерні програми	Договір купівлі-продажу програмного забезпечення	
Право на програми для електронно-обчислювальних машин	Договір купівлі-продажу електронно-обчислювальних машин	
Право на компіляції даних (бази даних)	Авторське свідоцтво	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"
Право на виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення	Договір купівлі-продажу чи іншого відчуження оригіналу чи примірника запису виконання. Договір оренди оригіналу чи примірника запису виконання .	
Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	Акти виконаних робіт, договори, платіжні документи, що підтверджують понесені витрати	127 "Інші нематеріальні активи"
Інші нематеріальні активи - право на провадження діяльності, - використання економічних та інших привілеїв тощо	Ліцензії та дозволи на провадження діяльності	

ДОДАТКИ

Таблиця Щ.2

Належність об'єктів інтелектуальної власності згідно з Цивільним кодексом України до об'єктів обліку за Планом рахунків

ОІВ згідно з ЦКУ	Об'єкт обліку згідно з Планом рахунків
1	2
Літературні та художні твори	125 "Авторське право та суміжні з ним права"
Комп'ютерні програми	125 "Авторське право та суміжні з ним права"
Компіляції даних (бази даних)	125 "Авторське право та суміжні з ним права"
Виконання	125 "Авторське право та суміжні з ним права"
Фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення	125 "Авторське право та суміжні з ним права"
Наукові відкриття	125 "Авторське право та суміжні з ним права" (якщо наукове відкриття відповідає критеріям ОІВ)
Винаходи, корисні моделі, промислові зразки	124 "Права на об'єкти промислової власності"
Компонування (топографії) інтегральних мікросхем	124 "Права на об'єкти промислової власності"
Раціоналізаторські пропозиції	124 "Права на об'єкти промислової власності"
Сорти рослин, породи тварин	124 "Права на об'єкти промислової власності"
Комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення	123 "Права на комерційні позначення"
Комерційні таємниці	124 "Права на об'єкти промислової власності"

Додаток Ю

Таблиця Ю.1
Виконання Державного бюджету України по Мінагрополітики в розрізі основних бюджетних програм*

Показники	2003			2004			2005			2006			2007		
	перед- бачено	факт. фін.	% виконання	перед- бачено	факт. фін.	% виконання	перед- бачено	факт. фін.	% виконання	перед- бачено	факт. фін.	% виконання	перед- бачено	факт. фін.	% виконання
По Міністерству аграрної політики України – всього	2838,4	2726,6	96,1	3342,6	2953,2	88,4	4481,7	4461,4	99,5	6160,8	5624,6	91,3	7303,8	7303,8	100
Селекція тваринництва та птахівництва на підприємствах агропромислового комплексу	76,8	76,6	99,7	124,0	112,8	91,0	124	123,8	99,8	110	110	100,0	125	125	100
Фінансова підтримка виробництва продукції тваринництва та рослинництва	238,5	236,2	99,0	429,5	421	98,0	633,8	629,3	99,3	1908,8	1611,9	84,4	2222,5	2222,5	100
Селекція в рослинництві	39,4	39,3	99,7	50	39,8	79,6	65	64,9	99,8	90	87,3	97,0	90	90	100
Здійснення фінансової підтримки підприємств через механізм здешевлення кредитів	75	74,7	99,6	100	96,7	96,7	417,5	415,1	99,4	334,1	319,6	95,7	658	658	100
Створення і забезпечення страхового запасу елітного та гібридного насіння	13,5	13,5	100,0	70	50	71,4	50,9	31,3	61,5	н.д.	н.д.	н.д.	65	65	100
Протипізоотичні заходи та участь у Міжнародному протипізоотичному бюро	50,4	50,3	99,8	80,8	76,4	94,6	111,4	111,3	99,9	111,8	98,8	88,4	125,8	125,8	100
Заходи по операціях фінансового лізингу вітчизняної с.г. техніки	н.д.	н.д.		н.д.	н.д.		194	118,3	61,0	5	5	100,0	120	120	100

* За даними Мінагрополітики

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абалкин, Л.И. Логика экономического роста [Текст] / Л. Абалкин. – М.: Институт экономики РАН, 2002. – 228 с.
2. Айткен–Девис, Р. Конвергенция стандартов отчетности (IFRS) и американских стандартов бухгалтерского учета (US GAAP) [Текст] / Р. Айткен–Девис, Р. Мартин; // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 8. – С. 4.
3. Алборов, Р.А. Развитие учета и контроля в системе управления сельскохозяйственным производством [Текст]: автореферат дис.... доктора экономических наук: 08.00.12 / Алборов, Р.А.; Казан. финансово–эконом. ин–т. – Казань, 2004. – 53 с.
4. Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике [Текст] / Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссен; пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова. – М.: ООО «Вершина», 2005. – 768 с.
5. Амин, С. Вирус либерализма. Перманентная война и американизация мира [Текст] / С. Амин. – М.: Европа, 2007. – 168 с.
6. Ананьин, О. Экономическая теория: кризис парадигмы и судьба научного сообщества [Текст] / О. Ананьин // Вопросы экономики. – 1992. – № -10. – С. 81.
7. Анджан, К.Я. Основы бухгалтерского учета [Текст]: пособие / К.Я. Анджан. – М: Статистика, 1977. – 184 с.
8. Арниязова, А.А. Основные направления совершенствования бухгалтерской системы в Республике Казахстан: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://journal.seun.ru/J2004_1R/Economy/erniyazova.doc.
9. Артикульный, Л.А. Методические рекомендации по анализу итогов деятельности сельскохозяйственного предприятия за год [Текст] / Л.А. Артикульный, Б.Ф.Беспалый, П.Т.Саблук и др.; ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К.: УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1982. – 220 с.
10. Артикульный, Л.А. Методические рекомендации по оперативному экономическому анализу в растениеводстве [Текст]: проект / Л.А. Артикульный, П.И. Гайдуцкий, П.Т. Саблук и др.; ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К.: УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1982. – 95 с.
11. Аудит і аудиторська діяльність [Текст]: Учб. посібник для викладачів і студ. екон. спец. вищ. навч. с.–г. закладів I–IV рівнів акредита-

- ції / Л.С.Шатковська, В.М.Жук, В.К.Савчук та ін.; під заг.ред. Л.С.Шатковської. – К.: Урожай, 1996. – 256 с.
12. Бакаев А.С. Регулирование бухгалтерского учета: роль государства и профессионального сообщества [Текст] / А.С. Бакаев // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 1. – С. 5.
 13. Бакшинкас, В.Ю. Нематериальные активы: правовое регулирование, учет, налогообложение [Текст] / В.Ю. Бакшинкас, С.А. Николаева. – М.: Аналитика–Пресс, 1998. – 109 с.
 14. Бандура, В.Н. Рекомендации по рациональной организации работы учетно–экономической службы сельскохозяйственных предприятий [Текст] / В.Н. Бандура, В.И. Кобзарь, П.Т. Саблук и др.; Киевск. обл. агропром. ком Ставищ. РАПО. УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К.: УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1986. – 38 с.
 15. Барановский, Е.С. Методика исследования и разработка унифицированных форм первичных документов для системы агропромышленного комплекса [Текст] / Е.С. Барановский, Г.Г. Кирейцев, П.Т. Саблук и др.; Госагропром СССР. УСХА. – К.: УСХА, 1987. – 22 с.
 16. Баренгольц, Я.М. Рекомендации по ведению учета и контроля в опытных и семеноводческих хозяйствах НИИ в условиях коллективного подряда [Текст] / Я.М. Баренгольц, Н.М. Куница, П.Т. Саблук и др.; Белоцерк. с.–х. ин–т им. П.Л.Погребняка. – К.: ЮО ВАСХНИЛ. УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера. УНИИЗ, 1984. – 25 с.
 17. Бастиа, Ф. Экономические гармонии [Текст]: избранное / Ф. Бастиа; пер. с франц. Ю.А. Школенко. – М.: Эксмо, 2007. – 1200 с. – (Антология экономической мысли).
 18. Бек, У. Что такое глобализация: ошибки глобализма – ответы на глобализацию [Текст] / У. Бек; пер. с нем. А. Григорьева, В.Д. Седельника. – М., 2001. – 304 с.
 19. Белоусова, І. Реформування бухгалтерського обліку – важлива ланка економічних перетворень в Україні: [Електрон. ресурс.]. – Режим доступу: <http://www.soskin.info/ea.php?pokazold=19990798&n=7-8&y=1999>.
 20. Белоусова, І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні [Текст] / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С.3.
 21. Білуха, М.Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. освіти / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.
 22. Большая Советская Энциклопедия [Текст]: 3–е издание. – М.: Советская Энциклопедия, 1968–1979.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

23. Бондар, В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація [Текст]: монографія / В.П. Бондар; Житомирський держ.технолог.ун–тет. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
24. Бондар, О.В. Поточна кон'юнктура і прогноз ринків сільськогосподарської продукції та продовольства в Україні на 2008/09 маркетинговий рік [Текст] / О.В. Бондар, Ю.П. Воскобійник; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2009. – 224 с.
25. Бородкін, О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація [Текст] / О.С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45.
26. Бражна, Л. В. Облік нематеріальних активів в АПК [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Бражна Лілія Вікторівна; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2006. – 20 с.
27. Браславець, О. Глобалізаційні виклики духовності на межі тисячоліть, або чи буває лихо з розуму? [Текст] / О. Браславець, Л. Буряк // Я студент. – 2004. – № 3.
28. Бромберг, Г.В. Интеллектуальная собственность: действительность переходного периода и рыночные перспективы [Текст]: 2-е изд., испр. и доп. / Г.В. Бромберг, Б.С. Розов. – М.: ИНИЦ Роспатента, 2000. – 208 с.
29. Бугров, П.М. Практикум по бухгалтерскому учету в сельском хозяйстве [Текст]: учебник и учебное пособие для студентов высших учебных заведений; 3-е изд., перераб. и доп / П.М. Бугров, К. А. Василенко. – М.: Агропромиздат, 1989. – 224 с.
30. Бугуцкий, Ю.А. Статистико-экономический анализ эффективности аграрного труда [Текст]: дис.... канд. экон. наук / Ю.А. Бугуцкий. – К., 1993. – 181 с.
31. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька; Житомирський держ.технолог. ун–тет. – Житомир: Рута, 2003. – 544 с.
32. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого [Текст] / Ф.Ф. Бутинець; Житомирський держ. технолог. ун–тет. – Житомир: Рута, 2001. – 100 с.
33. Бутинець, Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» в 2-х частинах. Частина 1; 2-е вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець; Житомирський держ.технолог. ун–тет. – Житомир.: Рута, 2001. – 512 с.

34. Бутинець, Ф.Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація? [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2003. – Вип. 2 (24) . – С. 3. – (Серія «Економічні науки»).
35. Бутинець, Ф.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: тести [Текст]: навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець; Житомирський держ.технолог. ун-тет. – Житомир: Рута, 2006. – 172 с.
36. Бутинець, Ф.Ф. Облік в умовах ринку: погляд вченого [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 22. – С.3.
37. Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів; вид. 4–е, доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; Житомирський держ.технолог. ун-тет. – Житомир: Рута, 2005. – 528 с.
38. Бутинець, Ф.Ф. Проблеми господарського контролю і ревізії в сільському господарстві [Текст]: дис... на здобуття вчен. ступеня докт. екон. наук / Ф.Ф. Бутинець. – К., 1987.
39. Бутинець, Ф.Ф. Проблеми реформування української системи обліку [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 20 – С. 3.
40. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник; 3–тє вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець; Житомирський держ.технолог.ун-тет. – Житомир: Рута, 2003. – 444 с.
41. Бутинець, Ф.Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №10. – С. 20.
42. Бутинец, Ф.Ф. Бухгалтерский учет в странах мира [Текст]: учеб. пособие. / Ф.Ф. Бутинец; Житомирский гос. технолог. ун-тет. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
43. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: учеб. пособие для студ. вузов, обуч. по образовательно–проф. программе подготовки бакалавра по экономике по спец. «Учет и аудит»; пер. с укр. Ф.Ф. Бутинец, Я.В. Соколов, Д.А. Панков, Л.Л. Горецкая; Житомирский гос. технолог. ун-тет. – Житомир: Рута, 2002. – 660 с.
44. Бухгалтерский учет В СССР: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://revolution.allbest.ru/audit/00040469_0.html.
45. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах [Текст]: практ. посібник / Г.Л. Артикульна, О.В. Волошина, П.І. Гайдучький та ін.; за ред. П.І. Гайдучького, П.Т. Саблука; На-

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- ціональний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2002. – 407 с.
46. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках [Текст] / В. М. Гаврилюк, О.О. Бірюкова, М.Ф. Огійчук та ін.; за ред. М.Ф. Огійчука, В.М. Пархоменка. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
47. Бухгалтерський облік та звітність в селянських (фермерських) господарствах [Текст] / В.Я. Месель–Веселяк, В.Б. Моссаковський, О.Д. Криса та ін.; Українська академія аграрних наук, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: УААН, ННЦ «ІАЕ» УААН, 1995. – 116 с.
48. Бухгалтерський облік у сільському господарстві [Текст]: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук та ін.; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця, М.М. Коцупатрого; Житомирський держ.технолог.ун–тет. – Житомир: Рута, 2003. – 512 с.
49. Бычков, М.Ф. Концепция организации бухгалтерского учета на предприятиях сельского хозяйства [Текст]: автореферат дис.... доктора экон. наук: 08.00.12 / Бычков Михаил Федорович; Воронеж. гос. аграр. ун–тет им. К.Д. Глинки. – Воронеж, 2005. – 50 с.
50. Васильев, Д.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства [Текст]: пособие / Д.Г. Васильев, И.В. Малышев, М.З. Пизенгольц. – М.: Колос, 1970. – 528 с.
51. Васькин, Ф.И. Рекомендации по нормативно–чековой системе планирования, учета и контроля затрат на сельскохозяйственных предприятиях и в строительных организациях при внутрихозяйственном расчете [Текст] / Ф.И. Васькин, В.С. Мамкин, П.Т. Саблук. – М.: Госагропром СССР. Гл. упр. планир. соц. и экон. разв. агропром. компл., 1987. – 39 с.
52. Великий тлумачний словник української мови [Текст] / голов. ред. В.Т. Бусел; редактори–лексикографи: В.Т. Бусел, М.Д. Василега–Дерибас, О.В. Дмитрієв, Г.В. Латник, Г.В. Степенко. – К.: Ірпінь: ВТФ Перун, 2005. – 1728 с.
53. Велш Глен, А. Основи фінансового обліку [Текст] / А. Велш Глен, Д.Г. Шорт; пер. з англ. О. Мініна, О.Ткача. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
54. Верига, Ю.А. Предмет і метод бухгалтерського обліку: погляд на проблему [Текст]: збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції: «Розвиток науки про бухгалтерський облік» / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С.119.

55. Вернадский, В.И. Избранные сочинения [Текст]: Том 1 / В.И. Вернадский. – М.: АН СССР, 1954. – 218 с.
56. Вернадський, В.І. Вибрані праці [Текст] / В.І. Вернадський; пер. з рос. М.І. Кратко; Національна академія наук України. – К.: Наукова думка, 2005. – 302 с.
57. Википедия: свободная энциклопедия: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org>
58. Використання комп'ютерної техніки в обліку та аналізі діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст]: матеріали наук.–практ. конф.: «Методичні аспекти побудови бухгалтерського обліку в ринкових умовах», Київ, 31 травня – 1 червня 1995 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 1995. – 81 с. – В надзаг.: Міністерство с. г. і продовольства України, Українська академія аграрних наук, Інститут аграрної економіки.
59. Витковский, М.П. Примерные положения по организации экономической работы на сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / М.П. Витковский, П.Т. Саблук; Госагропром СССР, Гл. упр. планир. соц. и экон. разв. агропром. комплекса. – К., 1987. – 35 с.
60. Відкритий лист Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України щодо запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Біологічні активи» [Текст] // Облік і фінанси АПК – 2005. – № 4. – С.4.
61. Воробьева, Л.П. Концепция и актуальность создания отраслевых стандартов: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ostbuh.ru/doc/19.doc>.
62. Вороновська, В.О. Еколого–економічний аспект П(С)БО 30 „Біологічні активи» [Текст] / В.О. Вороновська // матеріали II Міжнар. наук.–практ. конф.: «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, 19–20 жовтня 2006 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2006. – С.39
63. Гайдуцкий, П.И. Методические рекомендации по контролю и ревизии деятельности межхозяйственных формирований в условиях агропромышленных объединений [Текст] / П.И. Гайдуцкий, А.М. Герасимович, П.Т. Саблук; УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера. УСХА. – К.: УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера, 1986. – 128 с.
64. Гайдуцкий, П.И. Методические рекомендации по организации чековой формы контроля внутрхозяйственных отношений и затрат в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / П.И. Гайдуцкий, Г.Г. Кирейцев, П.Т. Саблук; УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера. УСХА. – К.: УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера, 1986. – 113 с.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

65. Гайдуцкий, П.И. Организация чековой формы контроля производственных взаимоотношений на сельскохозяйственных предприятиях [Текст]: методические рекомендации / П.И. Гайдуцкий, Г.Г. Кирейцев, П.Т. Саблук. – К.: УСХА. Респ. высш. шк. упр. агропром. компл. Госагропрома УССР. Укр. респ. объедин. «Укрсортсемоощ» Госагропрома СССР, 1986. – 131 с.
66. Гайдуцкий, П.И. Аналіз і контроль міжгалузевої господарської діяльності агропромислових формувань [Текст]: дис... на здобуття вченого ступеня докт. екон. наук / П.И. Гайдуцький. – К., 1990.
67. Галаган, А.М. Основы общего счетоведения [Текст] / А.М. Галаган. – М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928. – 436 с.
68. Ганошенко, Ю. Полісемія в літературознавчій термінології: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zsu.zp.ua/99/l-article.php?item=29>.
69. Герич, С.И. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных предприятиях при полном и внутрихозяйственном расчете [Текст]: учебное пособие / С.И. Герич, Г.П. Наместников. – М.: Колос, 1972. – 280 с.
70. Глобалистика. Международный междисциплинарный энциклопедический словарь [Текст] / под. ред. И.И. Мазура, А.Н.Чумакова. – М.: СПб.: Едима; Питер, 2006. – 1160 с.
71. Глушков, И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии [Текст]: эффективное пособие по бух. учету; 4. изд., доп. и перераб / И.Е. Глушков. – Новосибирск: ЭКОР, 1995. – 670 с.
72. Голов С.Ф. Сертифікація бухгалтерів: аргументи і факти [Текст] / С.Ф. Голов // Дебет –Кредит. – 2002. – №49. – С. 32.
73. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст]: монографія / С.Ф. Голов; Міжнародний інститут менеджменту. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
74. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.probusiness.in.ua/publications/22/>.
75. Голов, С.Ф. Про сертифікацію бухгалтерів [Текст] / С.Ф. Голов // Баланс. – 2002. – № 43. – С. 26.
76. Голов, С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до плану дій «Україна–ЄС» [Текст] / С.Ф. Голов // Весник бухгалтера и аудитора Украины. – 2005. – № 15–16. – С.6.
77. Голов, С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет [Текст] / С.Ф. Голов. – К.: Скарби, 1998. – 377 с.
78. Голов, С.Ф. Управлінський облік [Текст]: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

79. Головач, В.В. Реформування бухгалтерського обліку в Україні (методологічні, правові та організаційні засади) [Текст]: монографія / В.В. Головач. – К.: Право, 1997. – 93 с.
80. Горбаль, А. Теперішня фінансова криза загрожує розвалом міжнародної бухгалтерської мови і правил: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kreschatic.kiev.ua/ua/3442/news/1234778350.htm>.
81. Горбатова, Л. На пути конвергенции [Текст] / Л. Горбатова // Финансовая газета. – 2001. – № 43
82. Горуля, Є.М. Бухгалтерський облік у сільському будівництві [Текст]: посібник / Є. М. Горуля, Ю. Г. Ярушева. – К.: Будівельник, 1972. – 116 с.
83. Гринман, Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст]: 3-е изд., перераб. и доп. / Г.И. Гринман. – М.: Агропромиздат, 1989. – 495 с.
84. Гроф, С. За пределами мозга: [Электрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.metodolog.ru/00759/01-12.html>.
85. Гуцайлюк, З. Прогнозний (стратегічний) облік [Текст] / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14.
86. Гуцаленко, Л.В. Вплив оцінки біологічних активів на формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств [Текст]: матеріали II Міжнар. наук.–практ. конф.: «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, 19–20 жовтня 2006 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2006. – С.49.
87. Данилан, А.А. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях [Текст]: учебник / А.А. Данилан. – М.: Агропромиздат, 1990. – 287 с.
88. Даниленко, Я. Пути НОТ в счетном деле [Текст] / Я. Даниленко // Счетоводство. – 1925. – № 1 (16). – С. 78.
89. Декарт Р. Рассуждение о методе, чтобы верно направлять свой разум и отыскать истину в науках. Метафизические размышления. Начала философии [Текст] / Р. Декарт. – М.: Вежа, 1998.
90. Дем'яненко, М.Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку [Текст] / М.Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С.16.
91. Дем'яненко, М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку [Текст]: матеріали Міжнар. наук.–практ. конф.: «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи»; Част. I: «Проблеми адаптації бухгалтерського обліку

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- АПК України до міжнародних правил та вимог», Київ, листопад 2003 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – С.9.
92. Державна комісія цінних паперів і фондового ринку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssmc.gov.ua/>.
93. Дипи́аза, С.А. (младший), Э́кклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества [Текст] / С.А. Дипи́аза (младший), Р. Дж. Э́кклз; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.
94. Дмитриев, О. Методы оценки стоимости объектов ИС [Текст] / О. Дмитриев // Интеллектуальная собственность. – 1999. – № 1. – С.15.
95. Дмитриева, И.М. Гармонизация международных и национальных систем учета и отчетности [Текст]: материалы ежегодных научных чтений: «Торговая политика России в условиях глобализации». – М.: КЭРИТ, МГУК, 2001.
96. Добренков, В.И., Кравченко, А.И. Основные парадигмы и перспективы в социологии. Парадигма в социологии: методология вопроса: [Электрон. ресурс]. – Режим доступу: http://society.polbu.ru/dobrenkov_histsociology/ch15_i.html.
97. Друкер, П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке [Текст] / П.Ф. Друкер; пер. с англ. – М.: Вильямс, 2001. – 136 с.
98. Друкер, П.Ф. Энциклопедия менеджмента: весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет [Текст] / П.Ф. Друкер; пер. с англ. О.Л. Пелявский. – М.: СПб.: К.: Вильямс, 2004. – 421 с.
99. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах [Текст]. –К.: Урожай, 1994. – 268 с.
100. Ернязова, А.А. Основные направления совершенствования бухгалтерской системы в Республики Казахстан: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://journal.seun.ru/J2004_1R/Economy/erniyazova.doc.
101. Жук, В.М. «Облік і фінанси АПК» – журнал всеукраїнського професійного об'єднання фінансистів, бухгалтерів і аудиторів АПК [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2004. – С. 111.
102. Жук, В.М. Методичні рекомендації з підготовки та оприлюднення підприємствами річних звітів–брошур з метою залучення інвестицій та підвищення рівня корпоративного управління [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006.– №11. – С. 4.
103. Жук, В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика [Текст]: наукова доповідь. / В.М. Жук; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ ІАЕ УААН, 2008. – 83 с.

104. Жук, В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО «Біологічні активи» [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 34.
105. Жук, В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4.
106. Жук, В.М. Состояние и перспективы бухгалтерского учета в АПК Украины в свете всемирной глобализации экономики [Текст]: матеріали Міжнар. наук.–практ. конф.: «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, листопад 2003 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – С.11.
107. Жук, В.М. Формування теорії і практики бухгалтерського обліку агропромислового виробництва (До 50-річчя ННЦ «Інститут аграрної економіки») [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК – 2006. – № 5. – с. 107.
108. Жук, В.М., Рудченко Ю.С. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах [Текст] / В.М. Жук, Ю.С. Рудченко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – С. 107.
109. Жук, В.Н. Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины [Текст]: научный доклад / В.Н. Жук; Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» УААН – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. – 98 с.
110. Жуков, В.Н. Учет интеллектуальной собственности [Текст] / В.Н. Жуков // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 4. – С.8.
111. Жураковська, І.В. Облік інтелектуальної власності в сільськогосподарських підприємствах [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Жураковська Ірина Володимирівна; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2008. – 20с.
112. Закон України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» від 18 жовтня 2005 р. № 2982-IV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2982-15>.
113. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=283%2F97-%E2%F0>.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

114. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 р. № 514–VI: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>.
115. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
116. Закон України «Про внесення змін до Земельного кодексу України» від 6 жовтня 2004 р. № 2059–IV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2059-15>.
117. Закон України «Про внесення змін до Земельного кодексу України» від 9 лютого 2006 р. № 3415–IV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3415-15>.
118. Закон України «Про державні цільові програми» від 18 березня 2004 р. № 1621–IV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1621-15>.
119. Звіт про науково-дослідну роботу «Розробка методики проведення аудиту бюджетних та державних підприємств, що входять до сфери управління Мінагрополітики України» [Текст]: наук.-дослідн. робота / В.М. Жук, Л.С. Стецюк, Н.Л. Жук та ін.. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2007. – 70 с.
120. Закон України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. № 1378–IV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15>.
121. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 р. № 2658–III: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>.
122. Закон України «Про сільськогосподарську дорадчу діяльність» від 17 червня 2004 р. № 1807–IV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1807-15>.
123. Закон України «Про угоди щодо відчуження земельної частки (паю)» від 18 січня 2001 р. № 2242: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2242-14>.
124. Збірник нормативних актів та рекомендацій щодо створення та розвитку аудиту по обслуговуванню підприємств АПК [Текст]: нормат.-прав. акти; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН – К.: ДОП, ННЦ «ІАЕ» УААН, 1995. – 93 с.
125. Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf.

126. Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» [Текст]: практ. посібник / Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М.Гаврилюк та ін.; під ред. Ю.Я. Лузана, В.М. Жука. – К.: Юр-Агро-Веста, 2008. – 228 с.
127. Звітність: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://revolution.allbest.ru/audit/00031930_0.html.
128. Земельний кодекс України. Закон України від 25 жовтня 2001 р. № 2768–III: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>.
129. Зібрання постанов Уряду України [Текст]. // Офіційний вісник України. – 1995. – № 1. – С. 22.
130. Зібрання постанов Уряду України [Текст]. // Офіційний вісник України. – 2008. – № 63. – С. 2122.
131. Иванов, Ю. Нематериальные активы и налогообложение [Текст] / Ю. Иванов // Бухгалтер. – 1999. – № 11. – С. 9.
132. Игнатенко, М.С. Внедрение экономических методов хозяйствования АПК: самоуправление, хозрасчет, коллективный подряд або Первичный учет и чековая форма контроля затрат при внутрихозяйственном расчете [Текст] / М.С. Игнатенко, П.Т. Саблук, П.И. Валько; под ред. В.П. Сытника. – К.: Урожай, 1987. – 56 с.
133. Игнатенко, М.С. Организация первичного бухгалтерского учета в условиях арендных отношений [Текст] / М.С. Игнатенко, Н.Я. Демьяненко; под. ред. В.П. Сытника. – К.: Урожай, 1989. – 64 с.
134. Игнатенко, М.С. Чековая форма контроля на сельскохозяйственных предприятиях [Текст]: практ. пособие / М.С. Игнатенко, П.И. Гайдущий, П.Т. Саблук. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.
135. Изотов, К. По страницам английского журнала «Бухгалтерский учет для управления» [Текст] / К. Изотов // Бухгалтерский учет. – 1969. – № 1. – С. 50.
136. Иконницкая, И.А. Комментарий к Основам земельного законодательства Союза ССР и союзных республик [Текст] / И.А. Иконницкая. – М.: Земельное право, 1969.
137. Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации [Текст]: учеб. пособие по спец. «Менеджмент организации» / Московская международная высшая школа бизнеса «МИРБИС» (Институт) / П.В. Беспалов, А.Л. Гапоненко, А.Л. Корниенко и др.; под. общ. ред. А.П. Гапоненко, Т.М. Орлова. – М.: Социальные отношения, 2003. – 178 с.
138. Использование кредита Госбанка в условиях межколхозной кооперации [Текст]: материалы науч.-экон. конф.: «Проблемы финансов колхозов и совхозов», Киев, 14–16 ноября 1973 г.: тезисы докладов

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- / [редкол.: – П.Т. Саблук (ответств. ред.) и др.]. – К., 1975. – С. 169–173.
139. История и антропология: междисциплинарные исследования на рубеже XX–XXI веков: [Текст]: Сб. статей / Г.Альгази, Н.З.Дэвис, Д.Комаров, М.Кром, Д.Крузе и др.; под общ. ред. М. Кром; Европейский ун-тет в Санкт–Петербурге; Институт истории общества им. Макса Планка (Геттинген). – СПб.: «Алетейя», 2006. – 313 с.
140. Івахненко, С.В. Організація системи бухгалтерського обліку [Текст] / С.В. Івахненко // Вісник ЖІТІ. – 1998. – № 7: Економічні науки. – С. 51.
141. Ігнатенко, М.С. Організація обліку при кооперативних відносинах в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / М.С. Ігнатенко, М.М. Титаренко, В.М. Жук. – К.: Нива, 1993. – 40 с.
142. Інструкція по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджена наказом Міністерство сільського господарства і продовольства від 05 лютого 1997 р. № 34: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: – <http://www.uazakon.com/document/spart84/inx84662.htm>.
143. Інструкція по обліку молодняка тварин, птиці і тварин на відгодівлі, затверджена наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України №7 від 15 січня 1997 р.: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.1212.0>.
144. Інструкція по плануванню, обліку та розрахунку собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, затверджена Держагропромом СРСР 23 грудня 1986 р. [Текст] / Планирование и учет в с.–х. предпр. – 1987. – № 5.
145. Інструкція по плануванню, обліку та розрахунку собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, затверджена наказом Держагропрому СРСР від 23 грудня 1986 р. [Текст] / Планирование и учет в с.–х. предпр. – 1987. – № 5.
146. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an/15/REG4185.html.
147. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика [Текст]: наук.–практ. вид. у 4 т.: Т.4: Оцінка інтелектуальної власності; Бухгалтерський облік та оподаткування / О.Б. Бутнік–Сіверський, О.П. Гавриленко, С.О. Довгий та ін.; під ред. О.Д. Свя-

- тоцького; Академія правових наук України; Державне патентне відомство України. – К.: Видавничий Дім «Ін Юре», 1999. – 350 с.
148. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст]: підручник: 2-ге вид, доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
149. Історія економічних учень: методологічні аспекти дослідження витоків інституціоналізму [Текст]: підручник / Н.І Гражевська, Т.В. Гайдай, П.М. Леоненко, А.П. Нестеренко; за ред. В.Д. Базилевича; Київський національний ун-тет ім. Тараса Шевченка. – К.: Знання, 2004. – 1300 с.
150. Іщенко, Г. Економіка без купівлі–продажу землі, як віз без четвертого колеса: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.land-ukraine.com/index.php?p=article&id=130>.
151. Как защитить интеллектуальную собственность в России: правовое и экономическое регулирование [Текст]: справочное пособие / А.Д. Корчагин, В.Б. Телянский, Е.П. Полищук, В.К. Казакова и др.; под ред. А.Д. Корчагина. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 335 с.
152. Канцуров, О.О. Визнання та класифікація біологічних активів [Текст] / О.О. Канцуров // Облік фінанси АПК. – 2007. – № 8–10. – С. 146.
153. Кармадонов, О. Глобализация и символическая власть [Текст] О. Кармадонов // Вопросы философии. – 2005. – № 5. – С. – 47.
154. Каспина, Р.Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления [Текст]: автореф. дис.... доктора экон. наук: 08.00.12 / Каспина Роза Григорьевна; Казан. финансово-эконом. ин-т. – Казань.: Казан. финансово-эконом. ин-т, 2004. – 51 с.
155. Каспина, Р.Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления [Текст]: монография / Каспина Р.Г. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 152 с.
156. Квартальный бюллетень клуба экономистов [Текст]. – Мн.: Пропилей, 2000. – Вып. 4. – С. 16.
157. Кваша, С. М. Вплив світової продовольчої кризи на формування державної стратегії розвитку АПК [Текст] / С. М. Кваша, О. М. Синьоокий // Економіка АПК. – 2008. – № 8. – С.60–67.
158. Кваша, С. М. Невідкладні проблеми теорії управління в агробізнесі з позицій менеджменту ХХІ століття [Текст] / С.М. Кваша, Г.М. Чорний, О.М. Павленко // Економіка АПК. – 2006. – №4. – С. 100–106
159. Кенэ, Ф. Избранные экономические произведения [Текст] / Ф. Кенэ. – М.: Эксмо, 1960. – 360 с.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

160. Кенэ, Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения [Текст] / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. – М.: Эксмо, 2008. – 1199 с.
161. Кирейцев, Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета [Текст] / Г.Г. Кирейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18–19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
162. Кирейцев, Г.Г. Методологические аспекты развития учета в сельском хозяйстве [Текст] / Г.Г. Кирейцев, П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1985. – № 1. – С. 30.
163. Кирейцев, Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством [Текст]: монография / Г.Г. Кирейцев; Укр. сельськ. акад. – К.: УСХА, 1992. – 240 с.
164. Киселев, М. Что нам принесет «официальный бухучет»? Комментарии к новому законопроекту Минфина: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/rusbuh/089.asp>.
165. Китайчук, Т.Г. Зміни в бухгалтерському обліку запасів відповідно до П(С)БО 30 [Текст]: матеріали II Міжнар. наук.практ. конф.: «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, 19–20 жовтня 2006 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2006. – С. 88.
166. Кіндрацька, Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення [Текст] / Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С.30.
167. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку [Текст] / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – №20 (221). – С 3.
168. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки [Текст]: монографія / Г.Г. Кірейцев; Житомирський держ. технол.ун-тет. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
169. Кірейцев, Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / Г.Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2 (24): Економічні науки. – С. 103.
170. Клишова, Е.В. Становление современной экономической теории [Текст] / Е.В. Клишова. – Донецк: УкрНТЭК, 2001. – 336 с.

171. Кобилянський, В. Чи можна купити сільськогосподарську землю? [Текст] / В. Кобилянський // Юридична газета – № 11. – 2005.
172. Коваленко, Л.О., Ремньова, Л.М. Фінансовий менеджмент: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/52/3817.html>.
173. Козырев, А.Н. Проблемы методологии оценки ИС [Текст] / А.Н. Козырев // Интеллектуальная собственность. – 2000. – № 8. – С.38.
174. Колот, А. Підвищення якості економічної освіти [Текст] / А. Колот // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 66.
175. Конвергенция: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org/wiki>.
176. Контроль за використанням бюджетних коштів // Бухгалтерія. – 2005. – № 6. – С 27.
177. Конфликт. Борьба между ФПБАУ и USAID за рынок сертификации бухгалтеров продолжается [Текст] // Бізнес. – 2004. – №33. – С. 47.
178. Конфликт. Председатель USAID Рик Герли утверждает, что проблемы в сертификации бухгалтеров возникают исключительно из-за желания ФПБАУ получать больше денег [Текст] // Бизнес. – 2004. – №29. – С. 54.
179. Конфликт. Сертификация бухгалтеров может принести немалые деньги. Уйдут ли они на Запад или останутся у нас? [Текст] // Бизнес. – 2004. – №28. – С. 46.
180. Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности, утверждена приказом Министра финансов Республики Казахстан от 29 октября 2002 г. №542: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=02614&ogl=all>.
181. Концептуальні основи бухгалтерського обліку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://ebsel.ru/index/0-133>.
182. Концепция организации бухгалтерского учета и контроля в аграрном секторе при рыночных отношениях [Текст] / М.Я. Демьяненко, В.Б. Моссаковский, Ф.Ф. Бутынец, Н.Д.Кошляк и др.; УААН, ИАЭ им. А.Г. Шлихтера. – К.: ИАЭ им. А.Г. Шлихтера, 1992. – 50 с.
183. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской федерации на среднесрочную перспективу: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=000054>.
184. Концепция реформы бухгалтерского учета, утверждена Постановлением Правительства Республики Молдова № 1187 от 24 декабря 1997 г.: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.md/common/actnorm/contabil/guvern/PP_1187_ot_24.12.1997.doc.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

185. Концепція Державної цільової програми сільськогосподарської дорадчої діяльності на 2006–2009 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2005 р. № 210–р: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.kiev.ua/page/?n=318>.
186. Концепція інформатизації органів державної статистики, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 27 жовтня 2000 р. № 340–а: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/document/spart38/inx38291.htm>.
187. Концепція організації обліку при використанні комп'ютерної техніки в сільськогосподарських підприємствах України [Текст] / М.Ф. Кропивко, М.Я. Дем'яненко, В.Б. Моссаковский та ін.; Інститут аграрної економіки ім. А.Г. Шліхтера УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 1994. – 408 с.
188. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158–р: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>.
189. Концепція розвитку національної системи правової охорони інтелектуальної власності, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 червня 2002 р. № 321–р: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=321-2002-%F0>.
190. Концепція створення та розвитку аудиту по обслуговуванню агропромислового комплексу України [Текст] / В.М. Жук, Н.Л. Жук, К.П. Дудка та ін.; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 1995. – 32 с.
191. Костюк, Г.И. Аудиторская проверка нематериальных активов / Г.И. Костюк // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 16. – С. 29.
192. Костюченко, В.М. Методи обліку інвестицій в дочірні підприємства: необхідність конвергенції з міжнародними стандартами фінансової звітності [Текст] / В.М. Костюченко // Школа професійного бухгалтера. – 2008. – № 2.
193. Коуз, Р.Г. Природа фирмы [Текст] / Р.Г. Коуз; пер. с англ. М.Я. Каждана; Акад. нар. хоз-ва при Правительстве Рос. Федерации. – М.: Дело. – 2001. – 360 с.
194. Кохановский, В.П. Философия и методология науки [Текст]: учеб. пособие для вузов / В.П. Кохановский. – М.: АСТ, 1999. – 575 с.
195. Кошляк, Н.Д. Механизация учета в колхозах и совхозах [Текст] / Н.Д. Кошляк. – М.: Госстатиздат. – 1961. – 64 с.
196. Кравчук, О. Облік коштів цільового фінансування [Текст] / О. Кравчук // Дебет–Кредит. – 2006. – № 41. – С. 59.

197. Кужельний, М.В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник; Київський нац.екон. ун-тет. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
198. Кузнецова, С. Методологічні засади трансформації бухгалтерського обліку як напрям розвитку інформатизації суспільства [Текст] / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 23.
199. Кузяків, О. Продовження теми: уніфікація податкового та бухгалтерського обліку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lcci.com.ua/opennews.php?id=209>.
200. Кузьминский, А.Н. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности [Текст] / А.Н. Кузьминский, В.В. Сопко. – К.: Вища школа, 1986. – 256 с.
201. Кузьмінський, А. М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підруч. для студ. вузів, що навч. за спец. «Облік і аудит»; А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 287 с.
202. Кузьмінський, Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? [Текст] / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8.
203. Кун, Т. Структура научных революций [Текст] / Т. Кун. – М.: Прогресс, 1975. – 288 с.
204. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник для студ. вузов, обучающихся по экон. спец.; 2.изд., перераб. и доп. / Кутер, М. И. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
205. Кучеренко, Т.Є. Бухгалтерський облік коштів цільового фінансування за програмами державної підтримки сільськогосподарських підприємств [Текст] / Т.Є. Кучеренко, О.Г. Шайко // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №7. – С. 109.
206. Кушвід, М.Я. Облік і аналіз виробничої діяльності госпрозрахункових підрозділів [Текст]: Економічний довідник керівника середньої ланки / М.Я. Кушвід, П.Т. Саблук. – К. – 1988. – с. 183–260.
207. Лев, Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность [Текст] / Б. Лев; пер. с англ. Л.М. Лопатникова. – М.: Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.
208. Левченко, З.М. Впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» в практику облікової роботи [Текст]: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф.: «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, 29–30 листопада 2007 р.: тези доповідей. – К.: Юр-Агро-Веста, 2007. – С. 44.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

209. Леонтьев, Б.Б. Принципы и подходы к оценке интеллектуальной собственности и нематериальных активов [Текст]: учебное пособие / Б.Б. Леонтьев, Х.А. Мамаджанов. – М.: РИНФО, 2003. – 172 с.
210. Лист Міністерства фінансів України від 27.01.2006 р. № 31–34000–16–5/1441: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=59539&cat_id=34931
211. Литвин, Ю.Я. От чековой формы контроля к нормативному методу планирования и учета затрат на производство [Текст] / Ю.Я. Литвин, П.Т. Саблук // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1986. – № 8. – С.23.
212. Литвин, Ю.Я. Про нову систему обліку в колгоспах [Текст] / Ю.Я. Литвин // Вісник сільськогосподарської науки. – 1959. – № 3.
213. Лінник, В.Г. Новий етап в розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України [Текст] / В.Г. Лінник, М.М. Коцупатрий; [відп. ред. В.Г. Лінник] // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць; Київський національний економічний університет. – К.: КНЕУ, 2006. – с. 401–408.
214. Лузан, Ю.Я. Звітність підприємства – основа інформаційної системи управління [Текст] / Ю.Я. Лузан // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С.4.
215. Лук'яненко, Л. Гармонізація фінансової звітності та обліку в умовах глобалізації бізнесу: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://securities.org.ua/securities_journal/review.php?num=17&pub=204.
216. Лукичева, Л.И. Внутрифирменное управление интеллектуальными активами [Текст] / Л.И. Лукичева, Д.Н. Егорычев; Московский гос. ин-т электронной техники (технический ун-тет); Институт экономики и управления. – М.: Омега-Л, 2004. – 185 с.
217. Льюис, Б. Что не так? Путь Запада и Ближнего Востока: прогресс и традиционализм [Текст] / Б. Льюис; пер. с англ. – М.: Олимп-Бизнес, 2003. – 224 с.
218. Малиновський, А.С. Підсумки роботи Конгресу вчених економістів-аграрників центрального регіону [Текст] / А.С. Малиновський // Економіка АПК. – 2009. – №3. – С. 26.
219. Малюга, Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст]: монографія / Н.М. Малюга; Житомирський держ.технолог.ун-тет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

220. Малюга, Н.М. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення [Текст] / Н. Малюга, І. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 35.
221. Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико–методологічні основи [Текст]: автореф. дис.... д–ра екон. наук: 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна; Київський національний торговельно–економічний ун–тет. – К., 2006. – 36 с.
222. Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико–методологічні основи [Текст]: наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна; Житомирський держ.технолог.ун–тет. – Житомир. – 2006. – 84 с.
223. Малюга, Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [Текст]: навч. посібник. / Н. М. Малюга. – Житомир.: Рута, 2003. – 476 с.
224. Малюга, Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку [Текст]: монографія. – Житомир: ПП Рута, 2005. – 388 с.
225. Малюга, Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] / Н.М. Малюга; Інститут змісту і методів навчання; Житомирський інженерно–технол. інс–тут. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 383 с.
226. Малькова, Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? [Текст] / Т.Н. Малькова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 301 с.
227. Маренич, Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання [Текст] / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С.21.
228. Маренич, Т.Г. Облік поточних біологічних активів згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [Текст] / Т.Г. Маренич // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 12. – С. 108.
229. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии [Текст]: том 2–й. Процесс обращения капитала / К. Маркс. – М.: Политиздат. 1961. – 648 с.
230. Маркс, К. Капитал. Теории прибавочной стоимости [Текст]: том 4–й. ч. III. / К. Маркс. – М.: Политиздат, 1978. – 674 с.
231. Маркс, К. Сочинения [Текст]: том 2 / К. Маркс, Ф. Энгельс. – с. 142 – 143.
232. Маркс, К. Сочинения [Текст]: том 25, ч. II / К. Маркс, Ф. Энгельс. – с. 183
233. Медведев, В. Некоторые размышления о новой парадигме экономической теории [Текст] / В. Медведев // Вопросы экономики. – 1993. – № 1. – С. 22.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

234. Мельник, С.І. Річна бухгалтерська звітність в сільськогосподарських підприємствах [Текст]: брошура / С.І. Мельник, П.Т. Саблук. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – 62 с.
235. Мельничук, Б.В. Впровадження положення (стандарту) з сільського господарства в Україні [Текст] / Б.В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 2. – С. 29.
236. Метелиця, В.М. Контроль за надходженням і використанням бюджетних коштів фінансової підтримки сільського господарства [Текст] / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3–5. – С. 123.
237. Методика аудиту витрат підприємств торгівлі: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.br.com.ua/referats/Buhoblik/25512-24.html>.
238. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. № 1531 <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1531-2002-%EF>.
239. Методика оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН [Текст]: методика / В.П. Ситник, П.Т.Саблук, С.М.Кваша та ін.; Українська академія аграрних наук, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2009. – 73 с.
240. Методические рекомендации по организации внутрихозяйственных отношений и учета на сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / Украинский научно-исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. 1988. – 65 с.
241. Методические рекомендации по организации единой экономической службы сельскохозяйственного предприятия [Текст] / П.Т.Саблук, Н.Я. Демьяненко, И.А. Микитенко и др.; Украинский научно-исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера, 1989. – 42 с.
242. Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / Н.А. Павлюк, Г.І. Зуб, Т.В.Романюк, В.М. Жук; за ред. Н.А. Павлюк, Г.І. Зуба, В.М.Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 4. – С. 4.
243. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net /data/base02/ukr02313.htm>.

244. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку і оподаткування використання бюджетних коштів на закладення та вирощування багаторічних насаджень [Текст] / Г.І.Зуб, М.Ф.Агафонов, В.М.Жук та ін.; під ред. Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 9–10. – С. 55.
245. Методичні рекомендації з експертної оцінки майна в підприємствах АПК [Текст] / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2005. – 220 с.
246. Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК [Текст] / Г.І. Зуб, О.Є. Гудзь, Л.В. Кірсенко та ін.; під ред. Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 6. – С. 84.
247. Методичні рекомендації з облікового забезпечення нарахування і сплати податку на додану вартість сільськогосподарськими і переробними підприємствами [Текст] / В.М. Жук, І.В. Герасимук, Л.С. Стецюк; під ред. В.М. Жука та І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 3. – С. 3.
248. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю: [Текст] / В.М. Жук, Ю.С. Рудченко, Б.С. Гузар; під ред. В.М. Жука. – Облік і фінанси АПК. – 2008. – №1. – С.5.
249. Методичні рекомендації з організації обліку та оцінки землі підприємствами АПК [Текст] / В.М. Жук, Ю.С. Рудченко та ін. // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 135.
250. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затвердженні наказом Міністерства аграрної політики України № 189 від 02 липня 2001 р.: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЕ «Ліга». 2001 – 2009.
251. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально–ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 р. № 49: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.1139.3&pobreak=1>.
252. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально–ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 року № 49: [Електрон. ре-

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- сурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2001 – 2009.
253. Методичні рекомендації з підготовки та оприлюднення підприємствами річних звітів–брошур з метою залучення інвестицій та підвищення рівня корпоративного управління [Текст] / В.М. Жук, Ю.С. Рудченко, А.М. Морозова та ін.; під ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006.– №11. – С. 4.
254. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18 травня 2001 р.: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». 2001 – 2009.
255. Методичні рекомендації по організації пайових відносин в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 1990. – 120 с.
256. Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України [Текст] / Ю.Я. Лузан, М.Г.Михайлов, Л.І.Лавріненко та ін.; під ред. Ю.Я. Лузана, М.Г. Михайлова, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №2. – С. 106.
257. Методичні рекомендації по складанню бухгалтерської звітності підприємствами АПК за 2005 рік [Текст] / Т.В. Романюк, О.О. Бірюкова, К.Г. Ладик та ін.; під ред. Ю.Я. Лузана, Н.Л. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006.– № 1. – С. 4.
258. Методичні рекомендації щодо обліково–фінансового та правового забезпечення закладення, догляду та списання багаторічних насаджень [Текст] / Т.В. Романюк, З.О. Муковоз, М.І. Тарасова та ін.; під ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 5. – С. 3.
259. Методичні рекомендації щодо трансформації результатів наукових досліджень в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізації [Текст] / П.Т. Саблук, В.Б.Моссаковський, Ю.С. Рудченко та ін; Національний науковий центр Інститут аграрної економіки УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2006. – 68 с.
260. Миллер, П. Качественная финансовая отчетность [Текст] / П. Миллер // Вестн. бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – № 22. – С. 4.
261. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: учеб. пособие; 2–е изд., и доп. / А.П. Михалкевич. – Мн.: Мисанта; ФУАинформ, 2003. – 202 с.

262. Михалкевич, А.П. Развитие бухгалтерського учета в условиях глобализации экономики [Текст] / А.П. Михалкевич // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4 (26): Економічні науки. – С. 159.
263. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92454/МСБО_41.pdf
264. Міжнародні стандарти фінансової звітності: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=92410.
265. Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України [Текст]: матеріали Міжнар. наук.–практ. конф., Київ, 19 травня 2006 р.: тези доповідей / [редкол.: С.Ф. Голов (відпов. ред.) та ін.]. – К.: КНЕУ, 2006. – 200 с.
266. Моисеев, Н.Н. Люди и кибернетика [Текст] / Н.Н. Моисеев. – М.: Мол. гвардия, 1984. – 224 с.
267. Мокрышев, В. Суть нематериальных активов [Текст] / В. Мокрышев // Интеллектуальная собственность. – 1999. – №3. – С. 7.
268. Моссаковский, В.Б. Бухгалтерський облік нематеріальних активів [Текст] / В.Б. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит – 2005. – №7. – С. 8.
269. Моссаковский, В.Б. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / В.Б. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №10. – С.18.
270. Моссаковский, В.Б. Метод бухгалтерського обліку в ринкових умовах / В.Б. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 12. – С. 16.
271. Моссаковский, В.Б. Наскрізна задача по журнально–ордерній формі рахівництва та короткі вказівки по її виконанню [Текст] / В.Б. Моссаковский, М.А. Ящук, Л.К. Сук. – К.: Урожай, 1970.
272. Моссаковский, В.Б. Про управлінський облік [Текст] / В. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 37–44.
273. Моссаковский, В.Б. Сальдовый метод обліку матеріальних цінностей при журнально–ордерній формі рахівництва [Текст] / В.Б. Моссаковский, В. Шваб. – К.: ВДНГ УРСР, 1969. – С.3.
274. Моссаковский, В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст]: монографія / В.Б. Моссаковский. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
275. Моцок, Б.К. Учет в межколхозных объединениях [Текст] / Б.К. Моцок, П.Т. Саблук, Н.И. Ковбаса // Учет и финансы. – 1975. – № 6. – С.9.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

276. Мочерний, С.В. Методологія економічного дослідження [Текст] / С.В. Мочерний. – Львів.: Світ. – 2001. – 416 с.
277. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с. англ. под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, Юнити, 1999. – 663 с.
278. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення» від 10 серпня 2004 р. № 469: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1054-04>.
279. Наказ Державного комітету статистики України від 3 червня 2008 року № 173 «Про затвердження форм державних статистичних спостережень у галузі сільського господарства»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЕ «Ліга». – 2008 – 2009.
280. Наказ Державного комітету статистики України від 6 листопада 2007 року № 403 «Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50–сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЕ «Ліга». – 2008 – 2009.
281. 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: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua/page/?3071>.
282. Наказ Міністерства сільського господарства і продовольства України від 5 березня 1997 р. № 34 «Про затвердження форм облікових реєстрів для ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах» [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1997– 2009.
283. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22 листопада 2004 р. № 732: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1580-04>.
284. Наказ Міністерства палива та енергетики «Про затвердження та надання чинності нормативному документу Мінпаливенерго

- України «Правила розроблення нормативних документів» від 01 березня 2006 р. № 56 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2000–2008.
285. Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації [Текст]: матеріали IV Міжнар. наук.–практ. конф., Київ, 18–19 вересня 2008 р.: тези доповідей / [редкол. В.М. Жук (відпов. ред.) та ін.]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. – 348 с.
286. Научные бухгалтерские школы мира: эволюция, современное состояние, перспективы развития [Текст]: материалы VII Междунар. научн. конф., Житомир: тезисы докладов / [редкол.: Ф.Ф. Бутинец (ответств. ред.) и др.]. – Житомир.: ЖГТУ, 2008. – Вып. 2. Ч.2 – 432 с.
287. Официальный сайт Национального комитета бухгалтеров, финансистов и экономистов: [Электрон. ресурс]. Режим доступа: – <http://www.nkbfe.ru>.
288. Національний стандарт 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1440-2003%Ef>.
289. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування [Текст]: навч.посібник / В.М. Жук, В.М. Пархоменко, Л.В. Рубаненко та ін.; під ред. В.М. Жука, Ю.С. Рудченко. – К.: Юр–Агро–Веста, 2008. – 250 с.
290. Немчинов, П.П. Анализ хозяйственной деятельности колхозов [Текст] / П.П. Немчинов. – К.: Общество по распространению политических и научных знаний УССР, 1957. – 48 с.
291. Немчинов, П.П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства [Текст]: учебник для ВУЗов / П.П. Немчинов, Ю.Я. Литвин, В.Г. Линник. – М.: Статистика, 1978. – 439 с.
292. Немчинов, П.П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства [Текст]: пособие / П.П. Немчинов, Г. Д. Вербов. – М.: Статистика, 1970. – 575 с.
293. Немчинов, П.П. Методика исчисления себестоимости продукции в колхозах [Текст] / П.П. Немчинов. – К.: УАСХН, 1960.
294. Немчинов, П.П. Новый план счетов для колхозов [Текст] / П.П. Немчинов // Вопросы экономики сельского хозяйства Украины. – 1958. – № 2.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

295. Немчинов, П.П. Об учете затрат и доходов в колхозах [Текст] / П.П. Немчинов. – М.: Сельхозгиз, 1958. – 180 с.
296. Немчинов, П.П. Основные положения учета затрат и доходов в колхозах (применительно к исчислению себестоимости продукции и рентабельности колхозного производства) [Текст] / П.П. Немчинов. – К.: Сельхозиздат УССР, 1957. – 151 с.
297. Немчинов, П.П. Основные принципы распределения затрат между основной, сопутствующей и побочной продукцией [Текст] / П.П. Немчинов // Календарь колхозника. – 1959.
298. Немчинов, П.П. Приспособить колхозный учет к нуждам хозрасчета [Текст] / П.П. Немчинов // Экономическая конференция Киевской области. – К., 1958.
299. Нестеренко, А.Н. Экономика и институциональная теория [Текст] / А.Н. Нестеренко. – М: УРСС, 2002. – 415 с.
300. Николаева, С.А. Нематериальные активы [Текст] / С.А. Николаева // Бухгалтерское приложение. – 1997. – № 5. – С.11.
301. Німчинов, П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку [Текст] / П.П. Німчинов. – К.: Вища школа, 1977 р. – 240 с.
302. Німчинов, П.П. Нова система колгоспного обліку [Текст] / П.П. Німчинов // Вісник сільськогосподарської науки. – 1958. – № 10.
303. Новейший философский словарь [Текст] / Сост. А.А. Грицанов – Мн.: Сакун, 1998. – 896 с.
304. Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах [Текст]: Т.2. – Т.4. – К.: Діамант. – 2000. – 942 с.
305. Новиков, Д.А. Предмет и структура методологии: [Електрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://methodolog.ru/ethod.htm>.
306. Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики [Текст] / Д. Норт; пер. с англ. А.Н. Нестеренко. – М.: Начала, 1997. – 190 с.
307. О бухгалтерском учете и отчетности. Закон Республики Беларусь: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://stroytender.com/articles/24>.
308. Облік державної підтримки агропромислового виробництва [Текст]: навч. посібник / Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.; під ред. Ю.Я.Лузана, В.М. Жука, І.В.Герасимука. – К.: Юр-Агро-Веста. – 2007. – 324 с.
309. Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН [Текст]: практ. посібник / А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький, В.М. Жук та ін.. – К.: Аграрна наука, 2006. – 276 с.
310. Облік і фінанси АПК [Текст]: науково-виробничий журнал. – 2005. – № 3. – 206 с.

- 311. Облік і фінанси АПК [Текст]: науково–виробничий журнал. – 2005. – № 4. – 171 с.
- 312. Облік і фінанси АПК [Текст]: науково–виробничий журнал. – 2005. – № 5. – 162 с.
- 313. Облік сільськогосподарської діяльності [Текст]: навч. посібник / Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.; під ред. В.М. Жука. – К: Юр–Агро–Веста. – 2007. – 368 с.
- 314. Облік у селянському (фермерському) господарстві [Текст]: посібник / М.Я. Дем'яненко, О.Д. Радченко, П.Т. Саблук; під ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2001. – 399 с.
- 315. Облікова політика підприємств [Текст]: навч. посібник / Ю.Я. Лузан, В.М. Гаврилюк, В.М. Жук та ін.; під ред. В.М. Гаврилюка, В.М. Жука, М.Г. Михайлова. – К.: Юр–Агро–Веста, 2007. – 326 с.
- 316. Огійчук, М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» [Текст] / М.Ф. Огійчук // Облік фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 24.
- 317. Олейник, А. Изменения институтов во времени: эволюция и революция [Текст] / А.Олейник. // Вопросы экономики. – 1999. – № 7. – С. 129.
- 318. Олійник, О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrlib.boom.ru/migstand/1.htm>.
- 319. Онуфриев, Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности: краткий перекрестный конспект–комментарий: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.onoufrieв.narod.ru/msfo/ias_index.htm.
- 320. Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах [Текст]. – К.: Урожай. – 1966.
- 321. Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах [Текст]. – К.: Урожай. – 1970.
- 322. Організація обліку відносин власності [Текст]: навч. посібник / Ю.Я. Лузан, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук та ін.; під ред. В.М. Жука. – К.: Юр–Агро–Веста, 2007. – 360 с.
- 323. Основні економічні показники роботи с.г. підприємств за 2000 рік [Текст]: статистичний бюлетень. – К.: Державний комітет статистики, 2001. – 58 с.
- 324. Основні економічні показники роботи с.г. підприємств за 2003 рік [Текст]: статистичний бюлетень. – К.: Державний комітет статистики, 2004. – 56 с.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

325. Основні економічні показники роботи с.г. підприємств за 2006 рік [Текст]: статистичний бюлетень. – К.: Державний комітет статистики, 2007. – 75 с.
326. Основные положения об организации экономической работы в колхозах и совхозах [Текст] / А.М. Чурсин, К.С. Каменева, П.Т. Саблук и др.; Госагропром СССР. Гл. упр. планир. соц. и экон.разв. агропром. комплекса. – К., 1986. – 63 с.
327. Основы философии науки [Текст]: учебное пособие для аспирантов; изд. 2-е / В.П. Кохановский и др. – Ростов н/Д: Феникс, 2005.
328. Островский, О.М. Интеграция России в международное бухгалтерское сообщество [Текст] / О.М. Островский, В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2002. – №5. – С.73.
329. Островский, О.М. Типовые элементы организации бухгалтерского учета [Текст] / О.М. Островский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 207 с.
330. Отчет о международном опыте применения МСФО: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/strategi/016.asp>.
331. Официальный сайт Евразийского Совета Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.eccaa.org>
332. Официальный сайт Организации Объединенных Наций: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.un.org/russian/>
333. Офіційний сайт Американського інституту дипломованих публічних бухгалтерів: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aicpa.org>
334. Офіційний сайт Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.accaglobal.com>
335. Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
336. Офіційний сайт Громади експертів-бухгалтерів: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.experts-comptables.org>
337. Офіційний сайт Європейської асоціації бухгалтерів: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eaa-online.org>
338. Офіційний сайт Інституту аудиторів Німеччини: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.idw.de>
339. Офіційний сайт Інституту професійних бухгалтерів і аудиторів Росії: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ipbr.ru>.
340. Офіційний сайт Інституту сільського розвитку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://icrp.org.ua>

341. Офіційний сайт інформаційного агентства УНІАН: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://unian.net/>.
342. Офіційний сайт Міжнародної федерації бухгалтерів: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org>.
343. Офіційний сайт Міністерства аграрної політики України: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua>.
344. Офіційний сайт Міністерства фінансів України: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
345. Офіційний сайт незалежної громадської організації «Лабораторія законодавчих ініціатив»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.parliament.org.ua>
346. Офіційний сайт Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasb.org/Home.htm>
347. Офіційний сайт Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uacaa.org>
348. Офіційний сайт Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufraa.org>
349. Палий, В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.
350. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Инфра-М, 2003. – 472 с. – (Серия «Высшее образование»).
351. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник, 2-е изд., доп. и перераб. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
352. Пантюхина, А. ИС в нематериальных активах предприятия: проблемы бухгалтерского учета и налогообложения [Текст] / А. Пантюхина // Интеллектуальная собственность. – 2000. – № 8. – С. 56.
353. Пархоменко, В.М. Законодавче та нормативно-методичне забезпечення регулювання бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко, О.М. Петрук // Вісник ЖІТІ. – 2002. – №18. – С.107.
354. Пархоменко, В.М. Нормативно-правове забезпечення реформування бухгалтерського обліку [Текст] / В.М. Пархоменко // Вісник ЖІТІ. – 2001. – №16. – С. 104.
355. Пархоменко, В.М. Проблеми регламентації бухгалтерського обліку в період ринкового реформування економіки України [Текст] / В.М. Пархоменко, О.М. Петрук // Вісник ЖІТІ. – 2001. – №15. – С.24.
356. Пасхавер, Б.Й. Ринок землі: світовий досвід та національна стратегія [Текст] / Б.Й. Пасхавер // Економіка АПК. – 2009. – №3. – С.47.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

357. Пасхавер, И.С. Сельское хозяйство СССР в показателях статистики [Текст] / И.С. Пасхавер. – М.: Статистика, 1968. – 64 с.
358. Перро, Э. Размышления о глобализации [Текст] / Э. Перро // Глобализация: контуры XXI века. – М., 2004. – С. 88.
359. Петров, В.И. Оценка земельных участков [Текст] / В.И. Петров // Аудиторские ведомости. – 2002. – №11. – С. 72–81.
360. Петрук, О.М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку [Текст] / О.М. Петрук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. – №3(33): Економічні науки. – С.156.
361. Петрук, О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / О.М. Петрук; Житомирський держ. технолог. ун–тет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
362. Петрук, О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика [Текст]: монографія / О.М. Петрук; Житомирський держ. технолог. ун–тет. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
363. Петрук, О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація [Текст]: автореф. дис.... д–ра екон. наук: 08.06.04 / Петрук Олександр Михайлович; Київський національний економічний ун–тет ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 33 с.
364. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст]: Часть 1, 2–е изд., доп. и перераб./ М.З. Пизенгольц, А.П. Варава. – М.: Агропромиздат, 1987. – 352 с.
365. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 29: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.665.9&nobreak=1>.
366. Подолинський, С.А. Вибрані твори [Текст] / С. А. Подолинський; упоряд., передм. і прим. Л.Я. Корнійчук; Київський національний економічний ун–тет. – К.: КНЕУ, 2000. – 328 с.
367. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 03 квітня 1993 р. № 250: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=250-93-%EF>.
368. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87: [Електрон. ресурс]. – Ре-

- жим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>.
369. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>
370. Порядок обліку та використання коштів, спрямованих на виплату дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 2.04.2009 р. № 291: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=805-99-%EF>
371. Трохименко, Л. М. Бухгалтерський облік [Текст]: навч.-метод. пос. для самост. вивч. дисц.; у 4-х ч. / Л. М. Трохименко. – К.: КНЕУ, 2002 – 344 с.
372. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99>
373. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
374. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
375. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.
376. Положення про підготовку навчальних видань та електронних засобів навчального призначення [Текст] / уклад.: В.Т. Горбенко, Г.І. Лоза, І.О. Мікульонок; Київський політехнічний інститут. – К.: НТУУ «КПІ», 2008. – 48 с.
377. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. № 658: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.dpa.cv.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1446:-23-1999-658-l-r-10-2009-576-&catid=20:2009-06-02-11-26-02&Itemid=74.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

378. Полохало, В. По 2 млрд. долларов в месяц теряет Украина на интеллектуальной собственности: [Електрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ua-reporter.com/novosti/36699>.
379. Поплавська, Ж.В. Сектор трансакцій в Україні: проблеми оцінки і розвитку [Текст] / Ж.В. Поплавська // Научные труды ДонНТУ. – Донецьк, 2006. – Вип. 103–1. – С. 89.
380. Порядок аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затверджений постановою Президії УААН від 26.08.2004 р. [Текст] / А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький, В.М. Жук та ін.. // Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН: практ. посібник. – К.: Аграрна наука, 2006. – 276 с.
381. Порядок визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування на бухгалтерський облік, затверджений наказом Фонду державного майна України від 13 грудня 2005 р. № 3162: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0479-06>.
382. Постанова Бюро Президії УААН (Протокол № 3 від 13 березня 2008 р.) [Текст] / В.М. Жук // Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: наукова доповідь; Інститут аграрної економіки. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. – 83 с.
383. Постанова Європейської комісії про відбір господарств, які ведуть бухгалтерський облік, з метою визначення доходності сільськогосподарських підприємств, від 12 липня 1982 р. [Текст] // 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
384. Постанова Європейської комісії про створення інформаційної мережі бухгалтерського обліку в сільському господарстві від 15 червня 1965 р. [Текст] // Verordnung Nr. 79/65/EWG vom 15. Juni 1965 zur Bildung eines Informationsnetzes landwirtschaftlicher Buchführungen, Abl. EG Nr. L 109, S. 1859
385. Постанова Кабінету Міністрів України «Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки» від 28 лютого 2001 р. № 177: [Електрон.ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?code=177 2001-%EF](http://zakon.nau.ua/doc/?code=177%202001-%EF).

386. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року» від 19 вересня 2007 р. № 1158: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dpa.dn.ua/sta/748-STA05.html>.
387. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) на підприємствах і в організаціях» від 19 вересня 1993 № 764: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=764-93-%EF>.
388. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 року № 1706: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1706-98-%EF>.
389. 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. № 326: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=326-93-%EF>.
390. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок розроблення та виконання державних цільових програм» від 31 січня 2007 р. № 106: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=106-2007-%EF>.
391. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 грудня 2003 р. № 1891 «Про затвердження Методики оцінки майна»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2003 – 2009.
392. Постановление Кабинета Министров республики Узбекистан «О Государственной программе перехода Республики Узбекистан на принятую в международной практике систему учета и статистики» от 24 августа 1994 г. № 433: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bir.uz/law/obj1134723503/obj1136018428/obj1136362556/obj1136373304.doc>.
393. Прилипко, С.І. Сертифікація професійних бухгалтерів в Україні [Текст] / С.І.Прилипко // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 2. – С. 102.
394. Применение международных стандартов финансовой отчетности. История вопроса: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio /gaap-ias/strategi/016.asp>.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

395. Про законодавчі можливості купівлі–продажу земель сільськогосподарського призначення [Текст] // Юридичний журнал. – 2005. – № 9.
396. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Текст]: міжнародний збірник наукових праць / Житомирський держ. технолог. ун–тет; [відпов. ред. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – Вип. 14. – 400 с.
397. Проект концепции развития отрасли бухгалтерского учета и аудита в республике Казахстан на 2007–2009 годы: [Електрон. ресурс]. – Режим доступа:
<http://www.nationalfund.kz/structure/data/%D0%9F%D1%80%>
398. Проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Текст] // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 82.
399. Проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу:
<http://federation.faaf.org.ua/content/view/33/1>.
400. Проект методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [Текст] // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 9.
401. Проект федерального закона «О бухгалтерском учете»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.akdi.ru/buhuch/novost/new33.htm>.
402. Прокопенко, О.М. Удосконалення форми і методів державного статистичного спостереження за економічними показниками сільськогосподарських підприємств [Текст] / О.М. Прокопенко // матеріали III Міжнар. наук.–практ. конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, 29–30 листопада 2007 р.: тези доповідей. – К.: Юр–Агро–Веста, 2007. – С.114.
403. Пушкар, М. С. Філософія обліку [Текст]: монографія / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль.: Карт–бланш, 2002. – 158 с.
404. Пушкар, М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [Текст]: монографія / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль: Карт–бланш, 2007. – 359 с.
405. Пушкар, М.С. Створення інтелектуальної системи обліку [Текст]: монографія / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства.– Тернопіль: Карт–бланш, 2007. – 152 с.

406. Пушкар, М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико–методологічні аспекти) [Текст]: монографія / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль.: Економічна думка, 1999. – 424 с.
407. Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции [Текст]: монография / За ред. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: К: Рута, 2005. – С. 262.
408. Различия между российскими и международными стандартами: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/ias/handbook-3.shtml>.
409. Рахманов, А. Современные теории глобального общества: И. Валлерстайн, Дж. Модельски, Дж. Гольдстайн [Текст] / А. Рахманов // Вестник МГУ. – 2003. – № 2: Социология и политология. – С. 85.
410. Рекомендации по внедрению внутрихозяйственного расчета в опытных, учебно–опытных хозяйствах и семеноводческих совхозах Министерства сельского хозяйства СССР [Текст]. – К.: МСХ СССР, 1962.
411. Рекомендации по организации финансов и учета в животноводческих межхозяйственных предприятиях [Текст]: проект / Д.В. Полозенко, П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, В.Н. Жук; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1980. – 73 с.
412. Рекомендации по организации внутрихозяйственного контроля и деятельности ревизионных комиссий в колхозах [Текст] / Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: Мин–во сел. хоз–ва СССР УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1984. – 92 с.
413. Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве [Текст] / П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, В.Н. Жук и др.; Госагропром СССР; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1990. – 51 с.
414. Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве [Текст] / П.Т. Саблук, М.С. Игнатенко, Л.К. Сук и др.; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: Мин–сельхоз Украины, УНИИЭАПП им. А.Г.Шлихтера, 1991. – 67 с.
415. Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве [Текст] / П.Т. Саблук, М.С. Игнатенко, М.М. Ти-

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- таренко и др.; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1991. – 67 с.
416. Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве [Текст] / П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, В.Н. Жук и др.; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1980. – 187 с.
417. Рекомендации по разработке нормативов производственных затрат и применению их в планировании, учете и анализе деятельности сельскохозяйственных предприятий Киевской области [Текст] / Ю.Я. Литвин, Н.С. Дроздов, П.Т. Саблук и др. – К.: Киевоблсельхозуправление, 1985. – 112 с.
418. Рекомендации по рациональной организации работы экономической службы сельскохозяйственного предприятия [Текст]: проект / П.Т. Саблук, Н.С. Дроздов, И.А. Микитенко и др.; Агропром УССР; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1987. – 141 с.
419. Рекомендации по учету при кооперативной форме организации производства в сельском хозяйстве [Текст] / Институт аграрной экономики им. А.Г. Шлихтера. – К.: ИАЭ им. А.Г. Шлихтера УААН, 1992. – 70 с.
420. Рекомендації по організації економічних відносин в умовах оренди і внутрішньогосподарської кооперації [Текст] / Український науково–дослідний інститут економіки й організації сільського господарства ім. О.Г. Шліхтера. – К.: УНДІЕОСГ ім. О.Г. Шліхтера, 1990. – 115 с.
421. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування [Текст] / В.І. Антипенко, В.Т. Матвійко, В.М. Жук та ін.; під. ред. В.М. Жука, І.Б. Садовської // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 5. – С. 71.
422. Рекомендації з врегулювання майнових та земельних відносин в сільськогосподарських підприємствах, створених в результаті реорганізації колективних сільськогосподарських підприємств [Текст] / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: МінАП України, ННЦ «ІАЕ» УААН, 2000.
423. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК [Текст] / В.М. Жук, А.М. Третьак, Ю.С. Рудченко та ін.; під

- ред. А.М. Третяка, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 135.
424. Рекомендації з паювання майна недержавних сільськогосподарських підприємств при їх реструктуризації та виділення майна в натурі їх членам в рахунок майнових паїв [Текст] / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: МінАП України, ННЦ «ІАЕ» УААН, 1999.
425. Рекомендації з паювання та виділення майна в натурі при реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств [Текст] / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: МінАП України, ННЦ «ІАЕ» УААН, 1999.
426. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи [Текст]: матеріали III Міжнар.наук.–практ. конф., Київ, 29–30 листопада 2007 р.: тези доповідей / [редкол.: відпов. за вип. П.Т. Саблук]. – К.: Юр–Агро–Веста, 2007. – 268 с.
427. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи [Текст]: матеріали II Міжнар. наук.–практ. конф., Київ, 19–20 жовтня 2006 р.: тези доповідей [редкол.: В.М.Жук (відпов. ред.) та ін.]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2006. – 246 с.
428. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина 1. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог [Текст]: матеріали Міжнар. наук.–практ. конф., Київ, листопад 2003 р.: тези доповідей / [редкол.: П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – 183 с.
429. Ржаницына, В.С. Сущность нематериальных активов / В.С. Ржаницына // Бухгалтерский учет. – 2005. – №7. – С. 50.
430. Річна бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств [Текст] / С. І.Мельник, П. Т.Саблук, М. Я.Дем'яненко та ін.; Державний комітет статистики України; Інститут аграрної економіки УААН. — К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. — 62 с.
431. Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості [Текст]: монографія. / І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; Житомирський держ. технолог. ун–тет. – Житомир.: ЖДТУ, 2008. – 319 с.
432. Розробка журнально–ордерної форми обліку в колгоспах і радгоспах Української РСР [Текст]: науково–дослідна робота; Український науково–дослідний інститут економіки й організації сільського господарства ім. О.Г. Шліхтера. – К.: УНДІЕОСГ ім. О.Г. Шліхтера, 1969.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

433. Розумна, Г.І. Відображення у статистичній звітності витрат на виробництво продукції, яка підлягає державному ціновому регулюванню [Текст] / Г.І. Розумна // матеріали III Міжнар. наук.–практ. конф.: «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, 29–30 листопада 2007 р.: тези доповідей. – К.: Юр–Агро–Веста. – 2007. – С.119.
434. Романов, А.Н. О международных тенденциях в развитии бухгалтерской профессии [Текст] / А.Н. Романов, О.М. Островский, В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2004. – №4. – С. 3.
435. Руденко, М.Д. Енергія прогресу: Нариси з фізичної економії [Текст] / М.Д. Руденко. – К: Молодь, 1998. – 527 с.
436. Рудченко, Ю.С. Використання торгових марок в господарській діяльності підприємств: проблеми оподаткування та обліку [Текст] / Ю.С. Рудченко // Агроінком. – 2006. – № 9–10. – С. 94.
437. Рудченко, Ю.С. Облік торговельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Рудченко Юлія Сергіївна; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2007. – 20с.
438. Рудченко, Ю.С. Особливості інвентаризації та визнання торговельних марок в бухгалтерському обліку [Текст] / Ю.С. Рудченко // Науковий вісник Національного аграрного університету. – 2007. – № 111. – С. 277.
439. Рудченко, Ю.С. Понятійна відповідність термінів «товарний знак», «торгова марка», «бренд» у сфері використання інтелектуальної власності в АПК [Текст] Ю.С. Рудченко // матеріали Міжнар. наук.–практ. конф.: «Методичні основи сучасного дослідження в аграрній економіці»: в 3-х ч., Житомир, 3–5 березня 2005р.: тези доповідей. – Житомир: Державний агроєкологічний університет, 2005. – Ч.1. – С.184.
440. Рудченко, Ю.С. Торгові марки на баланс підприємств (аргументація конкурентноздатності) [Текст] / Ю.С. Рудченко // Облік і фінанси АПК – № 2. – 2005. – С. 9.
441. Рудченко, Ю.С. Удосконалення облікового забезпечення вартісної оцінки торговельної марки [Текст] / Ю.С. Рудченко // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С. 76–84.
442. Рябінкіна, Т.С. Уніфікація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/apl/3_Ryabinkina.htm.
443. Саблук, П.Т. Бухгалтерський облік у міжгосподарських підприємствах і організаціях [Текст]: навч.посібник / П.Т. Саблук. – К.: Вища школа, 1989. – 168 с.

- 444. Саблук, П.Т. Внутрішньогосподарські організаційно–економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств [Текст]: методичні рекомендації / П.Т. Саблук, М.Й. Малік, Ю.С. Коваленко. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – 204 с.
- 445. Саблук, П.Т. Использование кредита Госбанка в условиях межколхозной кооперации [Текст]: материалы науч.–экон.конф.: «Проблемы финансов колхозов и совхозов», Киев, 14–16 ноября / П.Т. Саблук. – К., 1975. – с. 169.
- 446. Саблук, П.Т. Методические рекомендации по оперативному экономическому анализу в животноводстве [Текст] / П.Т. Саблук; Министерство сельского хозяйства СССР. Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – 1981. – 61 с.
- 447. Саблук, П.Т. Методические рекомендации по организации внутрихозяйственных хозрасчетных отношений и учета на сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / П.Т. Саблук, А.А. Рябчик, Я.М. Баренгольц; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – 1988. – 65 с.
- 448. Саблук, П.Т. О направлениях исследований по учету, контролю и анализу [Текст] / П.Т. Саблук // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях, 1987. – № 3.
- 449. Саблук, П.Т. Облік та аналіз в системі ринкових відносин [Текст] / П.Т. Саблук // Вісник ЖІТІ. – 2000. – №12. – С.46.
- 450. Саблук, П.Т. Облік та аналіз в системі ринкових відносин [Текст] / П.Т. Саблук // Вісник ЖІТІ. – 2000. – №12. – С. 46. – (Серія «Розвиток науки про бухгалтерський облік»).
- 451. Саблук, П.Т. Оперативный анализ в управлении хозяйством [Текст] / П.Т. Саблук, Н.С. Царев // Совершенствование управления сельскохозяйственным производством в системе агропромышленного комплекса: Материалы респ. науч.–практ. конф., Киев: тез. докл. и выступ. – К., 1984. – С. 122.
- 452. Саблук, П.Т. Организация учета труда и его оплаты в условиях коллективного подряда [Текст] / П.Т. Саблук, О.П. Ранская, В.Д. Слободян // Материалы респ. науч.–практ. конф.: «Повышение эффективности использования труда в сельском хозяйстве и социальное развитие села в свете решений майского и октябрьского Пленумов ЦК КПСС (1982 г.)», Киев: тез. докл. – К., 1983. – №3. – С. 73.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

453. Саблук, П.Т. Організація і ефективність оперативного аналізу тваринництва в умовах внутрішньогосподарського розрахунку (на прикладі колгоспів Чернівецької області) [Текст]: дис.... канд. екон. наук / П.Т.Саблук. – К., 1974.
454. Саблук, П.Т. Основные положения по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий [Текст]: справочник по планированию в агропромышленном комплексе / П.Т. Саблук, В.И. Дробот. – К., 1991. – С. 130.
455. Саблук, П.Т. Примерное положение об экономическом анализе в сельскохозяйственном предприятии [Текст] / П.Т. Саблук, Н.А. Ткачук, К.В. Карпенко; Госагропром УССР; Переяслав–Хмельницкое районное агропромышленное объединение Киевской области, Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – Переяслав–Хмельницкий: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. 1986. – 50 с.
456. Саблук, П.Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період [Текст]: доповідь / П.Т.Саблук; Українська академія аграрних наук, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. – 45 с.
457. Саблук, П.Т. Рекомендации по внедрению нормативного метода учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) [Текст] / П.Т. Саблук, Н.С. Дроздов, Ю.Я. Литвин; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1984. – 83 с.
458. Саблук, П.Т. Рекомендации по единой экономической службе сельскохозяйственного предприятия [Текст] / П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, И.А. Микитенко; Украинский научно–исследовательский институт экономики и организации сельского хозяйства им. А.Г. Шлихтера. – К.: ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера, 1990. – 45 с.
459. Саблук, П.Т. Совершенствование учета в условиях межхозяйственной кооперации [Текст] / П.Т. Саблук, З.П. Кирпаль, П.Я. Хомин. – К.: УНИИНТИ, 1980. – 9 с.
460. Саблук, П.Т. Трансформація земельних відносин до ринкових вимог [Текст]: матеріали 11–х річних зборів Всеукраїнського конгресу вчених економістів–аграрників, Київ, 26–27 лютого 2009 р. / П.Т. Саблук, М.М. Федоров, В.Я. Месель–Веселяк. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2009. – 115 с.

461. Саблук, П.Т. Формування фінансових результатів в умовах кооперованого виробництва [Текст] / П.Т. Саблук // Економіка і організація сільського господарства: респ. міжвід. темат. наук. зб. – К., 1979. – Вип. 59. – С. 29–34. – (Серія «Формування і використання фінансових ресурсів міжгосподарських і агропромислових підприємств і об'єднань»).
462. Савиковская, Е. Виды стоимости ИС [Текст] / Е. Савиковская // Интеллектуальная собственность. – 2000. – № 8. – С. 67.
463. Савченко, В.М. Тенденції розвитку оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності [Текст] / В.М. Савченко // матеріали II Міжнар. наук.–практ. конф.: «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, 19–20 жовтня 2006 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2006. – С. 39.
464. Савчук, В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст]: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Савчук Василь Кирилович; Тернопільська академія народного господарства. – Т.: ТАНГ, 1996. – 41 с.
465. Самосенко, А.А. Бухгалтерский учет в сельском строительстве: справочник [Текст] / А.А. Самосенко, В.В. Бабич и др. – К.: Урожай, 1989. – 208 с.
466. Сараева, И.Н. Проблемы оценки уровня трансакционных издержек в предпринимательском секторе экономики Украины [Текст] / И.Н. Сараева // Научные труды ДонНТУ. – Донецк, 2006. – Вып. 103–2. – С. 153.
467. Сидоренко, Р.В. Проблеми визначення справедливої вартості біологічних активів [Текст]: матеріали IV Міжнар. наук.–практ. конф.: «Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації», Київ, 18–19 вересня 2008 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. – С. 279.
468. Сидоренко, С.В. Західні теорії глобального суспільства [Текст] / С.В. Сидоренко // Мультиверсум. Філософський альманах: зб.наук.праць. – К.: Центр духовної культури, 2006. – Вип. 58.
469. Скоун, Т. Управленческий учет [Текст] / Т. Скоун; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эрнашвили. – М.: Аудит, Юнити, 1997. – 179 с.
470. Смит, Э. Ф. Табу лидерства. О чем молчат капитаны бизнеса [Текст] / Э. Ф. Смит. – М.: Вершина, 2007. – 192 с.
471. Соколенко, В. Глобальное управление. Эпоха выживания Homo Sapiens [Текст] / В. Соколенко. – М.: Научная книга, 2000. – 280 с.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

472. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст]: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, 1996. – 638 с.
473. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя (с учетом нового Плана счетов 2001 г.) [Текст]: 2-е. изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: Проспект, 2001 – 319 с.
474. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
475. Соколов, Я.В. Особенности перевода бухгалтерского учета Российской Федерации на международные стандарты [Текст] / Я.В. Соколов // Проблемы формування ринкової економіки: зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2001. – Спец. вип. «Проблеми трансформації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в системі міжнародних стандартів». – С. 110.
476. Соколов, Я.В. Очерки по теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 400 с.
477. Соловьева, Г.М. Кто и как оценит интеллектуальную собственность? [Текст] / Г.М. Соловьева // Патенты и лицензии. – 1999. – №9. – С.12.
478. Соловьева, О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность [Текст] / О.В. Соловьева. – М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2004. – 328 с.
479. Солодченко І. Нематеріальні активи: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: www.ligazakon.ua
480. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік: поняття, сутність [Текст] / В.В. Сопко // Вісник ЖІТІ. – 2000.– №12.– 252 с.
481. Статистичний щорічник України за 2000 рік [Текст] / під ред. О.Г. Осауленка; Державний комітет статистики. – К.: Консультант, 2001. – 598 с.
482. Статистичний щорічник України за 2003 рік [Текст] / під ред. О.Г. Осауленка; Державний комітет статистики. – К.: Консультант, 2004. – 593 с.
483. Статистичний щорічник України за 2006 рік [Текст] / під ред. О.Г. Осауленка; Державний комітет статистики. – К.: Консультант, 2007. – 551 с.
484. Страссман, П.А. Информация в век электроники: проблема управления [Текст] / П.А. Страссман. – М., 1987.
485. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.

486. Стратегія сталого розвитку України: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253/>
487. Стюарт, Т.А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций [Текст] / Т. А. Стюарт; пер. с англ. В. Ноздриной. – М.: Поколение, 2007. – 368 с.
488. Сук, Л.К. Внутрігосподарський розрахунок в колгоспах [Текст] / Л.К. Сук. – К.: Урожай, 1969. – 168 с.
489. Сук, Л.К. Облік біологічних активів [Текст] / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9–10. – С. 128.
490. Счетные теории А.М.Галагана в комментариях проф. Я.В.Соколова. [Текст] / Житомирский гос. технолог. ун–тет. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
491. Таран, Ю. Обратная связь [Текст] / Ю. Таран // Бизнес. – №10. – 2005. – С. 26.
492. Тарасенко, О.В. Вимірювання трансакційних витрат на фондовому ринку України [Текст] / О.В. Тарасенко // Научные труды ДонНТУ. – Донецьк, 2004. – Вып. 69. – С. 215.
493. Теперішня фінансова криза загрожує розвалом міжнародної бухгалтерської мови і правил: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/press/49959e16c2494/>
494. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1996 р. № 452: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=452-96-%EF>.
495. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст]: підручник, 3–тє вид., доп. і перероб / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2008. – 925 с.
496. Удовик, С. Глобализация: семиотические подходы [Текст] / С. Удовик. – М. – 2002. – 480 с.
497. Удосконалення методології розрахунку собівартості витрат виробництва в сільському господарстві [Текст]: науково–дослідна робота; Український науково–дослідний інститут економіки й організації сільського господарства ім. О.Г. Шліхтера. – К.: УНДІЕОСГ ім. О.Г. Шліхтера, 1969.
498. Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо захисту власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» від 19 серпня 2008 р. № 725/2008: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1093.4497.0>.
499. Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» від 3 грудня

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1999 р. № 1529/99: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1529%2F99>.
500. Український радянський енциклопедичний словник [Текст]: том 2. – К.: Академія наук УРСР, 1967. – 854 с.
501. Уманців, Г.В. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності як передумова їх бухгалтерського відображення: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: – http://tm-logos.com.ua/statija_1.html.
502. Уотерс М., Глобализация: Контуры XXI века [Текст]: реферативный сборник. Часть I. / М. Уотерс. – М., 2002. – С. 63.
503. Урядовий портал: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.
504. Фаткина, Л. Новые подходы в отношении операций с интеллектуальной собственностью, отражаемых в бухгалтерском учете [Текст] / Л. Фаткина // Интеллектуальная собственность. – 2000. – № 7. – С. 62.
505. Федоров, М.М. Трансформація земельних відносин до ринкових умов [Текст]: доповідь / М.М. Федоров. – Економіка АПК. – 2009. – №3. – С. 4.
506. Фесенко, Д.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст]: учебн. пособие / Д.М. Фесенко, М.Я. Штейнман, И.В. Атрощенко. – К.: Вища школа, 1987. – 360 с.
507. Философский энциклопедический словарь [Текст]. – М.: Сов. Энциклопедия, 1983.
508. Философский энциклопедический словарь [Текст] / сост. Е.Ф. Губский. – М.: Инфра, 2003. – 576 с.
509. Формування системи та механізмів обліково–аудиторського забезпечення сільськогосподарських підприємств в ринкових умовах [Текст]: звіт про науково–дослідну роботу / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН, відділ методології бухгалтерського обліку та аудиту. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2006. – 327 с.
510. Хайдаров, Ш.У. Тенденции развития и совершенствования нормативно–правового регулирования бухгалтерского учета в Узбекистане: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.publicfinance.uz/upload/iblock/354/12 . doc>.
511. Хакен, Г. Синергетика. Иерархии неустойчивостей в самоорганизующихся системах и устройствах [Текст] / Г. Хакен; пер. с англ. – М.: Мир, 1985. – 423 с.
512. Хегарті, Д. Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту [Текст] / Д. Хегарті, Ф. Гелен, А.К.Х. Баррос // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 7(67). – С.17.

513. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бред; пер. с англ. И.А. Смирнова; под ред. Я.В. Соколова; – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
514. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. И.А. Смирнова; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 574 с.
515. Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории [Текст] / Д. Ходжсон; пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.
516. Хоменко, Ю. Держпідтримка і дотації сільгоспникам: як відобразити отримані кошти в обліку [Текст] / Ю. Хоменко // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 100. – С 23.
517. Хомин, П.Я. Парадигми й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) [Текст]: монографія / П.Я. Хомин, Г.П. Журавель. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.
518. Хомин, П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку [Текст]: монографія / Хомин П.Я. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 288 с.
519. Хомин, П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення [Текст]: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Хомин Петро Якимович; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2004. – 34 с.
520. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст]: 2-е изд. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
521. Цветков, В.А. Оптимизация учета производственных издержек на отечественных предприятиях с применением зарубежных методов расчета себестоимости [Текст] / В.А. Цветков, С.Н Сайфиева // Промышленная политика в Российской Федерации. – 2004. – №7 – С. 82–94.
522. Цивільний кодекс України. Закон України від 16 січня 2003 р. № 435–IV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
523. Чалый, И. Как доят священных коров бухучета [Текст] / И. Чалый // Бухгалтер. – 2004. – № 5. – С. 45.
524. Чебанова, Н.В. Фінансовий облік [Текст]: підручник / Н.В. Чебанова, Т.І. Єфіменко. – К.: Академія, 2007. – 704 с.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

525. Чепоров, В.В. Возможна ли гармонизация и стандартизация системы бухгалтерского учета? [Текст] / В.В. Чепоров // Вісник ЖІТІ. – 2000. – №19. – С. 305.
526. Чижевська, Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст]: дис.... доктора екон. наук / Л.В. Чижевська. – Житомир., 2007. – 396 с.
527. Чижевська, Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст]: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Чижевська Людмила Віталіївна; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 36 с.
528. Чижевська, Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст]: наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня докт. економ. наук: 08.00.09 / Чижевська Людмила Віталіївна; Житомирський держ. технолог. ун-тет. – Житомир, 2007. – 80 с.
529. Чижевська, Л.В. Професійна етика як метод регулювання та регламентації бухгалтерського обліку [Текст] / Л.В. Чижевська, Л.С. Скаун // Вісник ЖДТУ. – 2008. – №1(43). – С.109.
530. Что нам принесет «официальный бухучет»? Комментарии к новому законопроекту Минфина: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/rusbuh/089.asp>.
531. Чудовець, В.В. Удосконалення методичних підходів та документального забезпечення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення [Текст] / В.В. Чудовець // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 6–7. – С. 107.
532. Чумаченко, М. Г. Управлінський облік потребує підтримки [Текст] / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3.
533. Чумаченко, М.Г. Контролінг перспективи не має [Текст] / М.Г. Чумаченко // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3. – С. 38.
534. Шатковська, Л.С. Аудит і аудиторська діяльність [Текст] / Л.С. Шатковська. – К.: Урожай, 1996. – 256 с.
535. Шварцман, К. Глобализация и демократия. [Текст] / К. Шварцман // Глобализация: Контуры XXI века. – М., 2004.
536. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник / В.Г. Швець. – К.: Знання–Прес, 2003. – 444 с.
537. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник; 3–те вид., перероб. і доп. / В.Г. Швець / – К.: Знання, 2008. – 535 с.

- 538. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/46/3217.html>.
- 539. Шевчук, В.О. Абсолютні блага і ринок: виміри достатності теоретичної економії [Текст] / В.О. Шевчук. – Економіка АПК. – 2009. – №3. – С.103.
- 540. Шевчук, В.О. Теоретико–методологічні аспекти аналізу процесів сталого розвитку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.nam.kiev.ua/apr/n_01_5-6/Shevchyk.htm
- 541. Шевчук, В.О. Українська наукова школа фізичної економії: світовий вимір та цивілізаційна перспектива: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://sasaaa2004.narod.ru/Shevchuk_stattia.htm
- 542. Шнейдман, Л. 10 лет законодательного регулирования бухгалтерского учета в России: уроки на будущее: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002966>.
- 543. Эггертссон, Т. Экономическое поведение и институты [Текст] / Т. Эггертссон; пер. с англ. – М.: Дело, 2001. – 407 с.
- 544. Энтони, Р. Учет: ситуации и проблемы [Текст] / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачикова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
- 545. Энциклопедический социологический словарь [Текст] / ред. Г.В. Осин; Институт социально–политических исследований. – М.: РАН; Институт социально–политических исследований. 1995. – 940 с.
- 546. Яновский, А. ИС в деятельности предприятия [Текст] / А. Яновский // Интеллектуальная собственность. – 2000. – № 5. – С.21.
- 547. Яценко, Н. Геец, Н. Я бы распорядился прежде всего собственными средствами, а не заемными, поскольку мы уже являемся жертвой кредитной экспансии: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zn.ua/2000/2020/65590>.
- 548. Ящук, М.А. Комплект бухгалтерских регистров по журнально–ордерной форме учета [Текст] / М.А. Ящук, В.Б. Моссаковский, Л.К. Сук. – К.: Статистика, 1967.
- 549. Ящук, М.А. Методичні вказівки по застосуванню журнально–ордерної форми обліку в колгоспах і радгоспах [Текст] / М.А Ящук, В.Б. Моссаковский, Л.К. Сук, І.А. Пуцов. – К.: УкрНДІНТІ, 1967.
- 550. Ящук, М.А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции [Текст] / М.А. Ящук. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 144 с.
- 551. Ящук, М.А. Оперативный анализ в колхозе [Текст] / М.А. Ящук. – М.: Колос, 1973.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

552. Ящук, М.А. Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах [Текст] / М.А. Ящук. – К.: Урожай, 1970.
553. Ящук, М.А. Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах [Текст]: монографія / М.А.Ящук. – К.: Урожай, 1966 р.
554. Ящук, М.А. Організація обліку і контролю врожаю зернових культур [Текст] / М.А. Ящук // Економіка і організація сільського господарства: республ. міжвідомч. наук збірн. УНДІЕОСГ. – К.: Урожай, 1966. – Вип. 6.
555. Ящук, М.А. Удосконалення первинного обліку в колгоспах при внутрішньогосподарському розрахунку [Текст] / М.А. Ящук // Экономика и организация сельского хозяйства: межведомственный сборник УНИИЭОСХ. – К.: «Урожай», 1964. – Вып. 2.
556. Ящук, Н.А. О нормативном методе планирования и учета затрат производства [Текст] / Н.А. Ящук // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1969. – № 11.
557. American Institute of Certified Public Accountants, Improving Business Reporting – A Customer Focus. AICPA, New York, 1994.
558. Audit & Accounting Guide: Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives. – With conforming changes as of May 1, 2008 – American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York, 2008. – 224 p.
559. Auditor's report a formal opinion, or disclaimer thereof: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://en.wikipedia.org/wiki/Auditor's_report
560. Accountancy or accounting as the art of communicating financial information about a business entity to users such as shareholders and managers: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://en.wikipedia.org/wiki/Accountancy>
561. Blair M.M., Wallman S.M.H., Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles. Brookings Institution Press, Washington DC, 2001.
562. Boulton, Richard E.S., Barry D. Libert and Steve M. Samek. Cracking and Value Code: How Successful Business Are Creating Wealth in New Economy. Harper Business, New York, 2000.
563. Carry, Anthony and Juliana Sancto (eds) Performance Measurement in the Digital Age: Adding Value To Corporate Reporting. ICAEW, London, 1998.

- 564. Carry, Anthony and Juliana Sancto (eds), The 21st Century Annual Report, ICAEW, London, 1998.
- 565. Centre for Tomorrow's Company, Sooner, Sharper, Simpler: A Lean Vision of an Inclusive Annual Report. Centre for Tomorrow's Company, London, 1998.
- 566. D.Paul Husson. Recent experience highlights: [Електрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.piturahusson.com/information/Paul%20Husson%20CV.pdf>
- 567. Dictionary - the largest and most trusted free online [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://dictionary.reference.com>
- 568. Edwards J.D., Hermanson R.H., Saimonson R.F. A survey of financial and managerial accounting; – Boston: Jrwin, 1989, – 836 p.
- 569. Edwards J.D. A survey of financial and managerial accounting; – Boston: Jrwin, 1999, – 836 p.
- 570. Establishing and Developing a Professional Accountancy Body. Good Practice Guidance – 2007 Edition: [Електрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tml?PubID=11339723731921952&Category=Developing%20Nations>
- 571. Global Reporting Initiative, Sustainability Reporting Guidelines (Global Reporting Initiative, Amsterdam, 2002).
- 572. Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Inside out: Reporting on Shareholders Value. ICAEW, London, 1999.
- 573. Kuhn, T.S. «The Function of Dogma in Scientific Research». Pp. 347–69 in A. C. Crombie (ed.). Scientific Change (Symposium on the History of Science, University of Oxford, 9–15 July 1961). New York and London: Basic Books and Heineman, 1963.
- 574. Mason A.K. The Development of International Financial Reporting Standards International Center for Research in Accounting, University of Lancaster, 1978
- 575. Murphy C. N. Global governance: poorly done and poorly understood // Intern. affairs. – L., 2000. – Vol. 76, № 4. – P. 654 – 794.
- 576. Parker R. H. Macmilan Dictionary of Accounting. Second Edition. There Macminal Press Ltd. 1992.
- 577. Plaulins Arturs Theory and Practice of Standartization of Accounting. Summary of the Promotion Paper Developed for the Promotion to the Degree of Doctor of Economic Science (Dr. olc). University of Latvia. Riga, 2006.– 60 p.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 578. Rosenau J. N. New Dimension of Security: The Interaction of Globalizing and Localizing Dynamics // Security Dialogue. – 1994. – Vol. 25, September. – P. 215 – 292.
- 579. Veblen T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays. N.Y.: Huebsch, 1919. P.239.
- 580. Watson, Tony, and David Pitt-Watson, The Hermes Principles: What Shareholders Expect of Public Companies – and What Companies Should Expect of Their Investors .Hermes Pensions Management Limited, London, 2002.
- 581. Weaver DM., Brover E.B., Smiley J.M., Porreca A.G. Accounting: systems and procedures; McGraw-Hill, 1982, – 686 p.
- 582. William J. Baumol. Wassily leontief: in appreciation. // Journal of Economic and Social Measurement № 26. – 2002/2003. – p. 1–10.

ОСНОВНІ СКОРОЧЕННЯ ТА АКРОНІМИ

Англійське скорочення	Українське скорочення	Повна назва
ACCA	АПСБ	Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів
CAP	СБП	Сертифікований бухгалтер-практик
CAPA	СПБАПВ	Сертифікований професійний бухгалтер АПВ
CAPS	СББС	Сертифікований бухгалтер в бюджетній сфері
CIPA	СМПБ	Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер
CPD	ГПР	Постійний професійний розвиток
CoAU	АПУ	Аудиторська палата України
EU	ЄС	Європейський Союз
GDI	ВВД	Валовий внутрішній дохід
FAAF AICU	ФАБФ АПКУ	Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України
FIG	ПФГ	Промислово-фінансова група
IAASB	РМСАГЯ	Рада з міжнародних стандартів аудиту та гарантування якості
IAESB	РМСБО	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти
IAPS	МППА	Міжнародний положення про практику аудиту
IAS	МСБО	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (входять у МСФЗ)
IASB	РМСБО	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
IASC	КМСБО	Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
IES	МСО	Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів
IESBA	МРСЕБ	Міжнародна рада зі стандартів етики для бухгалтерів
IFAC	МФБ	Міжнародна федерація бухгалтерів
IFRS	МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності (включаючи МСБО)
IMF	МВФ	Міжнародний валютний фонд
ISA	МСА	Міжнародні стандарти аудиту
ISQC	МСКЯ	Міжнародні стандарти контролю якості (відносно аудиту та бухгалтерського обліку)
JSC	АТ	Акціонерне товариство
LLC	ТОВ	Товариство з обмеженою відповідальністю
MCAMAP	МРПБО- МінАП	Методична рада з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України
MoF	Мінфін	Міністерство фінансів України
NAS	П(С)БО	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (національні стандарти)
NBFIs	НБФУ	Небанківські фінансові установи
NBU	НБУ	Національний банк України
PIE	СВП	Суспільно важливе підприємство (організація)
ROSC	ЗДСК	Звіти про стан дотримання стандартів та кодексів

SCRFSM	ДКРРФГТ	Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України
SSCMC	ДКЦПФР	Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України
SME	МСП	Малі та середні підприємства
SMO	ПОЧ МФБ	Положення про обов'язки членів МФБ
SOE	ДП	Державне підприємство
UACAA	УАСБА	Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів та аудиторів
UFPAА	ФПБАУ	Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України
UUOA	САУ	Спілка аудиторів України
USAID	АМР США	Агентство США з міжнародного розвитку
WTO	COT	Світова організація торгівлі
IAE	IAE	ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН
IAF	ІОФ	Інститут обліку і фінансів
	ВАК	Вища атестаційна комісія України
MESU	МОНУ	Міністерство освіти і науки України
	СВК	Сільськогосподарський виробничий кооператив
	СОК	Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив
FAO	ПСО	Продовольча та сільськогосподарська організація ООН
GAAP US		Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (США)
FASB		Рада зі стандартів фінансового обліку
SEC		Комісія з цінних паперів і біржових операцій
IFRIC		Комітет по інтерпретації міжнародної фінансової звітності
AICPA		Американський Інститут Сертифікованих Публічних Бухгалтерів
	ЄС	Європейський Союз
	ДАСОА	Державна академія статистики, обліку та аудиту
	КНЕУ	ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”
	ЖДТУ	Житомирський державний технологічний університет
	НУБіП	Національний університет біоресурсів та природокористування України
	МІМ	Міжнародний інститут менеджменту
	ННЦ «ІАЕ»	Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН
	НУХТ	Національний університет харчових технологій
	ДКРС України	Державна контрольно-ревізійна служба України
	ВНЗ	Вищий навчальний заклад
	ОПІВ	Об'єкти права інтелектуальної власності

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ	5
1.1. Концептуальні основи стандартизації бухгалтерського обліку в умовах глобалізації	5
1.2. Інституціональні підходи до вирішення проблем розвитку та застосування МСФЗ	25
1.3. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (в умовах запровадження Концепції сталого розвитку)	43
1.4. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні	60
РОЗДІЛ II. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ТА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНІЙ ГАЛУЗІ.....	92
2.1. Теоретичні основи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку.....	92
2.2. Теоретичні засади побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки	115
2.3. Фізіократична доктрина розвитку бухгалтерського обліку	140
провідних вчених світу	143
2.4. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку	160
РОЗДІЛ 3. КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ.....	178
3.1. Концептуальне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку	178
3.2. Концептуальне означення проблем облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки	198
3.3. Наукова база формування Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України	226
3.4. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України: теоретико-організаційна сутність	243
РОЗДІЛ 4. ШЛЯХИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ.....	263
4.1. Законодавчо-регуляторні заходи по реалізації Концепції.....	263
4.2. Методологічні заходи по реалізації Концепції	288
4.3. Заходи по реалізації методичних завдань Концепції.....	309
4.4. Заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії	329

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

4.5. Очікувані результати реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України	353

РОЗДІЛ 5. МЕТОДОЛОГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ГАЛУЗЕВИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 375

5.1. Методологія обліку сільськогосподарської діяльності, оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.....	375
5.2. Методологія обліку земель сільськогосподарського призначення....	409
5.3. Методологія обліку галузевого інтелектуального капіталу	436
5.4. Методологія облікового забезпечення державної підтримки аграрного сектору економіки	460
5.5. Удосконалення методології бухгалтерської звітності аграрних підприємств	477

ВИСНОВКИ 495

ДОДАТКИ..... 500

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 592

Наукове видання

ЖУК Валерій Миколайович

**КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ**

Монографія

Редактор О.О. Аврамчук
Технічний редактор А.М. Артеменко
Комп'ютерна верстка П.О.Таран

Підп. до друку 09.07.2009. Формат 70 × 100¹/16. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 40,5. Обл.- вид. арк. 46,2. Тираж 1000 пр. Зам. 181.

Видання та друк – Національний науковий центр “Інститут аграрної
економіки”
03680, м. Київ-680, вул. Героїв оборони, 10.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01.2005 р.

Жук Валерій Миколайович.
Ж 85 Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / Жук В.М. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

ISBN 978-966-669-295-8

Розкрито теоретико-методологічні та організаційні засади розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Виходячи з наукових доктрин інституціоналізму та концепції сталого розвитку, визначено теоретичні основи розвитку МСФЗ та національної облікової системи. Розроблено класифікацію та ієрархію складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, науково означено інституціональну теорію бухгалтерського обліку та парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку.

Сформульовано наукову основу побудови аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку на основі фізіократичних доктрин та біологічної метафори. Науково означено трирівневу модель побудови МСФЗ та національних стандартів бухгалтерського обліку. Визначено методологічні підходи до запровадження стандартів другого рівня з бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. Розкрито науково-організаційну основу та місію Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, її завдання та шляхи реалізації виходячи з класифікації та ієрархії інституціонального забезпечення.

Призначена науковим установам, державним регуляторним органам з бухгалтерського обліку, професійним бухгалтерським організаціям, науковцям, викладачам, керівникам, практикуючим бухгалтерам та студентам.

УДК 657.631

ББК 65.052