

Національна академія аграрних наук України
ННЦ «Інститут аграрної економіки»
ТДВ «Інститут обліку і фінансів»

В.М. ЖУК

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК:
ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ
ПРАКТИКИ І НАУКИ**

Монографія

Київ – 2012

УДК 657:001.5
ББК 65.052.5
Ж 85

Рецензенти:

Саблук П.Т., доктор економічних наук, професор,
академік НААН
(Національний науковий центр «Інститут аграрної
економіки»)

Петрук О.М., доктор економічних наук, професор
(Житомирський державний технологічний університет)

Шевчук В.О., доктор економічних наук, професор
(Національна академія статистики, обліку та аудиту)

Рекомендовано до друку Вченими радами ННЦ «Інститут аграрної
економіки», протокол № 4 від 28.04.2012 р. та ТДВ «Інститут обліку і
фінансів», протокол № 3 від 24.04.2012 р.

Жук Валерій Миколайович.

Ж 85 Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і
науки: Монографія / Жук В.М. – К. : ННЦ «Інститут аграрної
економіки», 2012. – 454 с.

ISBN 978-966-669-384-9

Розкрито теоретико-методологічні, методичні та організаційні засади
удосконалення бухгалтерського обліку. Шляхи вирішення проблем науки і
практики бухгалтерського обліку обґрунтовано на основі сучасних
економічних теорій неокласицизму, інституціоналізму, неофізичної економії,
концепції сталого розвитку та синергетичної теорії.

Сформульовані положення і висновки направлені на наукове забезпечення
розвитку теорії бухгалтерського обліку, підготовку програмних документів з
реформування національної системи обліку, удосконалення методичного
забезпечення освіти та підвищення кваліфікації бухгалтерів. В монографії
вирішуються практичні проблеми організації обліку в аграрній сфері
економіки.

Монографія призначена державним регуляторним органам з
бухгалтерського обліку, науковим установам, професійним бухгалтерським
організаціям, викладачам та практикуючим бухгалтерам.

УДК 657:001.5
ББК 65.052.5

ISBN 978-966-669-384-9

© Жук В.М., 2012

ПЕРЕДМОВА

*«Дивись на вершину – досягнеш точно середину»
Г.Сковорода*

Незважаючи на тисячолітню практику та столітнє теоретичне забезпечення, бухгалтерський облік має слабкі позиції в системі економічних наук.

Осмілюсь заявити, що успіхи міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності вирішують більше проблеми транснаціональних корпорацій, чим посилюють позиції обліку в економічній теорії та практиці господарювання.

Причини такого стану бухгалтерського обліку мають більше внутрішнє чим зовнішнє пояснення. Наш «професійний цех», усвідомлено чи ні, звів місію бухгалтерського обліку власне до «техніки» відображення процесів і явищ на рівні господарського суб'єкта, змирився з тим, що Він (облік) є лише функцією управління. Ущербність, неповноцінність такої філософії шкодять не тільки бухгалтерському обліку, але і господарюючим суб'єктам, економіці країн.

В монографії визначено підходи та шляхи розв'язання зазначених проблем.

Перш за все – змінено уявлення про бухгалтерський облік, його місію і функції у сучасному світі. Доведено, що бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом.

Відтак, поглиблено сутність предмету бухгалтерського обліку, окреслено шляхи розбудови його методології.

На новій теоретичній основі, визначено напрями та запропоновано методичні підходи вирішення проблем облікової практики.

Доведено важливість формування і функціонування наукових шкіл з бухгалтерського обліку. Визначено критерії ефективності досліджень з бухгалтерського обліку.

Підтверджено важливість та окреслено шляхи розвитку бухгалтерської професії.

Монографія є певним підсумком роботи автора як у науковій, так і професійній сфері бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БАГАТОГРАННОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку

Кризові явища сучасної економіки, наукові пошуки їх подолань ставлять перед економічною наукою нові завдання та орієнтири розвитку. У сфері бухгалтерського обліку перед науковою спільнотою чимраз гостріше постають питання про відповідальність професії та її місце в економічній політиці. Це вимагає переосмислення основоположних понять, які становлять фундамент «заявки на визнання» бухгалтерського обліку ключовим сегментом економіки, а не лише сферою прикладних знань, мистецтвом чи сервісною функцією управління. **В основі нового якісного росту має бути, перш за все, зміна уявлення про предмет діяльності, без чіткого окреслення меж якого досить складно ідентифікувати лідерство бухгалтерського обліку в системі економічних та соціальних наук.** Тим більше за наявності проблеми визнання представниками останніх бухгалтерського обліку наукою.

Проблема встановлення меж предмету нашої науки далеко не нова. Деякі автори¹, **вивчаючи теорії бухгалтерського обліку, довели, що кожна з них формує власне уявлення про його предмет.** Зокрема, персоналістичні теорії бухгалтерського обліку визначають, що предметом бухгалтерського обліку є особи, зайняті в господарських процесах, їх права, відповідальність, погляди, інтереси тощо. Нормативні теорії – виходять з того, що предметом бухгалтерського обліку являються цінності, ресурси, засоби та їх джерела. Нормативний погляд полягає у намаганні знайти найкращий спосіб обліку господарської операції. Позитивний розкриває вагомість і значення мотивації прийняття тих чи інших рішень. В Україні переважають нормативні підходи, а на заході домінує позитивістська соціально-економічна складова розвитку бухгалтерського обліку, як науки і практики. Відтак предмет бухгалтерського обліку за нормативного підходу звужений лише реєстрацією фактів господарського життя, за позитивного – важливим є професійне судження про факти господарського життя та вибір методів їх реєстрації для задоволення інтересів груп, зацікавлених у ньому. У той

¹ Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – с.6.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

же час навіть в розвинених країнах трактування предмета бухгалтерського обліку універсально не поєднує погляди теорій. Жоден підхід не відображає потенціал розвитку наукового осмислення соціально-інституційних впливів і перетворень, які стосуються предмету бухгалтерського обліку та які він, з високою вірогідністю, здатен пояснити. Глибина розгляду проблеми залежить від функцій, змісту і масштабності бухгалтерської діяльності в різних державах за різних типів економік.

Проблему ідентифікації предмета бухгалтерського обліку як однієї з основоположних складових цієї науки досліджували в своїх фундаментальних працях значна плеяда науковців.

В сучасній Україні найповніше висвітлив еволюцію формування уявлень про предмет бухгалтерського обліку професор Ф.Ф. Бутинець², систематизувавши та оцінивши праці по історії та теорії бухгалтерського обліку. На пострадянському просторі найвагомими з теорії бухгалтерського обліку є праці професора Я.В. Соколова, сформовані, в свою чергу, по роботах Л. Пачолі, Б. Вентурі, І. Шера, Ж. Дюмарше, М. Хендріксена, О. Рудановського, О. Галагана, В. Циммермана, М. Метьюса та ін. Паралельно з дослідженнями Я.В. Соколова та Ф.Ф. Бутинця слід відзначити і праці професора Г.Г. Кірейцева, в яких акцентувалася увага на соціальній природі обліку.

Серед учених, які займалися подальшою систематизацією підходів до визначення предмета бухгалтерського обліку, слід виділити Л.М. Кіндратську, С.Ф. Голова, Н.М. Малюгу, В.В. Сопко, Л.І. Вороніну, Ю.А. Кузьмінського, І.В. Малишева та ін.

Підбірка праць видатних вчених з приводу ідентифікації предметної складової нашої науки настільки багата, що, здавалося б, можливості подальших досліджень себе вичерпали. Проте діловий світ змінюється, а з ним змінюються і вимоги до бухгалтерського обліку.

Рамки дослідження предмета затиснені встановленими раніше уявленнями та впливом інститутів, які користуються бухгалтерською інформацією та формують методологію обліку, спрямовуючи наукові пошуки у попередні теорії. Тому нагально **постає потреба в зміні уявлення про бухгалтерський облік «у головах людей» не лише як про сервісну функцію, що забезпечує прийняття управлінських рішень на різних рівнях, не лише як про систему прикладних наукових знань, але і як про теоретичну науку, здатну пояснювати через систему бухгалтерського обліку вплив інститутів на**

² Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого./ Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с. – с.24-34.

формування інформаційних потоків, на поведінку бухгалтера та осіб, зацікавлених у його роботі, на «поведінку» капіталу та організацій (підприємств).

Метою досліджень цього підрозділу – є посилення сутності та змістовності предмета бухгалтерського обліку через означення «рамки обмеження» його сприйняття у вітчизняній і світовій науці та практиці й окреслення орієнтирів його поглибленого трактування на доктринах інституційної теорії та вимог сучасної економіки.

Чи не найбільшою проблемою, що постає на шляху дослідників при визначенні предмета бухгалтерського обліку, є внутрішня динамічність тих базисів, які нині лежать в основі цієї категорії. З цього приводу процитуємо влучні слова К.Я. Аджана: «Предмет бухгалтерського обліку змінюється в залежності від суспільно-економічних формацій, способів виробництва і форм власності»³, адже яким би не виступав предмет бухгалтерського обліку в його нинішніх інтерпретаціях, він залежить від рівня розвитку економіки. З цим твердженням (знову ж, розглядаючи його з позицій існуючих визначень предмета обліку) погоджуються всі дослідники теорії бухгалтерського обліку. Але, як не дивно, проблеми у такому стані речей дослідники не вбачають, хоча вона очевидна. Предмет будь-якої науки визначається ємко; якщо змінюється об'єктно реальність, предмет в цілому повинен залишатися сталим, адже він лаконічно відображає суть науки. В іншому випадку «безпредметну» систему знань наукою назвати неможливо.

Намагаючись пояснити протиріччя між «сталістю» та «розвитком», Д. Спасов, по-своєму розуміючи різницю між предметом та об'єктом бухгалтерського обліку, висунув думку, що до об'єкту бухгалтерського обліку входить вся сукупність тілесних та безтілесних речей, а до предмету – лише та їх частина, яка безпосередньо відображається у бухгалтерському обліку⁴. На противагу цьому твердженню, вважаємо, що розвиток фактів та явищ господарського життя, що потребують відображення, постійно розширюється під впливом різних інституційних чинників. Але це не означає, що предмет бухгалтерського обліку повинен від цього постійно переглядатись. Навпаки, і звідси висуваємо гіпотезу, пов'язану з означеною проблемою: предмет науки про бухгалтерський облік

³ Аджан К.Я. Основы бухгалтерского учета: пособие / К.Я. Аджан. – М.: Статистика, 1977. – 184 с.

⁴ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. - с.56.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

повинен трактуватися настільки універсально, щоб передбачати факт появи нових об'єктів, які не обмежуватимуть його, а конкретизуватимуть зміст його теорій. Наприклад: трансакційні витрати, гудвіл, біологічні активи, емфітевзис, публічне професійне пояснення фінансової звітності, тощо – яскрава ілюстрація поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку в сучасному середовищі. Тільки така глибина предмета бухгалтерського обліку надасть бухгалтерській науці парадигмального значення. І в пошуку цієї глибини найбільш прийнятною, для взяття за основу розвитку теорії обліку, видається сучасна теорія інституціоналізму. Теорія, що пояснює розвиток економіки через вивчення інституціонального середовища та інституційних впливів.

Попередні теорії обліку не в повній мірі переймалися політико-економічними аспектами нашої діяльності й науки. Саме тому методологія пізнання і наукові означення всього нового залишаються «на плечах» економічної науки. Бухгалтерський облік у своїй методологічній та методичній складових самостійно не ставив завдання з ідентифікації та інформаційної інтерпретації цього «нового». Хоча на технічному рівні явища та факти, пов'язані з новими об'єктами, облік відображає значно раніше. Щоправда, до відпрацювання нормативно-економічного визначення об'єкту таке відображення, як правило, носить безсистемний характер.

Отже, лише розширивши свій предмет професійним відображенням фактів та явищ господарської діяльності з оцінкою та поясненнями «нового», ідентифікацією та інтерпретуванням нових об'єктів, вища надбудова бухгалтерської науки вийде на новий якісний рівень. Доки ж цього не станеться, правомірно говорити про «штучне звуження» рамок предмета обліку, в які його попередній науковий базис сам себе і поставив.

Наше переконання у тому, що предмет обліку, яким його бачать більшість науковців, завузкий для всепрогресуючої його ролі у суспільстві, подібне позиції Я.В. Соколова. Він говорить, що предмет обліку не даний йому у вигляді кругообігу господарських благ чи у вигляді процесу відтворення, або у вигляді самих благ та джерел їх утворення, а заданий йому інтересами осіб, які беруть участь в господарських процесах, та цілями, які ставляться перед бухгалтерським обліком і пов'язані з прийняттям управлінських рішень^{5,6}.

⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – с.564,570.

⁶ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – с.41.

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

Щоб наші заяви про те, що наукові представники інституту бухгалтерського обліку самі звужують сферу його «юрисдикції», не були голосливими, розглянемо ті дефініції його предмета, які ці обмеження відображають. При цьому ми виділимо серед масиву існуючих визначень – характеристики предмета обліку як технічного процесу, мистецтва та орієнтири визнання обліку як соціальної науки, що означені на заході впливом інституційної теорії.

Перший комплекс наукових уявлень пов'язаний з переконанням, що бухгалтер фіксує господарську діяльність підприємства, яка і є предметом бухгалтерського обліку. З цього приводу Я.В. Соколов відзначав, що, згідно з Кантом, однією з ознак класифікації наук є предметна ідентифікація, і предметом бухгалтерського обліку є факти господарського життя⁷. За оглядом історії розвитку бухгалтерської думки, який проведений професором Я.В. Соколовим – це розділяли такі науковці:

- Д.Л. Кріпшой – мета обліку полягає у дослідженні результатів господарської діяльності, яка пов'язана з постійними змінами об'єму і складу майна. Ці зміни і є предметом обліку;

- С. Спіненді – вважав предметом обліку багатство підприємства, що вивчається не лише з точки зору управління підприємством, але і з точки зору причин його виникнення, трансформації, росту;

- І.Ф. Шер, за яким предметом бухгалтерії можуть бути лише зовнішні та внутрішні господарські і правові факти, що вже відбулися;

- К. Арнольд – згідно з його переконаннями, предметом бухгалтерського обліку є речі, які здатні до примноження чи зменшення, оскільки вони заключають в собі по цінні яку-небудь цінність;

- Е. Мудров – предметом обліку визначав всілякий промисел, всіляку працю, яка має ціллю прибуток;

- Р. Делапорт – предметом бухгалтерського обліку визначав рух цінностей в часі і просторі⁸.

І.В. Малишев зазначав, що предметом бухгалтерського обліку являються економічні процеси, що супроводжуються змінами в складі господарських засобів та їх джерел в умовах госпрозрахункових відносин між підприємствами та всередині їх⁹.

⁷ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – с.6-7.

⁸ Там само, с.115-348

⁹ Мальшев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Мальшев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

За Л.І. Ворониною, предмет бухгалтерського обліку – ділова активність суб'єкта підприємництва, виражена в особливій формі – економічних показників¹⁰.

Отже, узагальнюючи вищесказане, відзначаємо, що предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це факти господарської діяльності, пов'язані з рухом матеріальних та вартісних об'єктів обліку. На таке сприйняття предмету бухгалтерського обліку «звужуюче» впливають здебільшого «правила гри» (нормативно-методичне забезпечення, встановлена практика), що проявляються у загальних вимогах складання і подання бухгалтерських документів, що встановлені регулюючими та дотримання яких перевіряється контролюючими інститутами.

Інші дослідники вважають, що бухгалтер обліковує не самі господарські процеси і тим більше не майно підприємства, а лише інформацію, яка породжує права і відповідальність осіб, що беруть участь у цих процесах. Похідним від цих досліджень є розвиток уявлення про предмет бухгалтерського обліку як про мистецтво вибору оптимального співвідношення елементів методу бухгалтерського обліку, яке враховує потребу користувачів у обліковій інформації. Облік за ними не є набором емпіричних і догматично регламентованих правил, а засобом дослідження господарської діяльності та власної методології. Найяскравіше ці позиції озвучили Е. Хендріксен та М. ван Бреда: «Соціальні і економічні наслідки різних способів формулювання облікової політики та їх сутність і є предметом сучасних наукових досліджень»¹¹.

За таким підходом методологія бухгалтерського обліку являє собою систематизований набір компромісних рішень між соціальними групами. Наявність можливості зробити узаконений вибір облікових процедур, які надають можливість отримати різні показники фінансового результату, являє собою інституційну складову взаємодії суспільних груп, через яку здійснюється вплив на методологію обліку. Предметом обліку за такого підходу є визначення того, як застосовуються елементи методу бухгалтерського обліку в їх можливих альтернативах та варіативності від професійних бухгалтерів на практиці. Плеяда мислителів, що визначають предмет обліку в окреслених рамках, представлена такими науковцями:

¹⁰ Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Л.И. Воронина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Эксмо, 2007. – 416 с. – с.32.

¹¹ Хендріксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – с.139.

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

• Д. дель Кастілло – предметом обліку вважав договори, якими він іменував кожен факт господарського життя. За рахунками він бачив агентів – адміністрацію і контрагентів. Мета обліку полягала у відображенні юридичних прав і вимог учасників господарського процесу;

• За Д. Чербоні, предметом бухгалтерського обліку є права і обов'язки фізичних та юридичних осіб¹². Відносини, що виступають як юридичні, служать предметом обліку, який невіддільний від цілей управління;

• І. Ахматов – предмет науки полягає в тому, щоб придумувати рахунки для різних справ, щоб через це завжди знати стан останніх. Предметом бухгалтерського обліку являється не саме господарство, а його відображення на рахунках¹³.

Особливої уваги заслуговує підхід з точки зору означення предмету бухгалтерського обліку через один з елементів його методу. Зокрема, за Ж.Б. Дюмарше, предметом бухгалтерського обліку є оцінка, і вона є не ціллю, а предметом бухгалтерського обліку і задана йому зовні, а відтак не є плодом творчості бухгалтера, а лише дозволяє йому об'єднати різні об'єкти, що потрапляють в коло уваги бухгалтерського обліку. Без оцінки немає обліку¹⁴.

Інший дослідник, Джордж Г. Сортер, предметом бухгалтерського обліку вважав вартість. В основу предмета обліку має бути покладена інформаційна подія, під якою він розумів елементарну інформаційну одиницю про факт господарського життя, тобто бухгалтерське повідомлення – документ¹⁵.

До певної міри останні підходи можна асоціювати із поглядом на бухгалтерський облік як на мистецтво, що потребує творчого використання діючої методології для вибору методик. При цьому превалює відображення господарських процесів на рахунках на розсуд бухгалтера.

Однак визначені погляди на «рамки рутинної бухгалтерії» та «творчого бухгалтерського обліку» – мистецтва – не стали поштовхом для перегляду сприйняття й поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку.

Очевидний та необхідний орієнтир розвитку досліджуваного питання забезпечив підхід до розгляду бухгалтерського обліку як

¹² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – с.120.

¹³ Там само, с.79-240.

¹⁴ Там само, с.335.

¹⁵ Там само, с.380.

соціальної науки. На наше переконання, підхід до розширеного трактування предмету бухгалтерського обліку, перш за все, забезпечений базовими доктринами інституційної теорії ХХ століття. Представниками цього підходу є А. Белкаой, Ф.А. Бімс, П.Е. Фертіх, А.Ч. Літлтон, В.К. Циммерман, Н.М. Белфорд. Згідно з їх уявленнями, предмет бухгалтерського обліку – певний соціум, і бухгалтер повинен вираховувати не лише і не стільки прибутки фірми, скільки визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації фірми¹⁶.

Не менш важливим є психологічний аспект: Е. Мішо визначає, що предметом бухгалтерського обліку є психологія особистостей, що зайняті в господарстві, не права і обов'язки співробітників, а мотиви їх дій¹⁷.

Згідно з Ф. Карпентье, предмет бухгалтерського обліку як науки – дослідження законів, які складають базу, основу для його правил і які, звільняючи розум від непередбачуваного і незрозумілого, дають можливість передбачити на практиці багато явищ¹⁸.

Розділяючи ці погляди, ми вважаємо, що, у соціально-інституційному сприйнятті предмет науки про бухгалтерський облік, окрім реєстрації та вибору методів обліку, повинен, як мінімум, забезпечити і оцінку впливу інституціонального середовища на вибір підходів та процедур.

Інституціональне середовище від загальноновизнаних правил (формальні інститути: закони, стандарти, процедури тощо) – поширюється до вищого в ієрархічному інституціональному шаблі – неформального інституту. Останній визначає професійний рівень бухгалтера – здатність до професійної поведінки та судження. Сутність неформального бухгалтерського інституту полягає у врахуванні ментальності, традицій, галузевої приналежності, освіти, наявності неформальних правил і обмежень, вплив інших інституцій. Детальніше інституціональний погляд на бухгалтерський облік розкрито у попередніх публікаціях автора даної статті¹⁹.

Зараз важливим є те, що розгляд предмета бухгалтерського обліку як у практичній, так і науковій площинах дозволяє

¹⁶ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – с.375.

¹⁷ Там само, с.198.

¹⁸ Там само, с.185.

¹⁹Наукові праці В.М. Жука [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/category/11/71/92/>.

поглиблювати сутність предмета у публікаціях учених. Останнє формує «критичну масу» для «нової якості» предмету бухгалтерського обліку.

Наприклад, на думку С.Ф. Голова, 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.²⁰

Вищенаведене визначення предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності, сформульоване С.Ф. Головим, на наш погляд, є найбільш ємким у традиційному розумінні, хоча і обмеженим в інституціональному сприйнятті. (Це пояснювалося автором даної монографії у публікації²¹ та ілюстративно зображено у верхній частині рис. 1.1) Щодо визначення професором С.Ф. Головим предмета бухгалтерського обліку як науки то в цілому його можна віднести до будь-якої соціально-економічної науки. Таке визначення не поглиблює сутності предмета бухгалтерського обліку, хоча в цілому «із-за обтікаємості» воно не викликає заперечень.

Отже, вище ми показали наявність та розвиток уявлень про бухгалтерський облік «у головах науковців» як про практичну діяльність, мистецтво та науку. З досліджень виходить, що проаналізовані уявлення найкраще пояснюються з точки зору інституційної теорії, з погляду якої предмет бухгалтерського обліку залежить від його місця і ролі в інституційному середовищі. Якщо розкласти предмет бухгалтерського обліку на практику, мистецтво та науку (саме в такій наростаючій ієрархії), то отримаємо певну оцінку масштабів предмета бухгалтерського обліку в сучасному сприйнятті, а саме (рис. 1.1):

²⁰ Голова С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голова. – К: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

²¹ Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(17). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 448 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

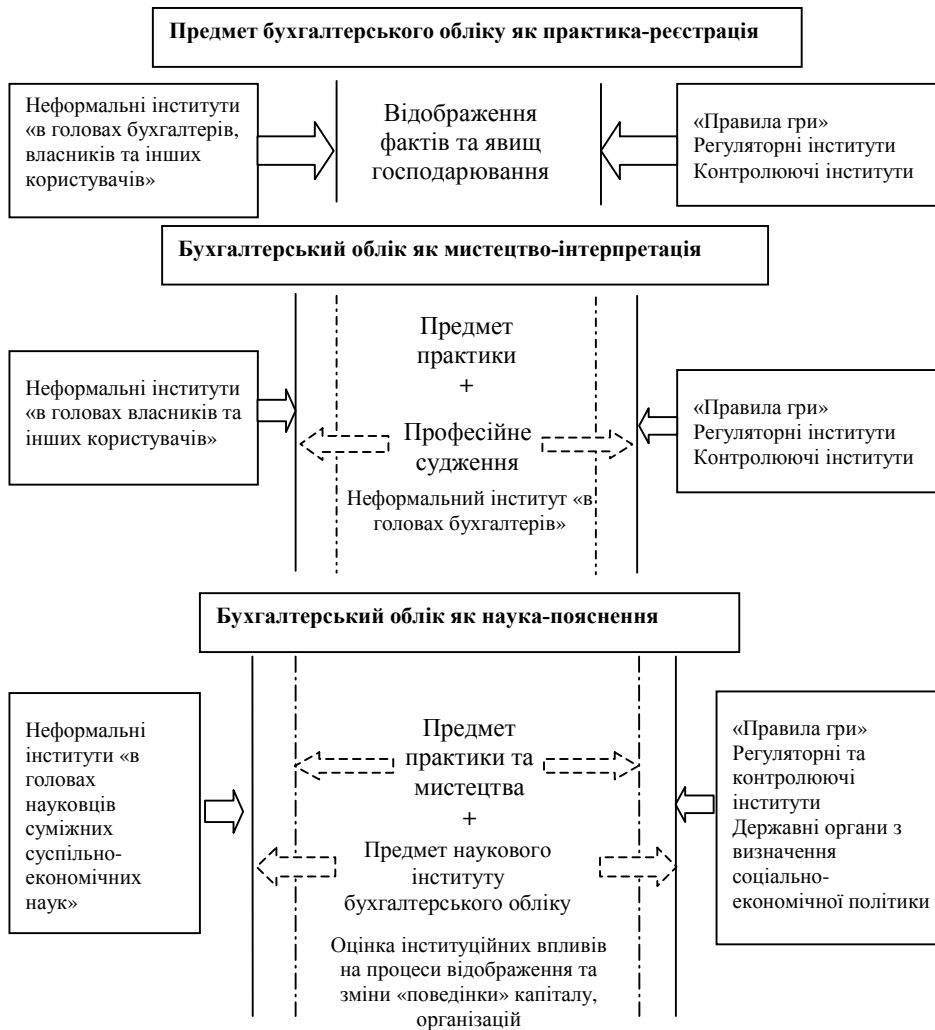


Рис. 1.1. Оцінка масштабів предмета бухгалтерського обліку як практики, мистецтва та науки

1. На рівні сприйняття предмета виключно з практичної складової бухгалтерського обліку – обмеження як формальними, так і неформальними інститутами. Саме таким є сучасний вітчизняний підхід до трактування предмета бухгалтерського обліку. Він затиснений, як видно з рис. 1.1, взаємним впливом формальних та неформальних консервативно налаштованих інститутів. З одного боку – впливом «правил гри», які проявляються в нормативному забезпеченні та в укорінених обліковими традиціями методиках, а також діяльністю створюючих ці правила та слідкуючих за їх дотриманням контролюючих і регуляторних інститутів. З іншого –

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

дією неформальних інститутів «у головах» самих бухгалтерів та користувачів інформації, яку вони формують. У цьому найвужчому сприйнятті предмета-яскраво спостерігається «консервація» його сутності лише відображенням фактів і явищ господарського життя.

2. Інший масштаб сутності предмета бухгалтерського обліку розкриває погляд на бухгалтерський облік як на творчий процес бухгалтерів. У сучасному світі такий процес асоціюється з професійним судженням, яке являє собою обґрунтовану, підтверджену професійною кваліфікацією, думку бухгалтера, що є підставою для прийняття рішення щодо порядку відображення в обліку господарських операцій за умов його багатоваріантності. На цьому рівні відбувається посилення неформального інституту бухгалтерів (їх освіченості, професійної зорганізованості, росту статусу в суспільстві тощо). Все це змінює відношення до бухгалтерського обліку «в головах» власників та інших користувачів інформації, які більше покладаються на бухгалтера та його професіоналізм у прийнятті рішень. Неформальний інститут породжує зміну на користь бухгалтерів «правил гри» та відношення до бухгалтерського обліку регуляторних та контролюючих інститутів. Відбувається розширення предмету бухгалтерської діяльності на «поле» суміжних економічних наук – аналізу та аудиту, планування, тощо. Адже облік, будучи базисом для аналізу, планування та «годовницею» для аудиту, до цього часу «через предмет не наважувався» взяти функції пояснення, оцінки та інтерпретації фактів господарювання, хоча і має для цього колосальне підґрунтя.

3. Найбільше розширює предмет бухгалтерського обліку, звичайно ж, погляд на нього як на науку. Предмет бухгалтерського обліку вбирає не лише попередні рівні (практику та професійне судження), але і ставить перед бухгалтерським обліком завдання з оцінки інституційних впливів на процеси практичної реєстрації фактів і явищ господарювання та оцінку змін «поведінки» підприємства, його капіталу. З інституційної точки зору, готовність бухгалтерського обліку до такого розширення меж його предмета залежить, звичайно ж, від рівня розвитку його як сучасного професійного та наукового інституту. Глибина цього рівня змінює відношення «в головах» науковців суміжних соціально-економічних наук до бухгалтерського обліку - як до науки, що здатна пояснити взаємодію та вплив інститутів. Взаємодія яких безпосередньо чи опосередковано відображається у бухгалтерському обліку. Це, в свою чергу, призводить до зміни відношення до бухгалтерської діяльності зі

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

сторони формальних інститутів. Вже зараз кращі представники нашої професії беруть участь у розробці законопроектів та інших документів вітчизняної державної економічної політики. Зростає вплив Міжнародної Федерації Бухгалтерів, Комітету з розробки МСФЗ на світову економічну політику. Все це розширює сутність предмету бухгалтерського обліку не тільки як науки, але і як професії (інституту), що здатний до більшого ніж «професійна реєстрація фактів та явищ господарювання».

Таким чином, проведене нами розчленування пізнання сутності предмета бухгалтерського обліку на практичну, творчу та наукову складові, побудовано на дедуктивній основі наукового пізнання. Його метою була потреба глибинного унаочнення досліджуваної проблеми та наукового пояснення її розв'язання саме на базі інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Саме таке, теоретичне осмислення і є базовим для поглиблення трактування сутності предмету бухгалтерського обліку в сучасному світі.

З іншої сторони не менш важливим є вирішення проблеми ємкого визначення предмета бухгалтерської діяльності, що вкрай необхідно нашій професії для посилення значення і вагомості бухгалтерського обліку. До того ж більшість визнаних наук, як правило, не розділяють свій предмет на складові і визначають його єдиним для теорії й практики. Останнє характеризує зрілість та «сильну теорію» науки. Навіть великий вчений Я.В. Соколов, яким вперше на теренах СРСР було описано поділ нашої науки на практику – рахівництво, та теорію – рахунковедення визнавав, що «предмет як рахівництва так і рахунковедення є єдиним»²².

Враховуючи окреслені нами орієнтири - поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку можна пояснити та проілюструвати і більш ємко (рис. 1.2).

Відтак, виходячи з доктрин інституціональної теорії та вимог сучасної економіки візьмемо на себе сміливість сформулювати ємке та єдине визначення: предметом бухгалтерського обліку є професійне відображення процесів і явищ життєдіяльності організацій (підприємств) та оцінка інституційних впливів на процеси такого відображення і зміни складових життєдіяльності.

²² Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – с.85.

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

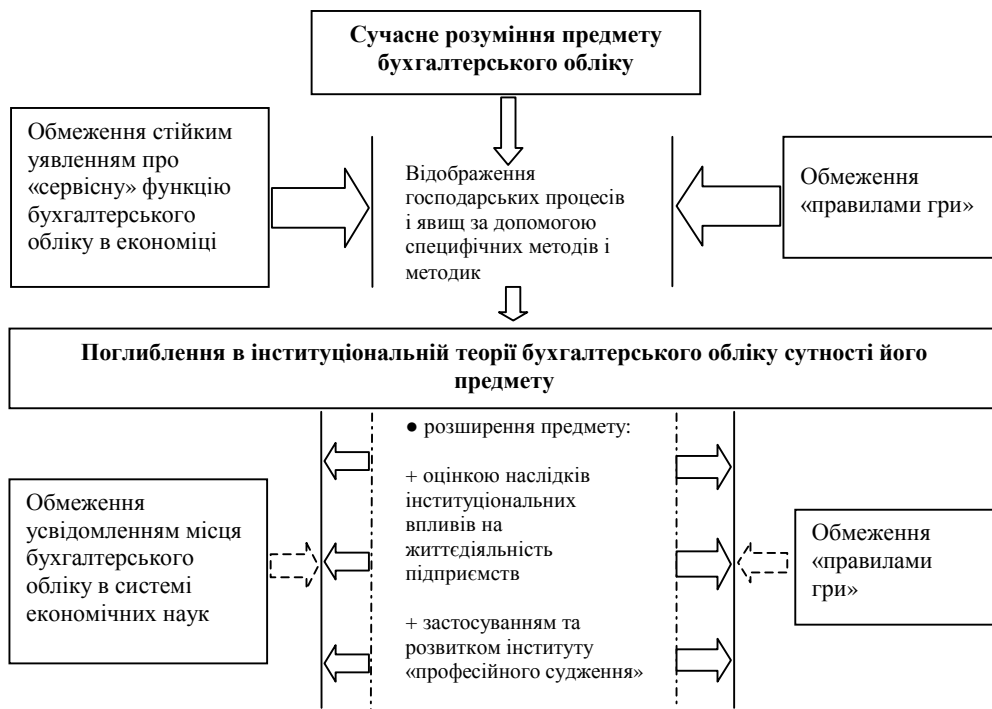


Рис. 1.2. Поглиблене трактування сутності предмета бухгалтерського обліку

У цьому визначенні сутність слів «професійне відображення» слід розглядати як поширення дії предмету на інститут «професійного судження» та поглиблення предмета бухгалтерського обліку поясненням впливу інституційного середовища (від формальних до неформальних інститутів) на результати відображення процесів та явищ в обліку.

Сутність слів «оцінка інституційних впливів» слід розглянути як поширення предмету бухгалтерського обліку на прогнозування й інтерпретацію наслідків таких впливів на професійну роботу бухгалтерів та параметри капіталу, поведінку менеджменту підприємств (організацій).

Сутність слів «життєдіяльність організацій (підприємств)» розуміється як поглиблення предмету, що розглядає ретроспективні та перспективні параметри не тільки господарської, але і соціальної, екологічної та іншої життєдіяльності всіх зорганізованих інституцій, що мають вести бухгалтерський облік.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Висновки. Спроби пояснити предмет, завдання і функції обліку, поведінку бухгалтерів і їх діяльність через юридичну, балансову, економічну, позитивну теорії, а для нас і інституціональну теорію характеризують не тільки наукові пошуки, але є важливими для розвитку професії.

Історично, особливо на теренах колишнього СРСР, сформувалося звужене інтерпретування предмета бухгалтерського обліку, що відносило облік до сервісної функції управління. Відтак ні бухгалтерський облік, ні бухгалтери (формуючи і як ніхто розуміючи сутність обліково-економічної інформації) не мають належного місця на всіх рівнях соціально-економічного середовища (від підприємства до державного управління).

На противагу, західні науково-бухгалтерські школи глибше та ширше трактують предмет бухгалтерського обліку і відносять нашу науку до суспільно-економічних наук. Статус бухгалтера в економіці західних країн є досить високим.

Сучасний світ, глобальні кризи вимагають від економічної науки і практики більшого. У вирішенні цього завдання, резервом є активізація потенціалу науки й практики бухгалтерського обліку. Важливо, щоб розвиток бухгалтерського обліку враховував і базувався не тільки на власних, а й суміжних сучасних економічних теоріях. Чим доповнював і поглиблював пошук нових орієнтирів розвитку світової економіки.

Зміна погляду на предмет бухгалтерського обліку, поглиблення та розширення його сутності є першим кроком до нового стану розвитку бухгалтерського обліку як провідної економічної науки і професії.

1.2. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного 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.

Питанню періодизації розвитку бухгалтерського обліку та виділенню парадигм його становлення в конкретних економічних умовах приділяють увагу у своїх дослідженнях Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Голов С.Ф., Малюга Н.М. та інші вітчизняні дослідники.

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

Більшість таких досліджень спрямована на обґрунтування структури, елементів парадигм виходячи з тенденцій в розвитку бухгалтерської науки. Проте в них відсутній або звужений пошук причин та передумов зміни парадигм бухгалтерського обліку, впливу на ці зміни класичних та неокласичних економічних теорій, кризових явищ в економіці.

Даний підрозділ має на меті з'ясування економіко-теоретичного підґрунтя побудови нової парадигми обліку на ідеях гармонійного економічного порядку (сталого розвитку).

Для цього проведено:

- дослідження наукових позицій щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку та передумов зміни його парадигм;
- визначення теоретичного базису нової парадигми бухгалтерського обліку заснованої на врахуванні фізіократичних ідей економіки гармонійного розвитку.

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 та виділяють пріоритети його сучасного стану. Критерієм періодизації розвитку бухгалтерського обліку є формування наукових парадигм, що визначаються зміною теоретичних і методологічних передумов його розвитку.

Серед основних особливостей, які характеризують парадигму розвитку обліку у сучасній економіці Г.В. Уманців виділяє такі, як пріоритет балансу; оцінка за ринковою вартістю; заміна концепції власності концепцією контролю; перехід від обліку майна до обліку ресурсів; регулювання звітності, а не обліку²³.

С.Ф. Голов сучасну парадигму бухгалтерського обліку в Україні характеризує як симбіоз трьох складових: адміністративних та ринкових концепцій; національних і міжнародних стандартів; юридичної та економічної моделі²⁴. Автор обґрунтовує формування нової облікової парадигми – парадигми глобального обліку, яка має базуватись на паритетності потреб користувачів, об'єднувати ідеї

²³ Уманців Г.В. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності як передумова їх бухгалтерського відображення [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://tm-logos.com.ua/stattja_1.html

²⁴ Голов С.Ф., Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.probusiness.in.ua/publications/22/>

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань»²⁵.

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»²⁶. 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 знання²⁷.

Значний внесок в теорію розвитку бухгалтерського обліку та його періодизацію внесла Н.М.Малюга, виділивши п'ять парадигм бухгалтерського обліку (проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія) та запропонувавши шосту парадигму бухгалтерського обліку – подвійну інформаційну динаміку²⁸. 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.

Пропонована автором нова парадигма бухгалтерського обліку базується на віртуальній економіці, на переважанні нематеріальних активів в 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 виробництва, що на нашу думку є дещо неправильним. **Ми робимо такий висновок - основою зміни парадигми слугує зміна підходів до управління на наддержавному, національному та корпоративному рівнях. Ця зміна пов'язана з зростаючими**

²⁵ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] / С.Ф. Голов / Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ). - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 522 с. – с.453.

²⁶ Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. [Текст] / М.С. Пушкар / Карт-бланш. - Т.: Карт-бланш, 2007. - 152 с.

²⁷ Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. [Текст] / М.С. Пушкар / Карт-бланш. - Т.: Карт-бланш, 2007. - 152 с. – с.49.

²⁸ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь [Текст] / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. - Житомир: ЖДТУ, 2006. – 84 с. – с.19.

факторами глобальної економіки, новими соціальними вимогами та стандартами. Відтак нова глобальна та соціально-орієнтована економіка вимагає іншої інформації та іншого бухгалтерського обліку.

Поява антиентропійних підходів мислення в побудові економіки також змінює спосіб управління, який в загальному також визначає базис формування нової парадигми бухгалтерського обліку.

Отже, не економічні умови господарювання чи способи виробництва (індустріальна, постіндустріальна, інформаційна чи будь-яка інша економіка) диктують зміну парадигми, а нові вимоги до обліку з боку системи управління, визначають розвиток бухгалтерського обліку як головної функції управління.

Поява нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку базується саме на інформаційному забезпеченні нових потреб в управлінні.

Підтвердженням цього є і дослідження Томаса С. Куна, котрий розглядав науку як один із соціальних інститутів у вигляді наукових співтовариств (шкіл). **Самоствердженням цих інститутів є кількість та якість вирішених ними проблем, що характеризує науковий прогрес.**

В основі функціонування наукового інституту є його «парадигма» як сукупність узагальнених ідей, гіпотез, методологічних підходів, котрі 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 парадигми²⁹.

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 твердження ми відносимо і до науки про бухгалтерський облік. Еволюція парадигми бухгалтерського обліку (рис. 1.3) визначається здатністю вирішувати завдання та проблеми, котрі ставляться перед бухгалтерським обліком управлінням (сьогоденною практикою або наукою на перспективу).

²⁹ 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.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Завдання, що сьогодні 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.

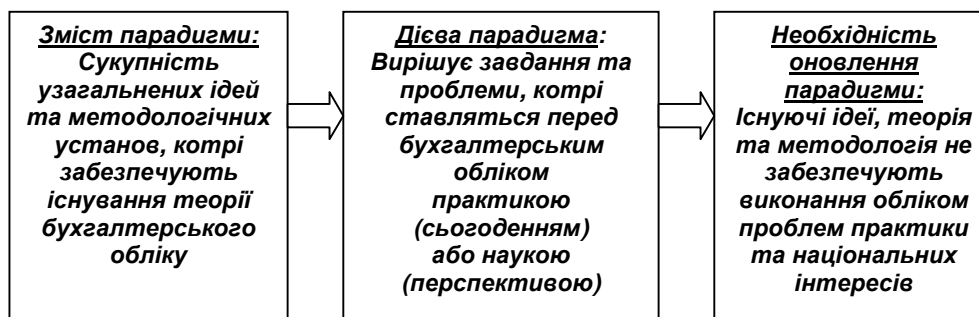


Рис. 1.3. Еволюція парадигм бухгалтерського обліку

Майбутній розвиток економіки – це гармонійне поєднання вищеназваного.

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. В.Леонт'єв пояснює «економічний принцип» теорії фізичної економії у прагненні до максимального задоволення потреб через за діяння механізмів рівноваги³⁰.

Дослідники фізіократії Алмарін Філіпс³¹, Шломо Майтал³², Т.Барна³³ та Сайхай Білджінсон³⁴ характеризують принципи методу «Економічної таблиці» як початок зародження економічних теорій загальної рівноваги. Сам Кене у своїх принципах успішності урядів

³⁰ Кенэ Ф., Тюрго А.Р.Ж., Дюпон де Немур П.С. Физиократы. Избранные экономические произведения [Текст] / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [предисл. П.Н.Клюкин; пер. с франц., англ., нем.] Эксмо. – М.: Эксмо, 2008. – 1200 с.

³¹ Там само, с.1054

³² Там само, с.1056

³³ Там само, с.1061

³⁴ Там само, с.1076

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

перераховує 24 умови, необхідні для того, щоб економіка описана «Економічною таблицею», мала життєздатний стан³⁵.

Гармонійною фізіократи називають економіку, котра зважено забезпечує зростаючі потреби людства із збереженням природного потенціалу та примноженням енергетичних активів на Землі. Економіку, котра поєднує для цих цілей приватні та суспільні інтереси, об'єднає за для цього всі нації та країни. Економіку, в основі якої лежать пріоритетність розвитку аграрно-біологічних антиентропійних та енергетичних галузей.

Нова парадигма має не тільки орієнтувати розвиток бухгалтерського обліку на перспективи переходу людства до гармонійної економіки, але і сприяти прискоренню цього переходу через запровадження прогресивних облікових систем.

Парадигма визначає орієнтири побудови гармонійної системи бухгалтерського обліку як на наднаціональному, так і національному рівнях, створюючи цілісну систему /ієрархію/ рівнів, котрі гармонійно доповнюють та розвивають один одну.

В основі нової парадигми (на першому рівні - рис. 1.4) має стати формування якісно нових МСФЗ з врахуванням доповнень завдань та положень від теорії фізичної економії як мінімум щодо пріоритетності висвітлення показників: реальної економіки над віртуальною; природно-ресурсного та біологічного потенціалу над грошовим.

Нові МСФЗ мають поєднати: нормативну та позитивістську теорію обліку; приватні та суспільні (загальнолюдські) інтереси при побудові звітності та використання її інформації для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях (від власника, інвестора до ООН), в т.ч. і з використанням методу «Економічної таблиці».

Останнє неможливо здійснити без гармонійного розширення МСФЗ стандартами другого (галузевого) та третього (корпоративного) рівнів (рівень 2 – рис. 1.4). Саме з допомогою цих рівнів має бути реалізована 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

³⁵ Голов С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до плану дій «Україна-ЄС» [Текст] / С.Ф. Голов // Вісник бухгалтера и аудитора України. – 2005. – № 15-16. – С.6-7. – с.459.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

економічними теоріями, переймати досягнення національних облікових шкіл в побудові галузевого обліку.

Наступним рівнем парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку є формування на фізіократичних засадах та з врахування 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 в світовому розподілі праці та використовуватись досвід національних напрацювань та традицій.

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 в сфері аграрної економіки. Економіки, яка за фізіократами є першою продуктивною сферою діяльності людства та яка в Україні має потужний фізичний капітал.

Галузеві стандарти бухгалтерського обліку мають забезпечити реалізацію фізіократичних ідей через запровадження спеціалізованих приміток (додаткових звітних форм) до фінансової звітності. 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 (рівень 5).

На національному та, особливо, галузевому рівнях важливе 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, але і міжнародною справою. Фактично її місією у справі вдосконалення МСФЗ (рівень 6).

Побудова системи обліку за новою Парадигмою має орієнтуватися на забезпечення комфорту при обов'язковому веденні обліку різними суб'єктами господарювання. Вибір форми обліку та звітності має проходити за критерієм вкладу суб'єкта в створення

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

валового національного продукту та не зашкоджувати як ефективному бізнесу, так і державному (галузевому) управлінню. З іншої сторони облікових процедур має бути достатньо для зменшення (оптимізації) трансакційних витрат через посилення інформованості та участі в цьому держави (рівень 7).

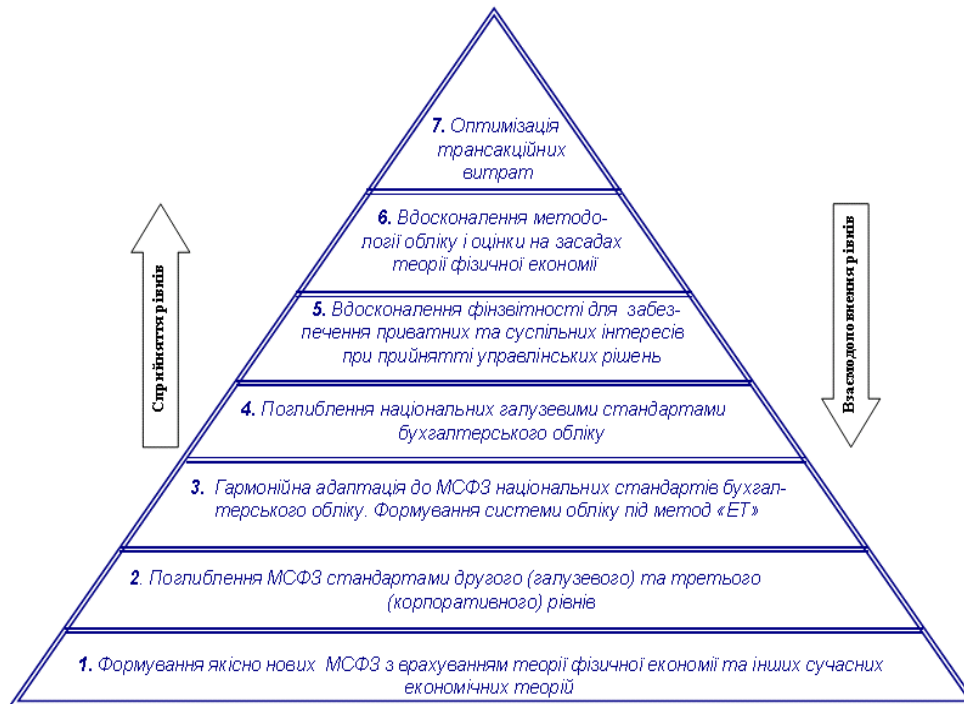


Рис.1.4. Рівні парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку (системний підхід)

Отже, подолання кризових явищ сучасної економіки через запровадження дієвого державного регулювання, 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. Вагомий вплив на зміну системи управління має розвиток соціально-політичної сфери людської діяльності, що краще означена (чи пояснюється) теорією інституціоналізму.

Все вищезначене вимагає змін теоретичних і методологічних підходів у всіх складових управління, в т.ч. і від його ключової функції - бухгалтерського обліку. Зміна парадигми

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

бухгалтерського обліку має бути першим теоретичним вкладом бухгалтерської науки в оновлення системи управління, а, звідси, і в майбутній (гармонійний) розвиток глобальної економіки в цілому, та української зокрема.

Нова Парадигма характеризується не революційною, а еволюційною зміною або доповненням змісту основних категорій теорії бухгалтерського обліку (рис. 1.5).

<i>Місія обліку</i> – бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом, що забезпечує провадження гармонійного економічного порядку, мобілізує ресурси на примноження та збереження капіталу і активів.
<i>Мета звітності</i> – забезпечення інформацією державних рівнів управління, інвесторів та інших зацікавлених користувачів
<i>Техніка обліку</i> – застосування інформаційних технологій, сумісних з провадженням методу «ЕТ»
<i>Предмет обліку</i> – професійне відображення процесів і явищ життєдіяльності підприємств та оцінка інституційних впливів на процеси такого відображення.
<i>Нові об'єкти обліку</i> – природно-ресурсний та біологічний потенціал; відновлювальні енергетичні активи на рівні з інтелектуальним та людським капіталом; інформацією; трансакційні витрати («справедлива вартість»).
<i>Оцінка нових об'єктів обліку</i> – застосування поряд з ринковою і оцінки на засадах теорії фізичної економії /формування нової методології вимірювання цінностей/
<i>Мета балансу</i> – реальна оцінка природно-ресурсного, інтелектуально-інформаційного та виробничого потенціалу підприємства на основі побудови нової методології оцінки та вимірювання

Рис. 1.5. Зміст основних доповнень облікових категорій від парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку

Діючи 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 гармонійної економіки.

Більше того, як видно з практики обліку в Україні, відсутність обґрунтованих та сприйнятних нацією наукових парадигм, може навіть зменшувати в державі потребу ведення бухгалтерського обліку. На шкоду розвитку національної економіки, бухгалтерський облік

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

змінюється в управлінні іншими інформаційними системами. На рівні підприємств – примітивними тіншовими записами, на рівні держави (галузі) – сумнівною статистикою, економічно необґрунтованим податковим обліком, адміністративними спостереженнями і т.п. Відсутність наукового бачення розвитку бухгалтерського обліку призводить до появи слабкого законодавства та інших нормативних документів.

Висновки. Запровадження нової парадигми бухгалтерського обліку направлено на виконання ним місії та завдань необхідних розвитку сучасної економіки, виходячи з потреби подолання наявних в ній періодичних кризових явищ та ентропійної основи функціонування.

Дослідження праць з фізичної економії доводить, що дана теорія перша і чи не єдина із економічних шкіл, обґрунтувала механізми безкризового функціонування економічної діяльності людства в гармонії з природою та духовністю. Розроблений Ф.Кене та вдосконалений його послідовниками, для провадження ефективного управління економікою, метод «Економічної таблиці» спирається на потребу його достовірного та оперативного облікового забезпечення.

В основі такого забезпечення є пріоритетне сприйняття бухгалтерського обліку як інформаційної системи державного (галузевого) та наддержавного управління, пошук гармонії між приватним та суспільним інтересом у формуванні показників звітності. Саме система управління та зміна її інформаційних вимог диктує зміну парадигми бухгалтерського обліку та визначає вектор його подальшого розвитку. Поява нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку базується на інформаційному забезпеченні нових потреб в управлінні.

Розроблена на основі інституціональної теорії та теорії фізичної економії парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку враховує неоднорідність і багатокладність системи управління сучасною економікою та побудована на принципах гармонійного взаємодоповнення й сприйняття наднаціональних, національних галузевих та корпоративних рівнів регулювання.

1.3. Галузеві аспекти поглиблення предмету та об'єктів бухгалтерського обліку

Актуальність дослідження обумовлена виділенням специфіки обліку сільськогосподарської діяльності в МСФЗ та потребою, у зв'язку з цим, розвитку теорії й методології бухгалтерського обліку з врахуванням галузевих аспектів.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Необхідність посилення галузевої складової розвитку теорії бухгалтерської науки сприймається не всіма вітчизняними вченими. Останні готові поділяти думку К.Я Анджана «Бухгалтерський облік як наука ділиться 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.»³⁶.

Проте вищенаведена практика застосування галузевих стандартів в США, ЄС, СНД, означення галузевих особливостей в МСФЗ засвідчує необхідність розширення спектру теоретичних основ бухгалтерського обліку (його предмета, об'єктів, систем) саме галузевими аспектами.

Метою підрозділу є обґрунтування потреби розширення теорії бухгалтерського обліку її галузевими складовими з метою посилення змісту його предмета та об'єктів.

Для досягнення мети досліджується специфіка обліку в аграрній сфері та висвітлюються такі питання:

- уточнюється зміст предмета та об'єктів бухгалтерського обліку через призму розширення запитів інституцій на облікову інформацію;
- аналізується вплив концепцій сучасної галузевої системи управління, теорій фізичної економії, інституціоналізму, біологічної метафори в економіці на теорію бухгалтерського обліку;
- визначається специфіка предмета та об'єктів обліку в підсистемі аграрного бухгалтерського обліку.

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.Г. 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. При цьому, «предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називаються

³⁶ Анджан К.Я. Основы бухгалтерского учета: пособие / К.Я. Анджан. – М.: Статистика, 1977. – 184 с. – с.12

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

об'єктами. Під об'єктами обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення»³⁷.

Цікавою є позиція М.В. Кужельного та В.Г. Лінника, на думку яких термін «предмет» і термін «об'єкт», як правило, означають аналогічне³⁸.

Н.М.Малюга 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 вчений 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 результати³⁹.

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 підприємства⁴⁰.

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 та багатьох інших вчених.

Вищезначені дослідження формують наукову базу теорії бухгалтерського обліку. Проте, через певне узагальнення об'єктів дослідження, вони не ставлять та не вирішують проблем розвитку практики і науки. Не вказують на базу, котра має посилити значущість обліку в сучасній економіці.

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

³⁷ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; [3-тє вид., перероб. і доп.] / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2008. – 535 с. – с.31-32.

³⁸ Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. – 32.

³⁹ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – с.64.

⁴⁰ Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [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. – Житомир: Рута, 2005. – 528 с. – с.14.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

матеріальний предмет пізнання та практичного впливу з боку людини (суб'єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього віддзеркалення⁴¹.

Соколов Я.В. визначає, що: «Предмет бухгалтерського учета не «дан», а «задан» ему интересами лиц, участвующих в хозяйственных процессах»⁴².

Відтак, на наш погляд, предмет бухгалтерського обліку, за Я.В. Соколовим, визначається інтересами інститутів, що беруть участь або контролюють господарський процес. 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.

Голов С.Ф. зазначає, що: «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)»⁴³.

На наш погляд, проблема такого визначення в розвитку інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, або його зорганізують на підприємстві. Розвиток інституцій у світі, а, особливо, в Україні такий, що може значно звести 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.

⁴¹ Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах: Т.2. – Т.4. – К.: Діамант. – 2000. – 942 с.

⁴² Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – с.41.

⁴³ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. – 453.

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

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.

Отже, 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. Таке відображення має бути професійним з обов'язковою оцінкою інституційних впливів на процеси, що здійснюються в обліку (див. п.1.1 та 1.2).

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 індивідуумів.

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.

Такий підхід прослідковується у побудові обліку розвинутих країн. Так, 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)⁴⁴, 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 світі⁴⁵.

В Україні дослідження засвідчили недостатність наукового забезпечення вирішення вищеозначених питань.

⁴⁴ 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.

⁴⁵ Членами Інституту є близько 340 тис. фахівців.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Навіть у радянській школі бухгалтерського обліку питання теорії аграрного сегменту бухгалтерського обліку було другорядним. Дослідження десятків підручників виявило, що тільки в Г.І. Грінмана наведено теоретичне обґрунтування об'єктів аграрного бухгалтерського обліку.

Предметом обліку Г.І. Грінман виділяє «господарські засоби, джерела їх формування та кругообіг засобів в процесі виконання планів 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»⁴⁶. Об'єкти бухгалтерського обліку залежать від галузевих особливостей господарства. Розглядаючи об'єкти бухгалтерського обліку, Г.І. Грінман наводить їх класифікацію для сільськогосподарських підприємств у розрізі господарських засобів та джерел їх утворення.

Враховуючи вище викладене, вітчизняна наукова та професійна бухгалтерська спільнота 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:

- біологічної складової економічного процесу, відповідно до якої саме родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку;

- соціальної складової та неоціненої суспільної значимості сільськогосподарської продукції, що апріорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не стільки на отримання максимального прибутку, скільки на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві;

- місії 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.

⁴⁶ Грінман Г.І. Бухгалтерський учет в сільском хозяйстве: [3-е изд., перераб. и доп.] / Г.И. Гринман. – М.: Агропромиздат, 1989. – 495 с. – с.15, 24

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

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.

У зв'язку з цим, 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. 1.1).

Звичайно ми виходимо із розуміння того, що аграрна система бухгалтерського обліку базується на його загальній теоретичній основі, тому говоримо про аграрну підсистему бухгалтерського обліку та доповнюючу аграрну складову облікової теорії. Як видно з табл. 1.1, за змістом обсяг доповнюючої складової є досить значним.

Таблиця 1.1

Визначена 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)	Використання та примноження: <ul style="list-style-type: none"> - земельного капіталу - еколого-природоохоронного капіталу - біологічних активів - енергетичних активів (в т.ч. сільськогосподарської продукції) Виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції
Специфічні господарські процеси	<ul style="list-style-type: none"> • Відносини власності, в т.ч.: майнові, земельні. • Спеціальні режими оподаткування: ФСП; ПДВ; земельний податок тощо. • Державна (бюджетна) підтримка за програмами • Особливості організації різноманітних форм господарювання, формування соціальної, природоохоронної та екологічної інфраструктури
Процеси зміни активів, формування фінансових результатів діяльності	<ul style="list-style-type: none"> • Формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо). • Зміна вартості біологічних активів. • Формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності.

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів,

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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.

Вищеозначені об'єкти обліку безперечно визначають специфічність, особливість побудови бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. 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.

Різноманітність об'єктів обліку біологічних активів, за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи», подвоюється у зв'язку з методологічною недосконалістю застосування оцінки таких активів як за справедливою вартістю, так і за первісною вартістю. 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. Зазначимо також, що виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється за відмінними від інших галузей технологіями та має природно-просторовий та сезонний характер, що також має специфічне відображення у предметі та об'єктах.

До об'єктів обліку «живої» (аграрної) економіки також відносяться і сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи, які являють собою живу, енергетичну цінність за ознаками теорії фізичної економії.

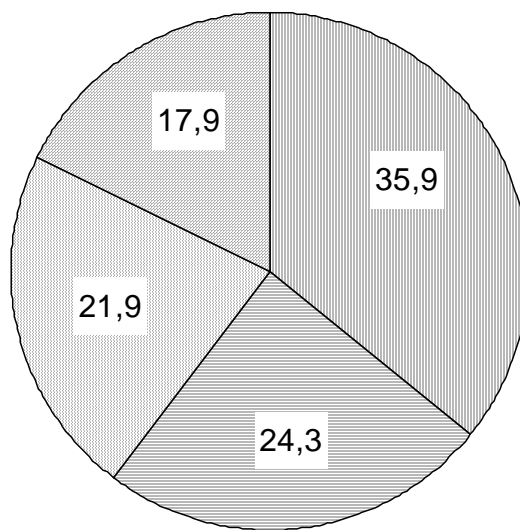
Аналогічне облікове забезпечення зорганізовується і по обліку продукції тваринництва. Зазначимо лише, що в цій підгалузі аграрної економіки важливе значення має і виробництво, а відтак і облікове забезпечення виробництва – гною, як основи органічних добрив та альтернативного органічного землеробства й органічної енергетики.

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

Звідси висновок: теоретико-методологічне вдосконалення змісту предмету та об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності слід вибудувати з позицій теорії фізичної економії, враховуючи її антиентропійну сутність та, звідси, значимість для інституцій економіки й суспільства.

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

Частка таких активів у балансах досліджуваних підприємств Київщини, що є правонаступниками колишніх КСП та орендують значну частину майна – сягає до 70 %. Зменшення цієї частки до 36 % у цілому по сільськогосподарських підприємствах України за даними ф. № 1 «Баланс» станом на 31.12.2008 року (рис. 1.6), пояснюється масовим недотриманням сільськогосподарськими підприємствами методології обліку та звітності за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».



■ Об'єкти "живої економіки"	■ Основні засоби
■ Поточна дебіторська заборгованість	■ Інші активи

Рис. 1.6. Структура об'єктів обліку сільськогосподарських підприємств (за даними форми № 1 «Баланс» станом на 31.12.2008 року), %

З вищевикладеного можна зробити висновок, що навіть і при 36 % частки «живих» активів у валюті балансів сільгосппідприємств слід говорити не тільки про суттєву відмінність практики аграрного

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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.

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.

Особливе занепокоєння викликає стан підтримання життєдіяльності вітчизняних чорноземів органічними добривами. Специфічність використання та примноження родючості земель сільськогосподарського призначення визначає необхідність організації окремого обліку виробництва та використання органічних добрив.

Отже, означення і домінування «живої економіки» та біологічної метафори в предметі та об'єктах аграрного бухгалтерського обліку потребує формування окремої аграрної складової в теорії бухгалтерського обліку.

Висновки. Означення окремої, специфічної методології побудови обліку сільськогосподарської діяльності в МСФЗ (МСБО 41 «Сільське господарство») відкриває нові можливості у розвитку загальної теорії бухгалтерського обліку та її галузевої підсистеми.

Аграрний аспект розвитку теорії бухгалтерського обліку базується на наукових доктринах фізіократії, інституціоналізму та біологічної метафори в економіці. З іншої сторони, в сучасному світі розвиток аграрної підсистеми теорії обліку мотивований зростаючими запитами на специфічну інформацію не тільки економічного, але й соціального та природоохоронного характеру.

Вищеозначене уточнює наукові погляди на предмет та об'єкти бухгалтерського обліку. Запропоновано предметом бухгалтерського обліку вважати реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси, які мотивовані до відображення в обліку запитами інституцій. Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять окреме (як об'єкти) відображення в обліковій системі та представляють інформаційну цінність для користувачів.

I. Теоретичні основи багатогранності бухгалтерського обліку

Об'єкти обліку біологічних перетворень і відновлювальних енергетичних активів займають від 36 до 71 % балансових узагальнень всіх активів сільськогосподарських підприємств України. Наявне домінування в предметі та об'єктах бухгалтерського обліку біологічної складової, яке в перспективі суттєво збільшиться при постановці на баланс земель сільськогосподарського призначення, і не тільки, передбачає потребу ідентифікації специфічних факторів вартості, розробки стандартних показників за галузевими об'єктами та забезпечення зіставності звітності за цими показниками. Все це визначає галузеві аспекти потужним каталізатором подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку.

II. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЗРОСТАННЯ РОЛІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ СОЦІОЕКОНОМІЧНИХ СЕРЕДОВИЩАХ

2.1. Бухгалтерський облік як важливий соціально-економічний інститут

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено: «**бухгалтерський облік** – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень».

Визначення бухгалтерського обліку у радянській та сучасній вітчизняній науково-освітній літературі, по суті, мало чим відрізняється від вищенаведеного. Разом з тим, кожний, хто хоча б рік професійно виконував обов'язки бухгалтера, знає, що наша робота найменше характеризується «технікою вимірювання, реєстрації, узагальнення і т.п.». У ній набагато важливішими складовими є знання та уміння слідувати встановленим «правилам гри» (від нормативно-правових до професійно-ментальних), уміння співпрацювати з різноманітними зовнішніми організаціями, керівництвом та менеджментом підприємства, уміння інтерпретувати інформацію на різні запити і не тільки. Бухгалтерський облік є вагомим явищем, котре функціонує не лише у рамках підприємства. Його складовими є нормативно-правове регулювання, регуляторні та професійні організації і, накінець, психологія та ментальність бухгалтерів та користувачів інформації. Бухгалтерський облік є невід'ємним атрибутом не тільки підприємства, але і держави та глобальної економіки, забезпечуючи інформаційну комунікацію окремих та в цілому соціально-економічних середовищ.

Для багатьох авторів навчальних підручників з теорії таке широке сприйняття бухгалтерського обліку буде незвичним, а доводи – спірними. Осмілимося пояснити цей «консерватизм» баченням проблеми лише в рамках радянської «загальної теорії» бухгалтерського обліку. Проте навколо все змінюється, існують інші уявлення у теорії бухгалтерського обліку, котрі базуються на сучасних економічних теоріях.

Економічна наука в XX столітті найбільше приростала інституціональною теорією в усіх її проявах та доктринах. Незважаючи на відсутність загальноприйнятого визначення сутності поняття

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

«інститут», більшість дослідників економіки та всіх сфер, з нею пов'язаних, віддає перевагу визначенню Джеффри Ходжсона: «Інститути – це одночасно і об'єктивно існуючі структури, які є «десь ззовні», і суб'єктивні пружини людської діяльності «в головах людей»⁴⁷. Саме «інститути», як стійкі параметри людської поведінки, і слугують базисом всієї різноманітності економічного та соціального життя.

Дякуючи інституціональній теорії, ми, розділяючи чи ні її доктрини, як належне сприймаємо поняття: «інститут освіти»; «інститут права»; «інформаційні інститути» і т.д. При цьому з такою ж легкістю формулюються словосполучення: «бухгалтерський інститут» чи «інститут бухгалтерського обліку». Однак у професійній та науковій літературі з бухгалтерського обліку останнє зустрічається крайнє рідко, та і у тих випадках – без належних пояснень.

Метою підрозділу є: теоретичне обґрунтування поглибленого сприйняття сутності бухгалтерського обліку від «технічного процесу» до багатогранного соціально – економічного Інституту; наукове означення нового визначення бухгалтерського обліку на засадах сучасних економічних теорій та професійної практики.

Найближчими до мети нашого дослідження працями, які формують базис для роздумів над інституційною природою бухгалтерського обліку, є роботи дослідників, які сповідують ідеї соціального напрямку в обліку – Я.В. Соколова, Г.Г. Кірейцева, С.Ф. Голова, О.М. Петрука, С.Ф. Легенчука та інших. Однак спроб поєднати вчення про соціальні інститути, постулати інституційної теорії з сприйняттям обліку як соціального явища для означення інституту бухгалтерського обліку, згадані вчені не робили, що і визначає актуальність поточного дослідження.

Отже, провідні вітчизняні дослідники не розглядали бухгалтерський облік у якості «інституту». Можливо, це пов'язано з тим, що базові теорії бухгалтерського обліку формувались раніше інституціональних доктрин, можливо – із тим, що у вітчизняному соціально-економічному середовищі сформувалась стійка уява про бухгалтерський облік як прикладну, обмежену рамками підприємства діяльність. Навіть у СРСР з лозунгом В.І. Леніна «соціалізм – це облік», роль та функції бухгалтерського обліку не були визначальними, а, відтак, і не розглядались у якості важливого інституційного сегменту радянської економіки.

⁴⁷ Ходжсон Джеффри Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Те, що інституційного сприйняття бухгалтерського обліку немає і в сучасній Україні, пояснюється відсутністю «критичної маси» публікацій, які б висвітлювали дану проблематику. Недостатньо вивчаються і зарубіжні напрацювання з цих питань. Для зміни уявлення про бухгалтерський облік необхідно, по-перше, досягнути «критичної маси» таких публікацій, по-друге, сформувати «цех» професійних бухгалтерів як основу усвідомлення та віднесення себе до Інституту бухгалтерського обліку.

Наполягаючи на поглибленні тлумачення сутності бухгалтерського обліку, його розгляді у якості значущого соціально-економічного інституту, ми виходимо з того, що яким чином буде сформульовано поняття про нього – так він і забезпечить інформаційні комунікації розвитку вітчизняної економіки, таке буде і відношення до обліку як до практики та науки. На підтвердження вищевикладеного наведемо означення бухгалтерського обліку:

В історії вітчизняних визначень - бухгалтерський облік завжди сприймався вузько: за В.І. Далем, бухгалтерія (синонімом значення слова «бухгалтерія» є поняття «бухгалтерський облік») визначається як особливе вміння вести облікові книги в порядку.⁴⁸ Згідно з сучасним економічним словником, бухгалтерський облік – система обліку ресурсів та результатів господарської діяльності підприємств, фірм, яка проводиться за прийнятими правилами з використанням встановлених форм документів. Одною з основних задач обліку є створення бухгалтерських звітів.⁴⁹

Визначення вітчизняних науковців, по суті, не відрізняються від тлумачних. Проте це не означає, що навіть при такому розумінні суті обліку, інститутів, що формують іншу сутність бухгалтерського обліку, не існує. Проблема в тому, що розглядається і приймається до уваги лише його «техніка». Складається таке враження, що інститути та інституції, які б мали формувати цілісний інститут бухгалтерського обліку, існують десь зовні, поза рамками предмету нашої науки та практики. Така обмеженість сприйняття бухгалтерського обліку в його сучасному розумінні схематично представлена на рис. 2.1.

⁴⁸ Лука Пачоли Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях, Трактат XI. «О счетах и записях» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eklit.narod.ru/lukasod.htm>

⁴⁹ Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с.



Рис. 2.1. Викривлене уявлення про сутність бухгалтерського обліку у вітчизняному соціально-економічному середовищі

Спостерігається однобокий вплив формалізації бухгалтерських правил, втілених у нормативних приписах, на всі сфери «облікового життя» – на практику його діяльності, на діяльність регулюючих та контролюючих організацій. Зрештою – і на ту складову, яка повинна забезпечувати якісну підготовку професійних бухгалтерів та змінювати уявлення про облік як в головах бухгалтерів, так і користувачів бухгалтерської інформації, а саме – на науково-освітні інститути. Більше того – спостерігається ненормальна пріоритетність впливу формальних інститутів на свідомість «людей економічних». Такий вплив практично не дає бухгалтерам свободи дії у реалізації свого права на професійне судження та права на розбудову професійної діяльності у соціально-економічному просторі. Науково-освітні інститути, зосереджуючись на методичних складових, слабкі у вирішенні методологічних та ідеологічних проблем задля зміни уявлення та посилення ролі бухгалтерського обліку у вітчизняній економіці.

Разом з тим, як з'ясовано у дослідженнях професора Я.В. Соколова, у західному світі погляд на сутність бухгалтерського обліку завжди був ширшим та глибшим.

Шарль Пангло: «Облік – це надбудова, право – базис. Облік завершує право, але не тотожний йому». Право дає смислову інтерпретацію для бухгалтерії, але в останньої самостійне життя, і це життя зв'язує її не з правом, а з політичною економією. «Бухгалтерський облік – дуже чутливий інструмент, призначений для постійного виміру (спостереження) мас, що складають капітал

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

підприємства, а також для виявлення причин (сил), що впливають на ці зміни». Він говорив: «Бухгалтерський облік вислизає з рук бухгалтерів і займає місце в руках економістів, статистиків, інженерів, аналітиків. Цю біду можна подолати. Бухгалтерський облік повинен прийти до нового бачення своїх проблем, до нових звершень».⁵⁰

Варто звернути увагу, що іспанський спеціаліст Б. Солозано ще в 1603 р. писав, що: «Бухгалтерський облік стоїть вище всіх наук та мистецтв, так як всі мають потребу в ньому, а він не має потреби ні в кому; без бухгалтерського обліку світ був би некерованим і люди не змогли б розуміти один одного».⁵¹

У 1941 р. Американський інститут присяжних бухгалтерів (АІСРА) охарактеризував бухгалтерський облік таким чином: «Облік є мистецтвом запису, класифікації та узагальнення рахунків шляхом реєстрації в грошових одиницях угод і подій, які, по крайній мірі в якійсь частині мають фінансовий характер, а також інтерпретації отриманих результатів». Сучасний американський бухгалтерський облік – основна інформаційна система підприємства, призначена для формування фінансової звітності та управлінського обліку. В 1970 р. Американський інститут присяжних бухгалтерів заявив, що функція обліку – «забезпечити кількісну інформацію, головним чином фінансового характеру, про господарюючі суб'єкти для цілей використання цієї інформації у прийнятті управлінських рішень».⁵²

Особливо цікавими для нашого дослідження видаються характеристики, подані Б. Солозано та Американським інститутом присяжних бухгалтерів. Вони містять два суттєвих аспекти, які вказують на окреслені орієнтири інституційного розуміння бухгалтерського обліку. Перший аспект (і найбільш вдало описаний, на наш погляд) впливає зі слів Солозано – **бухгалтерський облік забезпечує взаєморозуміння людей (в соціально-економічних відносинах) та забезпечує керованість господарського світу, тобто виступає свого роду регулятором частини суспільної діяльності.** Це характеризує переважно формальну складову інституту бухгалтерського обліку. Другий аспект від АІСРА – це **здатність обліку до інтерпретації інформації, що, на нашу думку, реалізується за допомогою діючих неформальних правил її оцінки, які і формують систему «неписаних» інститутів – «професійне судження» бухгалтерів.** Ці компоненти у своєму органічному

⁵⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁵¹ Там само

⁵² Там само

поєднанні і формують основи інституту бухгалтерського обліку. Однак, перефразовуючи Ш. Пангло, до такого сприйняття обліку наукову спільноту ще необхідно підвести.

З огляду на вищезазначене, спробуємо сформулювати наукову гіпотезу та апіорі дати визначення бухгалтерського обліку як інституту, що нижче потребуватиме доведення з позицій соціальних наук та доктрин інституційної теорії.

Бухгалтерський облік – інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі, опрацьовуючи та інтерпретуючи для користувачів інформацію про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств). Трансформація фактів і явищ життєдіяльності підприємств здійснюється за допомогою специфічних правових норм, методів, принципів та професійних суджень бухгалтерів.

У вузькому розумінні, бухгалтерський облік – інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя підприємства на мову цифр і стандартів, для порозуміння та керованості в соціально-економічних середовищах.

В широкому розумінні і образно Інститут бухгалтерського обліку є мовою бізнесу національних та світових соціально-економічних середовищ.

Слід зазначити, що у англо-американській моделі бухгалтерського обліку подібне сприйняття його сутності зводиться до поняття «*accounting profession*» – як системи відносин, що реалізуються в рамках бухгалтерського співтовариства. В цих країнах навіть без формальних визначень спостерігається повне сприйняття бухгалтерського обліку як інституту.

Водночас, сформульоване нами визначення, як і будь-яка наукова гіпотеза, потребує свого доведення. По-перше, слід чітко визначити, що ж саме являють собою інститути з точки зору наук, в яких це поняття виникло та з яких розвинулось, і чи відповідає бухгалтерський облік зі своїм нинішнім розвитком цьому «званню». Дану частину досліджень базуватимемо на науковій філософії позитивізму О. Конта – «поєднання зусиль різних наук». По-друге, все ж зробивши наукове припущення, що бухгалтерський облік є інститутом, слід описати характерні ознаки, які вирізняють його в цій – інституційній – іпостасі.

Поняття «інститут» виникло в соціології та стосується соціальних конструкцій. Далі вчення про інститути проникає у всі галузі, які стосуються соціальної сфери, у тому числі в економіку, формуючи потужні інституційні теорії.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

У даному підрозділі ми не випадково згадуємо соціологію у своїх дослідженнях суті обліку, оскільки вищезгадані автори, чії міркування ми приводити наразі не будемо^{53,54,55,56}(та інші), на основі використання досвіду зарубіжних науковців та власних напрацювань вказували, що бухгалтерський облік має повне право називатися соціальною наукою. І для нас цей факт не потребує подальших доведень. Але, повторимося, потребує доведення заява про те, що бухгалтерський облік, впливаючи на економічний соціум, є інститутом, який самостійно функціонує в межах загальної системи економічних відносин.

З точки зору соціології, інститут – це нормативна і відносно стабільна складна соціальна практика, яка підлягає широкому соціальному контролю за допомогою системи позитивних і негативних санкцій; складна система дій і відносин, яка виконує певні соціальні функції. Якщо характеризувати облік навіть з примітивної, технічної його складової, то, мабуть, складнішої системи дій, яка передбачає комплекс операцій від оцінки елементів господарського життя до наскрізного документального підтвердження господарських операцій з формуванням відповідних звітних показників, годі й шукати. Однак не забуваймо і про те, що з позиції позитивних теорій (які в загальній економічній теорії є підвалинами інституціоналізму), сам бухгалтерський облік є системою відносин між бухгалтерами та користувачами інформації та системою, яка забезпечує успішне виконання угод (транзакцій). А в умовах підвищення економічної обізнаності представників соціуму, розвитку корпоративного бізнесу, знову ж таки, найбільшому контролю як з боку держави, так і з боку зацікавлених незалежних користувачів підлягає саме діяльність бухгалтерів.

Важливо те, що будь-яке явище, яке має соціальне значення, тобто яке так чи інакше співвідноситься зі змістом спільної діяльності, з намірами і очікуваннями людей, що в ній беруть участь, є виявленням інституційно упорядкованого, певним чином оформленого життя. Його не можна описати і причинно пояснити, оминаючи

⁵³ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

⁵⁴ Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.

⁵⁵ Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

⁵⁶ Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. В.Г. Городяненка. – К.: Видавничий центр «Академія», 1999. – 384 с.

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

інститути.⁵⁷ Отже, якщо розглядати бухгалтерський облік як соціальне явище і соціальну науку навіть лише виключно з позицій соціології – він має право на визнання в інституційному розумінні. Адже ні бухгалтерського обліку як цілісного інституту, ні інституційних складових, які його формують, у разі виникнення «намірів і очікувань», пов'язаних з отриманням і обробкою економічної інформації, не оминуть.

У економічній інституційній теорії термін «інститут» пов'язують з поняттям «зовнішня норма», оскільки вона фактично застосовується в практиці спільної діяльності. Маємо два види норм: правові та умовні правила. Інститут – це і є фактично діюча рефлексивна норма і ніщо, окрім неї.⁵⁸

Автори наукового видання «Імпортовані інститути в країнах з перехідною економікою: ефективність та затрати» визначають, що інститути – визнані людиною обмеження, які формують людські взаємовідносини.⁵⁹ Вони додатково наголошують, що інститути не можуть функціонувати поодиночі. І навіть те, що ми ідентифікуємо як конкретний соціальний інститут, містить у собі «пакет інститутів – сукупність норм, які історично склалися як єдині комплекси і які, як правило, мають єдину ідеологічну базу».⁶⁰

Інститути, як цитує Т. Веблена А. Нестеренко, з точки зору «старого» інституціоналізму розглядаються як соціально-психологічні феномени, тобто «усталені звички мислення, присутні у переважній більшості людей», та їх походження – з інстинктів, звичок, традицій і соціальних норм.⁶¹ Неоінституціоналісти ж вважають інститути не стільки культурним та психологічним феноменом, скільки набором правових норм та неформальних правил, що жорстко направляють поведінку індивіда та організацій («правила гри», за Д. Нортон).⁶² Але

⁵⁷ Введение в институциональную экономику: учебное пособие / Под ред. Д.С. Львова. – М.: «Издательство «Экономика», 2005. – 639 с.

⁵⁸ Импортированные институты в странах с переходной экономикой: эффективность и издержки. – М.: ИЭПП, 2003. – 234 с.

⁵⁹ Норт Дуглас Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

⁶⁰ Соціальні інститути, їх види та функції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.info-library.com.ua/books-text-8306.html>.

⁶¹ Норт Дуглас Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

⁶² Норт Дуглас Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

якою б не була природа інститутів, в реальному сучасному житті вони приймають форму правових норм, традицій, неформальних правил, культурних стереотипів.⁶³ Тим більше, що багато дослідників справедливо зазначають, що і «старі» інституціоналісти, і неоінституціоналісти говорять про одні і ті ж функції інститутів, тільки з різних позицій. І про таку єдність влучно говорить Дж. Ходжсон: «в загальному інститути, надаючи форму і логічну послідовність людській діяльності, створюють можливості для впорядкування мислення, очікувань і дій. Інститути одночасно і накладають обмеження на поведінку, і розширяють її можливості. Сам факт існування правил обумовлює наявність обмежень. Але завдяки обмеженню можуть відкриватися нові можливості, а саме можуть з'явитися варіанти вибору дій, які при відсутності даного обмеження не існували б».⁶⁴ Така двоєдність характерна і для бухгалтерського обліку, про що ми говорили вище – при розгляді характеристик, даних бухгалтерському обліку Б. Солозано і АІСРА.

Будучи загальноприйнятими і соціально цілісними нормами, інститути стабільні. Але ця стабільність час від часу порушується, змінюючись періодом розпаду одних і появи інших інститутів.⁶⁵ Одна з причин таких змін – конфлікт між інститутами, особливо тими, які склались у різні періоди та у різних історичних та культурних середовищах. З погляду інституційної теорії розуміємо, що в змінах, які впливають на систему бухгалтерського обліку, «винні», по-перше, власне трансформації в перебігу соціально-економічних процесів, по-друге, перегляд поглядів вчених економістів щодо місця бухгалтерського обліку в економічній практиці та науці.

Для того, щоб зрозуміти причини стабільності інститутів, необхідно згадати про різницю між інститутами та організаціями. Це важливо у зв'язку з тим, що навіть в науковій літературі зустрічається мішанина цих понять. Змішування інститутів і організацій шкідливе для сприйняття інституційної теорії. Організації, як правило, виникають в рамках існуючих інститутів.⁶⁶ Водночас вони входять в сферу дії інституту, в межах якого функціонують.

Люди створюють організації, щоб максимізувати корисність, завдячуючи тим можливостям, які відкривають для них існуючі

⁶³ Там само

⁶⁴ Ходжсон Джеффри Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.

⁶⁵ Норт Дуглас Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

⁶⁶ Там само

інститути, і діючи в тих рамках, які допускаються цими інститутами. Інститути, таким чином – це одночасно передумови для будь-якої людської діяльності соціального характеру та зовнішні обмежувачі для неї.⁶⁷ Організація і інститут (в реальному житті – зазвичай комплекс інститутів) утворюють стійку єдність, адже члени організацій зацікавлені у збереженні інститутів. Бухгалтерський облік, на нашу думку, і призначений для цілей максимізації корисності від існування економічних інститутів, інакше він не існував би, якби у суспільства не було потреби у ньому як у одному з найефективніших засобів до окресленої вище максимізації.

Дуглас Норт, один з основоположників неоінституціоналізму, говорить, що загалом інститути зменшують невизначеність, структуруючи повсякденне життя.⁶⁸ Маючи за основу таку характеристику інститутів, можна сказати, що бухгалтерський облік – чи не найголовніший інститут, який знижує невизначеність економічного середовища через формування певного інформаційного поля.

Загалом же розуміння природи інститутів у економічній інституційній теорії дещо концентрованіше, ніж у соціології, адже «соціальну практику» як поняття вони лаконізують характеристикою «формальних та неформальних інститутів».

Отже, як бачимо, характеристики, якими наділяє інститути і соціологія, і сучасна інституційна економічна теорія, ні в чому не суперечать сутності бухгалтерського обліку навіть у його сучасному стані та з легкістю відносяться до нього.

Для того ж, щоб зрозуміти, чи має взагалі бухгалтерський облік місце у системі інститутів, які регулюють та забезпечують суспільні відносини, і якщо має, то в якій він ніші знаходиться, слід розглянути системи класифікацій суспільних інститутів.

В системі суспільних інститутів одні дослідники соціальних наук виділяють політичні, релігійні, інститути культури та соціалізації, тотальні та економічні інститути.⁶⁹

Інші вчені у класифікації інститутів виділяють економічні, які служать для виробництва і розподілу товарів і послуг; політичні, які

⁶⁷ Норт Дуглас Інститути, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

⁶⁸ Соціальні інститути, їх види та функції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.info-library.com.ua/books-text-8306.html>.

⁶⁹ Соціологія: терміни, поняття, персоналії: Навчальний словник-довідник / Укладачі: В.М. Піча, Ю.В. Піча, Н.М. Хома [та ін.]; За заг. ред. В.М. Пічі. – К.: «Каравела», Львів: «Новий світ-2000», 2002. – 480 с. (с. 145).

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

регулюють здійснення влади і доступ до неї; стратифікації, які визначають розміщення позицій та ресурсів, родинності, пов'язані зі шлюбом, сім'єю і соціалізацією, культури, пов'язані з релігійною, науковою, художньою діяльністю.⁷⁰

За ще одним підходом, соціальні інститути класифікують на основі змісту, функцій, які вони виконують, на економічні, політичні, виховні, культурні, релігійні, а також соціальні інститути у вузькому значенні цього слова. До економічних соціальних інститутів належать ті, які займаються виробництвом і розподілом благ, послуг, регулюванням грошового обігу, організацією праці тощо.⁷¹

Наведених вище класифікацій більш ніж достатньо для того, щоб побачити, що присутність економічних інститутів у соціальній системі незаперечна. Бухгалтерський облік не тільки відображає та пояснює, але і впливає на економічні явища, що засвідчує його належність до економічних інститутів. **Отже, оскільки бухгалтерський облік має ознаки соціального явища, бере участь у формуванні відносин між людьми в межах «економічного соціуму», то і поняття «інститут» до нього застосовне.**

Бухгалтерський облік – Інститут. І якщо можна впевнено говорити про інститут бухгалтерського обліку в системі економічних відносин, то важливим є і сприйняття складових (інститутів), що в сукупності його формують. Важливою є інституціоналізація «уявлень не стільки в цілому про сам Інститут обліку», але і складових його інституційного забезпечення: формальних («правил гри»), регуляторних, професійних, неформальних (те, що «у головах» бухгалтерів). Детальна характеристика цих складових розглядатиметься далі.

До вищезазначеного слід пояснити, що інституціоналізація – це процес, в ході якого соціальні практики стають досить регулярними і довготривалими, так що їх можна представити як соціальні інститути. Це поняття важливе для того, щоб не склалося враження, нібито соціальні інститути представляють собою задані і незмінні реальності, тому що зміни в соціальній практиці здатні призводити до модифікації як діючих соціальних інститутів, так і до виникнення нових інституціональних форм.⁷²

⁷⁰ Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. В.Г. Городяненка. – К.: Видавничий центр «Академія», 1999. – 384 с.

⁷¹ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

⁷² Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. В.Г. Городяненка. – К.: Видавничий центр «Академія», 1999. – 384 с.

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

Бухгалтерська діяльність, спрямована на інформаційне забезпечення економічних відносин між різними соціальними групами, згідно з принципами бухгалтерського обліку, носить сталий та безперервний характер, тобто сама інституціоналізація обліку як поняття «в головах людей» пройшла вже давно, лише на це ніхто уваги не звернув. Однак нерозуміння природи інституційних змін, нарівні з змінами в «соціальній практиці економічних відносин» (переходом до ринкових форм господарювання та зміною інтересів та запитів користувачів економічної інформації), що викликає зміни в формальних інститутах бухгалтерського обліку, уповільнює зміни в головній складовій інституту бухгалтерського обліку – «головах людей».

Успішне функціонування соціального інституту залежить від того, чи відповідає він певним загальним вимогам. Насамперед йдеться про необхідність чіткого визначення мети, кола завдань, дій, які він буде забезпечувати. Якщо функція інституту визначена нечітко, він не може без конфліктів включитися в глобальну систему інститутів даного суспільства і наштовхуватиметься на різні протидії.⁷³ Важливо, щоб він раціонально організовував діяльність. Соціальний інститут має бути деперсоналізованим, тобто незалежним від інтересів людей, які виконують інституційні функції. Інакше він не матиме суспільного характеру, загального престижу. Інтерпретуючи ці вимоги до бухгалтерського обліку, розуміємо причину слабкості прийняття його в якості інституту, що і полягає все в тій же «технічній сервісній функції», яку економічна наука виділила для нашої діяльності як головну її мету в економічній системі, з чого «методологи» обліку і визначили коло його завдань. Але, навіть попри це непорозуміння, цей конфлікт, навіть з такою обмеженою сферою дії облік можна ідентифікувати як інститут, хоч і не настільки повноцінний та дієвий, як того бажала б наукова спільнота. Адже і при «бідності» його впливу на соціально-економічне середовище важливість та необхідність обліку в економічному середовищі ні в кого сумнівів не викликає.

Як висновок, окремо слід зазначити, що загалом інститути створюються для задоволення тих чи інших потреб, для усунення дискомфорту в суспільстві. **Інститут бухгалтерського обліку дає можливість членам суспільства задовольняти потреби у необхідній для прийняття рішень інформації та в її професійному поясненні як самими укладачами такої інформації, так і незалежними**

⁷³ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

професіоналами, які працюють в сфері бухгалтерського обліку, і слугує дієвою системою зниження невизначеності та ризиків прийняття цих рішень. Без системи відомостей, які надають та пояснюють професійні бухгалтери, неможливі дієві комунікації між учасниками господарських відносин на мікро- та макрорівні, неможливе зростання економіки у системі соціальних відносин. І якщо окремого інституту бухгалтерського обліку економічна наука поки що не визнає, то це, перш за все, проблема теорії бухгалтерського обліку. Потреби в інформації задовольняються не автоматично в стихійному функціонуванні ринку, а саме зорганізованими зусиллями учасників економічних відносин, а в основній частині – бухгалтерами, за допомогою системи інститутів, які і формують інститут бухгалтерського обліку.

Відтак слід визначити, які ж елементи притаманні інститутам та чи реалізуються вони в тій системі, яку ми бажаємо означити інститутом бухгалтерського обліку.

Будь-який інститут має спільні з іншими інститутами риси: ролі, утилітарні риси, кодекс усний і письмовий, ідеологію, культурні символи, настанови та взірці поведінки. При детальному аналізі наявності та змістовного наповнення цих ознак в інших соціальних (у тому числі і економічних) інститутах, приходимо до висновку, що і бухгалтерський облік можна охарактеризувати по тих же параметрах як один з головних серед інститутів, що забезпечують реалізацію економічних відносин.

Бухгалтерська наука та практика має свій перелік ролей, які на рівні підприємства реалізуються через поняття «головний бухгалтер», «бухгалтер з оплати праці», тощо, а на вищому рівні – через поняття «професійний бухгалтер», «аудитор». Такий розподіл повноважень та компетенції з вирішення тих чи інших облікових завдань і формує перелік «ролей» кожного у загальній ієрархії інституту бухгалтерського обліку.

Утилітарними рисами інституту бухгалтерського обліку, які вирізняють його в системі інших соціально-економічних інститутів, є елементи бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність.

Культурними символами інституту бухгалтерського обліку як професійної діяльності є відзначення Дня бухгалтера, специфічні сертифікати та свідоцтва, що підтверджують кваліфікацію професійних бухгалтерів та інше.

Письмовими кодексами (писаними «правилами гри»), що окреслюють рамки бухгалтерського інституту, є законодавство в сфері

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

бухгалтерського обліку, Стандарти бухгалтерського обліку, різноманітні інструкції та методичні рекомендації як міжнародного, так і національного, галузевого спрямування. Щодо усних кодексів, то ними є саме неформальні інститути – неписані правила «в головах» бухгалтерів та користувачів інформації.

Настанови і взірці поведінки бухгалтерів окреслюються через один з елементів письмових регламентів, що входять до попередньої ознаки – через Кодекси етики професійних бухгалтерів та аудиторів. Ці настанови полягають у вимозі незалежності професійного судження, чесності, компетентності, об'єктивності, обачності, неупередженості, конфіденційності тощо.

Інститут бухгалтерського обліку формує і власні організаційні форми у вигляді національних, галузевих професійних бухгалтерських організацій. Глобально функціонує Міжнародна Федерація Бухгалтерів та її регіональні організації тощо.

Ідеологія бухгалтерського обліку – найбільш слабе нині місце в його сприйнятті як Інституту. Відсутність єдиних думок щодо місця бухгалтерського обліку в системі наук, його ролі в забезпеченні та регулюванні суспільних відносин, пасивна позиція представників бухгалтерської спільноти у плані просування ідей значущості обліку, свідоме обмеження його функцій сервісною роллю в управлінні – все це, і не тільки, не дає розвиватися теоретичним надбудовам. Розуміючи ідеологію як організовану сукупність теорій, масового єдиного мислення, ідей, настанов, гасел, програмних документів, різноманітних концепцій тощо, бачимо, що ця складова бухгалтерського обліку потребує, насамперед від наукової спільноти, значного посилення. Прикрий факт, що в Україні по цей час відсутні прийняті на державному рівні фундаментальні документи з розвитку бухгалтерського обліку. Єдиним таким документом, який містить засади розвитку бухгалтерського обліку як інституту, хоча і в галузевому аспекті, є Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схвалена Міністерством аграрної політики України 3 лютого 2009 року.

Таким чином, бухгалтерський облік, забезпечуючи та регулюючи економічні відносини, описується і характеристиками, котрі ідентифікують суспільні інститути. Це означає, що його можна дефініціювати як самостійний та важливий для розвитку суспільства Інститут.

Відтак назріла необхідність переорієнтації поглядів громадськості та власне самих бухгалтерів на місію бухгалтерського обліку - від «технічного процесу» (як було показано на рис. 2.1.) до

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

усвідомлення, що «технічне забезпечення» є лише функціональним елементом чогось більшого – Інституту (рис. 2.2).

При сприйнятті бухгалтерського обліку в якості Інституту, як показано на рисунку 2.2, сегменти його наповнення утворюють цілісність взаємних впливів, що посилює мотивацію розвитку кожної складової та системи в цілому. Зростає масштабність, а, відтак, і можливості інституту бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі.

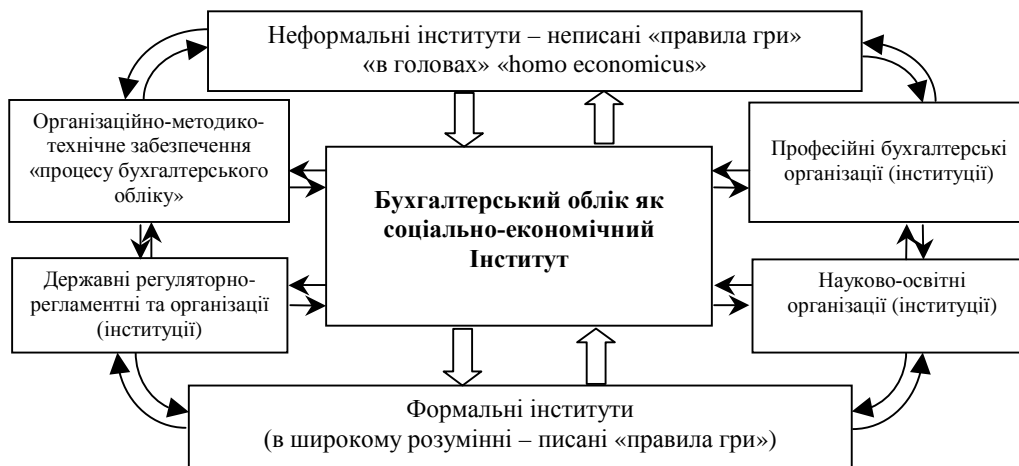


Рис. 2.2. Інституційне поглиблення змісту та значущості бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі

Отже, інститут бухгалтерського обліку – визначальна складова економіки, що формується як неформальними інститутами «в головах» бухгалтерів і користувачів облікової інформації, так і формальною ознакою – «писаними правилами гри» та реалізується у специфічних організаціях на мікро-, макро- та мезорівнях, з метою порозуміння та керуваності в соціально-економічному середовищі.

Важливим є і удосконалення підходів до стратегій розвитку бухгалтерського обліку. Останні мають базуватися на його сприйнятті як інституту. Вектор зростання соціально-економічної значущості бухгалтерського обліку у нових стратегіях має бути направлений на поєднання розвитку всіх його складових, де визначальними є верхні у ієрархії шаблі (неформальні інститути) (рис. 2.3.).

Такий висхідний розвиток інституційних сегментів бухгалтерського обліку, забезпечений їх круговою взаємодією та взаємовпливом, посилює роль та місію нашої професії в соціально-

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

економічному середовищі та змінює уявлення про нього, перш за все «в головах» бухгалтерів, і що не менш важливо, «в головах користувачів».

Запропоноване розуміння сутності бухгалтерського обліку та його розвитку посилює роль та місію нашої професії та вимагає вдосконалення і навіть перегляду його науково-теоретичного базису.



Рис. 2.3. Вектор зростання соціально-економічної значущості бухгалтерського обліку

Висновки. Проведене дослідження підтверджує висунуту наукову гіпотезу щодо більшої значущості бухгалтерського обліку в соціально-економічному середовищі у порівнянні з трактуванням його місії у вітчизняних науково-теоретичних та нормативно-правових джерелах.

Бухгалтерський облік не обмежується інформаційно-сервісною функцією управління, а представляє собою повноцінний соціально-економічний інститут. Інститут бухгалтерського обліку існує незалежно від його сприйняття чи несприйняття науковою спільнотою. Це об'єктивна реальність. Однак, посилення позитивного впливу цього інституту на соціально-економічне середовище, зростання його значущості потребує оновлення теоретичного підґрунтя.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Посилення теорії бухгалтерського обліку базується на позитивістській філософії розвитку та розв'язання проблем у об'єднанні з сучасними економічними теоріями. У цьому дослідженні – з інституціональною теорією. Відтак, науково означається інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

На розвиток та удосконалення теорії варто дивитися не через призму амбіцій авторів наукових колективів, а, що більш важливо, через корисність, яку вони можуть дати розвитку вітчизняного соціально-економічного середовища за рахунок удосконалення його ключового інституту – бухгалтерського обліку.

2.2. Позитивістська основа розвитку обліку в поєднанні з сучасними економічними теоріями

Активна позиція Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) та Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB) із запровадження МСФЗ, 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 МСФЗ та і GAAP US 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 сталого розвитку.

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

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.

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

Метою підрозділу є обґрунтування концептуальних підходів до вирішення проблеми розвитку бухгалтерського обліку у світі та в Україні на основі позитивістського поєднання наукових підходів у бухгалтерському обліку і теорії інституціоналізму.

Для досягнення поставленої мети вирішуються такі завдання:

- означаються проблеми бухгалтерського обліку, розв'язанню яких здатна сприяти теорія інституціоналізму;
- визначаються інституціональні складові побудови та розвитку бухгалтерського обліку;
- обґрунтовується ідея інституціональної мотивації розвитку обліку та концептуальні підходи до вирішення проблем його глобальної та національної складової;
- обґрунтовується ідея інституціонального забезпечення реалізації синергетичної моделі розвитку обліку;
- вирішується українська дилема між імплементацією та адаптуванням МСФЗ, виходячи з інституціональної специфіки національної системи обліку та дієздатності її наукових шкіл у процесах конвергенції МСФЗ.

Останніми роками інституційний підхід зайняв помітне місце в дослідженнях українських економістів. Нашим дослідженням сприяли і праці російських фахівців у галузі інституційної теорії А. Нестеренка, В.Базилевича, а, також вивчення праць її зарубіжних основоположників від Веблена до Дугласа Норта, Джеффри Ходжсона, Рональда Коуза та ін.

Вибір 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.

Облікові проблеми, розв'язанню яких здатна сприяти теорія інституціоналізму.

Використовуючи підходи А.М. Нестеренка⁷⁴ для наших досліджень, знання інституціоналізму направляються на пошук відповідей з таких питань:

- яке співвідношення національно-специфічних та універсальних факторів у розвитку бухгалтерського обліку? Чи можлива універсальна (бездоганна) модель бухгалтерського обліку? Чи можливо в глобальному

⁷⁴ З розділу «На які питання може дати відповідь інституціоналізм» монографії «Проблеми російської економіки: інституціональний підхід»

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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 економіки сталого розвитку?;

– які інститути сприяють забезпеченню бажаного розвитку бухгалтерського обліку?;

– які можливості держави, професійних об'єднань та інших складових «інституціонального проектування» розвитку обліку.

Складові інституціональної побудови бухгалтерського обліку.

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

Т. Веблен обґрунтував саме поняття інститутів як «стійких звичок мислення, властивих великій спільності людей».⁷⁵

Представники «нового» покоління 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.

Досліджуючи концептуальні основи формування інститутів та інституціонального середовища, відомий російський вчений А.М. Нестеренко виділяє зростаючу роль державних та наддержавних регуляторних інститутів в інституціональній теорії.⁷⁶

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 у сфері економіки.

Вищеозначена масштабність та різноманіття цієї наукової доктрини якоюсь мірою пояснює складність її сприйняття та той факт,

⁷⁵ Veblen T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays. N.Y.: Huebsch, 1919. P.239.

⁷⁶ Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория / А.Н. Нестеренко. – М.: УРСС, 2002. – 415 с.

що на сьогоднішній день в інституціональній теорії відсутнє загальносприйнятне поняття категорії «інституту». Для цього дослідження найбільш прийнятним є визначення, котре зроблене Дж. Ходжсоном.⁷⁷

На підставі досліджень виділяємо п'ять узагальнених складових поняття «інституту», що умовно ідентифікуємо як складові відносно інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (рис. 2.4). Такий підхід є важливим для врахування впливу кожної складової «інституту» на побудову та розвиток обліку.

Неформальні інститути 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 можуть довго бути повільнішими та поступовими цим змінам.

Модель інституціональної мотивації розвитку обліку.

Для розвитку обліку важливо зрозуміти, 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 /близько до «біологічної метасори» в економіці).

В біології передача спадковості забезпечується генами. В економіці місію генів виконують інститути. Суспільство і економіка відтворюють соціальні, культурні, економічні інститути минулого та поступово змінюються. Дана теза добре підтверджується на прикладі України.

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 (Й. Шумпетер).⁷⁸ При цьому важливою є наявність загальносприйнятої для неформальних інститутів ідеї чи мети нового інституційного розвитку.

⁷⁷Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории / Д. Ходжсон; пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.

⁷⁸Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория / А.Н. Нестеренко. – М.: УРСС, 2002. – 415 с.

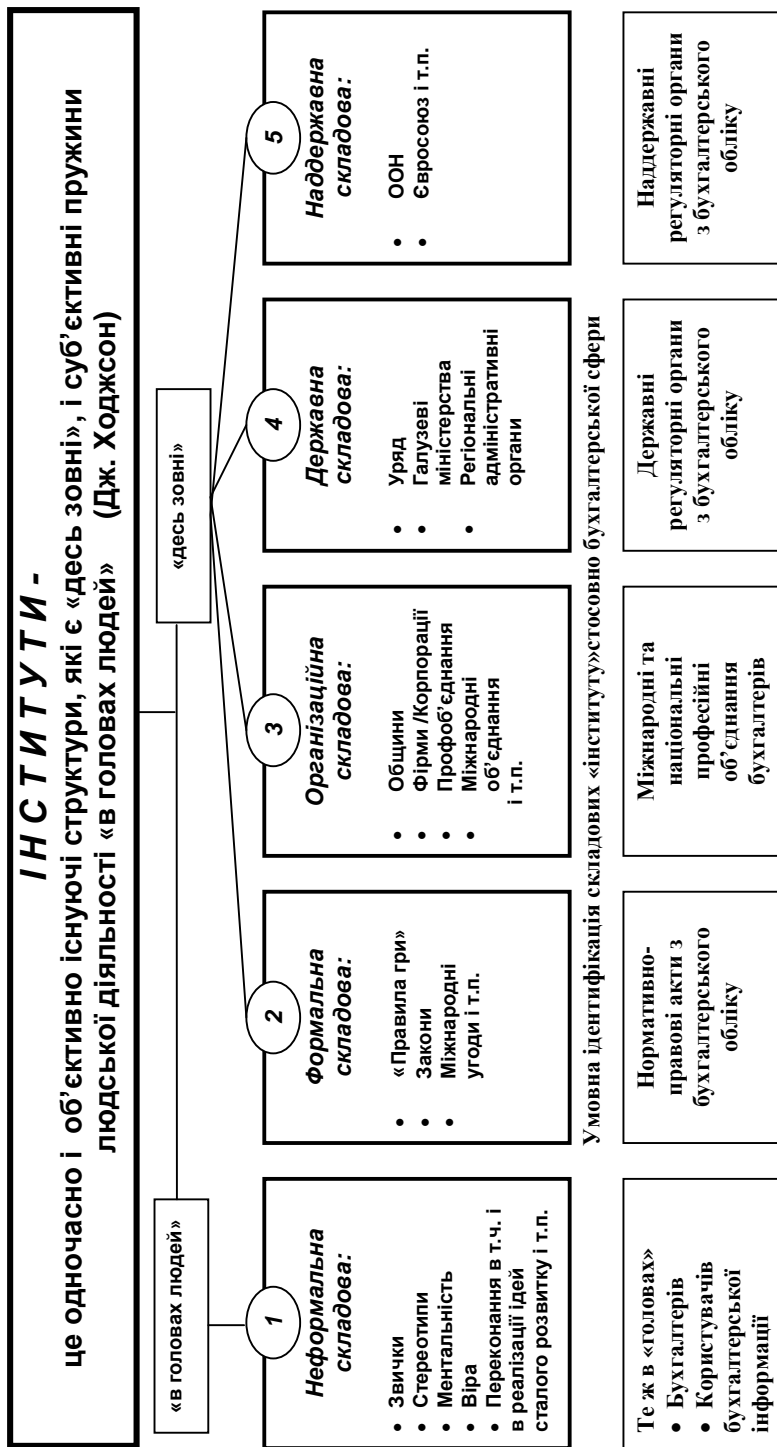


Рис. 2.4. Дефініція «Інституту» від Дж. Ходжсона та виділені автором загальні складові поняття «інституту» та їх умовна ідентифікація стосовно бухгалтерської сфери

Відносно наших досліджень такою ідеєю (інституціональною мотивацією) є побудова універсальної системи бухгалтерського обліку в глобальному світі та участь у цьому і України. Для успіху така мотивація має відповідати інтересам інститутів всіх та кожної країни зокрема. Проте слід враховувати, що спочатку з'явилась мотивація в розвитку глобального обліку для обслуговування бізнесу транснаціональних корпорацій (рис. 2.5). Відповідно в період з 1961 р. по 1990 р. формувались інститути міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку саме під їх запити.

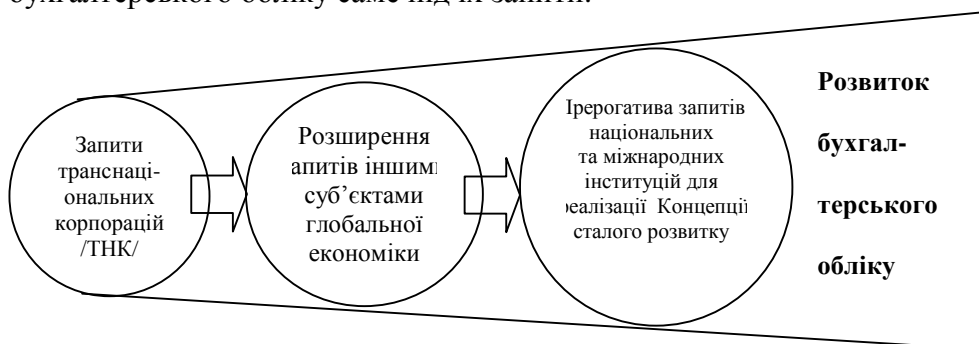


Рис. 2.5. Модель розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку, виходячи із еволюції запитів до його інформації

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, відбулося розширення міжнародних бухгалтерських інститутів адекватно змінам у глобальному економіко-політичному просторі, а саме:

- 1) розширено організаційну інфраструктуру підготовки МСФЗ;
- 2) зросла роль у цьому процесі Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), кількість її членів виросла за 150 і більшість країн не задовольняє відсторонення МФБ від участі у підготовці МСФЗ;
- 3) організовано «місіонерську» діяльність у справі запровадження МСФЗ (в Україні робота USAID, Світового банку тощо).

Проте, і нинішня стратегічна доктрина впровадження у світі глобальної системи обліку та МСФЗ потребує переосмислення. Серед причин такого висновку західні експерти відзначають нездатність міжнародних інституцій попереджувати та, тим більше, запобігати світовим економічним кризам; обмеженість МСФЗ у забезпеченні запитів інших, крім ТНК, гравців глобальної економіки та політики;

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

ігнорування низки суттєвої інформації, що породжує світову та національні проблеми асиметрії інформації та багато іншого.

Слід визнати, що керівництво IASB прикладає максимум організаційних зусиль для виправлення цих недоліків. Робляться спроби суттєвого розширення змістовності МСФЗ на запити інших, окрім ТНК, суб'єктів глобального ринку. Реалізуються проекти з підготовки стандартів для малого і середнього бізнесу, а МФБ для державного сектору економіки.

Проте, лише покращення попередньої моделі унеможливило вирішення вищезначених проблем МСФЗ та формування сприйнятної міжнародної системи бухгалтерського обліку. Більше того, така модель не задіює, а відтак руйнує національний спектр дієвого інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, ніж обезкровлює її науково-теоретичний базис.

Очевидно, що такий стан справ, визначений певним егоїзмом ТНК та інших глобальних гравців, має бути переглянтий. Бухгалтерським інституціям необхідно знайти та покладатись на нову фундаментально об'єднуючу весь світ ідею. Такою ідеєю може бути 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. 2.5).

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. Сталий розвиток сприяє визначенню та виконанню кожною країною її місії в глобальній економіці. Для України конкурентним є розвиток сільськогосподарської діяльності й її місія в продовольчій, екологічній та енергетичній безпеці світу.

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, напряму капіталовкладень,

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

технічного розвитку та інституціональних змін, з метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь.⁷⁹

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.

Отже, нині існує одностороннє мотивування розвитку міжнародного бухгалтерського обліку з боку ТНК має бути замінене 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, визначатиме і побудову національних інституціональних основ розвитку бухгалтерського обліку та розробку нової науково-теоретичної платформи розвитку бухгалтерського обліку в глобальних умовах. В основі такої наукової платформи має бути парадигма бухгалтерського обліку економіки сталого розвитку та інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Інституціональне забезпечення синергетичної моделі розвитку обліку.

Дієвість запропонованої моделі інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в умовах впровадження ідей КСР (рис. 2.6) ґрунтується також і на синергетичній теорії. 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.⁸⁰

Синергетичний ефект проявляється переходом систем від хаосу до порядку. Зазвичай такий перехід потребує певних умов та стимулів. У наших дослідженнях визначальною є тенденція до розбудови нового порядку в розвитку бухгалтерського обліку в глобальних умовах. Концептуальними умовами реалізації даної тенденції є наявність загальноприйнятої ідеї розвитку (як стимулу) та відповідне інституціональне забезпечення її реалізації (умови). Перше (стимул), передбачає створення з врахуванням Концепції сталого розвитку загальноприйнятних МСФЗ за рахунок гармонійного й

⁷⁹ Стратегія сталого розвитку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253/>

⁸⁰ Хакен Г. Синергетика. Иерархии неустойчивостей в самоорганизующихся системах и устройствах / Г. Хакен; пер. с англ. – М.: Мир, 1985. – 423 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

взаємодоповнюючого поєднання процесів конвергенції та адаптування. Останнє (умови) зорганізовується шляхом: ініціювання та здійснення перебудови 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.



Рис. 2.6. Інституціональне забезпечення синергетичної моделі розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобального сприйняття Концепції сталого розвитку (КСП)

Запропонована модель розвитку бухгалтерського обліку пояснює взаємозв'язок та поєднує процеси конвергенції й адаптування МСФЗ.

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

Запропоновані вище моделі розвитку бухгалтерського обліку покликані та спроможні розв'язувати проблеми його стандартизації через збільшення можливостей конвергенції та адаптування МСФЗ, що збільшує вплив на ці процеси національних бухгалтерських інституцій.

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

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

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 нового підходу 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. Іншими словами ця дилема є рубіконом для вітчизняної науки: бути чи не бути їй другосортною в процесах розвитку обліку.

Інституціональна теорія посилює обґрунтування стратегії участі України не тільки у запровадженні, але і у формуванні МСФЗ. Концепція конвергенції та адаптування МСФЗ в Україні може бути представлена трьома рівнями. Залежно від стану розвитку національних інститутів процес адаптування МСФЗ може досягти рівня методичних рекомендацій та роз'яснень щодо їх застосування. Розвинуте інституціональне забезпечення бухгалтерського обліку, зростання ваги економіки України в глобальному світі сприятиме їй більшій участі в процесах конвергенції МСФЗ. В останньому найбільші потенційні можливості України є у розробці МСФЗ галузевого спрямування.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких **висновків**. Завданням економічної науки є не тільки вирішення проблеми практики, а й прогнозування розвитку її предмета та об'єктів, а, відтак, і концепції та стратегій її майбутнього застосування.

Інституціональна теорія у різних її проявах є вершиною сучасної економічної думки. Знання цієї теорії в тій чи іншій мірі використовуються для прогнозування й координації розвитку більшості складових економічної науки. Не може бути виключенням в цьому і наука з бухгалтерського обліку.

Інститут бухгалтерського обліку є сукупністю взаємопов'язаних складових, що об'єктивно існують як окремі інститути «десь зовні» (як структури, «правила гри»), так і знаходяться в «головах» бухгалтерів й користувачі фінансової звітності (як суб'єктивні, неформальні прояви).

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Інституціональна теорія першочергово пов'язує успішність реформи зі станом розвитку неформальних інститутів. Останні залежні від їх «минулого» та мають отримати потужну мотивацію до прийняття нового й реформування.

Потужною ідеєю інституціональної мотивації розвитку обліку у світі є концепція сталого розвитку. Вона формує модель розвитку бухгалтерського обліку від ідеології бізнесу транснаціональних корпорацій до ідеології інституцій сталого розвитку. Останні (нові світові економічні, соціальні сфери впливу, Індія, Китай, інші країни лідери виробництва певної продукції та інше) мотивовані до конвергенційних процесів в бухгалтерській сфері. Відтак міжнародна система бухгалтерського обліку отримує якісно іншу мотивацію розвитку. Прогнозується модель розвитку глобальної системи обліку (а, отже, і національних) на теоретичних доктринах інституціональної теорії, концепції сталого розвитку, принципах синергетичної теорії.

Враховуючи прогнозовану зміну організаційно-теоретичної доктрини розвитку МСФЗ, державним органам України, її науково-професійній спільноті потрібно активніше залучатися до цього процесу, посилюючи своє представництво та позиції в бухгалтерських інституціях міжнародного рівня.

Ґрунтуючись на доктринах інституціональної теорії, основою впровадження МСФЗ в Україні має бути концепція їх адаптування під національне інституційне середовище з обов'язковим посиленням конвергенційних можливостей. Останнє сприятиме еволюційній гармонізації та зведенню в перспективі до нуля розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ, та, що більш важливо, сприятиме розвитку в Україні науки з бухгалтерського обліку, здатної конвертувати національні напрацювання до міжнародної системи обліку.

2.3. Класифікація та ієрархія складових розвитку інституту бухгалтерського обліку

Визначальною передумовою затребуваності та значимості вітчизняного бухгалтерського обліку в національному та глобальному економічному просторі є створення в нашій країні дієвого 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.

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

Метою підрозділу є аналіз відповідності вітчизняних бухгалтерських реформ вимогам інституціональної теорії та розробка класифікації й ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку обліку для відпрацювання дієвих програмних документів у цій сфері.

Задля цього ставляться та вирішуються завдання щодо:

- з'ясування складу та стану інститутів, що впливають на розвиток обліку;

- аналізу відповідності вітчизняних програмних документів з розвитку бухгалтерського обліку теоретичним доктринам інституціоналізму;

- розробки класифікації й ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку обліку та розробки підходів до застосування нової філософії у відповідних програмних документах.

Ряд вчених вбачають причинами змін бухгалтерського обліку вплив розвитку техніки, технологій, глобальної економіки і т.п.^{81, 82} Ми не заперечуємо впливу цих чинників, але в розумінні інституційних змін у бухгалтерському процесі, першочергово слід виходити з того, що головною причиною тут може бути лише діяльність людей, те що в них «в головах» і, що вони створюють «десь зовні», як – інститути.

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

Склад та стан інститутів, що впливають на розвиток обліку.

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 Норттом.⁸³ 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

⁸¹ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

⁸² Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

⁸³ Норт Д. Інститути, інституціональні зміни і функціонування економіки / Д. Норт; пер. с англ. А.Н. Нестеренко. – М.: Начала, 1997. – 190 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

бухгалтерського обліку змінюються швидко. В Україні ці інститути зазнали змін за активної участі «західних партнерів».

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».

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

Вищезначені формальні й організаційні інститути можуть змінюватися у результаті цілеспрямованих зусиль не стільки від внутрішнього, скільки від зовнішнього впливу, що спостерігається в Україні. Проте найбільшу стійкість ці зміни матимуть, коли відбудуться зміни у вітчизняних неформальних інститутах – «головах» бухгалтерів та користувачів інформації. Однак 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 (неформальним інститутам).

Аналіз стану складових інституціонального забезпечення розвитку обліку та відповідності вітчизняних бухгалтерських реформ інституціональній теорії.

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

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

взаємопов'язані. Рівень розробки методичних рекомендацій є на сьогоднішній день незорганізованим.

Аналіз **контролюючої складової** інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні засвідчив:

- роль державних структур цієї складової в інституціональному забезпеченні бухгалтерських реформ не визначений чинним законодавством;

- ця складова не забезпечує контроль дотримання суб'єктами господарювання визначеної методології та інших «правил» бухгалтерського обліку в силу першочергової націленості на виконання функцій за прямим призначенням діяльності (податки, фін послуги, використання бюджетних коштів тощо);

- через відомчі інтереси блокується 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 складових бухгалтерського інституту.

Щодо **регуляторної складової** розвитку бухгалтерського обліку встановлено наступне:

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

- новому регуляторному інституту, який об'єднував би більше суб'єктів методологічного впливу на облік, потрібно визначитись із системою оцінок ризиків виконання його вимог суб'єктами господарювання. Останнє дозволить регулятору зосередити свої обмежені методологічні ресурси на власних суттєвих вимогах до частини звітності;

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

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;

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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

- існує наукове бачення, що професійний щабель ієрархії складових інституційного забезпечення має більше ніж попередні щаблі значення в розвитку бухгалтерського обліку в Україні, а тому, викладачі й науковці є активними членами професійних об'єднань бухгалтерів та ініціюють різного роду підтримку цього інституту зі сторони держави.

Стан інститутів освіти, професійної інформатизації та наукових шкіл засвідчує, що:

- навчання бухгалтерів, зокрема, головних бухгалтерів, які працюють на українських підприємствах, є вирішальним для ефективного застосування П(С)БО та МСФЗ. В Україні професійна освіта зорганізована на комерційних засадах і не використовується існуючою базовою освітою;

- незважаючи на наявність певного різноманіття професійних бухгалтерських програм в Україні (САР-СІРА, АССА, САРА та САРС) більшість з них не мають визнання на рівні Мінфіну та Міністерства освіти і науки України. В результаті ці програми не використовуються існуючою при вищих навчальних закладах України системою підвищення кваліфікації бухгалтерів і охоплюють наразі невеликий відсоток бухгалтерів, котрий так чи інакше виходить на міжнародний рівень співпраці;

- інститути професійної інформатизації (періодичні видання, бази даних тощо) достатньо конкурентно представлені на ринку та в останні роки, розширюють сфери своїх послуг через проведення семінарів-навчань та навіть виконання функцій професійних об'єднань бухгалтерів (як-то зорганізований видавництвом «Баланс» всеукраїнський бухгалтерський конгрес та клуб);

- незважаючи на те, що складова освіти, пропаганди та наукового забезпечення в своєму розвитку могла б мати міцну організаційну та кадрову основу, самі ці інститути в Україні, є розпиленими вузівською конкуренцією і не усвідомлюють своєї високої місії та місця в ієрархії інституційних складових розвитку бухгалтерського обліку;

- успішність сучасного розвитку даної складової інституційного забезпечення пов'язана із державною підтримкою та залучення іноземних донорів. Серед основних програмних завдань такої підтримки є: розробка та сприйняття на державному рівні україномовної програми підвищення кваліфікації та сертифікації

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

бухгалтерів; підтримка розвитку науки; широке залучення цього щабля для розв'язання проблем інших інституціональних складових.

Щодо аналізу стану **неформальної складової розвитку** обліку, можна зробити такі висновки:

Бухгалтери. Кількість бухгалтерів України складно точно підрахувати. За оцінками Світового банку, в Україні їх близько 500 тисяч.⁸⁴ 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. 2.1).

Таблиця 2.1

Стан інституційної об'єднаності бухгалтерів України (на 01.01.2012 р.)

№ п/п	Зміст	Показник
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.	5,1
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

Після майже 20 років незалежного розвитку вітчизняна бухгалтерська професія представлена трьома професійними організаціями, охоплює порівняно невелику кількість членів, що становить близько 1% загальної оціночної кількості бухгалтерів України; це свідчить про значні труднощі, які постають перед професією.

На останнє вказують і підсумки проведеного нами анкетування понад 2000 бухгалтерів. Дані анкетування свідчать, що менше 10 відсотків бухгалтерів пов'язують покращення свого статусу з розвитком професії та сертифікацією. Більше половини покладають надії щодо цього на державу.

⁸⁴ Звіт про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК). Бухгалтерський облік та аудит [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.worldbank.org/ifa/rosca_aa_ukr_ukr.pdf

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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, відмічається зростання відсотку бухгалтерів, які готові активною позицією в професійному середовищі і на роботі поліпшувати свій статус. Останнє додає оптимізму, засвідчує позитивні зміни «в головах» 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 в Україні сертифіковано близько 7 тисяч аудиторів. В основному аудитори мають базову бухгалтерську освіту та практичний досвід роботи бухгалтером.

Інститут аудиторів є найбільш сформованим та зорганізованим неформальним бухгалтерським інститутом України. Певною мірою цей інститут є авангардом неформальної інституційної складової розвитку професії бухгалтера в Україні.

Власники та менеджери. Об'єднання нами 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 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. Останнє потрібно пов'язувати з проблемами корумпованості в нашій державі. 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.

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 у визначальній 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, як і активна участь високопосадовців Мінфіну, Мінагрополітики, ДКЦПФР та інших державних установ країни в підтримці розвитку вітчизняних професійних бухгалтерських організацій, слід розглядати як фактор позитивних зрушень у розв'язанні цієї проблеми.⁸⁵

Отже, стан неформальних бухгалтерських інституцій України характеризується досить незначним приростом змін порівняно з нижніми (формальними) складовими інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Ця невідповідність є серйозною загрозою та має застерігати від непродуманих реформ в бухгалтерській сфері.

Відповідність вітчизняних програмних документів з розвитку бухгалтерського обліку теоретичним доктринам інституціоналізму

В Україні за часи незалежності на урядовому рівні прийнято два програмних документи з розвитку бухгалтерського обліку (табл. 2.2). Ці документи не в повній мірі враховують розбудову всього комплексу та окремо не в повній мірі розкривають кожну складову інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

⁸⁵ Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С.3–6.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Таблиця 2.2

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.	Законодавство (формальні інститути):		
	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	+	-
	Стандарти	-	+
	1.5. Створення системи П(С)БО на основі концепції гармонізації стандартів на міжнародному рівні		
	1.6. Запровадження МСФЗ в якості національних		
2.	Контролюючі інститути:	-	-
3.	Регуляторні інститути:	-	-
	3.1. Розвиток державного регуляторного забезпечення	-	-
	3.2. Розвиток методологічного впливу й контролю	-	-
4.	Професійні інститути:		
	4.1. Загальні декларації значимості	+	+
	4.2. Підтримка становлення /програмні заходи/	-	-
5.	Інститути освіти, професійної інформатизації 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 за розвиток бух обліку	-	-

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

Аналіз двох урядових програмних документів свідчить, що виписані в них орієнтири розбудови формальної інституційної складової забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні мають суттєве протиріччя.

У цих документах 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, що відповідали б сучасній економічній теорії. 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.

Звідси висновок, програмні документи такого роду мають ґрунтуватись на чіткій науково-теоретичній платформі та враховувати тенденції змін запитів до бухгалтерського обліку як у світі, так і в Україні.

Класифікація й ієрархія складових інституціонального забезпечення розвитку обліку

Використання при підготовці програмних документів наукових підходів, на основі класифікації та ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку усуне вищеозначені 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. 2.7) окреслює параметри, послідовність та зміст державного і професійного регулювання в цій сфері.

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

Важливою є організація роботи контролюючої складової, яку в Україні ще потрібно переорієнтувати та зорганізувати на інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. В цій

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

складовій вбачається поєднання зусиль регуляторів загального, галузевого та професійного призначення поряд з інститутом аудиту та державного контролю.



Рис. 2.7. Класифікація та ієрархія складових інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (філософія інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку)

При цьому до галузевих регуляторів відносяться галузеві міністерства і відомства, які мають визначальний вплив на розвиток вітчизняної економіки. Наприклад, беззаперечним є віднесення до даної складової Міністерства аграрної політики України, адже з цією

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

галуззю Україна позиціонує себе в глобальному світі, а її доля у вітчизняному ВВП перевищує 10 відсотків.

До професійних регуляторів відносяться професійні бухгалтерські організації. Останні в регуляторному та контролюючому сегментах мають відповідати за встановлення та виконання їх членами етичних та професійних вимог.

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

Пропонована філософія інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку забезпечує наукову основу місії й змісту стратегічних державних документів з обліку.

Важливо при підготовці програмних документів та змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» виписувати розвиток всієї системи. Особливо це стосується неформальних інститутів, їх зобов'язань та місії, розуміючи що останні найменше схильні до реформування, але і є визначальними в цьому процесі.

Інституціональне забезпечення може мати й іншу інтерпретацію в програмних документах. Так, у Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України інституційне забезпечення розвитку обліку згруповано в чотири напрями:

- 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»).

При цьому, врахована сукупність взаємодії та ієрархія значимості всіх складових впливу на розвиток бухгалтерського обліку, що і є визначальним для такого роду державних документів.

Висновки. Розвиток бухгалтерського обліку базується на складній системі інституціонального забезпечення. Вона взаємопов'язана та взаємозалежна. За інституціональною теорією, можна реформувати яку-небудь одну складову без врахування стану розвитку інших, особливо тих, які за ієрархією займають вищий щабель.

⁸⁶ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/page/?7632>

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Вітчизняні реформи в бухгалтерській сфері ігнорують філософію інституціонального забезпечення їх успішності. Прийняті в Україні Програма й Стратегія розвитку обліку концентрується на змінах у нижчих щаблях (формальних інститутах – «правилах гри») та регуляторному інституті Мінфіну України. При цьому верхні, визначальні для реформ, щаблі інституціонального забезпечення розвитку обліку (професійні й неформальні інститути) залишаються поза увагою, що до певної міри і пояснює консервативність стану цих інститутів, а, отже, і низьку ефективність реформування національної системи обліку.

Відпрацювання дієвих програмних документів та змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» можливе на науковій платформі інституціональної теорії. Пропонована класифікація й ієрархія складових інституціонального забезпечення бухгалтерського обліку дозволяє виписувати в такого роду державних документах розвиток всієї системи, що, в кінцевому рахунку, і є основою успішності реформ.

2.4. Інституціональна платформа розбудови обліку в національних інтересах

Важливість досліджень 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.

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 національних та міжнародної системи бухгалтерського обліку.

У сучасному світі країнами застосовується декілька варіантів державних стратегій розвитку національних обліково-інформаційних систем (рис. 2.8).

Розвинуті країни застосовують варіант, в якому національні стандарти бухгалтерського обліку претендують на роль міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) (наприклад GAAP США).

Країни, котрі розглядають себе в світі глобальними гравцями, але потребують зовнішнього залучення інвестицій (Китай, Росія, Індія, Бразилія), як правило, адаптують міжнародні стандарти фінансової звітності до національних потреб.

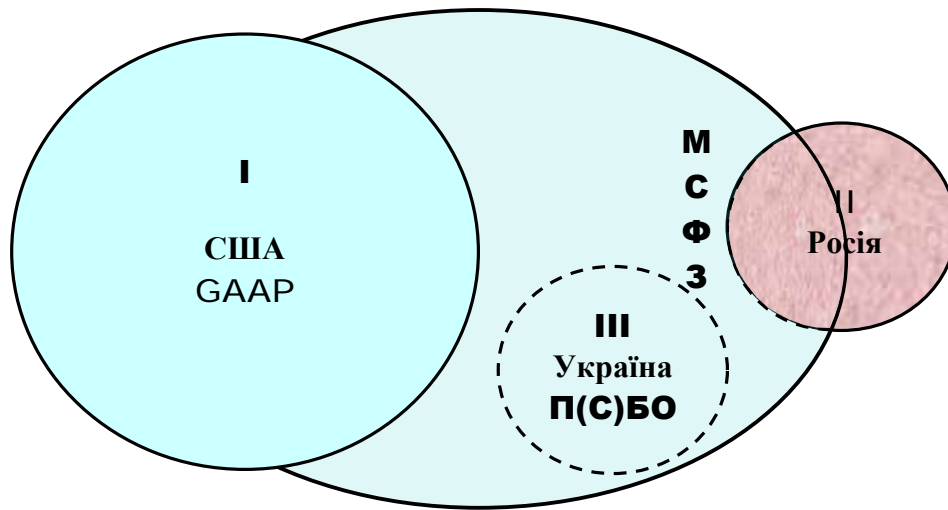


Рис. 2.8. Варіанти застосування державних стратегій розвитку обліково-інформаційних систем

I, нарешті, країни, які розвиваються (варіант 3), повністю замінюють власні національні облікові системи на міжнародні стандарти фінансової звітності.

З точки зору інституціональної теорії, перший та другий варіанти відповідають її доктринам щодо ефективності розвитку національної економіки і національних економічних систем. І навпаки, третій варіант протирічить цим доктринам.

За доктринами інституціональної теорії основою освоєння міжнародної системи обліку та звітності є націленість рішень урядів на досягнення не тільки інтеграції у світовий бізнес-інформаційний простір, а й збереження при цьому пріоритетності національних інтересів.

Разом з тим, розвинуті країни претендують на більше – вони, через власні інститути, формують методологію МСФЗ та нав'язують світу пріоритетність власних цінностей. Це найбільша мотивація впливу на формування методології міжнародних стандартів фінансової звітності, для привабливішого висвітлення у МСФЗ найважливіших для кожної країни національних цінностей (рис. 2.9).

Для України, безперечно, що такими цінностями є землі сільськогосподарського призначення, біологічні активи, ресурси руд та інше (рис. 2.9).

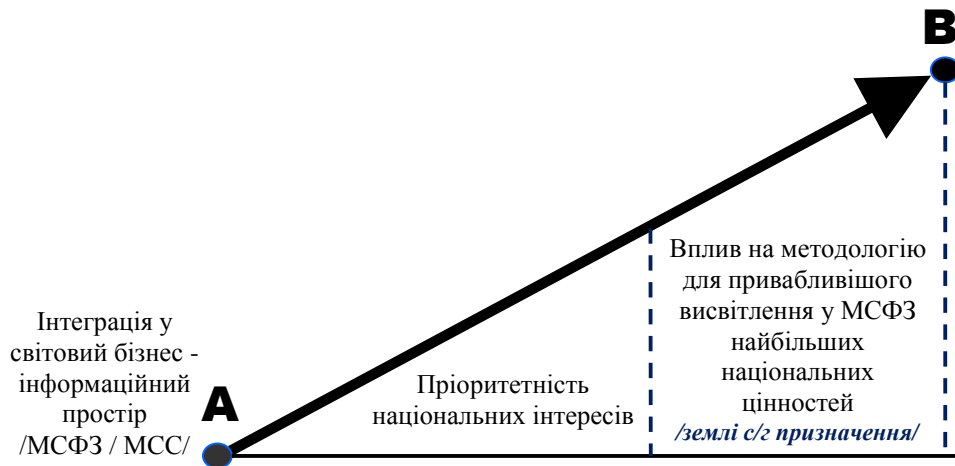


Рис. 2.9. Інституціональний підхід до стратегії освоєння міжнародної системи обліку та звітності

Отже, для нашої країни імплементація МСФЗ заради інтеграції у світовий бізнес-простір – це лише початок справи – «А», набагато важливіше досягти подібно розвинутим країнам точки «В» (рис. 2.9), для відстоювання власних інтересів у глобальній економіці.

Досягнення поставленої мети з точки зору інституціональної теорії забезпечується, як видно з рис. 2.10, трьома умовно-зібраними складовими інституту бухгалтерського обліку (формальними інститутами, інститутами адаптування і розвитку та неформальними інститутами). При цьому вирішальною є неформальна складова.

Натомість в Україні не враховуються базові основи інституціональної теорії при запровадженні МСФЗ і міжнародних стандартів статистики (МСС). Наша країна зупинилась на реалізації формальної складової, тобто прийнятті лише законів та нормативних документів (рис. 2.10).

В результаті такого підходу наша держава стикається з проблемами достовірності та ефективності використання бухгалтерської і статистичної звітності. Можливості бухгалтерського обліку не використовуються в повній мірі, що послаблює концептуальну здатність підприємств і держави в цілому.

До прикладу, за даними звітності Держкомстату України у 2010 році виробництво валової сільськогосподарської продукції господарствами населення на 100 га угідь (у співставних цінах) досить різні для промислових і аграрних регіонів України.

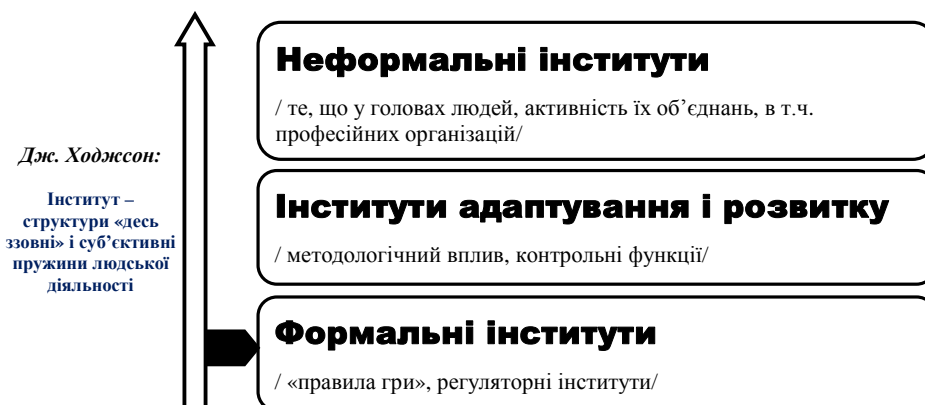


Рис. 2.10. Ієрархія складових сутності «інституту»

В промислових регіонах показник, як правило, менший 300 тис. грн. (наприклад, Луганська область 187,1 тис. грн.). А в аграрних регіонах цей показник складає більше 500 тис. грн. (Закарпатська область 602 тис. грн.). Зрозуміло, що в цьому прикладі формальні інститути («правила гри»), котрі запозичені, як методичні підходи закордонної статистики, були «підкореговані» неформальними інститутами районних та обласних державних адміністрацій з метою кращого представлення їхньої роботи.

Подібно до цього прикладу, неефективною виявляється і побудована на іншій інституціонально-методологічній основі фінансова звітність.

Отже, потрібне адаптування запозичених інститутів МСФЗ та МСС до національної специфіки. Характерно, що цю проблему бачив і пояснював ще К. Маркс.

Висновок. Україна має змінити стратегію імплементації МСФЗ та МСС на стратегію їх адаптування, відстоювання національних інтересів, при запровадженні нових «правил гри», що неможливе без задіяння інститутів адаптування і розвитку та клопітливої роботи з неформальними інститутами (рис. 2.11).

Інститутами адаптування і розвитку мають виступати в першу чергу галузеві органи управління. Наприклад в агропромисловому комплексі – це Міністерство аграрної політики та продовольства України.

Іншою важливою проблемою є інституціональний погляд на сучасну стратегію нав'язування цінностей. Розвинутий світ через транснаціональні корпорації і міжнародні стандарти фінансової звітності нав'язує світові пріоритетність цінностей, інновацій

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

(нематеріальні активи, гудвіл). Україна через розвиток власних неформальних інститутів має навчитись доводити світу пріоритетність власних цінностей (землі сільськогосподарського призначення, екологічних біологічних активів тощо) (рис. 2.12).

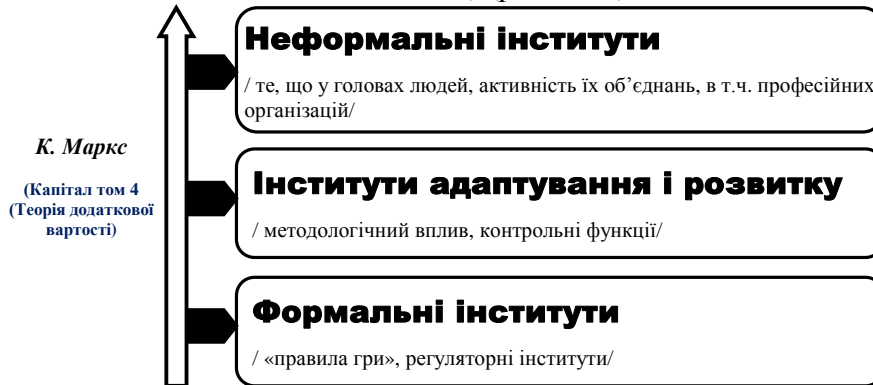


Рис. 2.11 Врахування інституціональної теорії при запровадженні в Україні МСФЗ і МСС

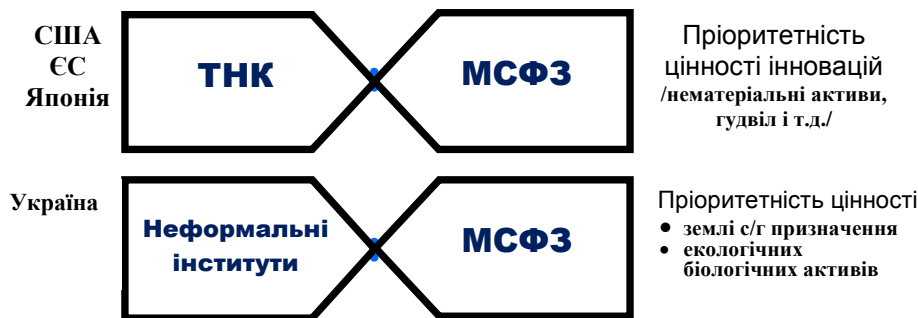


Рис. 2.12. Стратегія нав'язування цінностей

Інституціональною основою досягнення цієї мети є формування в Україні неформальних інститутів та організацій аграрної обліково-інформаційної системи. Така стратегія вже реалізується в аграрному секторі економіки з прийняттям на державному рівні Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки (2009 р.).

Саме формування неформальної інституціональної основи – Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Інституту обліку і фінансів Національної академії аграрних наук України дозволяє не тільки сформувати, але у перспективі досягти представлення у МСФЗ цінностей вітчизняного земельного капіталу (рис. 2.13 та рис. 2.14).

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

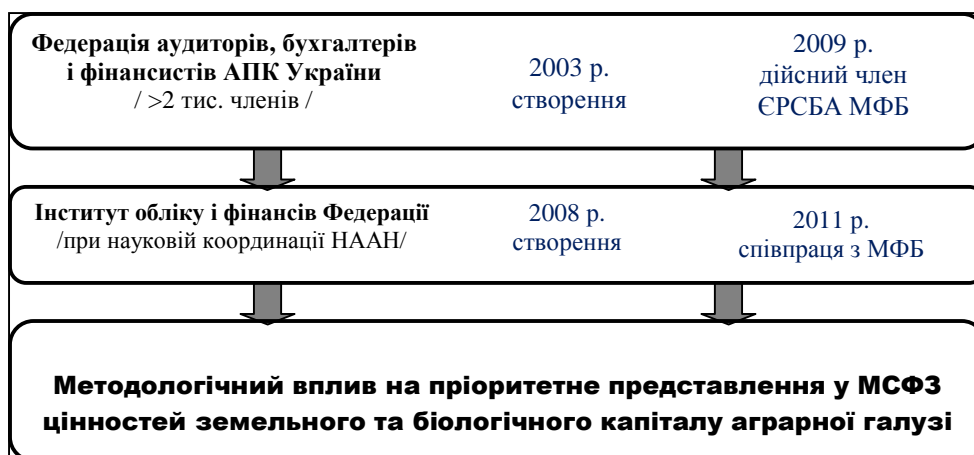


Рис. 2.13. Формування неформальних інститутів аграрної обліково-інформаційної системи України

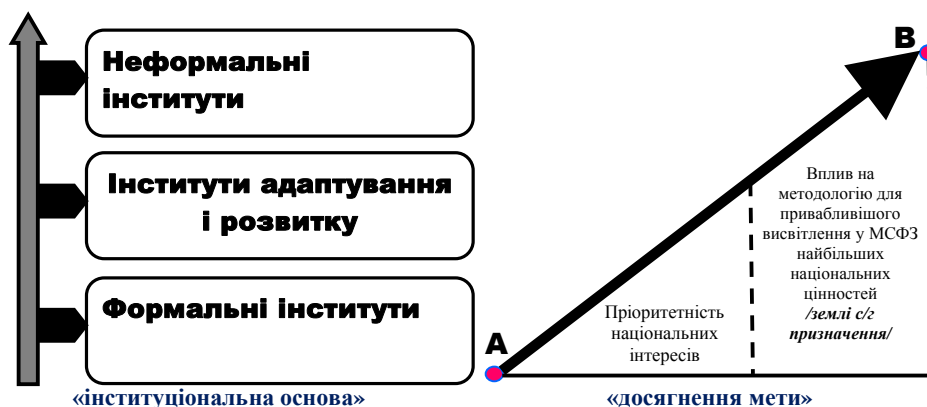


Рис. 2.14. Інституціональна основа досягнення мети ефективного обліково-інформаційного забезпечення розвитку АПК України у глобальному світі

Отже, для досягнення мети – побудови в Україні дієвої системи обліково-інформаційного забезпечення, що сприятиме її лідерству у глобальному світі (точка «В»), необхідне формування всіх складових інституціональної основи розвитку національної системи обліку. В теоретичному аспекті таку стратегію варто не тільки науково сформувати, але і правильно позиціонувати як на національному, так і міжнародному рівнях.

2.5. Генезис інституційних запитів до обліку в умовах його реформування

Основою інформаційного забезпечення держави, регіонів, галузей, окремих ринків та конкретних підприємств, що спрямована на всебічне узагальнення результатів господарювання є бухгалтерський облік – головна функція управління.

У контексті такого розуміння функції вітчизняного бухгалтерського обліку нині спостерігається посилення уваги теорії та практики обліку до осмислення, адекватної постановки і розв'язання проблеми, що пов'язана з виникненням нових вимог (запитів, інтересів) до інформації що представляє бухгалтерський облік і зокрема фінансова звітність. Ці питання порушуються у працях Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Кірейцева Г.Г., Малюги Н.М., Пархоменка В.М., Пушкаря М.С., Хомина П.Я. та ряду інших вчених.

Мета і завдання цього дослідження полягає в осмисленні теоретичних і практичних аспектів формування інституційних запитів до системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності з урахуванням сучасних тенденцій глобалізації, та трансформаційних реалій.

Досягнення зазначеної принципової мети потребує постановки та вирішення ряду задач методологічного та прикладного характеру:

- виявити особливості формування запитів до системи фінансової звітності підприємств на різних етапах суспільно-економічного розвитку України;

- дослідити чинну систему формування методології бухгалтерської звітності та її подання і використання в аграрному секторі на предмет її відповідності основним запитам галузевого управління та інвестування;

- окреслити основні напрями удосконалення системи державного управління бухгалтерським обліком та звітністю підприємств на основі врахування сукупності інституційних запитів, що ставляться до звітності в сучасних економічних умовах.

Сучасний процес формування інформаційної бази про фінансово-господарську діяльність підприємств все частіше має направленість на об'єктивну взаємодію суб'єктів господарювання та інституцій⁸⁷ (інститутів) економічного, державного, суспільного середовища. Рушієм такої взаємодії є відповідні інформаційні потреби з боку окремих інститутів, які мають системний характер і реалізуються як множина індивідуальних та інституційних запитів.

⁸⁷ Інституція - Установа, заклад. Частина, підрозділ установи, закладу.

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

Інститути, на думку багатьох західних вчених економістів⁸⁸ мають «вирішальне значення у створенні демократичної системи та ефективних механізмів господарювання»⁸⁹.

Один з представників інституціональної економічної теорії Дуглас Нортон визначив інститут як «набір правил, процедура забезпечення відповідностей, моральна і етична поведінка індивідуумів в інтересах максимізації багатства, це зароблені людьми формальні (закони, конституції) та неформальні (договори і добровільно прийняті кодекси поведінки) обмеження, а також фактори примусу, що структурують їх взаємодію»⁹⁰. Джефрі Ходжсон визначає інститути як довготривалі системи правил, що склалися та укорінилися, котрі наповнюють структуру соціальними взаємодіями⁹¹. Важливість інституційного аспекту бачення розвитку економіки узагальнив вітчизняний вчений бухгалтер Г.Г. Кірейцев, зазначивши, що він є «новим для постсоціалістичних країн, а тому всебічний підхід до тлумачення категорії «інститут» становить важливу передумову науково обґрунтованого визначення шляхів подальшої ефективної, орієнтованої на формування демократичного суспільства ринкової трансформації»⁹².

В.М. Пархоменко у своїх працях відзначає, що у вітчизняному бухгалтерському обліку також визнана та задекларована необхідність інституційної перебудови системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, в якій держава відіграє провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій⁹³.

⁸⁸ Дуглас Норт. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М., 1997. – с.10

⁸⁹ Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с. – с.27.

⁹⁰ Дуглас Норт. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М., 1997. – с.6.

⁹¹ Ходжсон Джеффри. Экономическая теория и институты. Манифест современной институциональной экономической теории. / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с. – С. 11. – с.6.

⁹² Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с. – с.29.

⁹³ Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Інститут аграрної економіки. - К., 2002. - 19 с. – с.15.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Вивчення змісту та особливостей інституційних запитів до обліку сприяє уніфікації та формуванню ефективної, спрямованої на користувача інформаційної бази на основі бухгалтерської системи звітності. Адже, як відмічає М.С. Пушкар: «теорія бухгалтерського обліку в наш час повинна базуватись не на емпіричних правилах обробки даних і перетворення їх в інформаційні ресурси, а на останніх досягненнях різних наук»⁹⁴. Не є виключенням з цього і теорія інституціоналізму.

Досліджуючи генезис формування запитів до бухгалтерського обліку і можливості фінансової звітності задовольнити їх в конкретних суспільно-економічних формаціях беззаперечним є твердження про новий етап розвитку бухгалтерського обліку, в основу якого покладена не контрольна, а його інформативна функція.

За радянських часів основою інституційних запитів до обліку виступала держава в цілях контролю за збереженням та використанням державної власності. Така модель формування системи інституційних запитів передбачала функціональне узагальнення показників звітності вертикально-адміністративним шляхом та була дещо формальною, у зв'язку з однотипністю запитів до інформації, що висувалися з боку органів державної влади.

Як раніше так і в наш час основну категорію суб'єктів формування інституційних запитів до обліку становлять органи загальнодержавної компетенції, а саме Міністерство фінансів України, Державний комітет статистики та інші. Інформаційний інтерес до звітності даного сегменту державного управління спрямований на отримання даних про майновий та фінансово-господарський стан. На цьому рівні сьогодні переважають запити на податкову та статистичну інформацію. Зауважимо, що задоволення таких запитів часто відбувається поза системним бухгалтерським обліком. Задоволення запитів на підставі статистичних спостережень, на відміну від бухгалтерської звітності, не підтверджується первинними документами. Останнє, враховуючи національну ментальність, призводить до викривлень інформації, помилок в розробці та прийнятті держбюджету, державних та галузевих програм розвитку.

Інша система інституційних запитів цього напрямку передбачає узагальнення інформації за галузевою ознакою. Її наявність вкрай важлива для управління на рівні Міністерства аграрної політики. Проте на відміну від радянських часів, в сучасній Україні Міністерство

⁹⁴ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль, Карт-Бланш, 2007, – 359 с. – с.83.

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

аграрної політики може лише рекомендаційно впливати на відпрацювання Мінфіном та Держкомстатом методологій обліку та звітності. Це по-перше, а по-друге, законодавчо ліквідовано вертикаль звітності по системі Мінагрополітики. А, відповідно, Мінагрополітики не може впливати на дотримання підприємствами діючої, далеко не досконалої методології бухгалтерського обліку. Нові власники на селі, з різних причин, лише починають усвідомлювати, що ігнорування бухгалтерського обліку, формальний підхід до фінансової звітності лише на перший погляд є «благом», за яким держава не контролює їх діяльність, насправді небажання чиновників оперувати оперативною інформацією породжує в аграрній політиці держави негаразди, які негативно відображаються, в першу чергу, на них самих.

Разом з тим, поява ефективного власника у вітчизняній економіці, і особливо на селі зумовлює виникнення ряду нових інституційних запитів до бухгалтерського обліку як основної функції управління. Це запити щодо збереження і примноження капіталу, постановка управлінського обліку тощо.

Численні користувачі фінансової звітності підприємств – інвестори, кредитори, управлінський персонал – прагнуть отримати максимум достовірної інформації про підприємство керуючись його звітністю. Високий рівень поінформованості про фінансово-майнове становище в ринкових умовах є суттєвим, якщо не головним, засобом конкурентної боротьби.

У загальному вигляді сучасну систему інституційних запитів до обліку, що по суті має формувати його методологію можна подати п'ятьма групами економічних суб'єктів, згрупованих за характером їх інституційних запитів до бухгалтерського обліку і звітності підприємств: загальнодержавний, галузевий, власника, інвестора та менеджера (рис. 2.15).

При цьому *галузева система управління агропромислового розвитку* представлена Міністерством аграрної політики та управліннями агропромислового розвитку при районних та обласних держадміністраціях. *Система загальнодержавних органів управління* – органами Міністерства фінансів, ДПАУ, Держкомстатом та іншими державними відомствами.

Виділення в окрему категорію інституційних запитів *інвестора, власника та менеджера* зумовлене специфікою їх інституційних запитів до показників звітності та необхідністю переорієнтації досліджень саме на ці запити та відповідний розвиток бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки



Рис. 2.15. Невідповідність методології звітності підприємств АПК основним запитам галузевого управління та інвестування

Разом з тим, діюча звітність підприємств АПК в повній мірі відповідає лише запитам загальнодержавним, що є наслідком певної

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

монополії на відпрацювання методології бухгалтерської звітності загальнодержавними інститутами: Мінфіном, Держкомстатом, ДКЦПФР та іншими. Саме за даними цих інститутів наше сільське господарство не матиме негативних наслідків при вступі України до СОТ. З чим важко погодитись. Очевидно, діюча система звітності дає привід до оптимізму, проте більшість вчених та аналітиків прогнозують значні труднощі для українського села. Зусилля Міністерства аграрної політики України по збільшенню бюджетної підтримки сільськогосподарського виробництва могли б бути більш вагомими в разі оперування іншою інформацією.

Проте, галузеві міністерства, зокрема Міністерство аграрної політики на законодавчому рівні відсторонені від розробки методології бухгалтерського обліку та звітності (рис. 2.16).

Наслідком такого підходу є те, що галузеве управління отримує «профільтровану» інформацію від відомств, у функції яких не входить відпрацювання аграрної політики, управління агропромисловим розвитком.

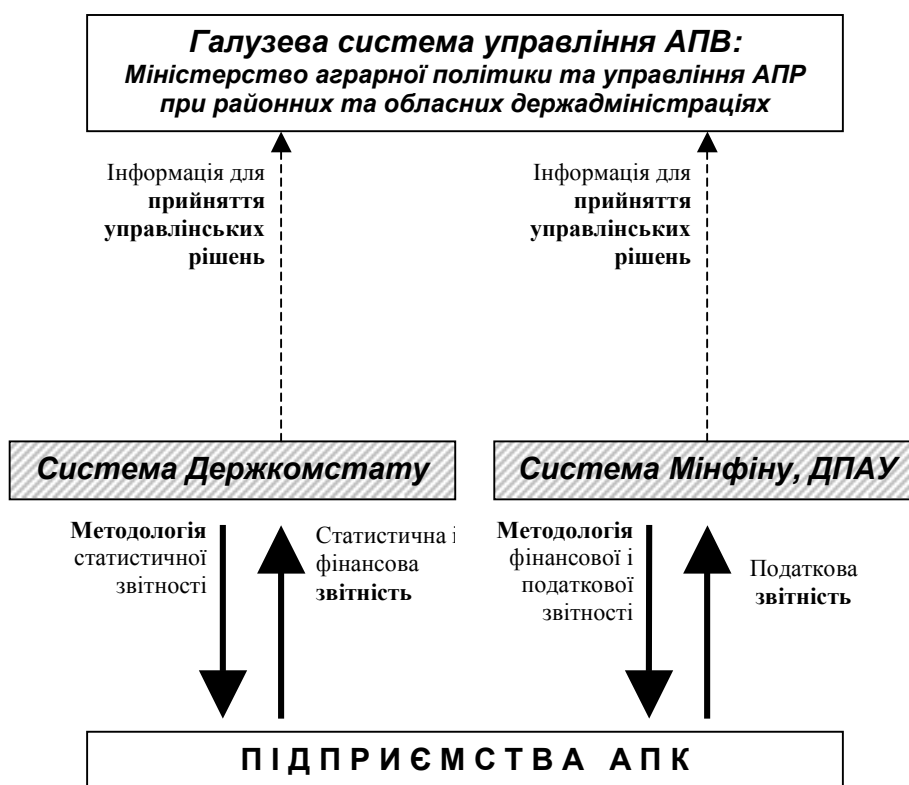


Рис. 2.16. Діюча система формування методології бухгалтерської звітності та її подання і використання

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Разом з тим, галузеве управління агропромисловим виробництвом має свої специфічні завдання та запити до бухгалтерського обліку, успішне виконання яких вимагає не тільки організаційного, а і певного методологічного впливу на систему обліку в галузі.

У зв'язку з розбалансованістю інтересів до результатів звітності, які представлені різними групами її користувачів виникає необхідність формування оптимальної моделі формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в галузях агропромислового виробництва, яка б виходила за рамки суто формального подання звітності за встановленою формою та враховувала б запити інших категорій користувачів (рис. 2.17).



Рис. 2.17. Запропонований порядок формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в галузях агропромислового виробництва

Запропонований нами порядок формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в галузях агропромислового

II. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку в сучасних соціоекономічних середовищах

виробництва відображає інформаційні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання та окремими інститутами індивідуального, інституційного, відомчого, національного, регіонального, галузевого характеру, що реалізуються через систему фінансової та статистичної звітності.

Мінагрополітики може розробляти пропозиції щодо форм фінансової звітності, статистичних та адміністративних спостережень по галузі, однак процедура їх погодження й затвердження досить нераціональна. Проблема у тому, що потреба в інформаційному забезпеченні функцій Міністерства аграрної політики та функцій Міністерства фінансів чи Державного комітету статистики не співпадають, а тому існує нерозуміння необхідності ряду показників з боку Мінфіну чи Держкомстату. Цю проблему слід розв'язувати шляхом делегування Міністерством аграрної політики своїх представників до відповідних Методологічних рад Мінфіну та Держкомстату (при Держкомстаті таку доцільно було б створити). Так як запити до бухгалтерського обліку має формувати галузеве управління, Міністерство аграрної політики повинне мати директивну можливість впливати на прийняття рішень з методології обліку і звітності в аграрній сфері.

Формування загальної облікової політики та методології в аграрному секторі вимагає відновлення вертикалі бухгалтерських служб по системі Мінагрополітики та надання їм повноважень щодо контролю за дотриманням підприємствами АПК положень (стандартів) бухгалтерського обліку через перевірку звітності, що має подаватись до управліннь агропромислового розвитку. Як показала практика цю функцію Держкомстат виконати не в змозі. Повторимо, що мова йде не про відновлення тотального контролю за підприємствами. Втручання у виробничо-фінансову діяльність підприємства виключається. Мова йде про відстоювання інтересів селян, відпрацювання ефективної аграрної політики, покращення економічної роботи на підприємствах, в основі якої є об'єктивна інформація, представлена мовою бізнесу – яким є бухгалтерський облік.

Проведене узагальнення в цілому окреслює основні вектори подальшого розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі, головною концептуальною передумовою якого є спрямованість на якісне інформаційне забезпечення користувачів фінансової та статистичної звітності.

Аграрний сектор потребує належного «презентування» як серед інвесторів так і на міждержавному рівні. Це зумовлює потребу переходу до нової – інституційної моделі активної інформаційної

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

політики в галузі обліку та звітності. В розвиток цієї думки у підрозділі:

- Виділено 5 інституційних запитів до бухгалтерського обліку і звітності підприємств: загальнодержавний, галузевий, власника інвестора та менеджера. Як показує практика, діюча звітність підприємств АПК в повній мірі відповідає лише запитам загальнодержавним, що є наслідком монополії на відпрацювання методології бухгалтерської звітності державними інститутами: Мінфіном, Держкомстатом, ДКЦПФР та іншими.

- Зроблено висновок щодо неможливості галузі формувати методологію бухгалтерської звітності, замість Мінагрополітики це робить Мінфін і Держкомстат. Звітність не надходить напряму до системи Мінагрополітики, а іде через систему Держкомстату і ДПАУ. Відтак, галузеве управління ніяк не впливає на методологію своєї головної функції, якою є облік. Запити Міністерства на бухгалтерську інформацію підприємств обмежені об'єктивними та суб'єктивними чинниками.

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

- Дотримання положень (стандартів) обліку і звітності вимагає відпрацювання вертикалі бухгалтерських служб по системі Мінагрополітики.

- Забезпечення виконання вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку та контроль за їх дотриманням підприємствами АПК повинен здійснюватися через систему підготовки бухгалтерських кадрів та перевірку звітності при її подачі до управлінь агропромислового розвитку.

Запропоновані концептуальні основи побудови обліку на основі інституційних запитів, направлені на досягнення єдиної стратегічної мети, суть якої наступна: система фінансової та статистичної звітності має бути орієнтована і побудована на задоволення комплексу інституціональних запитів: індивідуального, інституційного, відомчого, національного, регіонального і місцевого характеру.

III. ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДГРУНТЯ РОЗБУДОВИ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Місія розбудови методології бухгалтерського обліку (попередження економічних криз через розвиток методології оцінки)

Написання цього підрозділу мотивовано необхідністю розвіювання сумнівів деяких вчених щодо збереження в галузі вітчизняних економічних наук окремої спеціальності «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» та її здатності самостійно науково виділяти та вирішувати економічні проблеми не тільки на рівні підприємства, як це сприймається зараз, але, і в ширшому вимірі.

В сучасному світі особливо гостро постає проблема економічних криз локального та глобального характеру. Бухгалтерський облік є унікальним інститутом, що забезпечує порозуміння та керованість у соціально-економічних середовищах різних рівнів⁹⁵. Тому, у розвинутих країнах, ця спеціальність є важливою складовою розв'язання глобальних проблем, посідає вагоме місце у наукових дослідженнях з економіки. Останнє підтверджується як наявністю відповідних напрямів досліджень на здобуття ступеня PhD in Accounting провідних світових університетів, так і широким визнанням і застосуванням її наукових рекомендацій. Як приклад можна навести рекомендації С.А. Діпіази, Р.Дж. Екклза «Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства», що підготовлені ще після краху Enron⁹⁶.

Однак, останні події з розміщенням акцій компанії Facebook на біржі NASDAQ^{97, 98}, переконливо засвідчують потребу посилення наукового забезпечення управління розвитком економіки саме з боку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту. Адже вагомим підґрунтям загрозованих для світової економіки «віртуальних бульбашок» є маржинальні прогнози й очікування, що мали б бути збалансовані фінансовою звітністю, вдосконаленням облікової оцінки активів і не

⁹⁵ Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 2. – С. 14-22.

⁹⁶ Дипіаза С. (мл.). Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипіаза (мл.), Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишерз, 2003. – 212 с.

⁹⁷ <http://www.nasdaq.com/symbol/fb/premarket>.

⁹⁸ Виртуальная экономика: Facebook почти полчаса стоил дороже «Газпрома» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://anna-news.info/node/6108>.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

тільки. Останнє перебуває у сфері відповідальності саме «бухгалтерської» спеціалізації економічних наук.

Метою підрозділу є розбудова теоретичного підґрунтя розвитку методології оцінки в бухгалтерському обліку, вмотивована необхідністю посилення ролі цієї науки у розв'язанні проблем сучасного соціально-економічного середовища, в першу чергу – попередженні економічних криз.

Проблеми оцінки були і залишаються основними для теорії і практики бухгалтерського обліку. Оцінка є одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку, який дає змогу отримати інформацію про майно підприємства та його зобов'язання.

Дослідження вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку здійснювалися ще з часів виникнення подвійної бухгалтерії. В процесі їх проведення постійно змінювалися розуміння і значимість самої оцінки. Передусім, це пов'язано з історичним розвитком бухгалтерської науки, розширенням сфери застосування облікової інформації, зі збільшенням можливостей самого обліку.

Професор Я.В. Соколов писав: «Поза грошовою оцінкою немає і не може бути системи бухгалтерського обліку. Завдяки оцінці бухгалтери досягають неможливого: вони зводять гроші, матеріали, ліцензії, іноземну валюту, основні засоби, борги, витрати, розкрадання, нестачі в одну загальну суму - актив і працюють з нею, і все це завдяки єдиному вимірнику: умовному і безумовному одночасно»⁹⁹.

У сучасній Україні, як і за радянських часів, домінують погляди на оцінку як на методичний інструмент вартісного вираження господарських процесів і явищ.

На думку професора В.Ф. Палия, «оцінка об'єктів бухгалтерського обліку - найбільш важливий фактор, що забезпечує достовірність бухгалтерського обліку та звітності»¹⁰⁰.

Професор В.Г. Швець під оцінкою розуміє «спосіб вартісного вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення»¹⁰¹.

Професор В.В. Сопко вважає, що «вартісна оцінка господарських фактів - явищ і процесів є передумовою їх запису у системі бухгалтерських доказів - документів, реєстрів (рахунків) та звітності. Вартісна оцінка в бухгалтерському обліку виступає загальним

⁹⁹ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – с.198

¹⁰⁰ Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. - № 9. - С. 5-10.

¹⁰¹ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В.Г. Швець. - К.: «Знання-Прес», 2003. - 444 с. (Вища освіта ХХІ століття). – с.155.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

вимірником, який дає змогу узагальнити всі господарські факти: явища та процеси, як сукупності.

Вартісна оцінка є також складовою методу бухгалтерського обліку та його принципом, без наявності якої бухгалтерський облік за двоїстою (подвійною) системою не може здійснюватися»¹⁰².

Низка праць з питань теорії та практики оцінки в бухгалтерському обліку розглядає її мотиваційну природу. Зокрема, Я.В. Соколов і Н.М. Малюга стверджують, що оцінка здійснюється в цілях господарюючого суб'єкта.

На переконання Я.В. Соколова, оцінка «виконується в цілях тих чи інших господарюючих суб'єктів і є втіленням принципу квантифікації»^{103, 104}.

Професор Н.М. Малюга переконана, що «оцінка - це процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудова діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта»¹⁰⁵.

Незважаючи на поглиблену увагу наукової спільноти, проблема оцінки та її місії у висвітленні фінансово-майнового стану господарюючих суб'єктів, проблема глобального впливу облікової оцінки на економіку залишаються недостатньо висвітленими в загальнотеоретичному аспекті.

Така ситуація, на наше глибоке переконання, пояснюється надто вузьким сприйняттям сфери використання методології оцінки, що зумовлено, насамперед, консервативним трактуванням сутності бухгалтерського обліку, його місії та впливу на економіку.

Усвідомлення ж бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту дає новий поштовх та можливість розвитку методології оцінки, що й визначає актуальність та нові підходи в таких дослідженнях.

¹⁰² Сопко В.В. Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В.В. Сопко, В.В. Сопко, О.В. Сопко. - Режим доступу: http://valery.at.ua/_ld/0/2_Sopko_TBO.pdf.

¹⁰³ **Квантифікація** (лат. quantum - скільки і facio - роблю) - кількісне вираження якісних ознак для наступного етапу вимірювання, тобто надання результату чисельного значення.

¹⁰⁴ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 496 с.

¹⁰⁵ Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: монографія / Н.М. Малюга. - Житомир. ЖІТІ, 1998. - 384 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Оцінка виступає базисом побудови бухгалтерської системи, а, отже, знаходиться у тісній взаємодії із змінами та доповненнями до змісту бухгалтерського обліку як його іманентна¹⁰⁶ складова.

Оскільки, на наше переконання, бухгалтерський облік є системою значно ширшою, ніж прийнято вважати сьогодні, а оцінка - його базис, то цілком логічним є припущення про її теперішнє звужене сприйняття.

В даний час бухгалтерський облік - це не просто реєстрація інформації, її обробка та систематизація, а специфічна система комунікацій між учасниками господарських відносин на мікро- та макрорівнях. Останнє і створює об'єктивні передумови для переосмислення сутності оцінки та з'ясування її місця і місії в економічному середовищі.

Більше того, висунута й обґрунтована нами наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту¹⁰⁷ формує передумови для розгляду оцінки крізь призму базових положень інституціональної теорії.

Раніше, розкриваючи зміст облікової оцінки, розглядали лише окремі її сторони. Сьогодні доцільно посилити дослідження більш вагомої якісної характеристики оцінки - її здатності виражати інституційний інтерес¹⁰⁸.

Ми виділяємо і будемо вивчати та пояснювати природу впливу інституціонального середовища на розвиток методології вартісного вимірювання (оцінки) в обліку.

Отже, із відповідним розширенням меж існуючої теорії бухгалтерського обліку (її інституціональне бачення) розширюються і межі сприйняття облікової оцінки, її місця, місії та розвитку методології.

Сучасне суспільство неможливо уявити без бухгалтерського обліку, а саме без бухгалтерської інтерпретації явищ господарського життя. Бухгалтерський облік реалізує свою здатність до інтерпретації інформації в першу чергу за допомогою оцінки, перетворюючи вхідний потік у певну структуровану сукупність даних. Бухгалтерський облік, постачаючи та трактуючи інформацію для

¹⁰⁶ **Іманентний** (від лат. immanens - властивий, притаманний) - внутрішньо притаманний предметам або явищам; той, що витікає з їхньої природи.

¹⁰⁷ Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 2. – С. 14-22.

¹⁰⁸ Під інституційним інтересом розуміємо зацікавленість інституційної групи в отриманні зиску від завищення або заниження вартості активу.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

оточуючого середовища, є універсальною мовою бізнесу, яка пояснює факти господарського життя через набір упорядкованих символів.

Професор Санкт-Петербурзького державного університету М.Л. Пятов під символами, якими оперує бухгалтерський облік, розуміє його категорії, за допомогою яких «ми намагаємося пояснити, витлумачити, зрозуміти, інтерпретувати економічну реальність... Мова - це завжди заміна реальності символами. Символи завжди відповідають реальності лише частково. І символи - не що інше, як результат домовленості»¹⁰⁹. До викладеного додамо, що така «домовленість» є результатом появи й дотримання суб'єктами господарювання певних «правил гри» – інструкцій, стандартів тощо.

Оцінка є інсценізацією, якісно-кількісним вираженням таких символів з метою їх відображення в обліку. Вона здатна індивідуалізувати¹¹⁰ якості об'єктів обліку, непостійна в своїй побудові, а тому може одночасно виражати інтереси однієї групи користувачів і приховувати зацікавленість інших. В цьому і проявляється суб'єктивна сутність оцінки та її залежність від інституціональних впливів.

Інституційна сутність розвитку методології облікової оцінки останнім часом набуває більш чітких та явних рис. Це зумовлено процесом переведення національних систем обліку на міжнародні стандарти (МСФЗ), де домінують підходи до оцінки – за справедливою вартістю або, за висловом Я.В. Соколова, айфарез і популяризація застосування в обліку справедливої вартості.

Поява «справедливої вартості», як вершини розвитку методології оцінки в МСФЗ, спонукає нас до перегляду теоретичного базису вартісного вимірювання фактів та явищ господарювання в бухгалтерському обліку. Пояснимо.

Досліджуючи поширення в бухгалтерській системі терміна «справедлива вартість», встановлюємо, що своєю появою він завдячує американським стандартам. Затвердженням на початку 90-х років ХХ ст. стандартів FAS 105 і FAS 107 Комітет по стандартах бухгалтерського обліку США (Financial Accounting Standards Board, FASB) визначив правила розкриття інформації про справедливу вартість фінансових інструментів.

¹⁰⁹ Пятов М.Л. Бухгалтерский учет как способ объяснения экономических явлений [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов. - Режим доступа: <http://www.buh.ru/itemsItem-7219>.

¹¹⁰ **Індивідуалізувати** (лат. *individuatio* - індивідуалізація, відокремлення) - надавати індивідуальних ознак; робити що-небудь по-різному стосовно неоднакових предметів, різних осіб і т. ін.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

У 1993 р. було прийнято стандарт FAS 115, в яким визначено правила обліку боргових і пайових цінних паперів.

Схожі тенденції спостерігалися і в розвитку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ).

В березні 1995 р. Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку оприлюднив МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації», у грудні 1998 р. - МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Перший стандарт встановлював правила розкриття інформації про фінансові активи та фінансові зобов'язання, в тому числі і про їх справедливую вартість, другий оперував справедливою вартістю при відображенні в обліку майже всіх фінансових інструментів у портфелі компанії.

Вперше щодо нефінансових активів оцінка за справедливою вартістю як основний, а не альтернативний підхід, була використана в МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість».

Прийняття у 2003 р. МСБО 41 «Сільське господарство» запровадило «справедливу вартість» у бухгалтерський облік навіть аграрних підприємств. На сьогодні зазначений метод оцінки елементів фінансової звітності згадується вже в багатьох міжнародних стандартах, зокрема, 16-22, 25, 32, 33, 38, 39, 40, 41.

У травні 2011 р. Рада з МСФЗ прийняла новий МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» - результат спільного проекту Ради з МСФЗ і Комітету по стандартах бухгалтерського обліку США. Цим було задекларовано єдину систему вимог щодо того, як визначати справедливую вартість. МСФЗ (IFRS) 13 набирає чинності для річних періодів, що починаються з 1 січня 2013 року, при цьому допускається і дострокове застосування стандарту¹¹¹.

Отже, запровадження в облікову практику оцінки за справедливою вартістю пов'язано із появою таких об'єктів обліку як фінансові інструменти – активи віртуальної економіки¹¹². Саме їхня специфічна (віртуальна) природа вимагала застосування іншої оцінки, ніж традиційна витратна модель. Проте, постає запитання: чим мотивовано поширення методології оцінки за «справедливою вартістю» на нефінансові активи?

¹¹¹ Торае Дж. IASB и FASB выпустили руководство об измерении по справедливой стоимости и раскрытии информации [Электронный ресурс] / Дж. Торае. - Режим доступа: http://www.pwc.ru/ru_RU/RU/ifrs/bulletin/IFRS_Newsletter-June2011new1.pdf.

¹¹² Термін «**віртуальна економіка**» ввели Кліффорд Гедді і Баррі Аїкс у 1998 р. для опису складних відносин між бартерним і грошовим секторами економіки.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

Я.В. Соколов зазначає: «Основне завдання проведення айфареза зводиться до того, щоб, перш за все актуальні власники (власники на даний момент) і особливо потенційні (можливі) власники акцій та інших цінних паперів мали реальне уявлення про активи фірм, які вони або хочуть продати (актуальні власники), або вважають за можливе купити (потенційні власники). Для тих і інших безглузда прийнята на практиці оцінка по собівартості»¹¹³.

МСФЗ трактують справедливу вартість як суму, на яку обмінюється актив або за якою погашається зобов'язання в результаті операції між добре обізнаними, незалежними один від одного і зацікавленими у здійсненні такої операції сторонами.

Таке формулювання Я.В. Соколов назвав «terra incognita»¹¹⁴ і навіть гірше: набір гарних, але абсолютно пустопорожніх слів». Попри таке переконання, вчений зазначає, що цей «набір» «вигадали явно недурні люди, і вони знали, для чого це робили»¹¹⁵.

Не є таємницею, що інститути та організації транснаціонального капіталу (умовно назвемо їх інститутом глобалістів) через застосування в МСФЗ «справедливої вартості» нав'язують світу пріоритетність оцінки свого бізнесу, активів. Тобто, існують потужні інституційні інтереси у привабливішому представленні (оцінці) активів, значна частина яких відображає віртуальну економіку. Реалізація таких інтересів є цілком реальною, не тільки з можливостей цього інституту у фінансуванні розробок МСФЗ, що не приховується, а, і більше, з причин складності критичної оцінки пропонованих МСФЗ методологічних підходів. Адже глобальний ринок асиметричний - частина його учасників (зрозуміло яких) володіє більшою інформацією, потужнішими економіко-політичними можливостями.

Можна стверджувати, що інститути та організації глобалістів мають більше можливостей видати бажане за дійсне. Їхня інституційна потужність здатна методологічно формувати та нав'язувати світові через МСФЗ (та сформовані на основі останніх національні стандарти) визначальність цінності певних активів.

Таким чином, *щось*, важливе для глобалістів, оцінене силою лоббійської методології, підкріплене вагомим інтересом та фінансовими можливостями потужних інститутів та організацій, буде вартувати вище, ніж реально існуючий актив з інверсійним¹¹⁶

¹¹³ Соколов Я.В. Айфарез: новое слово и новое дело [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов. - Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1427>.

¹¹⁴ **Terra incognita** (лат.) - невідома земля, незнайома сфера.

¹¹⁵ Соколов Я.В. Айфарез: новое слово и новое дело [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов. - Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1427>.

¹¹⁶ **Інверсія** (англ. inversion) - перевертання, зміна напрямку.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

інституційним інтересом. За рахунок таких «маніпуляцій» у сучасному світі реалізується стратегія нав'язування цінностей.

Отже, зараз облікова оцінка є вираженням інституційних інтересів не стільки тих чи інших суб'єктів господарювання, скільки інституційних груп національного та більше - глобального вимірів. При цьому потужна спонукальна сила глобального інституційного інтересу не завжди діє у згоді з інтересами суспільства або інтересами національних інститутів. За таких умов нав'язані ззовні (МСФЗ) правила оцінки сприймаються як загальноновизнані та застосовуються на практиці слабшими країнами. У бухгалтерському обліку можна спостерігати так званий ефект «кривих дзеркал». Адаже оцінка активів віртуальної економіки з використанням справедливої вартості будується на розрахунках потенційного маржинального прибутку, які припускають стійке зростання протягом десятиліть. Проте, через сумнівність оцінки таких активів будь-яке уповільнення темпів зростання фондового ринку і економіки в цілому, як правило, веде до початку великомасштабної кризи.

При цьому міжнародна стандартизація обліку не є негативним явищем. Проблема криється в іншому – якщо МСФЗ відображатимуть інтереси лише однієї інституційної групи, то такі МСФЗ, швидше за все, не зможуть запобігати кризовим явищам. Підготовка останнім часом МСФЗ для малого бізнесу, державного сектору не змінює сутність виявленої проблеми.

Проблема полягає не в активності транснаціонального капіталу в підготовці МСФЗ, а - в пасивності інших інституційних груп. І якщо бухгалтери-практики можуть не розуміти, що їхніми руками (через МСФЗ) реалізуються інтереси глобального інституту, то науковці зобов'язані протидіяти небажаному для розвитку обліку монополізму.

Виявлена проблема визначального впливу глобального інституту на формування сучасної методології облікової оцінки спонукає нас до розгляду наукової гіпотези щодо необхідності розв'язання цієї проблеми у єдності та боротьбі різних інтересів протилежних інститутів та їх об'єднань. Такий підхід у формуванні розвитку методології оцінки потребує удосконалення теоретичного підґрунтя та пояснюється інституціональною теорією бухгалтерського обліку.

До появи інституціональної теорії бухгалтерського обліку була відсутня фундаментальна платформа, яка б наголошувала на важливості конкуренції у формуванні методології МСФЗ, в тому числі методології оцінки. Адаже окремо національні суб'єкти методологічного впливу не формують в сучасному світі «правила гри». МСФЗ формуються через організації впливових інститутів.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

За новою теорією реалізація місії бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз базується на врахуванні інтересів інститутів, що відображають максимально широкий спектр соціально-економічного середовища.

Нова теорія націлює наукову спільноту бухгалтерів на необхідність відображення в МСФЗ інтересів різних інститутів не стільки для відстоювання інтересів «слабких», скільки для дотримання закону діалектики єдності та боротьби протилежностей в МСФЗ, а, отже, - це посилить можливості бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз.

Дійсно, глобальний інститут нав'язує світові через МСФЗ пріоритетність оцінки власного бізнесу, активів, що доведено вище.

Проте, з іншого боку, потенційно такі можливості є і в урядів країн із зростаючою економікою, світової професійної громадськості малого, середнього та великого реального бізнесу (умовно назвемо їх інститутами реальної економіки).

Нова теоретична база пояснює та, головне, мотивує розвиток методології облікової оцінки в інтересах різних інститутів з метою поступового нівелювання протиріччя між ними в узгоджених МСФЗ.

Графічно ці протиріччя можна показати на зміні вартості активів залежно від інтересів інститутів реальної та віртуальної економік (рис. 3.1 і 3.2).

Без рівноваги сильніші інститути та їх об'єднання задаватимуть вектор розвитку методології в облікових стандартах як національного, так і міжнародного рівня. Саме це і спостерігається тепер. Наприклад, перевищення вартості активів Facebook США над активами (включаючи вартість родовищ) ВАТ «Газпром» Російської Федерації¹¹⁷. І якщо лише компанії, подібні Facebook, впливатимуть на методологію оцінки, то вона буде в МСФЗ зорієнтована на віртуальну економіку.

Інституціональна теорія та запропонована наукова гіпотеза змінює уявлення про формування методології та місію оцінки. Облікову оцінку сьогодні необхідно усвідомлювати не стільки як відображення якого-небудь конкретного факту в грошовому виразі, скільки як величину змістовного вираження інституційних інтересів, що здатні нав'язувати «правила гри» (МСФЗ).

Практичні дії всіх суб'єктів господарювання залежать від того, який вектор закладено інституційним інтересом до «правил гри».

¹¹⁷ Віртуальна економіка: Facebook почти полчаса стоил дороже «Газпрома» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://anna-news.info/node/6108>.

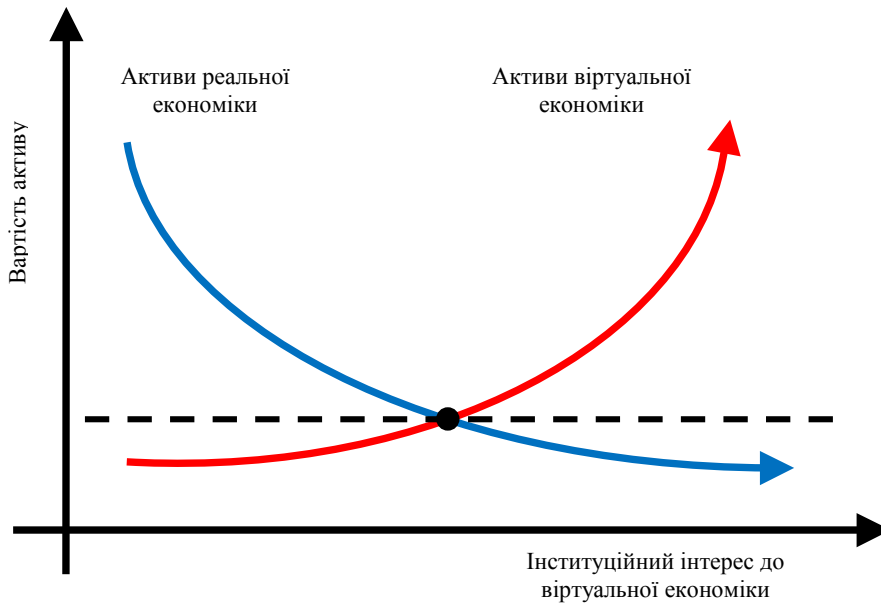


Рис. 3.1. Вплив інтересів інститутів віртуальної економіки (інституту глобалістів) на оцінку активів

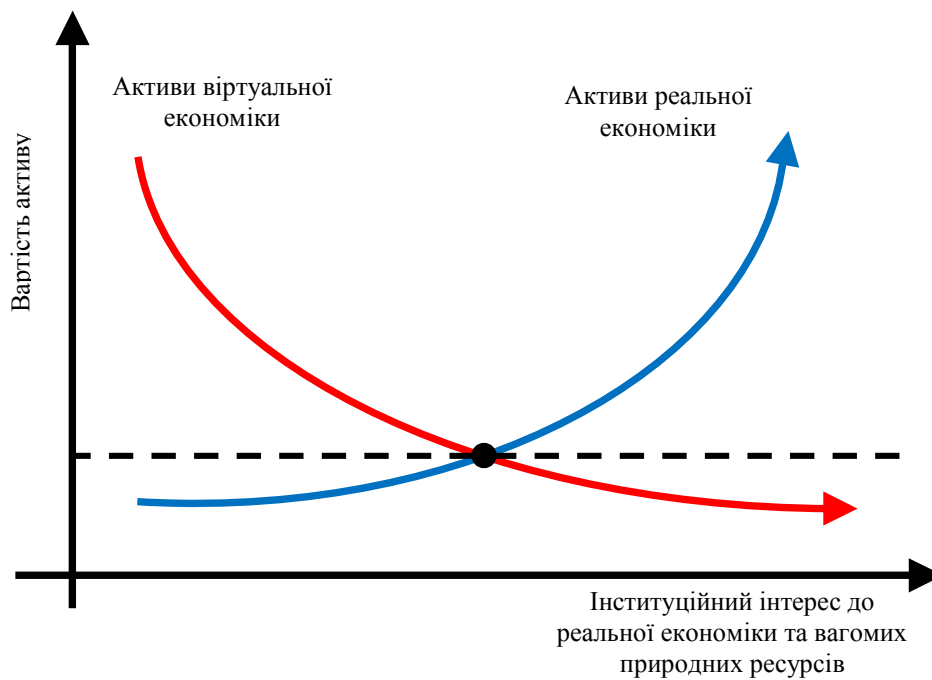


Рис. 3.2 Вплив інтересів інститутів реальної економіки на оцінку активів

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

На рис. 3.1 і 3.2 зображено як теоретично нівелюються інституційні протиріччя за умови рівності сил інститутів (точка рівноваги).

Проникнення у внутрішню суперечливу природу розвитку методології оцінки є важливим показником глибини теоретичного розуміння об'єкта дослідження.

Інтереси інститутів реальної і віртуальної економіки в оцінці є протилежностями. Вони функціонують в єдиному соціально-економічному середовищі, а, отже, нерозривно пов'язані між собою. Крім того, вони взаємообумовлені, тобто існування інституту глобалістів можна виділити лише на тлі існування інститутів реальної економіки. Саме в цьому реалізується єдність протилежностей.

Протилежності взаємодіють між собою від простого пасивного протистояння до активного впливу. Саме наявність у кожного із згаданих вище інститутів власного інтересу, полярного до інтересу опонента, спонукає їх до боротьби. Боротьба відображає активний характер протистояння і взаємодії інституційних інтересів різних інституційних груп. Протистояння опонуючих інституційних груп полягає в тому, що вони, протидіючи, прагнуть виключити одне одного або розширити свій вплив за рахунок мінімізації впливу іншого.

У нашому випадку об'єктом впливу є методологія оцінки. Слід пам'ятати, що протиріччя існують у будь-якій системі, що розвивається, від початку і до кінця її розвитку. Змінюються лише стан, кількісні параметри, характер протиріч і значимість їх у системі. Але, щоб бути справжнім джерелом розвитку, протиріччя повинні вирішуватися. Певне розв'язання боротьби (досягнення консенсусу на певній стадії) означає настання незворотних змін. Це і є розвиток.

Бухгалтерській спільноті важливо зрозуміти, що вирішення протиріч у науковому пізнанні не зводиться до простого усунення плутаних формально-логічних суперечностей у міркуванні інституційних груп, а полягає у взаємоузгодженні інституційних інтересів цих груп, досягненні точки рівноваги. Саме тому методологія оцінки, втиснута в рамки вигаданої «несуперечливої системи», не може на сьогодні якісно й ефективно функціонувати.

Отже, для досягнення у цій проблемі бажаної дії діалектичного закону єдності та боротьби протилежностей науково-професійна спільнота зобов'язана набути значення одного із «двигунів» розвитку методології оцінки (як іманентної складової бухгалтерського обліку). І це стане можливим лише в тому випадку, якщо вона спрямує свої

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

зусилля на розв'язання існуючих протиріч, будучи разом з тим однією із сторін цього протиріччя і протидіючи іншій його стороні.

Бухгалтерському обліку як науці важливо розуміти природу появи впливів на оцінку, щоб кожна нація, кожна інституційна група, кожна наукова школа не комплексувала, а відстоювала власні інтереси. Тому інституціональна теорія, на відміну від попередніх теорій бухгалтерського обліку, розкриваючи природу оцінки, дає більші можливості розвитку її методології за рахунок розширення участі різних інституціональних груп і наукових шкіл, що в кінцевому результаті веде до прогресу та гармонії.

Україна здатна і зобов'язана формувати якісно нову участь бухгалтерського обліку в соціально-економічному просторі. У фінансовій звітності транснаціональних корпорацій (ТНК) більше третини вартості активів становить вартість нематеріальних активів. Не применшуючи важливість таких активів, наша країна має навчитися доводити світові та закріплювати у МСФЗ пріоритетність і інших глобальних цінностей (рис. 3.3).

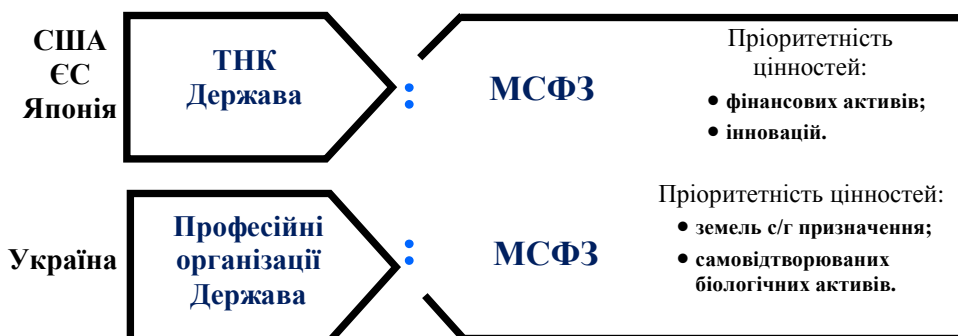


Рис. 3.3. Участь України у глобальній стратегії нав'язування цінностей через формування методології МСФЗ

Безцінним багатством є сільськогосподарські землі й екологічно чисті біологічні активи. На привабливе представлення саме цих ресурсів і має бути спрямований інституційний інтерес нашої держави в МСФЗ. Землі, права користування ними, біологічні активи, стратегічні запаси зерна і не тільки є важливим фактором збалансованості світової економіки¹¹⁸.

¹¹⁸ Жук В.М. Наукове обґрунтування формування стратегічних запасів зерна: перспективи України в умовах глобалізації / В.М. Жук // Економіка АПК. – 2012. - № 5. - С. 19-25.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

У світовому та вітчизняному обліку такі активи значно недооцінені, що завдає шкоди не тільки національним інтересам, але і світовій стабільності.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку слугує основою вирішення цього завдання. Вона спонукає Україну, її бухгалтерську спільноту не до імплементації МСФЗ, а до їх адаптування (як мінімум), участі в розробках, дискусіях, пов'язаних із формуванням МСФЗ (як максимум).

У теоретичному сенсі висунута наукова гіпотеза зводиться до того, що з позиції інституціональної теорії бухгалтерського обліку на методологію оцінки вирішальний вплив має інтерес інститутів та інституціональне середовище. Масштаби цього впливу дедалі менше є національними та дедалі більше - світовими.

Інституціональна теорія пояснює, що без врахування у розвитку методології оцінки єдності та боротьби інституційних інтересів неможливо досягти «точки рівноваги», досконалості міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Отже, стає проблемним і попередження економічних криз за участю бухгалтерського обліку.

Має велике значення, хто формує методологію та розробляє МСФЗ – представники однієї інституціональної групи, чи при цьому є конкуренція, діє закон діалектики єдності та боротьби протилежностей.

Для того, щоб бухгалтерський облік був дієвим у впорядкуванні та стабілізації соціально-економічного середовища, він повинен мати «правила гри» (стандарти), сформовані за науковими законами – законами філософії.

Висновки. Бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом, який не тільки інформаційно забезпечує управління на всіх рівнях (від суб'єктів господарювання до держави), але й здатний сигналізувати про економічні кризи та вирішувати їх.

Посилення науково-теоретичного забезпечення розвитку методології оцінки, звітності та інших складових інституту бухгалтерського обліку є основою бухгалтерського попередження економічних криз.

Залучення бухгалтерської науки до питань попередження та подолання економічних криз першочергово вбачається та позиціонується із розвитком саме методології оцінки.

Оцінка є обліковою категорією (елемент методу бухгалтерського обліку), яка найбільшим чином залежить від інституційних впливів.

Оцінка в обліку – це система професійного трактування процесів та явищ життєдіяльності господарюючих суб'єктів у вартісному вираженні, що здійснюється за «правилами гри» (формальними інститутами – законами, стандартами), методологію яких («правил гри») формують економічні інститути та їх об'єднання на національному і глобальному рівнях.

Дієвість методології оцінки, її позитивний вплив на соціально-економічне середовище забезпечується діалектичною єдністю та боротьбою протилежних інститутів та їх організацій.

Висунуте нами наукове припущення про інституційне підґрунтя розвитку методології оцінки зовсім не претендує на те, щоб знайти в попередніх трактуваннях принципові вади. Проведене дослідження націлене на переосмислення й розширення сприйняття сутності та місії оцінки як в бухгалтерському обліку, так і в соціально-економічному середовищі, здатності обліку попереджувати економічні кризи.

Новий якісний прорив у розумінні розвитку методології оцінки стає можливим за умови перегляду теоретичних основ обліку, що забезпечується інституціональною теорією бухгалтерського обліку.

3.2. Розвиток методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності

Актуальність поставленого питання проявляється в проблемі оцінки біологічних активів й сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю».

Характерно, що національний П(С)БО 30 «Біологічні активи» є більш категоричним щодо оцінки активів за «справедливою вартістю», ніж його аналог МСБО 41 «Сільське господарство». Така односторонність вітчизняних нормативних документів, посилена відсутністю теоретичних обґрунтувань категорії «справедливої вартості», відсутністю ринку сільгосппродукції й біологічних активів, стримує розвиток методології оцінки в бухгалтерському обліку України.

Запровадження нових підходів оцінки активів в обліку сільськогосподарської діяльності перебуває в центрі уваги провідних українських вчених: М. Дем'яненка, В. Пархоменка, Л. Сука, М. Коцупатрого, С. Голова, М. Михайлова, В. Моссаковського, М. Огійчука, О. Канцурова та ін.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

На початку 2005 року 22 провідних вчених з аграрного бухгалтерського обліку підписали на адресу Міністерства аграрної політики та Міністерства фінансів України відкритий лист щодо поспішності запровадження П(С)БО «Біологічні активи»¹¹⁹. На жаль ці застереження не знайшли підтримки. На базі МСБО 41 в Україні прийнято 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.

Відмічаючи позитивні аспекти запровадження ринкової оцінки біологічних активів, проф. Г.Г. Кірейцев зазначає, що центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції¹²⁰.

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»¹²¹.

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, більшість розглядають 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)¹²².

¹¹⁹ Відкритий лист Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України щодо запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК – 2005. – № 4. – С.4–6.

¹²⁰ Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – №20 (221). – С.3–7.

¹²¹ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

¹²² Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С.21–26.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

З.М. Левченко вказує на те, що пропонована 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 останнього¹²³.

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.

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.

Отже, на сьогоднішньому етапі наукових дискусій ми маємо лише постановку проблеми з оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю». Наступним етапом дослідження має бути пошук шляхів вирішення поставлених проблем, розробка дієвих методик та теоретичних засад нової методології оцінки.

Метою досліджень даного підрозділу є обґрунтування шляхів розвитку методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності з врахуванням сучасних економічних теорій та розробка методичних підходів до оцінки біологічних активів й сільськогосподарської продукції за вимогами МСФЗ.

Задля реалізації поставленої мети вирішуються такі питання:

– аналізується стан та можливості застосування оцінки біологічних активів й сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю»;

– розглядаються методичні підходи з оцінки біологічних активів й сільськогосподарської продукції на ринкових принципах;

– обґрунтовуються теоретичні підходи розвитку методології оцінки в бухгалтерському обліку сільськогосподарської діяльності.

Вперше науково-теоретичні підходи до методології оцінки в обліку землеробства визначені фізіократами. Постановку питань щодо

¹²³ Левченко З.М. Впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» в практику облікової роботи / З.М. Левченко // 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.44–46.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

недосконалості оцінки фізичного капіталу та відновлювальних енергетичних активів «невидимою рукою» ринку ми знаходимо не тільки у Ф. Кене¹²⁴, але і у В. Леонтєва¹²⁵. Певна модель вирішення цих питань закладена ними в «Економічній таблиці» та методі «затрати-випуск».

Методологія обліку сільськогосподарського виробництва радянського періоду також збагатила загальну теорію бухгалтерського обліку підходами до застосування специфічних технологій оцінки шляхом розрахунку собівартості основної і побічної сільськогосподарської продукції.

Отже, теорія фізичної економії та радянські «стандарти» бухгалтерського обліку привнесли до методології облікової оцінки певні фізіократичні підходи. Виділився аграрний сегмент теорії бухгалтерського обліку, який доповнив облікову систему не тільки специфікою предмета та об'єктів обліку, але і специфікою методології їх оцінки. Для нас очевидно, що ці напрацювання необхідно застосовувати не тільки в сучасній обліковій практиці (особливо в управлінському обліку), але й брати за основу при розробці МСБО 41 та П(С)БО 30.

Проте цього не відбулося. Комітетом з розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку питання розробки окремої методології обліку сільськогосподарської діяльності поставлено у 1994 році. У грудні 2000 року був затверджений МСБО 41 «Сільське господарство», який 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» пізніше 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 Середньоазійських республіках.

Україна потребу прийняття стандарту, аналогічного МСБО 41, задекларувала в 2004 році. Відмовившись від напрацювань в цьому питанні теорії фізичної економії та радянської облікової системи, Україна перейшла на МСБО 41 з 01.01.2007 року не напрацювавши дієві методологічні та методичні механізми їх реалізації. Проте

¹²⁴ Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. – М.: Эксмо, 2008. – 1199 с.

¹²⁵ William J. Baumol. Wassily leontief: in appreciation // Journal of Economic and Social Measurement № 26. – 2002/2003. – P.1–10.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

прийняття національного стандарту на основі міжнародного МСБО 41 викликало незваний до цього резонанс у наукових та професійних колах України, адже проблеми нової методології обліку й оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції були не тільки очевидні, але й в найближчій перспективі не розрешимі у національних реаліях.

Слід визнати, що активна позиція вітчизняних вчених не залишилась без уваги Мінфіну України. Було прийнято рішення про невідкладну розробку Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів з широким залученням аграрної економічної науки до цього процесу. Зрозуміло, що можливості таких Методичних рекомендацій були обмежені ідеологією та змістом МСБО 41 та П(С)БО 30. У зв'язку з чим, нам не вдалося адаптувати нову методологію обліку сільськогосподарської діяльності на етапі запровадження Методичних рекомендацій по застосуванню П(С)БО 30 «Біологічні активи». Поспішність призвела до перенесення науково-теоретичних та методологічних проблем із стадії розробки цього нормативного документа на практику ведення обліку.

Означені у вищезгаданому листі до Мінфіну України¹²⁶, методологічні негаразди П(С)БО 30 залишаються найбільшими проблемами застосування цього стандарту на практиці до цього часу (табл. 3.1). Через відсутність сприйнятних методик у практиці обліку сільськогосподарської діяльності лише одиниці підприємств намагаються виконувати вимоги вищезазначених стандартів.

Таблиця 3.1

Проблемні питання застосування П(С)БО 30*

№ п/п	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 «справедливою вартістю»	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.

¹²⁶ Відкритий лист Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України щодо запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК – 2005. – № 4. – С.4–6.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

Майже усі з опитаних бухгалтерів відмічають, що головною проблемою застосування П(С)БО 30 є оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю»;

Однак, не зважаючи на те, що наукові думки з приводу можливості застосування концепції ринкової вартості в обліку досить різнобічні, оцінка активів за ринковою вартістю стає пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерського обліку у світі. Україна не може бути в цьому процесі виключенням.

На сьогоднішній день методологія оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю» в МСФЗ (МСБО 41) має узагальнені підходи. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами передбачає оцінку активів за «справедливою вартістю» на підставі доступної інформації розвинутих ринків таких активів. Оцінка активів за «справедливою вартістю» хоча і викликає труднощі на практиці, проте має величезне значення для розвитку фінансових ринків, а тому посилено нав'язується розробниками МСФЗ.

В Україні ринки таких активів є недосконалими для задіяння їх інформаційного потенціалу в бухгалтерському обліку. Відтак ми маємо шукати та пропонувати інші методичні підходи до вирішення цієї проблеми.

В 2008 році академічною наукою запропоновані організаційні положення оцінки біологічних активів і сільгосппродукції за «справедливою вартістю». Розроблено методика визначення «справедливої вартості» біологічних активів й сільськогосподарської продукції та її документальне забезпечення. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю рекомендовані Міністерством аграрної політики України до застосування підприємствами АПК¹²⁷. Запропонований цими рекомендаціями організаційно-методичний механізм організації обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю» представлено на рис. 3.4. Він включає чотири етапи:

– збір інформації про ціни на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію на ринку за галузями та видами продукції;

¹²⁷ Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / [В.М. Жук, Ю.С. Рудченко, Б.С. Гузар та ін.]; під ред. В.М. Жука. – Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С.5–22.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

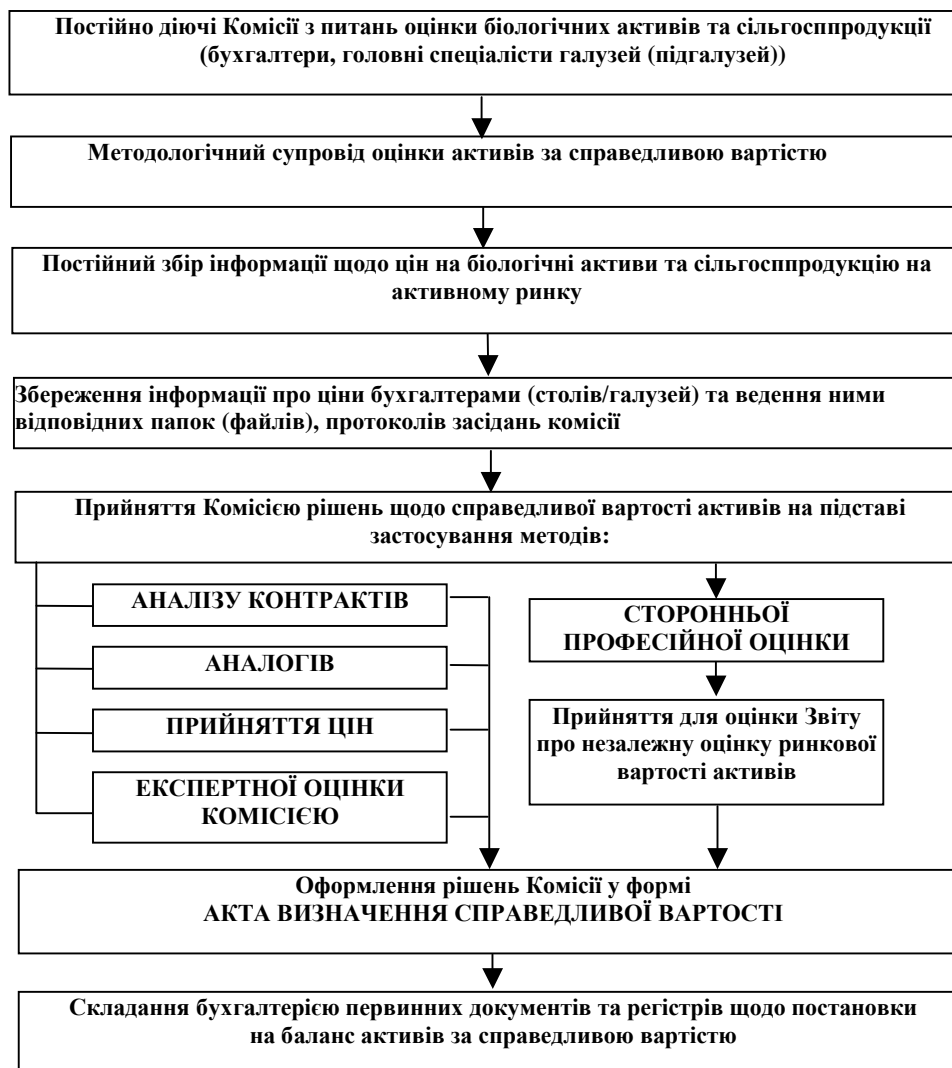


Рис. 3.4. Методичні підходи до організації оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю

– 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);

– визначення (затвердження) «справедливої вартості» біологічних активів на дату балансу і сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при їх первісному визнанні;

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

– оформлення результатів оцінки та передача їх до бухгалтерії підприємств з метою відображення вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в обліку.

Реалізацію пропонованого механізму було б доцільно покласти на Міністерство аграрної політики та його структурні підрозділи при районних й обласних держадміністраціях. Однак, П(С)БО 30 регламентує проведення такої роботи безпосередньо самими підприємствами. Останнє рекомендується зорганізувати через роботу відповідних Комісій.

Засідання Комісії оформлюватися протоколом, який веде бухгалтер – член Комісії та відповідними актами, які підписують усі члени Комісії.

Колегія самостійно визначає методику аналізу джерел інформації з метою встановлення «справедливої вартості» біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Джерелами інформації при цьому можуть бути: 1. Самостійний збір інформації про ціни на ринку; 2. Отримання інформації з органів державного управління; 3. Інформація про закупівельні ціни на продукцію, що є об'єктом державного цінового регулювання.

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 бухгалтерських справ з оцінки покладаються на бухгалтера столу/галузі, що відповідає за ведення обліку оцінюваних активів, та входить до складу Комісії. У бухгалтерських справах 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, активів виконані залученими незалежними оцінювачами.

Бухгалтерські справи 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

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

«справедливої вартості» біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Методика визначення «справедливої вартості» біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що закладена в Рекомендаціях передбачає можливість застосування п'яти способів (методів) оцінки: аналізу контрактів; аналогів; прийняття цін; експертної оцінки Комісією; сторонньої професійної оцінки.

У Рекомендаціях 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. 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 змінились, 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 методика оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю» розв'язує проблеми практичної роботи бухгалтерських служб щодо дотримання вимог П(С)БО 30. Разом з тим, таке розв'язання проблеми не мотивує розвиток методології оцінки на теоретичних засадах фізичної економії, концепції сталого розвитку, методиках радянського періоду.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

Подальший розвиток методології ринкової оцінки активів аграрного сектору економіки вбачається на теоретичних основах сучасних економічних теорій як на міжнародному, так і національному рівнях. Організація цієї роботи на міжнародному рівні реально може здійснюватись лише при ООН на національному - при системі Міністерства аграрної політики. Доведення до суб'єктів господарювання єдиних підходів в оцінці їх активів сприятиме посиленню роботи бухгалтерської інформаційної системи, а, звідси, і сталому розвитку галузі в глобальній економіці.

Сьогодні галузевою академічною наукою означаються напрями вдосконалення і формування нової методології обліку сільськогосподарської діяльності, а, відтак, формуються науково-теоретичні основи вдосконалення МСБО 41 та П(С)БО 30 з питань оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Основними напрямками цього вдосконалення є: удосконалення методології визначення собівартості продукції (робіт, послуг); розробка методології оцінки активів на основі сучасних економічних теорій та галузевих факторах вартості; теоретичне обґрунтування підходів до побудови обліку й оцінки активів у сільськогосподарській діяльності різних форм господарювання.

Висновки з даного дослідження.

1. Закладена МСБО 41 «Сільське господарство» методологія оцінки біологічних активів й сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю» є не обґрунтованою з позицій сучасних економічних теорій та не враховує галузевих факторів вартості. Ця методологія мотивована інтересами транснаціонального капіталу на фінансових ринках і не розкриває продовольчого, енергетичного та соціального значення активів аграрного бізнесу.

2. Практика оцінки активів за «справедливою вартістю» в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємства потребує значних витрат та доцільна лише для великих агропродовольчих корпорацій, що мають вихід на IPO. Для малого та середнього бізнесу доцільне спрощення цієї процедури шляхом прийняття відповідних нормативних документів. Академічною наукою напрацьовані рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю, що можуть бути взяті за основу таких нормативних документів.

3. Розвиток методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності вбачається, перш за все, на засадах теорії фізичної економії з розкриттям специфічних для галузі факторів вартості. Останні

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

закладають прерогативу соціальної, відновлювально-енергетичної цінності цих активів над їх міною вагою на ринку. Така оцінка обґрунтована лише в загальносвітовому сприйнятті сталого розвитку людства та повинна мати методологічний супровід й мотивацію ООН. На національному рівні розвиток методології оцінки активів сільськогосподарської галузі має також ініціюватись законодавством з сталого розвитку та знаходити практичну реалізацію через доведення встановлених Міністерством аграрної політики цін («справедливої вартості») до суб'єктів сільськогосподарського господарювання.

3.3. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку

Актуальність цього дослідження пов'язана з потребою перелому негативної тенденції зменшення ролі моделювання в науковій та регулятивній сферах бухгалтерського обліку та перенесенням цієї важливої складової розвитку обліку у практику господарювання.

До певної міри таке перенесення можна пояснити «обліковою політикою» МСФЗ та покладенням відповідальності за організацію та ведення бухгалтерського обліку на власника суб'єкта господарювання. Останній начебто має сам змодельовати процес облікового забезпечення розв'язуваних ним завдань. Проте, у такого підходу відсутнє будь-яке теоретичне обґрунтування. Навпаки, за економічною теорією інституціоналізму, моделювання є важливим інструментом запровадження та освоєння бажаних «правил гри». В теорії бухгалтерського обліку моделюванню також відводиться ключова роль у розвитку обліку та діяльності суб'єктів методологічного впливу.

Метою підрозділу є теоретичне обґрунтування місця та місії моделювання (методик, методичних рекомендацій) в науці та практиці бухгалтерського обліку, в системі його регулювання та означення головних завдань моделювання в обліку аграрної сфери.

Для досягнення мети ставляться такі завдання:

- актуалізація важливості моделювання методичних підходів, методик, методичних рекомендацій в науковому забезпеченні розвитку бухгалтерського обліку та вирішенні завдань, поставлених перед ним практикою та розвитком економічної теорії;
- обґрунтування першочерговості організації робіт з моделювання в науковій та регуляторній сферах бухгалтерського обліку;
- уточнення місії моделювання методик та методичних рекомендацій в бухгалтерському обліку;

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

- формування підходів до побудови системи розробки й запровадження методик та методичних рекомендацій взагалі та, зокрема, для сільськогосподарської діяльності;

- означення головних завдань моделювання в бухгалтерському обліку аграрного сектору економіки.

У цьому підрозділі ми розглядаємо моделювання, як ефективний метод приведення наукової та нормативної складових бухгалтерського обліку до потреб практики та сучасних економічних теорій.

Для нас важливо посилити місію сегменту моделювання в бухгалтерській системі, значення та роль її моделей, методичних підходів, методик, методичних рекомендацій в розвитку бухгалтерського обліку.

Моделювання один з найпоширеніших в науці підходів до вивчення об'єктів. Підходи, в даному випадку, асоціюються з методами. Під методом науки розуміють те, як і за допомогою яких прийомів дана наука вивчає свій предмет. В бухгалтерському обліку за допомогою моделювання досліджуються, осмислюються, аналізуються і пізнаються факти господарського життя. Важко побачити всю господарську діяльність безпосередньо, але її можна побачити із бухгалтерських моделей (документів, балансу та ін.)

Професор Соколов Я.В. дає визначення моделюванню як «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»¹²⁸ і далі: «Метод будь-якої науки залежить від предмету і задач, які вона вирішує ... предмет і метод науки створюють нерозривну цілісність».

«Метод бухгалтерського обліку, відмічає Я.В. Соколов, багато авторів намагалися і ще намагаються тлумачити як набір певних інструментів, кожен з яких розглядається як ізольований елемент (документи, інвентаризація, калькуляція, баланс, рахунки, подвійний запис, оцінка, звітність - так звана «восьмихвістка») і далі «Слід зазначити, що деякі фахівці в галузі обліку трактують моделювання як специфічно новий додатковий елемент бухгалтерського методу. Перелік цих елементів вони просто доповнюють моделюванням. Однак таке трактування помилкове. Моделювання не додатковий елемент, а новий більш важливий аспект, що дозволяє глибше і детальніше розглянути проблеми бухгалтерського обліку».¹²⁹

¹²⁸ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

¹²⁹ Там само

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Подібно трактує визначення методу бухгалтерського обліку Ю. Кузьмінський, як послідовне застосування пар методів: документації та інвентаризації, оцінки і калькуляції, рахунків та подвійного запису, балансу та звітності, для моделювання предмета і відображення інформації про нього.¹³⁰

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». Вчений зазначає, що метод науки це не щось встановлене, а процес, що відбувається постійно, абстрагований від суспільних явищ. А тому науковий метод, подібно самій науці, не піддається визначенню.¹³¹

Слід відмітити, що праці Я.В. Соколова та його беззаперечний авторитет в науці стали домінантом у подальших дослідженнях з питань моделювання обліку. З останніх вагомих робіт – дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук М. Шигун «Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку».

Проте сам Ярослав В'ячеславович скромно застерігав вчених, що він «розглядав тільки самі загальні підходи до моделювання»¹³² та призивав до подальшого розвитку таких досліджень.

З вищезазначених досліджень вчених можна зробити висновок, що моделювання є творчим процесом цільового використання знань, у ньому методи, як набір специфічних прийомів, з одного боку, є елементами методології бухгалтерського обліку, а з іншого – через моделювання забезпечують реалізацію поставлених перед обліком завдань.

Для нас більш важливими є підходи щодо застосування моделювання (методів) в забезпеченні запитів, що ставляться перед бухгалтерським обліком завданнями практики та розвитком економічної науки.

Я.В. Соколов наголошував, що моделювання є надбанням науки, але результати, отримані в процесі моделювання, мають знаходити практичну апробацію. Отже прерогативою є моделювання вищого рівня, що має

¹³⁰ Кузьмінський Ю.А. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8–11.

¹³¹ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; [3-тє вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2003. – 444 с.

¹³² Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

справу з моделями моделей, котрі пов'язані не тільки з навчальним процесом, теорією, але які, після певної інтерпретації, могли б розв'язувати важливі практичні проблеми. Останній підхід слід розглядати вищим рівнем чим просте моделювання завдань, що вирішуються повсякденно бухгалтерами-практиками.

Звідси ще один висновок. Розгляд моделювання, як виключно наукового (теоретичного) інструменту (підходу) пізнання предмету, обмежує застосування цього методу в бухгалтерському обліку. Адже, за такого підходу, поза увагою дослідників залишається важливий сегмент моделювання – методики та методичні рекомендації.

Методики й методичні рекомендації є моделюванням, що об'єднує практичний та теоретичний сегменти обліку. В основному вони є моделями моделей (документів, проводок, звітних форм тощо) котрі поєднуються на певних концептуальних баченнях вирішення тих чи інших проблем. На цій стадії моделювання проходить логічне осмислення низки пов'язаних господарських процесів на мові цифр та інших бухгалтерських символів.

Сьогодні помилково вважається, що методика та методичні рекомендації є другорядними в наукових дослідженнях. Така думка пов'язана не тільки з поверхневим сприйняттям «облікової політики» МСФЗ. Відсутність практичного досвіду в деяких науковців призводить до низького рівня пропонувананих ними моделей, що вплинуло і на позицію ДАК МОНМС України, котре не розглядає моделі моделей серед суттєвих результатів досліджень (на відміну від монографій, наукових статей і, навіть, тез доповідей на науково-практичних конференціях).

Проте, від такого стану справ у вітчизняній науці з бухгалтерського обліку, значення та важливість моделювання для практики не зменшується.

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 підприємств України, то варто враховувати їхній досвід з використання інструкцій, методичних рекомендацій в радянські часи та необхідність продовження цієї практики і в сучасний період. Останнє мотивовано як складністю розуміння МСФЗ, так і частими змінами П(С)БО, податкового законодавства та нормативних документів інших регуляторних органів.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Отже, моделювання, розробка методик та методичних рекомендацій є важливою складовою забезпечення розвитку як теорії, так і практики бухгалтерського обліку.

У нормативно-правовому полі методика 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.¹³³

У спеціалізованій літературі – методичні рекомендації (методичні вказівки) – навчальне або виробничо-практичне видання роз'яснень з певної теми, розділу або питання навчальної дисципліни, роду практичної діяльності, з методикою виконання окремих завдань, певного виду робіт, а також заходів.¹³⁴

Розглядаючи систему моделювання у бухгалтерському обліку з точки зору її практичної реалізації, ми виділяємо дві складові:

методика – 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.

Такий підхід дозволяє вибудувати систему розробки та запровадження методик і методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку взагалі та, наприкладі, для аграрного сектору економіки зокрема (рис. 3.5).

У цій системі, на міжнародному рівні, суб'єктом реалізації завдань з моделювання виступає Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Дослідженнями встановлено, що в структурі органів, що займаються розробкою МСФЗ на сьогоднішній день формується сегмент, який відповідає за розробку методичних підходів, рекомендацій щодо застосування МСФЗ. Вже зараз у структурі Фонду Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку важливе місце відведене Комітету з інтерпретації міжнародної фінансової звітності.

¹³³ Наказ Міністерства палива та енергетики «Про затвердження та надання чинності нормативному документу Мінпаливенерго України «Правила розроблення нормативних документів»» від 01 березня 2006 р. № 56 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2000–2008.

¹³⁴ Положення про підготовку навчальних видань та електронних засобів навчального призначення / уклад.: В.Т. Горбенко, Г.І. Лоза, І.О. Мікульонок; Київський політехнічний інститут. – К.: НТУУ «КПІ», 2008. – 48 с.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

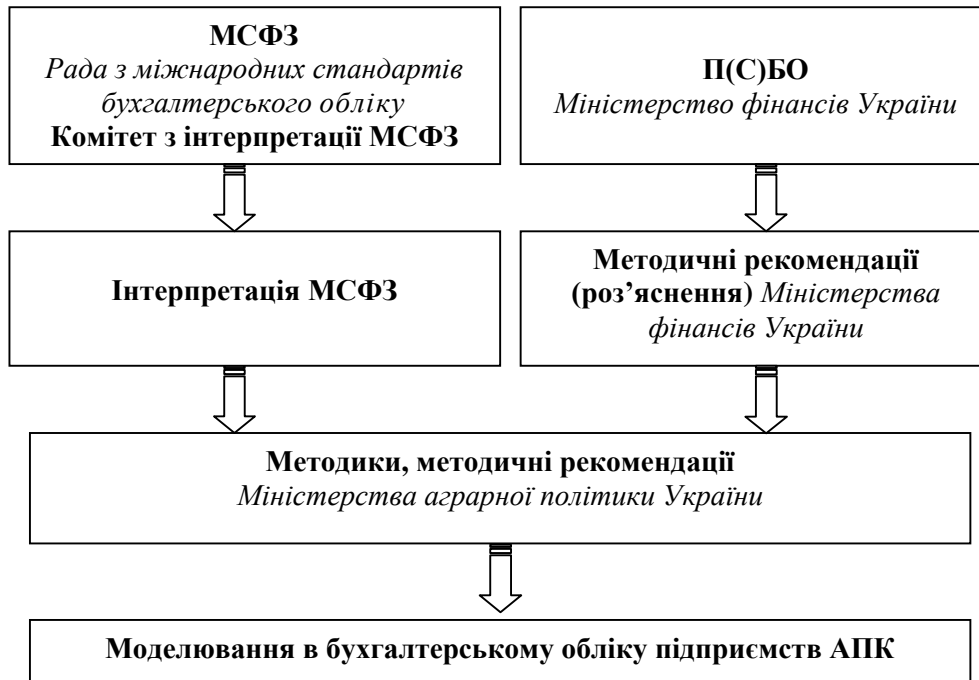


Рис. 3.5. Система задіяння моделювання для розв'язання (опису) завдань в бухгалтерському обліку підприємств (наприклад для аграрного сектору економіки)

Формально, це орган з тлумачень міжнародних стандартів фінансової звітності. Мета його діяльності полягає в тому, щоб своєчасно розглядати й розв'язувати поширені бухгалтерські проблеми, які виникають при застосуванні існуючих МСФЗ. Робота Комітету спрямована на досягнення консенсусу по відповідних бухгалтерських підходах і надання авторитетного методичного керівництва в даних питаннях.

Реально, аналіз роботи цього Комітету дозволяє зробити припущення, що його інтерпретації МСФЗ все більше схиляються до підходів і схем, що нагадують методики чи методичні рекомендації щодо застосування тих чи інших МСФЗ.

На національному рівні, у запропонованій нами системі, суб'єктами підготовки методик та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку в Україні виступають:

- Міністерство фінансів України (включаючи Методологічну раду з бухгалтерського обліку) – як розробник П(С)БО та інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

• Міністерство аграрної політики України (включаючи Методичну раду з питань бухгалтерського обліку) – як розробник рекомендованих методик, методичних рекомендацій та роз'яснень П(С)БО, відповідно до галузевих особливостей.

Проте, за діючою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не прописано важливість та зобов'язання Мінфіну України (його Методологічної ради з бухгалтерського обліку) моделювати шляхи вирішення поставлених перед бухгалтерським обліком завдань. В результаті за весь час незалежності Міністерством фінансів України затверджено лише 8 методичних рекомендацій та Інструкцій (табл. 2.4).

Дослідженнями встановлено, що з причин недосконалості чинного законодавства з бухгалтерського обліку питання методичного забезпечення обліку, звітності та фінансів не завжди є пріоритетними і в роботі галузевих органів управління.

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 бухгалтерських служб. Адже про можливості власників, керівників, спеціалістів формулювати та реалізовувати певні моделі облікового забезпечення управління підприємством говорити завчасно.

Таблиця 2.4

Стан методичного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні

№ п/п	Замовник – розробник	Кількість методичних розробок
1	Міністерство фінансів України	8
2	Міністерство аграрної політики та продовольства України	32
	у т.ч. розроблено аграрною наукою*	28

* Методичні рекомендації, опубліковані в фаховому виданні «Облік і фінанси АПК»

До того ж, різноманіття нормативних документів, що визначають загальні засади методологічного й методичного забезпечення облікової політики та питання організації бухгалтерського обліку на підприємствах, зумовлюють неабияку складність їх узагальнення та пристосування до галузевих аспектів діяльності сільськогосподарських підприємств.

До подібних висновків прийшла в своїх дослідженнях і М. Шигун. Зокрема автор відзначає: ...«Відсутність комплексних розробок щодо методологічного забезпечення процесів моделювання в бухгалтерському обліку знижує його інформаційну наповненість та, як

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

наслідок, перешкоджає ефективному управлінню суб'єктами господарювання» і далі «Необхідність моделювання системи бухгалтерського обліку на аналітичному та синтетичному рівнях зумовлюється переважно появою нових облікових об'єктів, зокрема, трансакційних витрат».¹³⁵

Для вирішення вищезначених проблем академічною наукою вже зроблено певні кроки у моделюванні облікового забезпечення галузевого управління та розробки основ прийнятної облікової політики (табл. 2.4). Розроблені методичні рекомендації із розкриття основних, специфічних для галузі господарських процесів в обліку - від їх документального оформлення до звітності.

Подальше посилення процесів моделювання вбачається у формуванні підходів виходячи з вимог до обліку у співвідношенні із економічними інтересами сталого розвитку внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації.

Доцільно говорити про два основних аспекти моделювання (методичного забезпечення): облікова політика стосовно фінансового обліку та облікові моделі стосовно управлінського обліку.

Незважаючи на потужну теоретичну школу, практична реалізація цих напрямів моделювання виявляється досить проблемною для України. Існуючий до реформ системний бухгалтерський облік тримав в полі зору всі факти господарської діяльності. На це його націлювали запити планової економіки. Моделювання мало в ті часи єдину нормативну платформу. Зараз до бухгалтерського обліку доведені регламентовані запити в основному на фінансовий облік. Інша частина (управлінський облік) ведеться на запити власника, менеджера і не є регламентованою.

Отже, щодо фінансової звітності, існує краща мотивація розвитку моделювання, в першу чергу, від державних регуляторних органів з бухгалтерського обліку.

Управлінський облік, як окрема предметно-облікова система підприємства, потребує окремої державної мотивації розробки методичного забезпечення. Останнє зумовлено зростанням значення обліку в управлінні, необхідністю оперативного надання інформації виходячи з індивідуальних інформаційних потреб.

¹³⁵ Шигун М.М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М.М. Шигун. – К., 2010. – 36 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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

Дослідженнями встановлено, що майже для всіх державних та приватних інституцій України, інформація з виробничого обліку є другорядною. Традиційна інформаційна система управління, якою є бухгалтерський облік, звужує сферу своєї відповідальності в головному – у виробничому обліку. Більше того, у наукових колах поширеною є думка, що в розвинутих країнах «при аналізі сутності і принципів ведення обліку видно, що управлінський облік – це не бухгалтерський облік, а система управління підприємством».¹³⁶

Варто пригадати, що важливе місце в системі управлінського обліку за часів планової економіки відводилось підсистемі обліку та контролю виконання госпрозрахункових завдань (зокрема і за допомогою чекової системи обліку та контролю), що забезпечувало оперативність і достовірність обліку, постійну і дієву мотивацію праці госпрозрахункових підрозділів, конкурентоздатність підприємства. Методичне підґрунтя того обліку було змодельовано на основі систем директ-кост, стандарт-кост та нормативно-чекової форми розрахунків. При цьому, організаційні аспекти виробничого обліку були регламентовані в інструкціях та методичних рекомендаціях. Останній варіант яких з планування, калькулювання та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) для сільського господарства затверджено Наказом Мінагрополітики в 2001 році.¹³⁷

Сьогодні з методичного забезпечення управлінського обліку практиці пропонуються лише перекладені закордонні навчальні посібники, з яких одиниці авторів-перекладачів намагаються адаптувати іноземні розробки під вітчизняні реалії.

З іншої сторони, сільськогосподарських підприємств, які сьогодні можуть собі дозволити вести «західний» управлінський облік, також одиниці. Відтак, не формується попит на вітчизняні наукові розробки з управлінського обліку. Слід самокритично визнати, що і академічна

¹³⁶ Бородкін О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О.С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.

¹³⁷ 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. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». 2001 – 2009.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

наука з бухгалтерського обліку в сільському господарстві недопрацьовує в сегменті методичного забезпечення і пропонує практиці лише певну адаптацію напрацювань радянської бухгалтерської школи з управлінського обліку.¹³⁸

Все це породжує проблеми не тільки на рівні підприємств. Звужений бухгалтерський облік та звітність не дозволяє бачити уряду всі аспекти формування собівартості сільськогосподарської продукції і вміло та дієво підтримувати виробників. Структура витрат вітчизняних сільгоспвиробників є таємницею не тільки з причин бездумного нормативного закріплення в національній системі обліку концепції конфіденційності виробничої звітності, але і від того, що такий облік просто не ведеться.

В зв'язку з вищезазначеним, на практиці спостерігається погіршення стану облікового забезпечення управління. Останнє підтверджується і такими фактами. На 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. Виникає запитання: кому потрібна така «комерційна таємниця»?

Інший приклад: зараз переважна більшість сільгосппідприємств нараховує в бухгалтерському обліку амортизацію до балансової вартості основних засобів на податкових принципах. За таких підходів створити джерело для відновлення всезростаючої вартості основних засобів неможливо, а саме ці мізерні відрахування і показуються у витратах. Собівартість продукції занижена, в Уряді ілюзія порядку, коштів на підтримку конкурентного переоснащення села не виділяється. Такі реалії запозиченої закордонної «теорії моделювання».

Вирішити вище означену проблему через моделювання на рівні підприємства неможливо. Вона має бути сприйнята як проблема держави. Для її вирішення потрібно як мінімум розробити модель галузевої облікової політики, в котрій було б передбачено нарахування амортизації на відновлювальну вартість основних засобів, їх централізованої переоцінки за прийнятим для галузі методом.

Отже, ключові напрями методичного забезпечення побудови обліку на сільськогосподарських підприємствах має визначати держава. Відповідно моделювання (розробка методичних рекомендацій) в найближчій перспективі має здійснюватись централізовано та доводитись до суб'єктів господарювання. Саме

¹³⁸ Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств: методичні рекомендації / П.Т. Саблук, М.Й. Малік, В.М. Жук. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 204 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

такий підхід закладено нами в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, котра прийнята до запровадження рішенням Колегії Міністерства аграрної політики України 03.02.2009 року.¹³⁹

Зокрема, ключовим заходом реалізації завдань Концепції визначено необхідність вирішення проблеми облікового забезпечення економічної роботи на підприємствах аграрного сектору економіки, що включає розробку і затвердження в нормативному порядку методологічних засад і єдиних методик управлінського обліку.

Реалізація цих заходів передбачає розробку галузевих стандартів та моделей побудови управлінського обліку. Першочергово розроблятимуться 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.

Серед важливих складових моделювання розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки Концепція виділяє розробку методичних рекомендацій щодо організації обліку в малих формах господарювання на селі, формування єдиної (примірної) по галузі облікової політики, запровадження централізованої (загальної чи по регіонах) методики визначення «справедливої вартості» біологічних активів і сільськогосподарської продукції, організації обліку земель сільськогосподарського призначення.

Висновки. Моделювання в бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів та наукових підходів для відображення господарських процесів й явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічно створені символи та описання.

Моделювання як всеохоплюючий метод науки з бухгалтерського обліку є важливою складовою розвитку його теорії й практики та передбачає, окрім іншого, і розробку методик й методичних рекомендацій (описань).

Розробка методик (як впорядкованої системи застосування методів обліку для відображення певного процесу чи явища), або

¹³⁹ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/page/?7632>.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

методичних рекомендацій (як сукупності алгоритмів, що визначають послідовність реалізації методик) є важливою та невід'ємною складовою інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. В ієрархії складових такого забезпечення моделювання займає один із ключових шаблів.

У національній системі обліку процесу моделювання не приділяється належної уваги. Помилково вважається (і це до певної міри закріплено законодавством), що моделювання має здійснюватись у практичному сегменті обліку власниками та менеджерами підприємств. При цьому ігнорується факт інституціональної неготовності останніх до моделювання облікового розкриття господарських процесів та явищ не кажучи вже про потреби облікових реакцій на виклики глобальної економіки.

Виходячи із реалій, у нерозвинутій вітчизняній інституціональній системі моделювання бухгалтерського обліку має бути прерогативою роботи її регуляторних та наукових складових. Останнє обґрунтовується і доктринами сучасних економічних теорій.

Організація моделювання в бухгалтерському обліку потребує певної системи. Така система формується на рівні розробки МСФЗ та має бути логічно (відновлена) продовжена на національний та галузевий рівні. У найближчій перспективі останні рівні будуть визначальними у моделюванні бухгалтерського обліку.

Спрогнозована тенденція розвитку моделювання визначає особливості інституціональної теорії бухгалтерського обліку та формує методичні завдання Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Спрогнозована тенденція розвитку моделювання слугує орієнтиром і для планування наукових досліджень академічних установ України.

3.4. Теоретичний базис розбудови стандартів бухгалтерського обліку

Прийнято вважати, що теорія бухгалтерського обліку є універсальною та не потребує розвитку через галузеві аспекти. На практиці ця проблема проявляється єдиними для всіх та малозатребуваними формами фінансової звітності, відстороненням галузевого управління від методологічного впливу на розвиток ключової функції управління – яким є бухгалтерський облік, другорядністю цієї інформаційної системи в економічній роботі.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Проте, нездатність традиційних підходів реагувати та запобігати кризовим явищам, змінюватись в період глобальних викликів, вимагає перегляду теоретичних доктрин. Діловий світ вимагає від бухгалтерського обліку повнішої інформації, розвиток, конкуренція в глобальній економіці проходить в галузевій площині.

Для України, котра позиціонує себе лідером світової аграрної економіки та виробництва металу важливими є теоретична база та концептуальні основи побудови саме галузевого бухгалтерського обліку.

Метою підрозділу є аналіз практики та обґрунтування теоретичних основ запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

Завданнями реалізації цієї мети є:

- розгляд галузевої системи управління як ключового чинника запровадження галузевих стандартів та розвитку галузевої підсистеми теорії бухгалтерського обліку.
- аналіз наукових моделей побудови фінансової звітності з врахуванням галузевої специфіки та означення вузькоспеціалізованих МСФЗ;
- аналіз закордонної практики застосування галузевих стандартів;
- обґрунтування теоретичних й методологічних підходів до запровадження галузевих стандартів.

Проблеми впливу системи управління на розвиток обліку завжди були в центрі уваги вчених.

М.С. Пушкар справедливо доводить, що система управління є провідною для бухгалтерського обліку.¹⁴⁰ 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 та завдання бухгалтерського обліку в системі управління визначаються 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.¹⁴¹ Серед останніх найважливішими є інститути галузевого управління.

¹⁴⁰ Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.

¹⁴¹ Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

Проте, реформування вітчизняного бухгалтерського обліку здійснюється в основному за мотивацією транснаціональних корпорацій (ТНК), 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».¹⁴²

Останнє підтверджується і дослідженнями 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».¹⁴³

Безперечним є висновок Нобелівського лауреата з менеджменту Пітера Друкера,¹⁴⁴ що у сучасній інформаційній епосі розвитку економіки радикальніше всього змінюватиметься найбільш традиційна із інформаційних систем – бухгалтерський облік. Останнє і є домінуючим чинником розвитку обліку розвинутих країн. Звідси, першоосною змін бухгалтерського обліку для України мав би бути не тільки чинник світової стандартизації фінансової звітності (при всій важливості цієї проблеми та участі України в її розв'язанні), а і 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.

Проте, роль бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі України є невиправдано звуженою. В Україні лише проходить формування ринкових інституцій. Вплив їх на розвиток національного бухгалтерського обліку маловивчений. Більшість із сформованих у сучасній Україні нових інституцій ще не усвідомили значення для

¹⁴² Кірейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кірейцев // 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.

¹⁴³ Коуз Р.Г. Природа фирмы / Р.Г. Коуз; пер. с англ. М.Я. Каждана. – М. : Дело. – 2001. – 360 с.

¹⁴⁴ Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента. Весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет / П.Ф. Друкер; пер. с англ. О.Л. Пелявский. – М.: СПб.: К.: Вильямс, 2004. – 421 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

свої роботи бухгалтерської інформації, не кажучи вже про усвідомлення потреби їх впливу на методологію обліку і звітності.

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. Як доводить академік М.Я. Дем'яненко, «Проблема уніфікації бухгалтерського і податкового обліку може бути розв'язана ... вже ... тільки через законодавче регулювання».¹⁴⁵

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.

Тут варто навести поради того ж Рональда Коуза: «Єдиного пути к наилучшей экономической системе нет, потому что все зависит от общества, в котором вы находитесь».¹⁴⁶

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, залучення 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.

В 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.

Певним підтвердженням необхідності нового теоретичного сприйняття змісту та місії облікової системи є модель Р.Дж. Екклза та С.А. Діпіази, яка передбачає необхідність запровадження нових Всесвітніх стандартів фінансової звітності з розширенням їх загальної

¹⁴⁵ Дем'яненко М.Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку / М.Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004.– № 1. – С.10–17.

¹⁴⁶ Коуз Р.Г. Природа фирмы / Р.Г. Коуз; пер. с англ. М.Я. Каждана. – М. : Дело. – 2001. – 360 с.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

бази – галузевими та корпоративними стандартами, що і має вирішити більшість проблем МСФЗ.

Цю ідею автори виклали у фундаментальній праці «Майбутнє корпоративної звітності»,¹⁴⁷ відзначаючи, що на хвилі банкрутства і скандалів виникла недовіра до змісту звітності і традиційних способів її підготовки (рис. 3.6).



Рис. 3.6 Трирівнева модель забезпечення прозорості компанії за Р.Дж. Екклзом і С. А. Діпіазою¹⁴⁸

Робота в цьому напрямі вже проводиться. Так, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) внесла на обговорення рекомендуючі 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

¹⁴⁷ Діпіаза С.А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности : Как вернуть доверие общества / С.А. Діпіаза (младший), Р. Дж. Экклз; пер. с англ. : В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.

¹⁴⁸ Діпіаза С.А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности : Как вернуть доверие общества / С.А. Діпіаза (младший), Р. Дж. Экклз; пер. с англ. : В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

загальними для компаній в межах однієї галузі економіки. Якщо ринок визнає таку інформацію корисною, інвестори можуть зажадати її галузевої стандартизації. Після цього інформація про даний чинник вартості перейде на другий рівень.¹⁴⁹

Одним із ключових завдань при вдосконаленні галузевих підсистем бухгалтерського обліку та галузевих стандартів є врахування технологічних, економічних та інституціональних особливостей конкретних галузей господарювання. Виникає потреба в порівнянні показників діяльності підприємств, які працюють в аналогічних галузях але в різних країнах. 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 фінансового (прибуток, грошові потоки тощо) та нефінансового характеру (інтелектуальний потенціал, рівень екологічної безпеки тощо). Методологія оцінки одного і того ж критерію може суттєво відрізнятись в різних 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.

Окрім вищезначеної моделі трирівневої корпоративної звітності, ознаки галузевої облікової підсистеми спостерігаються 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. 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»).

¹⁴⁹ Офіційний сайт Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasb.org/Home.htm>

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

Проте, слід визнати, що в більшості із згаданих документів, йдеться про специфічний облік окремих об'єктів, тоді як галузеві стандарти мають встановлювати методологічні засади організації бухгалтерського обліку на підприємствах окремих галузей.

Очікується, що розробниками таких стандартів можуть бути глобальні галузеві групи – професійні асоціації, в співпраці з іншими учасниками ланцюжка корпоративної звітності – аудиторськими фірмами, аналітиками та інвесторами.

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.¹⁵⁰

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 Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB) та 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».¹⁵¹ 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».¹⁵² «Галузеві стандарти, – доповнює таку позицію Л.П. Воробйова, – застосовуються відносно робіт, послуг, готової продукції певної галузі.

¹⁵⁰ Дипіаза С.А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности : Как вернуть доверие общества / С.А. Дипіаза (младший), Р. Дж. Экклз; пер. с англ. : В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.

¹⁵¹ Там само

¹⁵² Шнейдман Л. 10 лет законодательного регулирования бухгалтерского учета в России: уроки на будущее [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=002966>.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Їх вимоги не повинні суперечити обов'язковим вимогам та загальним правилам і нормам обліку і звітності, розробленим Мінфіном».¹⁵³

Практика запровадження галузевих стандартів обліку в межах загальнонаціональних стандартів вже визнана в США та в більшості розвинутих 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.¹⁵⁴

В Росії, Білорусії, Казахстані та ряді інших країн СНД^{155,156,157,158,159} переглядається законодавство, що передбачає систему нормативних актів у сфері регулювання галузевого бухгалтерського обліку.

Опрацювання вищезазначених джерел дозволяє визначити головні методологічні підходи для формування галузевих стандартів. Можна 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.

¹⁵³ Воробьева Л.П. Концепция и актуальность создания отраслевых стандартов [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ostbuh.ru/doc/19.doc>.

¹⁵⁴ 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.

¹⁵⁵ Ерняязова А.А. Основные направления совершенствования бухгалтерской системы в Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://journal.seun.ru/J2004_1R/Economy/erniyazova.doc.

¹⁵⁶ 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>.

¹⁵⁷ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iprnou.ru/article.php?idarticle=000054>.

¹⁵⁸ 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.

¹⁵⁹ О бухгалтерском учете и отчетности. Закон Республики Беларусь [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://stroytender.com/articles/24>.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

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 – загальний, 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.

Висновки. Аналіз світових теоретичних і практичних тенденцій побудови та розвитку галузевих стандартів бухгалтерської звітності, засвідчив наявність методологічних підходів до вдосконалення МСФЗ через: запровадження трирівневої моделі їх побудови (загального, галузевого та корпоративного рівнів); означення методології галузевих факторів вартості; наявність специфіки показників для прийняття інвестиційних рішень.

В системі нині діючих МСФЗ вже існують кілька вузькоспеціалізованих стандартів, які в західних науково-професійних бухгалтерських виданнях озвучені (означені) як галузеві.

Наявність галузевого підходу до побудови облікових систем має місце в США та провідних країн СНД (Росії, Казахстану, Білорусії).

Вдосконалення регулювання галузевою економікою неможливе без впливу управління на свою головну функцію – бухгалтерський облік. Науковою базою посилення такого впливу мають стати теоретичні нароби оцінки факторів вартості по окремих галузях, розробка за цим стандартних показників та методології. Практична реалізація такої моделі передбачає розробку галузевих стандартів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а, також, галузевої облікової політики.

3.5. Зростання методології обліку на базі фізіократичної доктрини реальної економіки

Актуальність досліджуваного питання пов'язане з переглядом в сучасних економічних теоріях відношення до фізіократичних доктрин. Теорію фізичної економії тепер розглядають не тільки як основоположний фундамент економічної науки (що не піддається сумніву ще з А. Сміта), але і як базис пошуку шляхів подолання глобальних періодичних економічних криз.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Оскільки затребуваність фізіократичної спадщини зростає у всіх сферах економічної науки, не може бути винятком у цьому й наука з бухгалтерського обліку.

Метою підрозділу є теоретичне обґрунтування фізіократичного базису побудови обліку реальної економіки (насамперед у сільськогосподарській діяльності) для посилення облікового забезпечення аграрної політики, виходячи з важливості біологічної, продовольчої, енергетичної та соціальної її складової, що повною мірою взаємопов'язується лише теорією фізичної економії.

Розглядаються такі питання:

- виявлення впливу фізіократичних ідей на побудову об'єктів обліку в сільськогосподарській діяльності;
- розкриття фізіократичної сутності МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- теоретичне обґрунтування розвитку обліку сільськогосподарської діяльності на фізіократичній основі, виходячи з біологічної, продовольчої, енергетичної та соціальної його складової.

Необхідність врахування теорії фізичної економії у розвитку бухгалтерського обліку засвідчує факт появи галузевого стандарту в МСФЗ. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 41 «Сільське господарство», свідомо чи несвідомо але базується на фізіократичних доктринах, хоч і не має відповідного теоретичного обґрунтування.

Виявлення впливу теорії фізичної економії на побудову обліку вперше досліджувалось нами при науковому обґрунтуванні теоретичних основ Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, котра прийнята до запровадження рішенням Колегії Міністерства аграрної політики України, протокол № 1 від 03.01.2009 р.

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.

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

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

таблиці» не знаходив практичного застосування через неналежне його інформаційне забезпечення, в першу чергу від універсальної мови економіки – яким є бухгалтерський облік.

Вплив фізіократичних ідей на побудову об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності. У статті «Зерно» Кене вперше в економічній науці визначає першочергові об'єкти обліку і контролю в землеробстві: «Першочерговими благами, якими розпоряджається держава, є люди, землі та худоба»¹⁶⁰ 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».¹⁶¹

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 (*surcroit*) 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».¹⁶² За фізіократами, обов'язкові витрати на поліпшення землі мають нести як фермери, так і землевласники.

Отже, підсумовуючи постановку ранніми фізіократами завдань перед обліком, слід зазначити, що саме в теорії фізичної економії вперше в економічній науці: 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. Важливою є і вимога побудови обліку доходів і витрат в усіх сферах економіки за певними правилами та формами, що могли б бути інформаційною базою методу «ЕТ» та

¹⁶⁰ Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: [наукова доповідь] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ УААН, 2008. – 83 с.

¹⁶¹ Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения /Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. – М. : Эксмо, 2008. – 1199 с.

¹⁶² Там само

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

доказовості фізіократичних ідей щодо приросту національного багатства виключно в сфері виробництва.

Фізіократичне бачення завдань, предмета та об'єктів бухгалтерського обліку є, на наш погляд, теоретичною основою побудови за сучасних умов його нової (або оновленої) парадигми в цілому та аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку зокрема.

Український вчений фізіократ Сергій Подолинський, розвиваючи науковий апарат фізичної економії, також сприяв розвитку аналітичності бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності.

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 ставить 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, солома, корми, гній та інша сільськогосподарська продукція, тобто активи, які є істинним багатством людства та примножують енергію на Землі. За Подолинським, для бухгалтерського обліку важливою є проблема оцінки таких активів за новими методологічними підходами. Суть таких підходів полягає в пріоритетності енергетичних та соціальних факторів над грошово-міновими схемами.

Організація обліку і контролю за виробництвом та розподілом відновлювальних біоенергетичних активів, їх оцінка та балансове узагальнення на нових методологічних засадах стало важливою фізіократичною посилкою розвитку бухгалтерського обліку.

Вагомою для розвитку обліку є наукова спадщина першого Президента Академії Наук України, академіка В.І. Вернадського. Його поділ економіки на «живу», «індустріальну» та «розумну» є підґрунтям для спеціалізації в побудові облікових систем.

Сільське господарство як сфера «живого» за В.І. Вернадським має 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.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

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 посилення і теорії бухгалтерського обліку, через формування його нової парадигми.

Науковий внесок В.Леонт'єва у розвиток теорії фізичної економії, а, відтак, і в розвиток теорії бухгалтерського обліку набагато глибший, ніж розширення можливостей методу «ЕТ» (його знаменитого методу «затрати-випуск»). Підводячи підсумки наукової діяльності В. Леонт'єва, ряд економічних публікацій в США акцентували увагу не тільки на методі «затрати-випуск», а й на його фізіократичному сприйнятті проблеми сучасної економіки з енергозбереження, постановки питань щодо методології вимірювання (оцінки) енергетичних активів (визначення їх істинної цінності).¹⁶³

Як підсумував у статті «Повернення до фізіократичної метафізики (до 250-річчя «Економічної таблиці» Ф. Кене)» П.Н. Клюкін: «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».¹⁶⁴

Певний вплив фізіократичних доктрин спостерігається і в радянському бухгалтерському обліку. Це – специфічні для різних галузей 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 необхідність розвитку теорії цих питань на доктринах біологічної метафори в економіці та «живої» економіки.

Сприймаючи критику фізіократа М. Руденка, з приводу результативності радянського обліку щодо розкриття на мові цифр природного фактора формування доданої вартості в землеробстві, все ж практичні здобутки та методолого-методичні напрацювання того

¹⁶³ William J. Baumol. Wassily leontief: in appreciation // Journal of Economic and Social Measurement № 26. – 2002/2003. – P.1–10.

¹⁶⁴ Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения /Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. – М. : Эксмо, 2008. – 1199 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

обліку до певної міри потрібно використовувати при побудові сучасного теоретичного та практичного бухгалтерського забезпечення розвитку аграрного сектору 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 об'єктивною інформацією. Інша справа, що ідеологічні, бюрократичні та технічні труднощі в СРСР не дозволяли повною мірою реалізувати ці напрацювання в управлінні.

В 20-му столітті у країнах Заходу реальне впровадження фізіократичних ідей та їх сприйняття в державному (галузевого) управлінні стало можливим у зв'язку із збільшенням технічних можливостей обліку, використанням започаткованого В.Леонтьєвим методу «затрати – випуск».

Статистика розвинутих країн ставить собі за мету узагальнення даних у фізіократичному аспекті. Їх уряди максимально «повертають землеробству» вилучену в процесі обігу 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, експортного потенціалу, розвитку біотехнологій та людського капіталу (сільських територій). Останнє в СОТ прийнято назвати «зеленою скринькою» підтримки сільського господарства.

З посиленням з другої половини ХХ століття глобалізації економіки, реалізація фізіократичних ідей все більше набуває наднаціональної реалізації у бухгалтерському обліку.

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.

Отже, базові теоретичні засади побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі закладено у наукових доктринах теорії фізичної економії (табл. 3.7). Ця теорія є не тільки «матір'ю економічної науки», але і родоначальницею сприйняття бухгалтерського обліку як інформаційної системи державного управління в цілому та галузевого зокрема.

Фізіократична сутність МСБО 41 та П(С)БО 30. Із прийняттям цих стандартів не стільки поставлено крапки в дискусіях щодо наявності галузевих особливостей обліку сільськогосподарської діяльності, скільки, в принципі, визнана необхідність специфіки

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

відображення в обліку та звітності біологічного та природно-ресурсного потенціалу – фізичного капіталу – «живої» економіки. Стандартами виділено окремі об'єкти обліку – біологічні активи, рекомендовано їх балансове (звітне) узагальнення та оцінка за справедливою вартістю.

В оцінці біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливими цінами потрібно бачити майбутні оцінки таких активів виходячи з їх істинних цінностей для людства, що базується на теорії фізичної економії.

На наддержавному рівні таку оціночну місію міг би виконувати підрозділ з методології оцінки в бухгалтерському обліку при ООН. На національному рівні, наприклад, в Україні, обґрунтовано є необхідність участі Міністерства аграрної політики та продовольства в доведенні до суб'єктів господарювання рекомендованих справедливих цін у рамках запровадження єдиної галузевої облікової політики^{165,166}.

Таблиця 3.7

Еволюційна модель вимог фізіократичних доктрин до розвитку бухгалтерського обліку взагалі та сільськогосподарської діяльності зокрема

Етапи вимог	Авторство доктрини	Основний зміст вимог
1	Ф. Кене	<ul style="list-style-type: none"> створення національної системи обліку та її задіяння в управлінні державою (галуззю); балансове узагальнення найважливіших об'єктів обліку: людського капіталу; земель сільськогосподарського призначення (фізичного капіталу); посівів, худоби (біологічного капіталу); інформаційне забезпечення методу «Економічної таблиці»
2	С. Подолінський	<ul style="list-style-type: none"> виділення важливості бухгалтерського узагальнення відновлювальних енергетичних активів; обліково-інформаційне забезпечення збільшення продуктивності праці
3	В. Вернадський	<ul style="list-style-type: none"> побудова спеціалізованого обліку під «живу» економіку
4	В. Леонт'єв	<ul style="list-style-type: none"> інформаційне наповнення методу «затрати-випуск»; побудова нової оцінки (вимірювання) відновлювальних енергетичних активів

¹⁶⁵ Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: [наукова доповідь] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ УААН, 2008. – 83 с.

¹⁶⁶ Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посібн. / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.]; під ред. В.М. Жука. – К.: Юр-Агро-Веста. – 2007. – 368 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Продовження табл. 3.7

5	Радянська облікова система	<ul style="list-style-type: none">• запровадження єдиної національної системи бухгалтерського обліку та врахування при її побудові галузевих особливостей;• запровадження єдиної методології визначення собівартості продукції (робіт, послуг)
6	Західна облікова система	облікове забезпечення: <ul style="list-style-type: none">• методу затрати-випуск;• бюджетної підтримки виробництва: продуктів харчування, біопалива, біоенергії
7	Система МСФЗ	<ul style="list-style-type: none">• відображення в МСФЗ особливостей сільськогосподарської діяльності (МСБО 41);• запровадження єдиних підходів в оцінці біологічних активів і сільгосппродукції

Ідентифікація нових об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності за МСБО 41 базується на біологічній метафорі в економічній науці та підтверджує фізіократичний поділ економік на види: «жива», «індустріальна», «розумна». Головним методологічним аспектом змін аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності є виділення специфічних лише для «живої» економіки 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.¹⁶⁷

Отже, МСБО 41 та П(С)БО 30 вводять: нові об'єкти обліку – біологічні активи; нові процедури первісного визнання біологічних активів на дату балансу; нові підходи до первісного визнання сільськогосподарської продукції; варіанти оцінки біологічних активів та сільгосппродукції (за первісною чи ринковою (справедливою) вартістю); особливості амортизаційної політики щодо довгострокових біологічних активів та ряд інших специфічних для «живої» економіки методологічних підходів.

Розробки МСБО 41 стверджують, що основою цих нововведень є концепція ринкової оцінки активів у фінансовій звітності.

¹⁶⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

Погоджуючись із їх намірами, ми все таки переконані, що запровадження у практику бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності нових підходів, по великому рахунку, слід використати для посилення аграрного сегменту теорії обліку саме на фізіократичних доктринах.

Розвиток обліку сільськогосподарської діяльності на фізіократичній основі. Вищезначене визначає необхідність подальшого формування нової методології побудови обліку сільськогосподарської діяльності. Політикою МСФЗ вона спрямована на задоволення інформаційних запитів глобальних гравців аграрного ринку. На нинішній час ці запити не відповідають місії аграрної галузі в національних та світовій концепції сталого розвитку, не ґрунтуються на ключових доктринах теорії фізичної економії, а є загальними, як і для всіх типів економік. На практиці це підтверджується єдиними формами фінансової звітності як для промислового підприємства, аптеки і т.д., так і для сільськогосподарського підприємства. Однак, при організації обліку більш мотивованими є запити на інформацію для потреб суспільного та галузевого управління. Для останніх інформація, пов'язана з формуванням витрат на виробництво, визначенням собівартості продукції, контроль за наявністю та станом біологічних активів тощо є більш важливою і має знаходити відображення у звітності.

Запровадження політики сталого розвитку, забезпечення державної підтримки конкурентоспроможності, вимагає від обліку і інформації щодо реалізації соціальної, економічної та енергетичної місії аграрної галузі.

Отже, вдосконалення методології обліку сільськогосподарської діяльності набуває фізіократичного наголосу у підходах до побудови аналітичного обліку, оцінки активів та бухгалтерської звітності.

Побудова аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності, на сьогодні, є визначальною. Від правильного вибору об'єктів обліку, формування аналітичних рахунків залежить здатність бухгалтерських служб задовольняти інформацією зовнішню та внутрішню систему управління, всезростаючі запити від інституцій сталого розвитку.

За МСБО 41 важлива оцінка активів за справедливою вартістю, а, отже, формування об'єктів обліку за видами та групами, що мають ринкові аналоги зовні підприємства. Проте, реальна потреба в об'єктах обліку на підприємствах є значно ширшою, ніж її ринкове представлення. А за сталого розвитку кількість таких об'єктів зростатиме соціальною, екологічною та іншими складовими. Ці та інші протиріччя в запитах на облікову інформацію і породжують потребу

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

вдосконалення 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 аналогічних об'єктів як за справедливою оцінкою активів, так і за первісним їх визнанням.

Для врегулювання цих проблем подальший розвиток побудови аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності має ґрунтуватись на 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.

Останнє має забезпечувати розширення статей балансового узагальнення, а, отже, й узагальнень на рахунках. Важливість доповнень балансового узагальнення біологічними активами 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. 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 унеможлиблює людське існування. Отже, ці п'ять ресурсів належать до абсолютних благ. Їх сукупність являє собою абсолютний, біоенергетичний, врешті фізичний капітал. У забезпеченні людського життя абсолютні блага не мають жодної альтернативи».¹⁶⁸

Отже, біоенергетичні (відновлювальні) активи мають бути представлені у фінансовій звітності окремими статтями.

¹⁶⁸ Шевчук В.О. Абсолютні блага і ринок: виміри достатності теоретичної економії / В.О. Шевчук // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С.103-106.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

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).

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.

Отже, реалізація фізіократичних ідей через запровадження спеціалізованих приміток (або додаткових звітних форм) до фінансової звітності є концептуальною складовою подальшого розвитку обліку сільськогосподарської діяльності. Нова концепція має гармонійно поєднати приватні та національні інтереси і забезпечити ефективне використання державним галузевим управлінням методу «Економічної таблиці» на користь підтримки виробників та сільських територій.

В сучасному світі важливого значення набуває участь країн у вдосконаленні методології обліку. Особлива увага має бути до галузей, 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.

Реалізація фізіократичних ідей потребує єдності методології бухгалтерського обліку «живої» економіки, оскільки останнє

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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, боротьбі 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».

Ключовою серед цього є методологія оцінки в бухгалтерському обліку. Проблеми оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, за «справедливими» цінами викликає найбурхливішу дискусію в науково-практичних колах. 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».

Висновки. Базові теоретичні засади побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки закладено у наукових доктринах теорії фізичної економії. Ця теорія є не тільки матір'ю економічної науки, а й родоначальницею сприйняття бухгалтерського обліку як інформаційної системи державного управління в цілому та галузевого зокрема.

В системі чинних МСФЗ міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» та його вітчизняний аналог П(С)БО 30 «Біологічні активи» не тільки встановлюють галузеву специфіку ведення обліку, але мотивують потребу формування окремої, аграрної складової розвитку теорії бухгалтерського обліку на фізіократичних доктринах.

Розвиток обліку сільськогосподарської діяльності на фізіократичній основі вбачається: у запровадженні нової основи побудови об'єктів обліку; у перегляді методологічних підходів їх оцінки; у розширенні змістовності й затребуваності бухгалтерської звітності.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

До специфічних об'єктів обліку «живої» економіки, окрім біологічних активів, відносяться землі сільськогосподарського призначення, відновлювальні енергетичні активи, інші біологічні, продовольчі та соціальні складові господарських процесів аграрної сфери. Цінність таких об'єктів обліку для розвитку людства передбачає потребу не тільки їх окремого балансового узагальнення, але й розробку окремих методологічних підходів до їх оцінки. Такі активи не можуть оцінюватись «невидимою рукою» ринку, оскільки мають прерогативу соціальної, продовольчої та енергетичної місії.

Фізіократична основа побудови бухгалтерської звітності розширює можливості обліково-інформаційного забезпечення використання методу «Економічної таблиці» в умовах запровадження концепції сталого розвитку.

3.6. Розвиток бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки на засадах теорії фізичної економії

Актуальність дослідження визначається методологічною потребою облікового забезпечення провадження ефективної аграрної політики в інтересах не тільки аграрних капіталістів, але і сільських територій та суспільства в цілому. Важливість біологічної, продовольчої, енергетичної та соціальної складової аграрної економіки в повній мірі розкривається та визнається лише теорією фізичної економії, котра, на жаль, не напрацювала технологій цифрового (бухгалтерського) підтвердження своїх постулатів та базових цінностей.

Метою є визначення концептуальних основ розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки на засадах фізичної економії задля посилення інформаційного забезпечення сталого розвитку в інтересах галузі, сільського виробника та людства.

Для реалізації мети ставляться такі завдання:

- дослідити економічний зміст фізіократичних ідей та їх вплив на розвиток сучасної економіки в цілому та аграрної економіки зокрема;
- визначити місце та місію бухгалтерського обліку в розкритті постулатів та цінностей теорії фізичної економії;
- проаналізувати стан та перспективи стандартизації фінансової звітності на відповідність і достатність цих процесів вимогам розвитку енерго-продовольчої та природоохоронної потреби;
- визначити концептуальні підходи до розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки на основі теорії фізичної економії;

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

- запровадити теоретико-методологічні підходи до побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі (і не тільки) на засадах теорії 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), котра до цих пір намагаються 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 (теорії), 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 зі сторони капіталу та праці. Звідси єдиним «плідним» класом ранні фізіократи вважали селянство (що не співставлялось ними із землевласниками).

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.

За дослідженнями Томас П. Неблі «фізіократи представляли собою групу соціальних філософів вісімнадцятого століття, теорії яких представлялись світу найбільш неправильно, як цього не було в історії економічної думки ні з якою іншою школою»¹⁶⁹.

В дев'ятнадцятому столітті найкраще оцінив вклад фізіократів в економічну науку К.Маркс. Він не тільки захоплювався «Економічною таблицею» Ф.Кене, але і завершив своє вчення про природу доданої

¹⁶⁹ Кенэ, Ф., Тюрго, А.Р.Ж., Дюпон де Немур, П.С. Физиократы. Избранные экономические произведения /Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [предисл. П.Н.Клюкин; пер. с франц., англ., нем.] Эксмо. – М.: Эксмо, 2008. – 1200 с.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

вартості саме з врахуванням її фізіократичної платформи. Аналізуючи надбання англійської економічної школи, зокрема праці Джонса, IV том «Капіталу» К.Маркса завершується фразою: «Основою абсолютної доданої вартості – тобто реальною умовою її існування – є **природна родючість землі**, природи, тоді як відносна додаткова вартість базується на розвиткові суспільних продуктивних сил»¹⁷⁰.

Проте «забуття» фізіократичних ідей, на наш погляд, слід шукати в політиці. Фізіократи відстоювали інтереси фермерів, селян-капіталістів, тоді коли їх опоненти – робітників, капіталістів-промисловців, торговців, банкірів, а то і того гірше землевласників чи чиновників. Виходячи з цього кожна школа бачила і бачить свій економічний порядок та правила гри. Проте до честі фізіократів ними, і тільки ними, вперше розроблено таблицю економічного порядку, де представлено витрати і продукти під економічним кутом зору, слідуючи якому можна краще зрозуміти, а, також ясно судити про порядки і безпорядки, причиною яких є дії влади (уряду, політикуму і т.п.). Мова йде про знамениту таблицю Ф.Кене, якою захоплювались та захоплюються вчені всіх часів і народів. Таблицю, в якій показуються руйнівні наслідки політики, що сприяє виробництву розкоші (зараз зброї, продуктів віртуальної економіки) і обмежує виробництво предметів людської життєдіяльності, приросту енергії на Землі.

На нашу думку, як і триста років тому (при появі «Економічної таблиці») так і тепер людство і, особливо, його «уявний авангард» - розвинуті економічно суспільства не готові до сприйняття фізіократичних ідей. Людська жадоба багатства та влади руйнує його головне джерело – природу, родючість ґрунтів, живу складову приросту багатства. Проте в сьогоденних умовах 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. Український фізіократ С.Подолінський не тільки усвідомив глибоке значення його ідей, але намагався застосувати їх до вивчення економічних явищ. Відома його переписка на цю тему з К.Марксом. Проте передчасна смерть Подолінського на певний час перервала національний розвиток фізіократичних ідей.

¹⁷⁰ Маркс, К. Теории прибавочной стоимости (4-й том «Капитала». Ч. 3.) / К. Маркс; Политиздат. - М. : Политиздат, 1978. - 674 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Відродження фізіократичних ідей в сучасній Україні започатковано Миколою Руденко та групою молодих вчених, що об'єднані в українське товариство фізіократів ім. С.Подолінського, котре очолює талановитий економіст Володимир Шевчук.

На XI конгресі економістів-аграрників, котрий відбувся в ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН 26-27/02/2009 року В.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 наш погляд, 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».

М.Руденко в усіх своїх працях критикує К.Маркса, звинувачує останнього в тому, що саме ним та А.Смітом скомпрометовано економічні ідеї фізіократів. З цим важко погодитись, адже відомо, що Маркс розглянув всі, відомі на той час, теорії доданої вартості, в т.ч. і фізіократів та високо оцінив та популяризував вклад останніх в економічну науку. Повторимо, проблема фізіократів лежить в площині не науки, а політики. До речі, як і проблема марксизму, котра була спаплюжена ленінсько-сталінською політикою.

Проте, у М.Руденка є положення, котрі 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 (мабуть і через те, що і Маркс за освітою був бухгалтер). Ось одна із цитат «... політекономія, що оперує лише бухгалтерськими категоріями (у відриві від

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

природознавства!) не лише не допомагає нам зрозуміти економічні процеси, а народжує нечувані помилки й економічні викривлення»¹⁷¹.

В сучасному світі глобалізації економіки (котрий, 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 науковців-аграрників, що застосовують теорію фізичної економії постає питання розробки бухгалтерського забезпечення фізіократичних ідей.

Логічним кроком завершення певного етапу таких досліджень стала розробка нами Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, котра розглянута та схвалена рішенням Колегії Мінагрополітики України 3 лютого 2009 року.

Базуючись на фізіократичних ідеях в Концепції зазначено:

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:

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, якими є придатні для здійснення сільськогосподарської діяльності землі - унікальний, не відтворюваний, обмежений в просторі засіб виробництва і предмет праці;

¹⁷¹ Руденко, М.Д. Енергія прогресу: Нариси з фізичної економії / М.Д. Руденко; Молодь. – К: Молодь, 1998. – 528 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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;

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.

Отже, 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 аграрна економіка була, є і залишиться першою економікою людства за необхідністю. Таку економіку, виходячи з фізіократичних ідей можна назвати «живою», тоді коли економіку промисловості – «механічною», нау-технології – «розумною» і так ділі. Для фізіократів очевидним є відмінність цих типів економік, як і їх переплетіння по мірі розвитку людства. Головне за фізіократами, що різні типи економік будуть «плідними» тільки за умови продукування ними доданої вартості (енергії) в інтересах як тих «плідних класів», котрі продуктивно рухають ці економіки, так і людства в цілому.

Звідси висновок: 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 однакові.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

На нашу думку, на сьогоднішньому етапі світової стандартизації бухгалтерського обліку, слід говорити про необхідність відображення цих типів економік на другому – галузевому рівні стандартів бухгалтерського обліку.

Незважаючи на існуючу до цих пір радянську школу (нормативні напрацювання - читай сьогодні стандарти) бухгалтерського обліку в сільському господарстві, Україна при запровадженні МСБО та МСФЗ діяла 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 примітках 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 бухгалтерського обліку та фінансової звітності більше мотивується інвестиційними (меркантильними) ідеями, ніж визнанням теорії фізичної економії. 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 приймати саму активну участь в підготовці бухгалтерських стандартів другого рівня. 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 співпрацюючи з Комітетом з розробки Міжнародних Стандартів фінансової звітності.

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

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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 – якою є бухгалтерський облік. В такій ситуації марно очікувати не тільки бухгалтерського забезпечення посилення ефективності галузевого управління, але і виконання аграрним комплексом України національної та глобальної місії. Враховуючи теоретичні посилки фізичної економії, в Концепції нами передбачено відновлення впливу Міністерства аграрної політики на розвиток галузевого бухгалтерського обліку за нормативно-регуляторним, методологічним та професійним напрямками.

В контексті даного дослідження розглянемо методологічний напрям розвитку галузевого бухгалтерського обліку, що має бути в основі нової облікової теорії (парадигми), котра враховує ідеї фізичної економії. В першу чергу це стосується впливу теорії фізичної економії на призначення бухгалтерського обліку, вибір облікових процедур, методологічної основи.

Реалізація фізіократичних ідей потребує єдності методології в бухгалтерському обліку та звітності «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, В.Леонтьєва. У зв'язку з останнім бухгалтерський облік світової економіки, базуючись на єдиній методології має стати вагомим інструментом в подоланні економічних криз, виснаженні відновлювальних природних ресурсів та інших негараздів економічної діяльності людства. В Україні запровадження методу «Економічної таблиці» та його бухгалтерське наповнення в найближчій перспективі сприятиме інформуванню щодо пагубних наслідків політики відбирання доданої вартості у селян на користь інших типів економік чи «непродуктивних класів».

Отже, першочергово доцільно провести розширення статей балансового узагальнення, а, отже, і узагальнень на рахунках.

Вище зазначалось важливість доповнення балансового узагальнення біологічними активами, що викликано адаптацією 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,

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

котрі, в свою чергу, розшифровуються за групами в таблиці XIV «Біологічні активи» ф. 5 «Приміток до річної фінансової звітності».

Разом з тим, «жива» економіка оперує і іншими не менш важливими (відмінними від інших економік) активами, що також потребують балансового узагальнення. Мова йде за 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 на XI Конгресі економістів-аграрників В.Шевчук зазначає:

«Освоєння сфери живого передбачає здобуття людьми важливих для їх життєдіяльності ресурсів. Перелік найважливіших ресурсів пропонуємо звести до 5. Це гумус, зерно, солома, худоба, гній.

Відсутність навіть будь-якого з них унеможлиблює людське існування. Отже, ці 5 ресурсів належать до абсолютних благ. Їх сукупність являє собою абсолютний, біоенергетичний, врешті фізичний капітал. У забезпеченні людського життя абсолютні блага не мають жодної альтернативи».

Звідси висновок: біоенергетичні (відновлювальні) активи мають бути представлені у фінансовій звітності окремими статтями.

Відмітимо, що в Радянській Україні (СРСР) 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 науковій дискусії, більш того на Кабмін, Мінфін України було направлено проект річної фінансової звітності сільськогосподарських підприємств¹⁷². Тепер на розв'язання цієї проблеми націлена і Концепція.

Окремого балансового узагальнення потребує найважливіший біоенергетичний актив – землі сільськогосподарського призначення. З точки зору фізичної економії Україна має потенціал найбагатшої

¹⁷² Річна бухгалтерська звітність в сільськогосподарських підприємствах: Брошура / ННЦ «Інститут аграрної економіки». – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки, 2003. – 62 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

країни, оскільки володіє 10 відсотками світових сільгоспугідь та третиною чорноземів. На XI Конгресі економістів-аграрників В.Шевчук засвідчив, що мудрість кожного народу є в його самодостатності і навів баське прислів'я: «Дім – золото, а земля – гаманець».

На відміну від попередніх біоенергетичних активів, землі сільськогосподарського призначення є в добавок і відновлювальним активом. На відміну від перших котрі завжди є абсолютним капіталом, земля стає ним лише за умови людського (набагато рідше природного) забезпечення її родючості.

Звідси висновок: землі сільськогосподарського призначення мають бути об'єктом бухгалтерського обліку незалежно від впливу персоналістичних (юридичних) чи інших теорій на методологію бухгалтерського обліку. З точки зору фізичної економії, бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення має забезпечити управління інформацією для провадження відновлення цього ресурсу та його ефективного використання.

З практичної точки зору постановка такого обліку нами в певній мірі опрацьована^{173,174}.

Далі. Питання методології оцінки в бухгалтерському обліку викликає сьогодні найбурхливішу дискусію в науково-практичних колах. Проблеми оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за «справедливими» цінами неодноразово піднімалися і в наших працях. В даній статті 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 – людською) політикою, в основі якого лежить прозорість методу «Економічної таблиці».

З практичної точки зору, нами запропоновано виконання вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінки таких активів та сільгосппродукції за справедливими цінами, на основі запровадження єдиної облікової політики в цілому по аграрній галузі України¹⁷⁵. На

¹⁷³ Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН: Практичний посібник / Аграрна наука. – К.: Аграрна наука, 2006. – 276 с.

¹⁷⁴ Методичні рекомендації з організації обліку та оцінки землі підприємствами АПК // Облік і фінанси АПК. - 2005. – № 3. - С. 135-206.

¹⁷⁵ Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста». – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

III. Теоретичне підґрунтя розбудови методології бухгалтерського обліку

розробку такої облікової політики націлює і Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Висновки. Теорія фізичної економії, спираючись на природні та філософські закони, обґрунтовує визначальну роль аграрного сектору економіки в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності людства.

За свідченням економістів всіх часів та народів ідеї фізіократів (а, отже, і теорія фізичної економії) можна вважати найбільш справедливими для людського буття. В той же час, людська жадоба до грошового багатства та влади, розвиток капіталізму, ринкової економіки не сприяли приросту фізіократичних ідей, збагаченню теорії фізичної економії. Серед факторів певної стагнації цих ідей є і те, що ця теорія не має достатнього цифрового забезпечення. Її постулати та базові цінності фактично не розкриваються на універсальній мові економіки, бізнесу – яким є бухгалтерський облік. Метод «Економічної таблиці» Ф.Кене та В.Леонт'єва не використовується при розробці та провадженні економічної політики, в тому числі через недостатність звітної інформації.

Стандартизація бухгалтерського обліку та фінансової звітності не сприяє розкриттю для управління та політикуму основ та важливості аграрної галузі, або за фізіократами «живої» економіки. Цю проблему на сьогоднішньому етапі розвитку бухгалтерського обліку доцільно вирішувати на другому галузевому рівні стандартизації. Вітчизняна бухгалтерська наука має сформувати вектор розвитку стандартів другого рівня для аграрно-продовольчої галузі, їх теоретико-методологічного наповнення, враховуючи потенціал України в світовій «живій» економіці та надбання радянської школи аграрного бухгалтерського обліку.

Першочерговими на цьому шляху має стати методологічне забезпечення балансового узагальнення не тільки біологічних активів (що вже частково визначено П(С)БО 41 та П(С)БО 30), але і інших біоенергетичних цінностей (гумусу, зерна, гною і т.д.). Біоенергетичні активи мають бути представлені у фінансовій звітності окремими статтями. В додаток – землі сільськогосподарського призначення мають бути об'єктом бухгалтерського обліку незалежно від домінування сьогодні персоналі стичних (юридичних) теорій.

Оцінка активів «живої» економіки за так званими «справедливими» цінами є неприйнятною в найближчій перспективі. Ідеям фізіократів більше сприятиме запровадження в аграрній галузі єдиної облікової політики.

IV. НАУКОВІ ОСНОВИ ШЛЯХІВ РЕФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

4.1. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні

Актуальність дослідження пов'язане з прийняттям українською державою стратегії на беззастережне запровадження в національну систему обліку міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Дійсно, глобалізація економіки та, в контексті цього формування міжнародної системи бухгалтерського обліку, не дають підстав сумніватися в необхідності запровадження нової стратегії розвитку бухгалтерського обліку і в Україні. Клайв Бут, директор зі зв'язків з громадськістю і засобами масової інформації Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА), зазначає, що Рішення Європейського союзу перейти на МСФЗ 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»¹⁷⁶.

Проте більш, ніж десятирічна практика запровадження в Україні МСФЗ в якості національних стандартів викликає сумнів, що саме такий підхід забезпечить бухгалтерському обліку статус ключової функції управління та важливого сегменту національної безпеки країни.

В зв'язку з цим професійні кола мають 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.

Метою досліджень у цьому підрозділі є відпрацювання теоретичного підґрунтя стратегії запровадження в Україні МСФЗ та обґрунтування потреби й здатності національної бухгалтерської науки брати участь у підготовці МСФЗ.

Для досягнення поставленої мети розглядаються такі завдання:

- аналіз теоретичних засад запровадження МСФЗ;
- виявлення ключових факторів впливу на розробку МСФЗ та їх врахування у розвитку національної системи обліку;
- з'ясування тенденцій розвитку МСФЗ та наслідків цього для України;

¹⁷⁶ Теперішня фінансова криза загрожує розвалом міжнародної бухгалтерської мови і правил [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/press/49959e16c2494/>

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

- розробка рекомендацій щодо стратегії запровадження в Україні МСФЗ.

Аналіз попередніх досліджень засвідчує, що вивченню впливу явищ глобалізації на процеси стандартизації обліку присвячені роботи вітчизняних вчених Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги, В.Ф. Палія, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, В.М. Пархоменка та ін.

За кордоном вивченню цих питань присвячені роботи Д. Уїтні, Е. Дженкінса, Є. Річарда, Д. Баррі, Б. Лева, С.А. Діпіази та Р.Д. Екклза.

В наукових дослідженнях спостерігається стурбованість, що в галузі стандартизації бухгалтерського обліку тенденція універсалізації облікових процесів у світових масштабах проходить 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 береться¹⁷⁷. Такої ж думки притримується і Н.М. Малюга¹⁷⁸.

На інших позиціях ґрунтуються висновки С.Ф. Голова: «... мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними в даний момент є однією з найважливіших»¹⁷⁹.

Проте при цьому С.Ф. Голова » (як і всі науковці, що досліджували ці питання до нього: О.М. Петрук, Н.М. Малюга, В.М. Пархоменко, І. Чалий¹⁸⁰, та інші) стурбований серйозними проблемами, що виникають у процесі впровадження МСФЗ¹⁸¹.

¹⁷⁷ Кірейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кірейцев // 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.

¹⁷⁸ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Малюга Наталя Михайлівна. – К., 2006. – 36 с.

¹⁷⁹ Голова С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голова. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

¹⁸⁰ Чалий І. Как доят священных коров бухучета / И. Чалий // Бухгалтер. – 2004. – № 5. – С. 45–50.

¹⁸¹ Голова С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голова. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Зазначені вченими проблеми МСФЗ є наслідком 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 організаційної та методологічної основи цього процесу в національних межах та на міжнародному рівні.

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.

Теоретичне обґрунтування процесів запровадження МСФЗ.

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

Дана наукова проблема має чіткий поділ – від сприйняття міжнародної стандартизації обліку як панацеї та невідворотного явища до критики бездумного запровадження міжнародних норм в національні середовища.

Виділяються 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;
- міжнародна стандартизація як процес забезпечення зіставності бухгалтерського обліку та звітності різних країн;
- міжнародна стандартизація як процес приведення національних норм обліку до міжнародних із збереженням істотних національних особливостей;
- міжнародна стандартизація як процес уніфікації та гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

Наявність великої кількості відносно суперечливих думок з приводу стандартизації, гармонізації та уніфікації обліку у світі 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

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

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 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. 4.1).

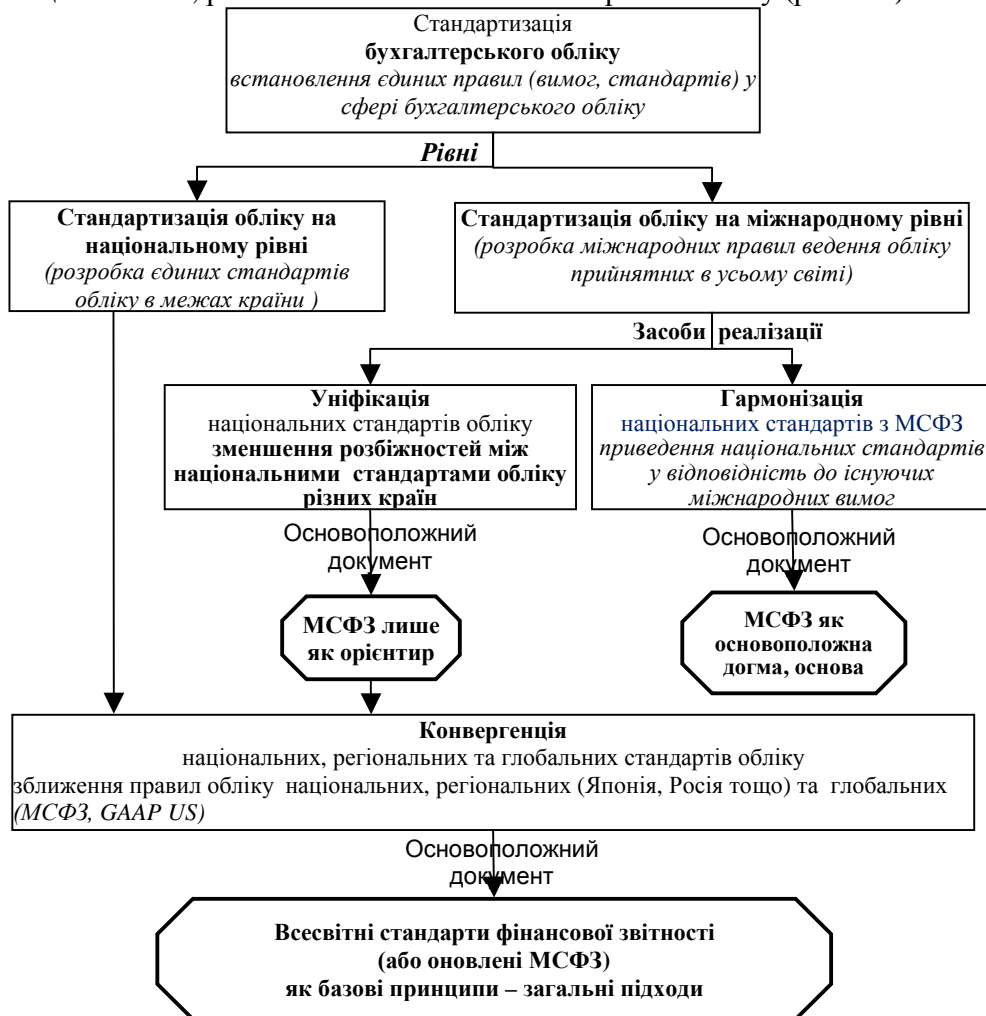


Рис.4.1. Запропонований концептуальний підхід взаємозв'язку засобів та принципів побудови глобального бухгалтерського обліку

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

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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

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

Узагальнення існуючих та запропонованих підходів до процесів міжнародної стандартизації обліку (рис. 4.2) дає змогу зробити висновок, що стандартизація є процесом 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).

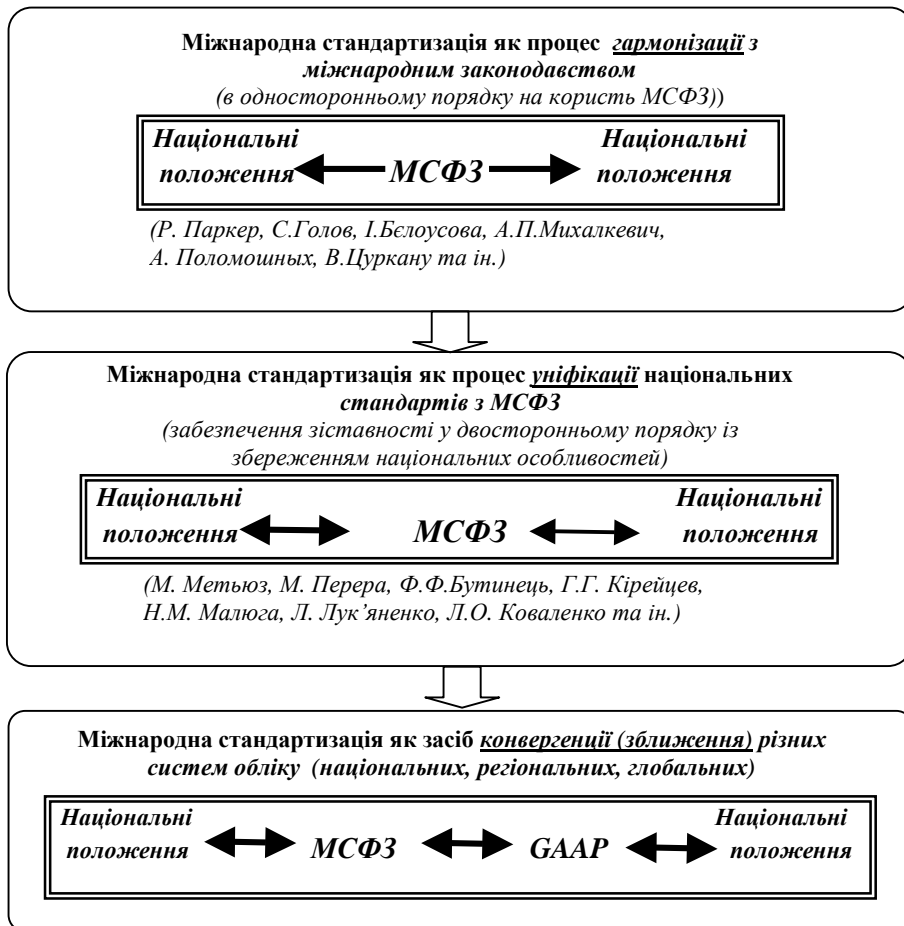


Рис.4.2. Концептуальні підходи до процесів міжнародної стандартизації обліку та місце в них міжнародних стандартів і національних положень

Проте, узагальнюючою концептуальною основою побудови бухгалтерського обліку в умовах глобалізації, на наше переконання, має стати конвергенція як процес узгодженого зближення національних та міжнародних систем бухгалтерського обліку до єдиних Всесвітніх стандартів фінансової звітності (або оновлених МСФЗ), котрі визначатимуть єдині принципи, загальні підходи в галузі бухгалтерської науки, практики та професії. Вищезазначені висновки підтверджуються і практикою міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку.

Визначальні фактори впливу на розробку та запровадження МСФЗ.

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. 4.3).

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 Дж. Кеннеді звернув увагу на розвиток глобальних економічних відносин, що виникають на основі транснаціональних корпорацій (ТНК).

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

Натомість, у відповідь на зростаючу потребу в розробці та узгодженні стандартів, у 1973 році в Європі (МСФЗ – Лондонський офіс) 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

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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.

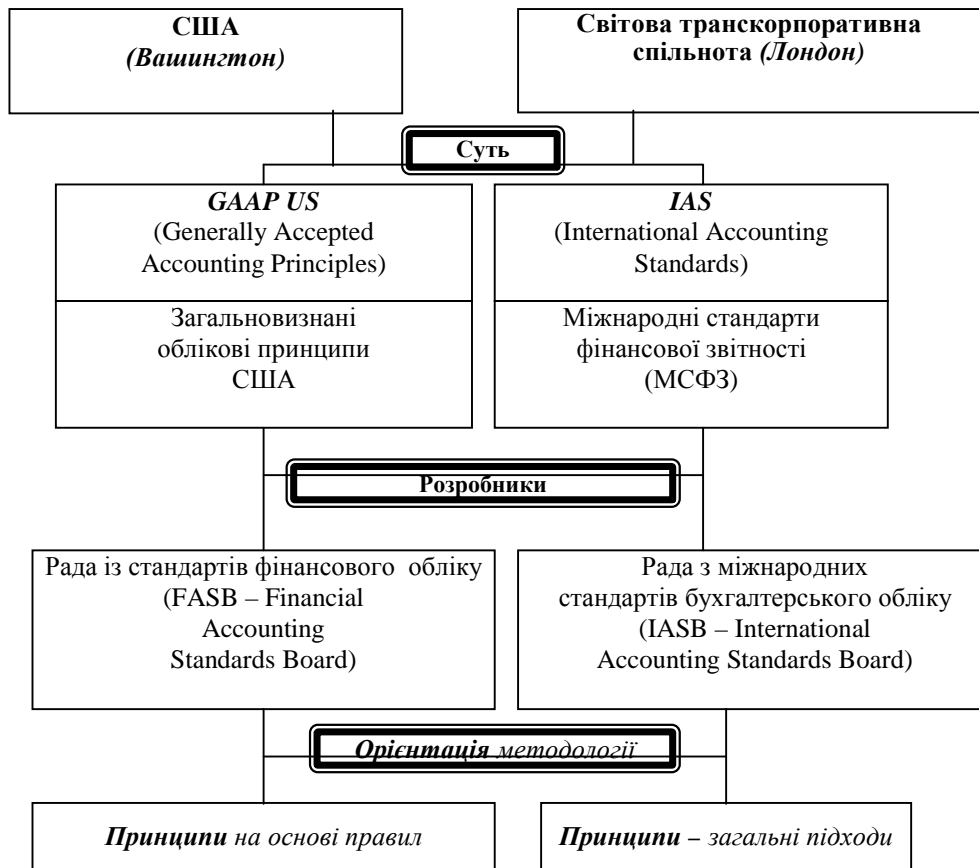


Рис. 4.3. **Визначальні системи міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку**

На рис. 4.4 представлена структура органів міжнародної стандартизації обліку. Аналіз цієї структури свідчить, що хоча порівняно з 1973–1999 рр. й відбулися певні організаційні зміни, проте і 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 ТНК, а також теперішні та колишні партнери великої четвірки аудиторських компаній. Так, на даний момент до складу Ради входить шість представників цих аудиторських фірм, інші сім – представники ТНК.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку



Рис. 4.4 Узагальнена структура та взаємозв'язок органів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

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 великому транснаціональному бізнесу. За даними IASB їх розробки ідеальні лише для 5 % компаній, решта 95 % відносяться до середнього і малого бізнесу, що потребує оновлення МСФЗ¹⁸².

Вся сукупність цих документів (зараз діє 29 МСБО та 8 МСФЗ), за визнанням самої IASB, призначена для забезпечення діяльності ТНК, тоді як для інших суб'єктів господарювання розроблений лише один стандарт у 2009 році «Стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств» (IFRS for SMEs)¹⁸³. За такої логіки, застосування міжнародних стандартів країнами, де немає національних ТНК, втрачає мотивацію.

З іншого боку, мотивація, запропонована МСФЗ, логічна для об'єднань сильних країн. Орієнтація на міжнародні стандарти фінансової звітності особливо важлива для Європейського Союзу у протистоянні з США та Японією.

Альтернативою МСФЗ є система стандартів фінансового обліку в США (GAAP US), розробкою яких займається Рада із стандартів

¹⁸² Mason A.K. The Development of International Financial Reporting Standards International Center for Research in Accounting, University of Lancaster, 1978

¹⁸³ Офіційний сайт Міжнародної федерації бухгалтерів [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org>.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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.

GAAP US є зведенням великої кількості детальних стандартів, що регламентують порядок обліку економічної інформації і складання 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)¹⁸⁴, 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 світі.

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 стандартів¹⁸⁵.

¹⁸⁴ 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.

¹⁸⁵ Там само

Протистояння між GAAP US та МСФЗ: наслідки для України. 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 в 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 членів Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ) та покладання на останніх певних «місіонерських» функцій у своїх країнах. Роль МФБ у цих процесах зростає, особливо із прийняттям нею 31 міжнародного стандарту фінансової звітності державного сектору (IPSAS).

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 співтовариства¹⁸⁶.

Отже, в глобальному бухгалтерському середовищі «правила гри» встановлюють представники сильніших економік, компанії яких і фінансують роботу розробників стандартів.

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

¹⁸⁶ Mason A.K. The Development of International Financial Reporting Standards International Center for Research in Accounting, University of Lancaster, 1978

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

принципы и стандарты..., то они были бы постепенно приняты другими странами»¹⁸⁷.

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 МСФЗ¹⁸⁸ (табл.4.1).

Разом з тим, представники кожної бухгалтерської системи переслідують власні цілі і не особливо зацікавлені в зближенні 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.

Таблиця 4.1

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.	GAAP US	52
2.	МСФЗ	25
3.	GAAP Японія	9
4.	Інші	14

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

Отже, проведені дослідження наукових поглядів та практики формування глобальних облікових систем свідчать, що концептуальною основою розвитку бухгалтерського обліку у світі буде конвергенція міжнародних правил, встановлюваних МСФЗ та американських принципів GAAP US в єдині всесвітні стандарти фінансової звітності (або оновленні МСФЗ).

¹⁸⁷ Чепоров В.В. Возможна ли гармонизация и стандартизация системы бухгалтерского учета? / В.В. Чепоров // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 19. – С. 305–309.

¹⁸⁸ Дипица С.А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дипица (младший), Р. Дж. Экклз; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.

Теоретичною основою такої конвергенції може бути модель забезпечення прозорості компанії Р.Дж. Екклза та С.А.Діпази, 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.

Висновки. Таким чином, проведені дослідження протистояння та зближення МСФЗ та GAAP US свідчать, що 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 проблем розвитку глобального бухгалтерського обліку та всесвітньому запровадженню МСФЗ. Разом з тим, відкривається можливість розширення учасників у реалізації такої Концепції. 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.

Останнє дозволяє Україні визначитись із стратегією й тактикою запровадження МСФЗ. На наш погляд, важливими для України є не поспіх в процесах імплементації чи, навіть, адаптування МСФЗ, а нарощування здатності національних бухгалтерських шкіл брати участь у конвергенції цих процесів їх підготовки. Останнє особливо важливо й реально в аграрному сегменті розвитку МСФЗ. З цією галуззю Україна позиціонує своє лідерство у світі та має вагомий науковий напрацювання в бухгалтерському обліку.

4.2. Проблема відсутності в Україні стратегії розвитку бухгалтерського обліку

Актуальність проблеми зумовлена необхідністю першочергового формування концептуальних засад побудови національної системи бухгалтерського обліку перед проведенням її реформування, а, тим більше, реформування із запозичення закордонних підходів.

Метою є актуалізація проблеми відсутності в Україні прийнятої державою концепції розвитку бухгалтерського обліку та обґрунтування науково-теоретичних складових такого роду документів.

- Для досягнення поставленої мети ставляться такі завдання:
- критично оцінити існуючі урядові програмні документи з розвитку обліку та наукові підходи до розробки концепції побудови бухгалтерського обліку в Україні;
- обґрунтувати першочерговість прийняття науково-теоретичних засад розробки концепції розвитку бухгалтерського обліку;
- оцінити теоретичну й нормативну складові Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України на предмет взяття їх за основу при розробці загальнодержавної Концепції з розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Питання реформування бухгалтерського обліку та посилення його дієвості в управлінні постійно перебуває в центрі наукової дискусії. Цією проблемою переймається більшість вітчизняних вчених у галузі бухгалтерського обліку.

Першою концептуальною розробкою сучасної України з проблем розвитку обліку стала Концепція організації бухгалтерського обліку і контролю в аграрному секторі АПК при ринкових відносинах, розроблена у 1992 році науковцями Інституту аграрної економіки ім. О.Г. Шліхтера під науковим керівництвом П.Т. Саблука. В ній викладені головні напрями перебудови обліку, контролю та аналізу в ринкових умовах функціонування агропромислового комплексу¹⁸⁹.

Найбільш близькою до завершення у вигляді загальнодержавного документу стала Концепція реформування бухгалтерського обліку України, розроблена у 1997 р. під керівництвом В.В. Головача¹⁹⁰. Проте, незважаючи на схвалення даної Концепції окремими міністерствами та відомствами, на розгляд Верховної Ради України її так і не було винесено.

У 1998 році в Україні з'явився перший програмний документ, що задекларував початок реформування системи бухгалтерського обліку

¹⁸⁹ Концепция организации бухгалтерского учета и контроля в аграрном секторе при рыночных отношениях / [М.Я. Демьяненко, В.Б. Моссаковский, Ф.Ф. Бутынец и др.]. – К.: ИАЭ им. А.Г. Шлихтера, 1992. – 50 с.

¹⁹⁰ Головач В.В. Реформування бухгалтерського обліку в Україні (методологічні, правові та організаційні засади): [монографія] / В.В. Головач. – К.: Право, 1997. – 93 с.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

на основі міжнародних стандартів – Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів¹⁹¹.

Проте в супереч концептуальним підходам 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 Мінфіном 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 Союзу¹⁹².

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 України¹⁹³.

Слід віддати належне М.С. Пушкарю, який вказував на недосконалість підходів до реформ бухгалтерського обліку, 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 держави¹⁹⁴.

У подальшому ґрунтовним науковим дослідженням з цієї проблеми стала робота 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»¹⁹⁵. Науковець наголошує на потребі розробки Концепції

¹⁹¹ Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 року № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1706-98-%EF>.

¹⁹² Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.

¹⁹³ Пушкар М.С. Філософія обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 158 с.

¹⁹⁴ Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.

¹⁹⁵ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Малюга Наталя Михайлівна. – К., 2006. – 36 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

розвитку бухгалтерського обліку як теоретичного базису інституційної та реформеної перебудови¹⁹⁶. Під концепцією в бухгалтерському обліку Н.М. Малюга розуміє систему поглядів на завдання обліку, пріоритетність інтересів користувачів, склад і зміст звітної інформації, періодичність складання фінансової звітності та ін.¹⁹⁷.

Проте всі описані вище наукові підходи і, навіть, документи не мали цілісного оформлення та не були розглянуті на загальнодержавному рівні, а тому мали лише галузевий чи науковий рівень розробки.

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.

Беззаперечним, у зв'язку з цим, є висновок, що полягає у необхідності створення та затвердження на законодавчому рівні Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні, з визначенням пріоритетних напрямів його методологічного, нормативного та професійного розвитку.

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 користувачам¹⁹⁸. Дана Концептуальна основа прийнята за базис при розробці національних концепцій більшості країн, що орієнтували розвиток бухгалтерського обліку на МСФЗ.

Необхідністю узгодження зусиль з реформування систем фінансової звітності пояснюється створення Координаційної ради з методології бухгалтерського обліку країн СНД. У жовтні 2001 року Радою прийнятий проект концептуальних принципів і положень,

¹⁹⁶ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: [наукова доповідь] за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна. – Житомир. – 2006. – 84 с.

¹⁹⁷ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

¹⁹⁸ Офіційний сайт Міжнародної федерації бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org>.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

згідно з якими країни-учасниці домовилися про концептуальні засади складання фінансової звітності підприємств¹⁹⁹:

У більшості пострадянських країн прийняті та реалізуються Концепції розвитку бухгалтерського обліку, що спрямовані на адаптоване до національних потреб запровадження МСФЗ. Разом з тим, їх аналіз засвідчує потребу посилення теоретичних обґрунтувань закладених у них підходів.

Аналіз структури наукових концепцій з бухгалтерського обліку, означених вітчизняними вченими також засвідчує, що більшість з них містять загальні теоретичні означення подальшого розвитку бухгалтерського обліку. В них відсутнє системне (структуроване відповідно до встановлених вимог) бачення вирішення практичних проблем подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

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.) та Н.М. Малюгою (2005 р.) мають більше наукове забезпечення, проте менш логічну та узгоджену з чинними вимогами структуру.

Не можна не відзначити і обмеженість попередніх досліджень виключно загальною теорією бухгалтерського обліку без врахування впливу на об'єкт досліджень інших економічних теорій та доктрин.

Науково-теоретичні засади концепцій з розвитку обліку.

Тривалий час і аграрна науково-бухгалтерська спільнота України намагалась впливати на реформування національного обліку лише через пропозиції до вищезазначених урядових програмних документів, конструктивні доповнення до П(С)БО. Проте зміст останніх був завчасно та остаточно визначений прозахідним «реформуванням». При цьому розглядався і варіант посилення облікового забезпечення управління через запровадження відомчої аграрної статистики та встановлено, що її на нинішньому етапі потрібно розглядати лише як складову частину Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

¹⁹⁹ Отчет о международном опыте применения МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/strategi/016.asp>.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Таким чином, слабкість науково-теоретичного та нормативного підґрунтя облікового забезпечення розвитку аграрного сектору економіки України стала реальною загрозою успішного виконання ним провідної місії в національній та глобальній економіці. Останнє не лишало для галузі альтернативи щодо розробки, прийняття та реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (рис. 4.5).

Для розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України важливим було врахування процедур підготовки такого роду документів.

Нормативним документом, який містить вимогу щодо змісту Концепції є Закон України «Про державні цільові програми»²⁰⁰, 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.

Дослідженнями встановлено - обов'язкові вимоги Концепції державної цільової програми не повністю враховують програмні документи в розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку. Так, прийнята у 1998 році Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів²⁰¹ містила лише завдання, напями 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 Україні²⁰² більшою мірою відповідає нормативно - визначеній структурі та містить загальні питання, мету і

²⁰⁰ Закон України «Про державні цільові програми» від 18 березня 2004 р. № 1621-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1621-15>.

²⁰¹ Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 року № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1706-98-%EF>.

²⁰² Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

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, не націлені на вирішення проблеми в комплексі.



Рис.4.5. Актуальність та послідовність посилення теоретичних досліджень для реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

Отже, незаперечною залишається потреба розробки загальної концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні та врахування її положень вже при розробці галузевих програмних документів.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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.

Науково-теоретичні засади побудови Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Фундаментальною основою розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки є нове бачення розвитку базових теоретичних постулатів побудови бухгалтерської системи. Це нове бачення означається не тільки в галузевому аспекті, а й у визначенні місії, місця бухгалтерського обліку в загальній та галузевій економічній теорії.

Розроблена Концепція 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 означаються та закладаються нові теоретичні підвалини, що покладено в основу Концепції: нова парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку та інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Базуючись на важливості теоретичного обґрунтування концептуальних положень розвитку бухгалтерського обліку, цей документ окреслює і науково-організаційні механізми вирішення проблем практики. Наукові дослідження мають практичну реалізацію по означенню самого документу, його структури, змісту та цільового призначення. Важливим завданням була розробка такого програмного документа, який пройде науково-практичну апробацію та буде затверджений відповідно до чинного порядку.

В табл. 4.2 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. З таблиці 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:

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

Таблиця 4.2

Враховання 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, 259, 445]	Прийняті документи	
			Програма та стратегія [427, 523]	Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України
I.	Теоретична (неформальна) складова концепцій			
1.	Враховання стану інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку	-	-	+
2.	Враховання сучасних економічних теорій при підготовці концептуальних положень обліку	-	-	+
3.	Враховання 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.	Враховання 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	+	+*	+

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Продовження табл. 4.2

П.	Формальна складова Концепції			
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.

по-перше, у врахуванні змін у теорії бухгалтерського обліку, які мотивовані глобальними економічними кризами, сприйняття сучасних економічних теорій 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.

Науково-теоретичною основою підготовки та реалізації Концепції поряд з вищезначеними теоретичними доктринами, також є визначені місія, робочі гіпотези та базові принципи.

Місія Концепції полягає у визначенні напрямів розвитку галузевої системи бухгалтерського обліку для виконання нею провідної ролі в інформаційному забезпеченні лідируючих позицій аграрного сектору економіки України на національних і глобальних ринках, збереженні та примноженні унікального вітчизняного природно-ресурсного потенціалу.

Робочі гіпотези Концепції (рис. 4.6) враховують доктрини сучасних економічних теорій, відображають головні тенденції розвитку вітчизняного обліку та економіки в цілому.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

Головний принцип, покладений в основу Концепції, полягає в пріоритетності національних інтересів при адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності та врахуванні «біологічної метафори» в розбудові бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

Науковою базою формування завдань Концепції стали теоретичні напрацювання класифікації та ієрархії інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку та важливість і необхідність 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).

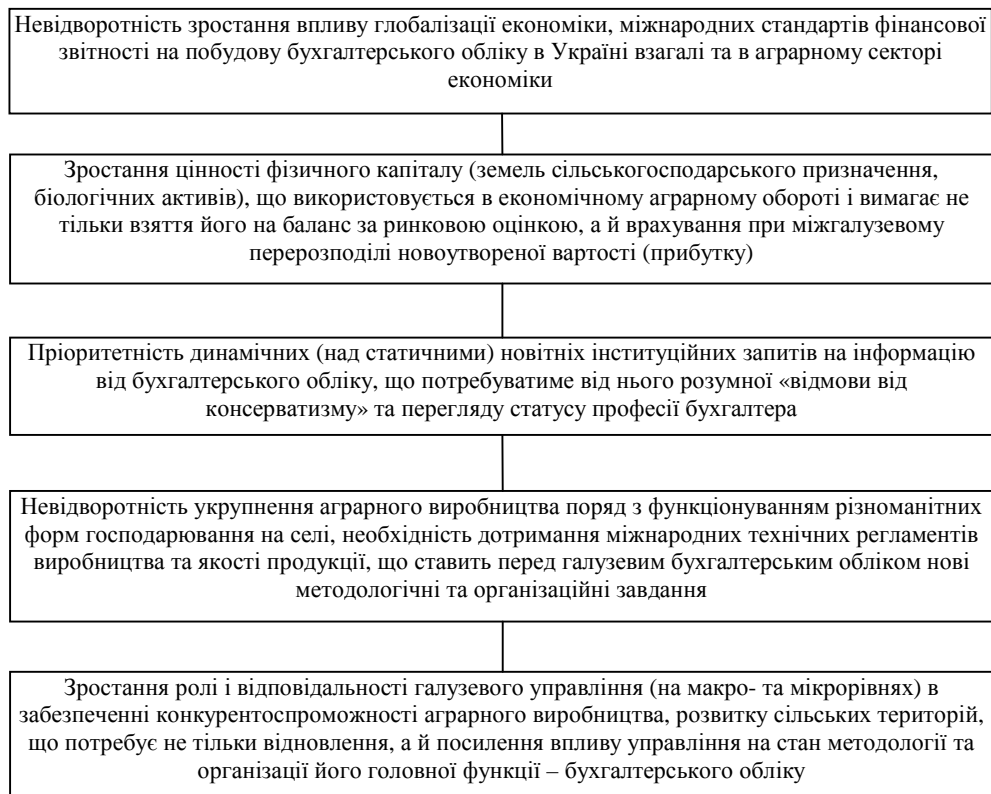


Рис. 4.6. Робочі гіпотези, що покладені в основу Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України підготовлено завершеним програмним документом, що містить: загальні положення; аналіз проблем розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки; місію та головні принципи побудови Концепції; завдання Концепції; законодавчо-регуляторні заходи по реалізації Концепції; методологічні заходи по реалізації Концепції; заходи по реалізації методичних завдань Концепції; заходи по реалізації завдань Концепції з формування професії; очікувані результати; додаток «План реалізації заходів Концепції» (Концепція затверджена рішенням Колегії Міністерства аграрної політики України, протокол № 1 від 03.02.2009 р.).

Отже, Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є завершеним програмним документом. Вона ґрунтується на фундаментальних основах теорії бухгалтерського обліку та сучасних економічних теорій. 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 до такого рівня документів. Концепція пройшла серйозну наукову та практичну апробацію та є першою обліковою Концепцією в сучасній Україні, яка затверджена і реалізовується на державному рівні.

Висновки. Реформуванню національної системи обліку та її галузевих підсистем має передувати теоретичне обґрунтування підходів до цього процесу. Це і є науковою частиною завдань концепцій.

Відсутність в Україні загальної концепції реформування розвитку обліку є основною причиною кризи національної системи бухгалтерського обліку.

Прийняття Колегією Міністерства аграрної політики України Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки започаткувало новий поштовх наукових досліджень з реформування облікових систем. Серед основних теоретичних засад такого реформування є: визначення місії та місця бухгалтерського обліку в сучасній загальній та галузевій системах управління; вплив на побудову обліку досягнень сучасних економічних теорій, концепцій та доктрин; наукове прогнозування наслідків реформування.

4.3. Концептуальні підходи до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні

В № 5/2009 року науково-практичного журналу «Бухгалтерський облік і аудит» статтею народного депутату України І.Белоусової «Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи України» відновлено трохи призабуту дискусію щодо розвитку системи регулювання бухгалтерського обліку та професії бухгалтера в Україні.

Слід погодитись з автором, що пореформений стан вітчизняного бухгалтерського обліку має незадовільний рівень, що, фактично, інформаційно блокує проведення ефективних заходів по виходу України з кризи. Тому, розв'язання цієї проблеми є актуальною справою, якщо не сказати більше – дещо запізнілою.

Позитивним у згаданій статті є і розуміння того, 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 та політиків всіх рівнів. Цитування з цього приводу звернень В.М.Литвина, С.Г.Осики, рівно як і активна участь високопосадовців Мінфіну, Мінагрополітики, ДКЦПФР, ряду інших державних установ України у підтримці розвитку вітчизняних професійних бухгалтерських організацій, також слід розглядати як фактор позитивних зрушень вирішення цієї проблеми.

Метою досліджень цього підрозділу є обґрунтування концептуальних підходів до розвитку бухгалтерського обліку в Україні на основі теорії інституціоналізму в частині запровадження МСФЗ, перегляду державної регламентації (регулювання) в сфері бухгалтерського обліку та розбудови професії і професійної самоорганізації бухгалтерів.

За останні роки інституційний підхід займає помітне місце в українській економічній науці. На його теоретичній основі проводяться як фундаментальні, так і прикладні дослідження наукових установ НАН України та галузевих академій.

За основоположниками цієї теорії інститути – це звички, стереотипи думок і дій, що спираються на традиції, ментальність, що в комплексі впливає на економічну діяльність. Інститути, одночасно з неформальними мають і формальну ознаку – оформлення в закони («правила гри») і далі в структури, професійні об'єднання тощо. Бухгалтерська діяльність, в усіх її складових, від правил побудови (гри) і до професійного оформлення, має також, інституційні ознаки.

Різноманітність інститутів в рамках систем, що реформуються, породжує питання і проблеми заміни старих інститутів новими. Інституційний підхід базується на необхідності адаптації запозичених зовні соціально-економічних нововведень. Саме неврахуванням цього американський учений М.Тул пояснює неефективність і, навіть, приреченість неадаптованого запозичення західних моделей в Східній Європі, Азії, Африці, Латинській Америці. Сьогодні всі самодостатні країни та їх уряди запроваджують реформи тільки з урахуванням інституційної теорії. Наприклад, в Росії вона є основою всіх останніх програм і стратегій розвитку як на федеральному, так і на регіональних рівнях.

Разом з тим, вплив інституціональної теорії на розвиток та реформування бухгалтерського обліку залишається мало вивченим. Ця проблема вперше окреслена в науковій доповіді професора Г.Г.Кірейцева «Глобалізація економіки и унификация методологии бухгалтерского учета»²⁰³. В розвиток цих досліджень пропонується розглянути і питання, котрі винесені на обговорення І.Белюсовою.

Проблема застосування в Україні МСФЗ.

Заміна радянської системи бухгалтерського обліку на «західний» зразок задекларована в 1994 році відомим Указом Президента України. Як і більшість вітчизняних реформ, реформа національної системи бухгалтерського обліку супроводжувалась запозиченнями закордонних ідей та підтримкою. Не зважаючи на те, що в Україні на той час існувала потужна науково-практична школа радянського бухобліку, 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 проекту в країнах Середньої Азії.

Співпраця USAID, інших проектів та Мінфіну України започаткувала кардинальні реформи національної системи бухгалтерського обліку, результатом яких стало прийняття в 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//.

²⁰³ Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки и унификация методологии бухгалтерского учета. Научный доклад / Г.Г. Кірейцев; ЖГТУ. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

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, слід погодитися з І.Белоусовою, що сьогодні 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 в якості національних стандартів - МСФЗ. Рівно, 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.

На рис. 4.7 зображено рівні відповідальності професійних та державних інституцій за стан та розвиток бухгалтерського обліку як в світовій, так і в національних площинах. Без сумніву, що в умовах глобалізації першим рівнем такої відповідальності мають бути міжнародні інституції. Сьогодні на цьому рівні є реальні успіхи 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 собі за мету створення стандартів, які зможуть застосовуватись компаніями в будь-якій країні світу. Організаційно, виконанню цього завдання на національному рівні сприяє і розширення представництва членів міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) та покладання на останніх певних місіонерських функцій в своїх країнах.

Проте, в сьогоднішніх умовах стратегічна доктрина запровадження в світі МСФЗ потребує переосмислення. Серед причин такого висновку західні експерти відзначають нездатність МСФЗ попереджувати та, тим більше, запобігати світовим економічним кризам; сприяння в «грі в доходи»; проблеми оцінки та не розкриття низки суттєвої інформації, що породжує світову та національні проблеми асиметрії інформації та багато іншого²⁰⁴.

²⁰⁴ Стратегія сталого розвитку України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253>

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

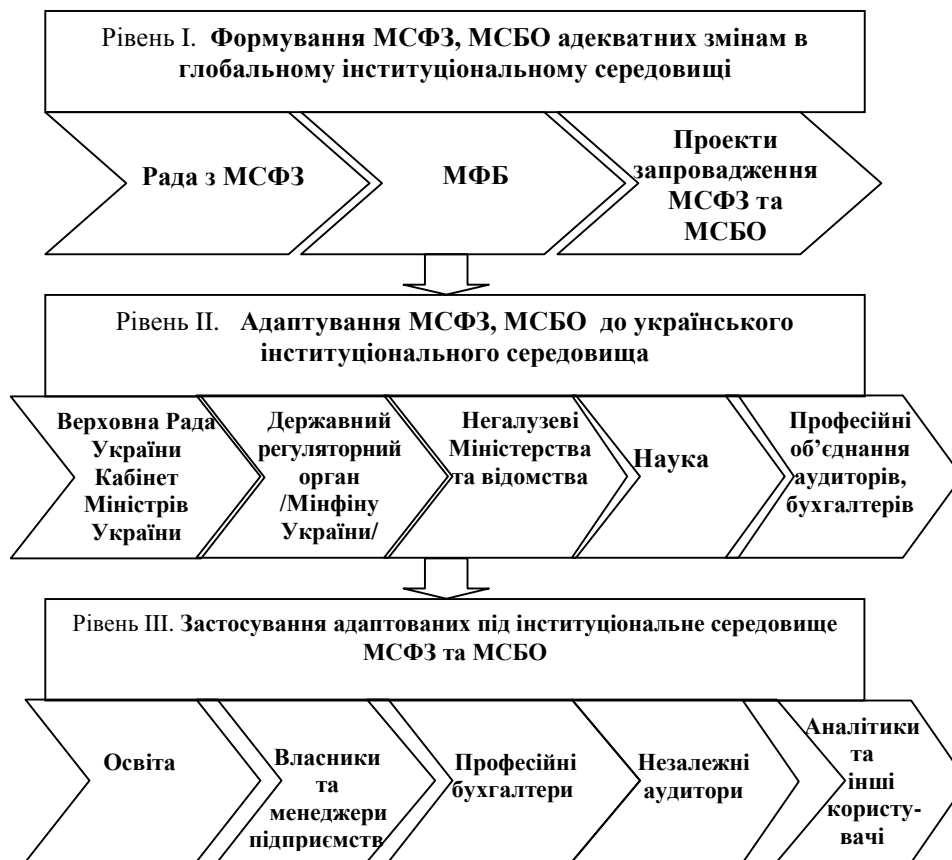


Рис. 4.7. Існуючі рівні та ланцюг відповідальності інститутів за ефективність /дієвість/ національних бухгалтерських реформ

Слід визнати, що сьогоденне керівництво бухгалтерських інституцій першого (міжнародного) рівня 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 з регуляторами-розробниками національних стандартів бухгалтерського обліку в розвинутих країнах.

Проте, в цій справі є свої складності. Наприклад, США, декларуючи ще в 2002 році адаптацію GAAP до МСФЗ сьогодні ініціюють реформування МСФЗ під норми GAAP, власне нормативне та інституційне середовище. Поясненням цього з практичної точки зору є перегляд США бухгалтерської доктрини: від інструменту корпоративної безпеки до складової національної безпеки. Отже, в

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

глобальному бухгалтерському середовищі «правила гри» встановлюють представники сильніших економік, компанії яких і фінансують роботу Рівня І. Проте, виходячи з останніх змін в світовій економічній політиці, збільшенню критичної маси представників різних країн в МФБ є надія, що ідеологія МСФЗ буде в найближчий час змінюватись і під їх впливом.

В основі таких змін ми бачимо потребу перегляду вектору першочергового забезпечення МСФЗ інтересів транснаціональних корпорацій розвинутих країн на запити і потреби сталого розвитку всієї світової економіки під егідою ООН (рис. 4.8). Останнє вимагає від міжнародних бухгалтерських інститутів розробки нової теоретичної платформи МСФЗ. На наш погляд в основі такої платформи могла б бути парадигма бухгалтерського обліку сталого розвитку та інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Конференція ООН, що відбулася в Ріо-де-Жанейро в 1992 році визнала Концепцію сталого розвитку домінантною ідеологією людства в ХХІ ст. 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»²⁰⁵. Сталий розвиток – це процес розбудови світу та держав на основі узгодження та гармонізації соціальної економічної та екологічної складових, змін в підходах до експлуатації ресурсів, напрямку капіталовкладень, технічного розвитку та інституціональних змін, з метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь.

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 побудови оновлених МСФЗ під патронатом ООН (рис. 4.8).

З іншої сторони, на відміну від нині діючої концепції імплементації МСФЗ (особливо в країни, що розвиваються), інституціональна теорія бухгалтерського обліку базується на 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 (рис. 4.8).

²⁰⁵ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. - Житомир: ДТУ, 2006. – 84 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки



Рис. 4.8. Запропонований ланцюг впливу та рівні відповідальності професійних, державних та наддержавних інституцій на розвиток бухгалтерського обліку та професії бухгалтера

Доцільність застосування інституціонального підходу 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)»²⁰⁶.

В Україні питаннями застосування МСФЗ займається Методологічна рада з бухгалтерського обліку Мінфіну, хоча як зображено на рис. 1, у країні є можливості для залучення до цього процесу і інших інституцій з Рівнів II та III.

²⁰⁶ Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (ЗДСК БОА) (A&A ROSC), 2008.

Розроблені та прийняті Мінфіном України національні П(С)БО мають за чинним законодавством не суперечити МСФЗ. Як вже зазначалось, в Україні є різні погляди на оцінку рівня виконання цих вимог. Ми підтримуємо позицію В.М.Пархоменка, що нині діючі П(С)БО в усіх суттєвих аспектах відповідають М(С)ФЗ, тим більше, що розробка більшості із них патрунувалась іноземними проектами (Рівень І рис. 4.7). Нашій позиції не суперечать висновки і 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 МСФЗ²⁰⁷.

Більшою проблемою для України Світовий банк вважає недотримання суб'єктами господарювання вимог П(С)БО²⁰⁸, що потребує активізації державної та громадської роботи на III рівні відповідальності (рис. 4.7).

Слід звернути увагу на рекомендації Світового банку щодо оновлення законодавства в частині встановлення вимог застосування МСФЗ на «суспільно важких підприємствах» України²⁰⁹. 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 наш погляд є спірним і можливе лише після виконання ними вимог нового Закону України «Про акціонерні товариства», 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 науково-обґрунтованим 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.

З вищенаведених досліджень можна зробити такі **висновки**.

Проблема вибору застосування МСФЗ чи П(С)БО вітчизняним підприємствам не є важливим чинником подолання економічної кризи

²⁰⁷ Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (ЗДСК БОА) (A&A ROSC), 2008. – с.22.

²⁰⁸ Там само, с.24

²⁰⁹ Там само, с.31

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

в Україні. Тим більше, ця проблема не може розглядатись 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 залучатись до цього процесу, посилюючи своє представництво та позиції в інституціях міжнародного рівня.

Основою запровадження 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.

Проблема регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Слід визнати, що питання регулювання бухгалтерського обліку не є першочерговим в роботі Мінфіну України. Більше того, обмежені можливості та невизначений статус методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України також не сприяє розв'язанню вищезначених проблем. Обмежені можливості і 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 розміто 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, рівно як і правовий та професійний статус українських бухгалтерів. Саме це лежить в основі 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.

В науково-професійній спільноті існують різні бачення вирішення цієї проблеми: від вдосконалення роботи існуючого регулятора до створення нового регуляторного органу.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

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, котра передбачає домінування в цьому питанні впливу державних інституцій. Тим більше, ми вже зазначали вище, що і 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 вчені²¹⁰.

В свою чергу і Світовий Банк пропонує Україні створити багатопрофільний 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 питанні²¹¹.

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 приймають 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 професіонального статусу і значимості на професіональному ринку праці;
- - розробки методології та методики бухгалтерського обліку;
- - удосконалення професійної діяльності працівників підприємств пов'язаних з бухгалтерським обліком, фінансовим менеджментом і т.п.;

²¹⁰ Национальный комитет бухгалтеров, финансистов и экономистов [Електронний ресурс]. - Режим доступа: <http://www.nkbfe.ru/>

²¹¹ Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (ЗДСК БОА) (A&A ROSC), 2008.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

- - формування позитивної громадської думки про спеціалістів, працюючих в сфері бухгалтерського обліку та фінансів;
- - захисту інтересів спеціалістів в законодавчих та виконавчих органах влади, а також соціального захисту²¹².

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 в 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 в 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 імплементації МСФЗ. Зокрема, така угода між Фондом Комітету з міжнародних стандартів та Мінфіном України вступила в дію з 1 жовтня 2007 року²¹³. На нашу думку, такий підхід та участь представників України в комітетах Ради з МСФЗ та розвитку професії при ООН (рис. 4.8 Рівень I) матиме набагато більшу сприйнятність та ефективність реалізації глобальної та національної місії бухгалтерського обліку.

В свій час, в номері №3/2005 журналу «Облік і фінанси АПК» ми також 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 та тактики розвитку бухгалтерського обліку та професії бухгалтера в Україні, підготовки відповідних нормативно-правових документів. Ця ідея зображена на рис. 4.8 Рівень II.

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

²¹² Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=92410

²¹³ Жук В.Н. Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины. Научный доклад / В.Н. Жук. – К.: Институт аграрной экономики, 2008. – 98 с.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

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 в 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 ЄРСБА, випускають періодичні фахові видання, супроводжують спеціалізовані сайти, бухгалтерські портали.

Разом з тим, статус українських бухгалтерських організацій в справі регулювання бухгалтерської діяльності потребує законодавчого посилення. Не зважаючи на те, що всі вони входять до громадських рад при міністерствах і відомствах України, мають можливість делегувати своїх 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, в чому ми повністю погоджуємось з І.Белоусовою. Інша справа, критерії, квоти такої участі в регуляторних органах потребують додаткового вивчення та дискусії.

На сьогодні 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 і 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

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

самостійності функціонування за окремим Статутом, а не за Положенням як є зараз.

Зокрема в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, що затверджена Колегією Міністерства аграрної політики України на початку 2009 року йдеться саме про розширення складу та повноважень Методологічної ради Мінфіну, її методологічних, організаційних та фінансових можливостей.

Новий Регуляторний орган з бухгалтерського обліку має вирішити і існуючу зараз проблему домінування в його складі інтересів так званих споріднених груп впливу. Пропонується (рис. 4.8 рівень II) формувати Регулятор 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 трьохрівневій 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)БО²¹⁴.

Отже, сьогоденне державне регулювання бухгалтерської діяльності в Україні потребує докорінного реформування, що передбачає внесення змін та доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Концептуальними підходами до такого реформування є:

– 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;

– 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;

²¹⁴ Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (ЗДСК БОА) (A&A ROSC), 2008.

– забезпечення відповідальності членів регуляторного органу за формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в сферах їх впливу.

Проблема посилення статусу бухгалтерської професії в Україні.

В розвинутих країнах бухгалтер є однією із найпрестижніших професій. Останньому в значній мірі сприяє десятиліттями відпрацьована система підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів під громадським та професійним контролем. Головне, що така система не тільки забезпечує високопрофесійну підготовку бухгалтера, але і дозволяє йому бути визнаним спеціалістом на ринку та мати не абиякий соціально-економічний захист. В зв'язку з цим, означення І.Белоусовою необхідності обов'язкового членства сертифікованих за вимогами міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів /МСБО/, українських бухгалтерів в саморегульованих організаціях є важливою формальною надбудовою цієї проблеми. Створення ж в Україні неформального інституційного середовища для розвитку професії (рис. 4.8 рівень III) є фундаментом її розв'язання.

Слід зазначити, що над цією проблемою бухгалтерська професійна спільнота України працює більше десятиліття. Вона була ключовою в роботі проекту з реформування бухгалтерського обліку Агентства США з міжнародного розвитку (USAID). Саме за допомогою останнього було підготовлено на рівні вимог МСБО та, головне, популяризовано російськомовну програму підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів САР – СІРА. На сьогодні в Україні сертифікат САР отримали більше 3 тисяч бухгалтерів, а його наявність стає умовою працевлаштування на престижних підприємствах.

Проектом було впроваджено і організаційну сторону забезпечення сертифікації бухгалтерів за вимогами МСБО. Розроблено незалежну екзаменаційну систему по країнах СНД. Створено Євразійську раду сертифікованих бухгалтерів і аудиторів /ЄРСБА/, як регіональну групу МФБ на основі участі в ній професійних організацій, членами яких є бухгалтери, котрі сертифіковані за програмою САР - СІРА. Сьогодні в Україні вимогам ЄРСБА по членству відповідають статутні документи ФПБАУ, УАСБА та ФАБФ АПКУ.

Проте, незважаючи на явні організаційні та навчально-методичні переваги програм САР – СІРА, вона все частіше стає об'єктом критики зі сторони бухгалтерської науково-професійної спільноти країн СНД.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Серед причин цього: запізнення в її оновленні по змінах в МСФЗ; неспівставність у вимогах до змісту по країнах СНД; відсутність фінансування на вдосконалення 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.

Слід відзначити, що в Україні силами бухгалтерських організацій робляться спроби вирішення вищезначених проблем професійної освіти. Так, ФАБФ АПКУ доповнено програму CAP – CIPA галузевою спеціалізацією САРА, яка не тільки розкриває питання ведення обліку за МСБО 41 «Сільське господарство», але і дає знання по національній економіко-правовій специфіці оподаткування, земельних та майнових відносин, бюджетної підтримки аграрної галузі та багато інших важливих для аграрних бухгалтерів знань. Відомо, що над розробкою власної програми підвищення кваліфікації бухгалтерів працює ФПБАУ. Більше того, цими двома організаціями напрацьовано і проект Концепції національної системи підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів в Україні.

Окрім того, на початку 2006 року Методологічна рада з бухгалтерського обліку Мінфіну України схвалила рекомендації щодо програми підвищення кваліфікації бухгалтерів для використання в закладах, що надають освітні послуги на підставі ліцензії (Лист Міністерства фінансів України від 27.01.2006 р. № 31-34000-16-5/1441). В цьому документі зазначається, що він відповідає вимогам МСБО № 7.

Отже, в Україні є певна організаційна та освітньо-методична основа розв'язання проблеми посилення статусу бухгалтера через підвищення його професійності та сертифікацію. Разом з тим, ця основа не має ні формального (законодавчого), ні, тим більше, неформального інституційного завершення (рис. 4.8 рівень III). До останнього ми відносимо необхідність врегулювання протиріччя між вищою та професійною освітою, забезпечення етичного сприйняття наявності на ринку різних програм підвищення кваліфікації та недопущення монополізму в цьому питанні; підняття статусу сертифікованих бухгалтерів в урядових нормативних документах.

Так, спроби професійних бухгалтерських організацій впровадити в Україні національну систему професійної освіти постійно опонуються представниками вищої школи. В останні роки таких кулуарно-публічних конфліктів із зверненнями опонентів до урядових структур було чимало. На нашу думку і сьогодні стан порозуміння між

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

опонентами не дозволить прийняти в цьому питанні виважене законодавче рішення.

Не знято в Україні і проблему комерціалізації в питанні сертифікації бухгалтерів. Не слід забувати про конфлікт за володіння ринком сертифікації CAP – CPA в Україні, котрий був висвітлений в газеті «Бізнес» № 28, 29, 33 за 2006 рік. І хоч розв'язання цього конфлікту принесло Україні необхідну демонополізацію в цьому питанні, потрібно врахувати стійку особливість національної ментальності – декілька раз наступати на одні і ті ж граблі.

Отже, готувати зміни до чинного законодавства з приводу професійної освіти бухгалтерів слід дуже виважено. З цим погоджуються і іноземні експерти. Так, Світовий Банк націлює до об'єднання всіх суб'єктів впливу на розвиток професії бухгалтера з метою розробки нових програм вищої освіти та запровадження «в довгостроковій перспективі українськомовної програми сертифікації» професійних бухгалтерів. Натомість, на даному етапі розвитку інституційного середовища в Україні «професійні організації та регулятори у сфері бухгалтерського обліку мають сприяти тим кваліфікаційним рівням, до здобуття яких будуть прагнути «головні бухгалтери» та інші бухгалтери на підприємствах та в державному секторі і опанування яких було б доступним за ціною та в межах можливостей цих організацій і регуляторів»²¹⁵. З цього видно чітку позицію Світового Банку щодо добровільності самого процесу сертифікації. Крім того, вказується і на можливість вільного вибору тих кваліфікаційних рівнів (програм), які в Україні існують та затребувані бухгалтерами. В рекомендаціях Світового банку вказується, що професійні організації не повинні бути ексклюзивними постачальниками навчальних послуг для своїх членів, натомість вони повинні забезпечувати підтримання членами достатніх теоретичних знань, професійних навичок та цінностей для збереження власних сертифікатів²¹⁶.

Для формування сприйнятливого інституційного середовища розвитку професії бухгалтера важливим є забезпечення Регулятором широкої участі в цьому державних інституцій. Як приклад може розглядатись практика роботи Мінагрополітики України. Де у відповідності до заходів по реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку підтримується розробка спеціалізованих

²¹⁵ Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (ЗДСК БОА) (A&A ROSC), 2008.

²¹⁶ Там само

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

навчальних програм та робота навчальних центрів, популяризується важливість сертифікації бухгалтерів серед підприємств та організацій, ведеться реєстр сертифікованих бухгалтерів та доводиться відповідна інформація до роботодавців (включаючи іноземних інвесторів).

З вищевикладеного слід зробити такі **висновки**.

Професійна освіта та сертифікація бухгалтерів є важливим чинником забезпечення як достовірності фінансової звітності, так і економічної роботи на підприємствах, що є вкрай необхідним для подолання економічної кризи в Україні. Проте в найближчій перспективі сертифікація бухгалтерів має носити добровільний характер та можливість вільного вибору існуючих на ринку програм.

Зміни та доповнення до чинного законодавства з бухгалтерського обліку мають передбачати обов'язковість затвердження Регулятором програм підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів та відповідальність всіх суб'єктів Регулятора та інших державних інституцій за стан розвитку професії у сферах їх впливу.

За ініціативи Регулятора та інших суб'єктів впливу доцільно розробити масштабну Урядову програму (стратегію) формування в Україні відповідного міжнародним вимогам інституційного середовища розвитку бухгалтерського обліку та професії бухгалтера.

4.4. Теоретичні аспекти концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

Як уже зазначалося вище, в умовах світових економічних криз 2000 року і, особливо, 2008 року очевидною стає проблема удосконалення міжнародних стандартів фінансової звітності /МСФЗ/ та прийнятих на їх основі національних систем бухгалтерського обліку. Для країн, що орієнтуються на МСФЗ останнє вирішується прийняттям Концепцій розвитку бухгалтерського обліку, інших аналогічних фундаментальних документів, що посилюють державне регулювання цих питань та співпрацю з професійними бухгалтерськими організаціями.

Питання формування ефективної національної системи обліку завжди було відправною точкою у вітчизняних наукових дослідженнях, зокрема цьому присвячені праці П.Т. Саблука, М.Г.Чумаченка, М.Я.Дем'яненка, Ф.Ф.Бутинця, М.С.Пушкаря, Г.Г. Кірейцева, В.М. Пархоменка, В.Б.Мосаковського, С.Ф.Голова, Н.М.Малюги, та інших.

Розуміючи всю складність і багатогранність цієї проблеми, сьогодні важливим напрямком наукових досліджень є вирішення

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

питань, які стосуються глобальної облікової системи взагалі та формування Концепцій розвитку національних систем обліку з урахуванням сучасних умов господарювання, та галузевих особливостей. Проте, в більшості наукових працях, що торкаються питань реформування та подальшого розвитку бухгалтерського обліку розглядається або лише практична, або вузька теоретична сторона цього питання. Відсутнє цілісне бачення проблеми, її теоретичне підґрунтя в цілому та по галузях економіки зокрема.

У зв'язку з цим мету дослідження цього підрозділу вбачаємо в обґрунтуванні теоретичних основ розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, як базису формування та реалізації Концепції розвитку національного та галузевого бухгалтерського обліку. Для цього в вирішується наступний ряд завдань:

провести дослідження тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в світі та досвіду впровадження концепцій розвитку бухгалтерського обліку на теренах постсоціалістичних країн;

обґрунтувати теоретичні основи Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України;

визначити пріоритети в реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Освоєння міжнародних стандартів обліку, звітності та контролю, Україна задекларувала зі становленням своєї державності. Так, 4 травня 1993 прийнята Постанова Кабінету Міністрів України від року № 326 «Про концепцію побудови національної статистики України та державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики». Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1786 «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» розпочато радикальну реформу по приведенню національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності /надалі МСФЗ/. Наступним етапом трансформації бухгалтерського обліку в країні стало прийняття Верховною радою України Закону України від 16 липня 1999 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»²¹⁷, нового плану рахунків²¹⁸, та

²¹⁷ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-хiv [електронний ресурс]. режим доступа: – // ліга: еліт закон соруright: іац «ліга». – 1993 – 2009.

²¹⁸ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

затвердження Міністерством фінансів України на основі МСФЗ національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Новою хвилею діяльності Уряду по приведенню національного обліку до міжнародних вимог стало схвалення в 2007 році Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні²¹⁹, метою якої визначено удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. У 2007 році також затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 роки затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34²²⁰.

Проведення цих реформ забезпечувались як силами вітчизняних урядовців та науковців, так і за допомогою міжнародної допомоги. За свідченнями учасників іноземних проектів в Україну надійшло більше 50 млн. доларів США на проведення реформ в бухгалтерському обліку.

Разом з тим, міжнародні стандарти та вітчизняні наукові розробки, що були покладені в основу вітчизняних нормативних актів з питань розвитку бухгалтерського обліку мають в більшій мірі регуляторний характер та направлені здебільшого на організацію практичної сторони ведення обліку. У цих документах відсутнє теоретичне підґрунтя вирішення принципових положень, що мають бути покладені в основу раціональної побудови системи бухгалтерського обліку в Україні. Тут варто навести думку визнаного в світі теоретика бухгалтерського обліку Ярослава В'ячеславовича Соколова: «В сущности то, что выдается в настоящее время за теорию бухгалтерского учета, представляет собой:

- или ненужную схоластику типа – предмет и метод;

...

- или обзор нормативных документов, что относится скорее к сфере юриспруденции, чем к учету.

міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. п 291 [електронний ресурс]. режим доступу: – // ліга: еліт закон соругіht: іац «ліга». – 1999 – 2009.

²¹⁹ Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням кабінету міністрів України від 24 жовтня 2007 р. п 911-р. [електронний ресурс]. режим доступу: – // ліга: еліт закон соругіht: іац «ліга». – 2007 – 2009.

²²⁰ Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затверджена постановою кабінету міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 [електронний ресурс]. режим доступу: – // ліга: еліт закон соругіht: іац «ліга». – 2007 – 2009.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

Вместе с тем глубинные идеи, постулаты и парадоксы, лежащие в основе теории, не рассматриваются вообще»²²¹. М.С.Пушкар також зазначає, що концепція розвитку бухгалтерського обліку повинна опиратись в основному на наукові положення, а не на практику, яка поки що не має суттєвих досягнень²²².

Дійсно, питання реформування бухгалтерського обліку та становлення нової системи обліку ринкового типу постійно перебуває в центрі наукової дискусії. Проте лише частина вчених підтримує позицію щодо необхідності першочергового розгляду концептуальних засад побудови національної системи бухгалтерського обліку. Так, Н.М. Малюга, визначаючи перспективи побудови національної системи бухгалтерського обліку, адекватної до нових виробничих та соціальних відносин, наголошує на потребі розробки концепції розвитку бухгалтерського обліку як теоретичного базису інституційної та реформеної перебудови²²³. Складовими Концепції автор виділяє:

- 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 кадрів²²⁴.

Вперше, на необхідності розробки на рівні уряду концепції розвитку бухгалтерського обліку наголошує М.С. Пушкар, відмічаючи, що вона має бути покладена в основу базової моделі обліку України²²⁵. Зокрема, науковець пропонує включити в концепцію наступні положення:

²²¹ Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. [Текст] / Я.В.Соколов; Финансы и статистика. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

²²² Пушкар, М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. — Т. : Економічна думка, 1999. – 424 с.

²²³ Малюга, Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. [Текст] / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет.– Житомир: ДТУ, 2005. – 548 с.

²²⁴ Там само

²²⁵ Пушкар, М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. — Т. : Економічна думка, 1999. – 424 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

– характеристики облікової інформації (види обліку, якісні характеристики інформації, користувачі).

– структура 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 обліку²²⁶.

Слід відмітити та віддати належне М.С.Пушкарю, який говорив про недосконалість реформ ще до 2000 р., в час ейфорії запровадження МСФЗ. Тому автор говорить не про концепцію розвитку обліку, а, власне, про концепцію організації облікової політики на державному рівні, так як вважає, що потрібна жорстка його регламентація з боку держави.

Під концепцією облікової політики М.С.Пушкар 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 питання щодо рівня регламентації обліку, методологічне та організаційне керівництво системою обліку; сприяння підготовці кадрів та розвитку наукових досліджень з обліку тощо.

- політика окремого підприємства по забезпеченню надійної фінансової звітності, яка регламентує методику, техніку та організацію обліку на підприємстві²²⁷.

Послідовною є позиція С.Ф. Голова на запровадження в Україні МСФЗ, який досліджуючи концептуальні засади розвитку бухгалтерського обліку в Україні наголошує на необхідності створення глобальної системи бухгалтерського обліку, яка має забезпечити інформаційні потреби як зовнішніх так і внутрішніх користувачів. «Парадигма глобального обліку, - відмічає автор, - має базуватись на

²²⁶ Пушкар, М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. — Т. : Економічна думка, 1999. — 424 с.

²²⁷ Там само

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

паритетності потреб користувачів, об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань»²²⁸.

Проте, незважаючи на наявність наукових передумов та гострої практичної необхідності розроблення концептуальних принципів подальшого розвитку обліку на основі визнаних економічних теорій, така Концепція до цих пір в Україні не була розроблена. Існуючі дослідження науковців наводять обґрунтування потреби в цьому, але не мають конкретної реалізації. Більше того, серед професійної спільноти можна почути думку, що така Концепція взагалі не потрібна Україні, бо її вже замінили вищеперераховані державні нормативні акти.

Разом з тим, такі концептуальні документи прийняті в ряді пострадянських країн. Для узгодження зусиль по реформуванню систем фінансової звітності створено Координаційну раду з методології бухгалтерського обліку, що об'єднує представників Вірменії, Азербайджану, Білорусії, Грузії, Казахстану, Киргизстану, Молдови, Росії, Таджикистану, України і Узбекистану.

В Російській Федерації /далі РФ/ у 2004 році затверджена Концепція розвитку бухгалтерського обліку і звітності на середньострокову перспективу²²⁹. В цілому Концепція передбачає адаптацію МСФЗ для застосування в РФ шляхом створення необхідної інфраструктури і побудови ефективного облікового процесу.

Передбачається 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 розповсюдження методичних матеріалів, підготовка і перепідготовка бухгалтерів, аудиторів тощо.

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*).

²²⁸ Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. [Текст] / С.Ф.Голов; Центр учбової літератури. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

²²⁹ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в российской федерации на среднесрочную перспективу. [Електронний ресурс]. Режим доступа: – <http://www.ipnpou.ru/article.php?idarticle=000054>

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

В республіці Молдова Концепція реформ бухгалтерського обліку прийнята та реалізовується ще з 1997 року²³⁰. У Концепції обґрунтована необхідність реформи бухгалтерського обліку і складання фінансових звітів відповідно до міжнародних норм, що має сприяти створенню сприятливих умов для розвитку ринків капіталу і цінних паперів, зростання інвестицій, інтеграції економіки республіки в світову економіку, а також оптимізації співвідношення між інтересами економічного агента, держави і інших зовнішніх користувачів інформації.

Концепцією визначено, що діючі в країні стандарти бухгалтерського обліку повинні уточнюватися відповідно до змін і доповнень, що вносяться до МСФЗ.

У проекті Концепції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту в республіці Казахстан²³¹ 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 в систему регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що діє, а також підвищення якості інформації, що формується у сфері бухгалтерського обліку і аудиту.

Розвиток системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, як зазначено в Концепції, - необхідно здійснювати в цілях підвищення якості, прозорості і зіставності інформації, що формується в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності відповідно до МСФЗ 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 в міжнародному процесі розвитку бухгалтерського обліку і аудиту.

Одним з ключових завдань в Концепції є підготовка і підвищення професійної кваліфікації бухгалтерів, фінансових менеджерів, аудиторів.

²³⁰ Концепция реформы бухгалтерского учета, утверждена Постановлением Правительства Республики Молдова N 1187 от 24 декабря 1997 г. [Електронний ресурс]. Режим доступа: – http://www.mf.gov.md/common/actnorm/contabil/guvern/PP_1187_ot_24.12.1997.doc.

²³¹ Проект концепции развития отрасли бухгалтерского учета и аудита в республике казахстан на 2007 -2009 годы. [Електронний ресурс]. Режим доступа: – <http://www.minfin.kz /structure/data...doc>

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

Нами проаналізовано зміст вищеперерахованих Концепцій та визначені ними напрями розвитку бухгалтерського обліку (табл.4.3). З таблиці видно, що Концепції, які прийняті раніше (Молдова) більше орієнтують розвиток національних систем обліку на МСФЗ, в той час коли в РФ і, особливо, в Казахстані, останні не є «ідолом». Ці країни, визначаючи невідворотність світової гармонізації бухгалтерського обліку, проте ставлять питання про власну участь в цій гармонізації, про необхідність створення відповідної інфраструктури для застосування МСФЗ і всього того, що з ними пов'язано.

Таким чином, в більшості пострадянських країн прийняті та реалізуються Концепції розвитку бухгалтерського обліку, що направлені на адаптоване до національних потреб запровадження МСФЗ. Разом з тим ці нормативні документи, що будують «фундамент» 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 теоретичних підґрунть 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 негараздів²³².

Таблиця 4.3

Концептуальні напрями розвитку бухгалтерського обліку і звітності в ряді країн снд

Напрями з національних Концепцій	Росія	Молдова	Казахстан
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	+		

²³² Дипиаза, С. А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества [Текст] / С. А. Дипиаза (младший), Р. Дж. Экклз / В. Ионов (пер. с англ.), Ю. Езерский (пер. с англ.). — М. : Альпина Паблишер, 2003. — 211с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Продовження табл. 4.3

Створення основних елементів інфраструктури застосування МСФЗ. Зближення правил податкового обліку з правилами бухгалтерського обліку.			+
Розвиток системи контролю забезпечення господарюючими суб'єктами публічності бухгалтерської звітності.	+		
Активізація участі професійних суспільних об'єднань в розвитку і регулюванні бухгалтерської і аудиторської професії.	+		
Вдосконалення системи підготовки і підвищення кваліфікації кадрів, зокрема користувачів бухгалтерської звітності.	+	+	+
Розвиток міжнародної співпраці в області 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 парадигм бухгалтерського обліку та всесвітніх глобальних стандартів фінансової звітності, що базуватимуться на досягненнях сучасних економічних теорій та враховуватимуть попередні помилки.

Одним із напрямів такого розвитку має стати галузевий аспект побудови бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Такий підхід поки що не знаходить розуміння у вітчизняних вчених, проте вже з кризи 2000 року є очевидним для західних вчених та аналітиків²³³. Теоретичним постулатом цього є те, що бухгалтерський облік виконує одну із ключових функцій управління. Тому управління на кожному рівні має мати вплив, посилки, вимоги до обліку і звітності. На рівні підприємства – це управлінський облік, на рівні галузі – окремі галузеві стандарти, котрі інтерпретуються як в національні, так і міжнародні нормативи і так далі. Дивно, але абсурдність єдиних показників фінансової звітності, наприклад для металургійного заводу і для сільськогосподарського підприємства і досі має прихильників серед вітчизняних науковців.

Я.В.Соколов визначає головним завданням для бухгалтерського обліку:

²³³ Там само

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

надання користувачам інформації для прийняття управлінських рішень. Далі вчений розмірковує, що оскільки користувачі бухгалтерської інформації різні, то логічно, що мали б бути різні підходи до методології. Останнє вступає в протиріччя із цілісністю бухгалтерського обліку як інформаційної системи. Вчений констатує: «счетоводство ... может быть только единым. Иное дело, как в системе счетоведения будут отражаться эти процессы. И тут счетоводство должно высветить интересы различных групп»²³⁴.

З погляду теорії є неправильним відбирати у користувачів право на постанову до бухгалтерського обліку запитів на ту чи іншу інформацію з фінансової звітності. Таким чином запити від користувачів до бухгалтерської інформації мають визначити вектор розвитку бухгалтерського обліку, а не навпаки. Навпаки вийшло в Україні, коли чинним законодавством галузеве управління відсторонено від методологічного впливу на побудову бухгалтерського обліку і звітності підприємств агропромислового виробництва. В цьому випадку не враховані інтереси не тільки «групи» за Соколовим Я.В., а підриваються основи національної безпеки країни, адже мова йде про управління галуззю, яка визначає долю нації, місце та місію України в глобальному економічному середовищі. Аграрний комплекс України, котрий має більше 10 відсотків світових сільгоспугідь та більше 30 відсотків світових чорноземів зобов'язаний визначити методологію обліку не тільки в Україні, але і при прийнятті МСФЗ.

Ще у 1992 році в ННЦ «Інститут аграрної економіки» вперше зроблена спроба обґрунтування концептуальних передумов формування системи обліку в аграрному секторі економіки України, що знайшло 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» та в «Концепции организации бухгалтерского учета и контроля в аграрном секторе при рыночных отношениях»/ та ряді інших важливих державних документах.

У тому ж 1992 році при Міністерстві аграрної політики України створена методологічна рада з питань обліку в АПК, яка ще в ті роки ставила за мету відпрацювання Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

В ті часи такі плани реалізувати було важко в першу чергу через ейфорію із запровадженням в Україні МСБО та МСФЗ.

²³⁴ Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. [Текст] / Я.В.Соколов; Финансы и статистика. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Разом з тим, пізніше стали очевидними проблеми (наслідки) з якими стикнулася вітчизняна система обліку в ході її реформування.

В 2003 році науковцями та практиками створено галузеве професійне об'єднання бухгалтерів – Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, посилено роботу тієї ж науково-методичної ради з питань обліку і фінансів АПК при Мінагрополітики України. Знову було поновлено завдання щодо розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

В цей же час в професійному середовищі України з'явилися наукові праці, котрі аналізували західні наукові теорії, особливо «позитивістську модель», що є основою облікової системи США. Аналізуючи черезмірне захоплення «західними» підходами вітчизняних досліджень Н.М.Малюга констатує «Наслідком неадекватного розуміння доробку американських дослідників є відсутність в Україні належної уваги теоретико-методологічним дослідженням»²³⁵. Ми погоджуємось з Н.М.Малюгою і неодноразово про це говорили, що історія засвідчує, що в подальшому розвитку бухгалтерського обліку будуть переважати думки вчених, котрі є представниками країн найбільш розвинутих економік і виражають інтереси транснаціональних корпорацій.

Останній приклад, Комісія з цінних паперів США оприлюднила Проект Плану застосування фінансових звітів підготовлених компаніями емітентами у відповідності до МСФЗ²³⁶. Даним проектом пропонуються кроки, в разі реалізації яких буде досягнуто вимогу обов'язкового застосування МСФЗ компаніями-емітентами при підготовці фінансової звітності в два етапи: перший – починаючи зі звітності лістингових компаній за 2010 рік, і другий – зі звітності всіх компаній емітентів за 2014 рік.

Комісією встановлений термін для направлення коментарів і зауважень до Плану – 20 квітня 2009 р.

Разом з тим, спостерігається, що в процесі прийняття заходів по наближенні US GAAP до МСФЗ, останні піддаються більшому редагуванню, на основі GAAP. Останнє американцями м'яко

²³⁵ Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь. [Текст] / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. - Житомир: ДТУ, 2006. – 84 с.

²³⁶ Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards by U.S. Issuers [Release No. 33-8982; File No. s7-27-08]

пояснюється певною недовірою до задекларованої високої якості МСФЗ, оскільки вже надто часто до них вносяться зміни.

Такий стан речей дає підстави вважати, що в найближчий час ми будемо спостерігати переміщення центру глобалізації бухгалтерського обліку з Лондона до Вашингтона, а отже, Україна і світ знову будуть змушені підстроюватися під нові вимоги оновлених стандартів.

В зв'язку з цим у науковців та професійних бухгалтерів з'явилися підстави для виведення на якісно новий рівень наукову дискусію, в ході якої мав бути досягнутий консенсус та відпрацьовані напрями подальшої стратегії і тактики реформування бухгалтерського обліку, звітності та контролю з метою їх ефективної адаптації до вимог міжнародних стандартів обліку і звітності з врахуванням національних потреб і ментальності.

Серед питань, які стосуються не тільки аграрного сектору економіки, в Концепції винесено: необхідність відпрацювання категорійно-потенційного апарату бухгалтерського обліку, що є основою його теорії та методології. Потребують серйозних досліджень питання оцінки активів та продукції за так званими «справедливими цінами», не кажучи вже про негайну необхідність обґрунтування методологічної основи подальшого розвитку бухгалтерського обліку (методологічний індивідуалізм, як є зараз, чи єдність методології, чи щось комплексне). Ми на сьогоднішньому етапі розвитку економіки України обґрунтовуємо в Концепції необхідність єдності методології бухгалтерського обліку в аграрному секторі.

В 2008 році Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України була відпрацьована та винесена спочатку на розгляд наукової спільноти²³⁷, а, згодом, і на широкий науково-практичний загал²³⁸.

Окрім вищезгаданих досліджень з теорії бухгалтерського обліку, теоретичною основою прийняття Концепції стали теорії неінституціоналізму та фізичної економії. Концепцією підтримується та пропагується ідея розробки та прийняття галузевих стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що базується на фундаментальних вітчизняних та закордонних дослідженнях.

²³⁷ Жук, В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. [Текст] / В.М.Жук; Інститут аграрної економіки. – К.: Інститут аграрної економіки, 2008. – 83 с.

²³⁸ Жук, В.Н. Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины. Научный доклад [Текст] / В.Н.Жук; – К. : Институт аграрной экономики, 2008. – 98 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Виходячи з економічної теорії інституціоналізму, Концепція передбачає запровадження МСФЗ в діяльність підприємств агропромислового виробництва, виходячи із стану інститутів сільських територій України, вектору їх подальшого розвитку. Врахування ключових постулатів цієї економічної теорії в Концепції передбачає посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, його детальнішу регламентацію, що визначено розділами 6 та 7 Концепції. Важливе місце в галузевій системі бухгалтерського обліку відводиться державним галузевим органам управління, відновлення їх впливу на формування методології галузевого бухгалтерського обліку та контролю за дотриманням стандартів (розділ 5 Концепції). Концепція враховує необхідність формування в аграрному секторі економіки України ринкових інституцій (професійних об'єднань виробників, професійних об'єднань бухгалтерів тощо) та необхідність посилення їх методологічного впливу та контролю за розвитком галузевого бухгалтерського обліку, формування професії бухгалтера (розділ 8). Важливе місце в Концепції відводиться формуванню (прийняттю) формальних інститутів (нормативних актів) як на рівні держави, так і на рівні галузі, котрі сприяли б розвитку бухгалтерського обліку саме в інтересах національного товаровиробника, його конкурентоздатності в умовах глобалізації та відкритості економіки. В зв'язку з чим передбачено: 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.

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 навчальних закладів для підготовки проектів законодавчо-нормативних актів, методичних рекомендацій з регулювання бухгалтерського обліку і звітності.

Дослідження теорії фізичної економії підтверджують визначальну роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності, реалізації експортного потенціалу держави, а також специфіку, пов'язану з використанням в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, що ставить специфічні вимоги до галузевого

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

бухгалтерського обліку як інформаційної системи, котра має проводити достовірну діагностику стану життєво важливої галузі національної економіки.

Виходячи з теорії фізичної економії для нас ключовим є поділ економіки на: «живу», «механічну» та «розумну». В такій класифікації аграрний сектор є єдиним, де створюється абсолютна додана вартість, або природний приріст енергії через вирощування рослин і тварин, підтримання родючості ґрунту. Для науковців очевидним є відмінність цих типів економік, як і їх переплетіння по мірі розвитку людства. Ми підтримуємо роздуми, визнаного вітчизняного економіста-фізіократа В.О.Шевчука, котрий бачить і ставить питання про відмінність і бухгалтерських систем в цих типах економіки.

В Концепції 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, якими є придатні для здійснення сільськогосподарської діяльності землі — унікальний, не відтворюваний, обмежений в просторі засіб виробництва і предмет праці;

- *соціальна складова* і неоціненна суспільна значимість сільськогосподарської продукції, що апіорі 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;

- *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).

Врахування теоретичних посилок впливу фізичної економії на розвиток галузевого обліку представлено по всій Концепції. Проте розділи 6 та 7 визивали найбільшу дискусію в ході наукового обговорення Концепції. А саме, чи є галузева специфіка, чи не зазіхає

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Концепція на «святе» - виключну роль Мінфіну в питаннях методології та визначення напрямку розвитку бухгалтерського обліку. Вагомим аргументом на нашу користь стало прийняття (хоч і не досконалих) МСБО 41 «Сільське господарство» та його вітчизняного аналогу П(С)БО 30 «Біологічні активи» - саме ними визнано як «живу» економіку, так і специфічну галузеву методологію бухгалтерського обліку (починаючи від змін до плану рахунків і закінчуючи визначенням фінансового результату та окремою звітністю).

Зазначимо, що Концепція націлює на розвиток галузевої методології бухгалтерського обліку як в межах так і в розвиток міжнародних та національних стандартів. Наприклад, план рахунків, маючи єдину методологічну основу, має враховувати потребу відображення різних видів економік. На нашу думку, окремі стандарти (рахунки) для обліку земель сільськогосподарського призначення, біоенергетичних запасів (корми, насіння тощо) це не тільки українська, але і світова потреба. Для цього Концепція націлює Мінагрополітики та професійну спільноту на роботу не тільки з Мінфіном України, визнаючи його провідну роль в формуванні національної системи бухгалтерського обліку, але і з Міжнародною Федерацією Бухгалтерів та Комітетом з розробки МСФЗ.

В розвинутих країнах не згортають, а, навпаки, посилюють наукові дослідження та державну регламентацію бухгалтерського обліку в аграрній економіці. Яскравий приклад США. Про необхідність врахування галузевої специфіки обліку в сільському господарстві при застосуванні загальноприйнятих там принципів бухгалтерського обліку (GAAP) та аудиту (GAAS) свідчить існування окремого «Керівництва з аудиту та бухгалтерського обліку: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи» (остання редакція від 1 травня 2008 року), 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 світі²³⁹.

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.

²³⁹ Сьогодні членами Інституту є близько 340 тис. фахівців.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

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 стандартів²⁴⁰.

Висновки. Отже, теоретична база розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України визначала не тільки її відмінний від інших нормативних документів зміст, але і концептуальні засади побудови галузевого обліку. Серед них:

Адаптування МСФЗ з врахуванням розвитку національних формальних та неформальних інститутів, особливостей функціонування державних органів та різних організаційних форм господарювання на селі.

Розширення кола об'єктів бухгалтерського обліку та інформаційного забезпечення бюджетної підтримки аграрного сектору економіки з врахуванням положень сучасної теорії фізичної економії.

Запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку та трьохрівневої моделі побудови фінансової звітності.

Відновлення впливу галузевого управління на формування та дотримання методології бухгалтерського обліку та звітності.

Забезпечення умов побудови всіх видів економічної звітності за даними бухгалтерського обліку.

Поєднання бухгалтерської звітності та відомчої аграрної статистики в інформаційному забезпеченні управління економікою галузі.

Запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку для малих форм господарювання на селі

Пріоритетами реалізації Концепції є вирішення чотирьох основоположних груп завдань:

- відновлення впливу Міністерства аграрної політики на розвиток галузевого бухгалтерського обліку, і тим самим отримання саме тієї інформації, яка необхідна для відпрацювання ефективної аграрної політики;
- створення системи надходження та обробки інформації по галузевій вертикалі (від головних управлінь агропромислового розвитку до Мінагрополітики), що забезпечить як оперативність

²⁴⁰ 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.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

надходження інформації, так і підвищить її достовірність через запровадження контролю за дотримання методології ведення бухгалтерського обліку безпосередньо в підприємствах та організаціях галузі;

- спільно з Мінфіном та Держкомстатом запровадження системи галузевих стандартів бухгалтерського обліку та відпрацювання системи відомчої аграрної статистики;
- створення ефективної системи підвищення професійного рівня бухгалтерів аграрного сектору з метою посилення економічної роботи підприємств для забезпечення конкурентоспроможності галузі в умовах глобалізації економіки.

І, на кінець, оскільки МСФЗ стоять на порозі не «косметичних», а кардинальних змін, Україні слід ці зміни не чекати, а намагатись формувати вектор, теоретико-методологічне наповнення цих перемін. Останнє особливо стосується всесвітніх бухгалтерських стандартів другого рівня (галузевих стандартів), оскільки Україна була, є і буде ключовим гравцем в аграрному секторі економіки.

4.5. Розбудова галузевих стандартів бухгалтерського обліку

У 1993 році з дня утворено науково-методичну раду з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України. Аграрна бухгалтерська ініціатива майже на десятиліття випередила створення методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

За час свого існування галузева Рада напрацювала десятки інструкцій, методичних рекомендацій, а згодом приймала активну участь в адаптації до національних потреб Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Тепер діяльність науково-методичної ради з питань бухгалтерського обліку при Мінагрополітики має оформлену громадську професійну підтримку з боку Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та науково-учбову базу в Науково-навчальному центрі «Інститут обліку і фінансів». Щоправда, діяльність галузевої Ради не передбачена чинним законодавством з регулювання бухгалтерського обліку, що виявилось неабияким аргументом в наукових дискусіях з приводу її впливу на методологію галузевого бухгалтерського обліку.

Проте, в останній час в цій дискусії з'явився новий закордонний фактор, який завжди був «неприрікаємим» аргументом у вітчизняних

суперечках. За кордоном аргументовано заговорили про необхідність запровадження галузевих стандартів в новій моделі стандартів і принципів бухгалтерського обліку. Початком такого повороту стало опублікування праці вчених-практиків Дипіаза С. та Екклза Р. «Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства». В російському перекладі ця праця з'явилася у 2003 році. В передмові до цього видання йдеться і про те, що запропонована авторами трьохрівнева модель корпоративної звітності підходить і Росії.

Суть нових пропозицій щодо розвитку бухгалтерського обліку ґрунтується на тому, що старі (діючі) постулати цього інституту не відповідають запитам сучасної економіки. Довіру суспільства до цієї інформаційної системи має повернути нова модель забезпечення прозорості і достовірності її звітності. Схематично автори подають таку модель у вигляді піраміди (рис. 4.9), в основі якої єдині і загальноприйняті принципи, далі – галузеві стандарти, котрі поглиблюють звітну інформацію та зроблять її співставною по галузі і, в кінці, рівень специфічної інформації.

В даному випадку, для нас важливим є сам факт закордонного визнання рівня галузевих стандартів. Адже у нас, в Україні, своїх «пророків» бути не може (це з народної мудрості).

Метою даного дослідження є аналіз стану методологічного, методичного та організаційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку аграрної галузі та обґрунтування концептуальних засад запровадження галузевих стандартів в національній системі бухгалтерського обліку.

Для досягнення цієї мети:

- дослідимо стан бухгалтерського обліку на підприємствах галузі;
- проаналізуємо причини послаблення ролі бухгалтерського обліку в системі галузевого управління;
- обґрунтуємо необхідність запровадження галузевих стандартів та проаналізуємо методологічні та методичні можливості наукової та професійної спільноти в цьому.

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно з Міністерством аграрної політики України постійно організовує семінари-навчання з бухгалтерами підприємств по всіх регіонах України. Науковий та практичний потенціал членів Федерації дозволив провести на цих семінарах масштабне анкетування щодо стану організації обліку та звітності на сільськогосподарських підприємствах.



Рис. 4.9. Трьохрівнева модель забезпечення прозорості компанії²⁴¹

Анкетування підтверджує сумну тенденцію, що ведення бухгалтерського обліку стає другорядною (формальною) справою для бухгалтерів.

Надія на те, що для власника дана інформаційна система є важливою і він буде зорганізовувати (відповідати за стан) бухгалтерський облік на підприємстві, не підтверджується практикою. За даними анкетування найважливішим для власника (менеджера) в роботі бухгалтерів є вчасна безпроблемна здача всіх видів звітності та оперативне вирішення певних фінансових питань. Так відповіли переважна більшість головних бухгалтерів підприємств з рівнем доходу в рік до 3 млн. грн., більше 71 відсотків з рівнем доходу від 3 до 10 млн.грн. в рік. І лише половина бухгалтерів підприємств з рівнем доходу більше 10 млн.грн. в рік вважають, що їх керівники опираються на можливості бухгалтерських служб і використовують бухгалтерську інформацію в управлінні виробництвом.

²⁴¹ Дипиаза Сэмюэл А. (младший), Экклз Роберт Дж. **Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества** / В. Ионов (пер.с англ.), Ю. Езерский (пер.с англ.). - М. : Альпина Паблишер, 2003. - 211с.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

Дану тенденцію підтверджують і відповіді на інші питання. Наприклад: як часто керівник звертається за інформацією до бухгалтерської служби? На великих підприємствах це проходить щодня, а от на середніх і малих – лише щомісячно перед підведенням підсумків. Є і такі, які звертаються раз в рік для підготовки доповіді на річні збори.

Ще гірша ситуація із ступенем залучення головних бухгалтерів до управління сільгосппідприємствами. Лише одиниці із них є членами правління (дирекцій). Менше 20 відсотків постійно запрошуються на управлінські зібрання (наради). Третина бухгалтерів лише періодично або зовсім не залучаються до управління.

Нами було поставлено і інше питання: «Чи залучається головний бухгалтер до договірних відносин?» з варіантами відповідей: візує договори (їх проекти); залучається як радник-консультант; не залучається. Висновок: тіньова економіка не є міфом.

Дослідженнями встановлено відсутність управлінського обліку на сільгосппідприємствах в його класичному (західному) розумінні. Щоправда, на великих підприємствах є поодинокі вдалі спроби цієї роботи з ініціативи іноземних інвесторів.

Разом з тим, в усіх без виключення підручниках з менеджменту з перших сторінок автори націлюють майбутніх та діючих керівників на важливість контролю за фінансовими потоками, на важливість роботи з бухгалтерськими звітами.

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.

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

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

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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

Зрозуміло, що це відбувалось не само 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.

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

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 прийде вже зараз.

Чи зможе власнику-аграрію допомогти рідне міністерство? Чи є у Міністерства аграрної політики України об'єктивна інформація для відстоювання інтересів галузі? Чи є можливість впливати і виправляти ситуацію в управлінському обліку?

Відповіді на ці питання засмучують більше від результатів досліджень стану з фінансовим обліком та звітністю. Наші дослідження показали, що із всіх видів звітності сільгосппідприємств державними органами перевіряється лише податкова звітність. Достовірністю фінансової звітності в державі ніхто не переймається. Щодо дотримання підприємствами національних П(С)БО, то опитування засвідчило лише незначну увагу до цього зі сторони управлінь агропромислового розвитку райдержадміністрацій і цілковиту байдужість органів Держкомстату, котрі приймають фінансову звітність.

Стан справи погіршує той факт, що відповідно до діючого законодавства збір фінансової звітності покладено на Держкомстат України, розроблення методологічних засад ведення бухгалтерського

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

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.

Лише одиниці з опитуваних бухгалтерів відповіли, що вони повністю дотримуються національних П(С)БО.

Більше того, згідно діючого законодавства, яке регламентує бухгалтерський облік в Україні, інформаційні канали, по яких проходить економічна інформація про господарську діяльність агропромислових підприємств спрямовані таким чином, що звітність не надходить напряму 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 профільованою та не оперативною для Мінагрополітики.

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

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

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

Важливою проблемою є розробка галузевого стандарту щодо облікової політики сільгосп підприємств.

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».

Однак, на рівні окремого П(С)БО не встановлено чіткого регламентування питань практичного плану стосовно того, як має

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

визначатись облікова політика, порядок її розкриття та внесення змін. Такий стан з нормативним забезпеченням облікової політики на підприємстві не забезпечує єдиних засад формування інформації і, відповідно, її співставності, що переводить значення показників зведеної звітності до розряду некоректних.

Застосування підприємствами різних підходів в обліковій політиці створює проблему неспівставності показників бухгалтерської звітності по галузі. Зміна облікової політики на підприємстві створює проблему співставності інформації і в динаміці. Незважаючи на очевидність цієї проблеми вплив такого явища як «облікова політика підприємства» на інформаційну систему мало вивчений. В основному, науковці поки що захоплюються «новизною» цього явища і не переймаються наслідками його бездумного практичного застосування. Наші опитування засвідчили як формальний підхід до формування облікової політики у переважної більшості респондентів, так і загрозливу тенденцію зростання неспівставності звітної інформації.

Вищевикладені проблеми призводять до втрати бухгалтерським обліком та галузевим управлінням можливостей в реалізації їх місії.

Протягом тривалого періоду галузева Рада намагалась протистояти вищезазначеним негативним тенденціям. Вносились пропозиції до чинного законодавства з регулювання бухгалтерського обліку, відстоювались національні та галузеві інтереси при запровадженні П(С)БО, підготовлено десятки методичних рекомендацій, які доводились до практики, в тому числі і через випуск фахового спеціалізованого журналу «Облік і фінанси АПК». Така робота дозволила сформуванню потужний науковий потенціал, який здатний вирішувати методологічні та методичні завдання із запровадження галузевих стандартів.

Разом з тим, стало очевидним й інше. Розрізнені, несистемні заходи галузевої Ради не могли вплинути на стан бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Негативні тенденції його розвитку закладено в чинному законодавстві. Позитивні зрушення можливі лише за умови комплексного та системного підходу, результатом якого на першому етапі має стати розробка Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

Науковою та професійною спільнотою, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та науково-методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України прийнято рішення про підготовку та запровадження такої Концепції у 2008-2009 роках.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

Бухгалтерська професійна спільнота, її науковий та практичний потенціал вже давно визрів до такої масштабної заяви та роботи. Наша впевненість в співпраці і реалізації цієї ідеї посилюється, в тому числі, і через світову продовольчу та енергетичну кризу, яка посилює розуміння Україною важливості аграрного сектору економіки в глобальному світовому розподілі виробництва. Розуміння, що реалізація цієї місії Україною неможлива без сучасного державного управління і потребуватиме розвитку ефективного бухгалтерського обліку в галузі.

Реалізована поетапна підготовка Концепції. На початку 2008 року ця робота пройшла апробацію в науковому середовищі. Наукове забезпечення розвитку обліку в АПК розглянуто та схвалено на бюро Президії НААН.

У IV міжнародній науково-практичній конференції обговорено проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі України.

На I кварталі 2009 року доопрацьований проект Концепції було винесено на розгляд Колегії міністерства аграрної політики України.

У 2009 році Міністерство аграрної політики України планує подати Концепцію на затвердження Кабінету Міністрів України.

Оскільки проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України публікується нижче, в даній статті ми не бачимо потреби у розкритті її змісту. Разом з тим, з вищевикладеного можна зробити такі висновки:

Державне значення винесених на розгляд проблем визначається зростаючою роллю бухгалтерської інформації в системі управління економікою, в глобальному конкурентному середовищі, що має посилити увагу владних структур до цього інституту.

Вирішення проблем національного бухгалтерського обліку неможливе без запровадження галузевих стандартів, забезпечення на законодавчому рівні за Мінагрополітики, як органом державного управління, що розробляє і проводить аграрну політику, повноважень на рівні з Мінфіном та Держкомстатом України задавати напрями розвитку галузевого обліку і звітності.

Вирішення вищезазначених проблем зусиллями лише бухгалтерської професійної спільноти неможливе, оскільки ліквідація кризи однієї з ланок управління, якою є бухгалтерський облік, має бути справою управлінців всіх рівнів.

4.6. Наукове забезпечення розвитку регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Діюча система регулювання бухгалтерського обліку в сучасній Україні, за формальними ознаками, орієнтована та скопійована із проамериканських стандартів та підходів.

В національне інституціональне середовище імплементована 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.

В ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку формальні інститути (закони, нормативні документи, П(С)БО тощо) та регуляторні інститути (Мінфін, Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Мінфіні, НБУ, ДКЦПФРУ²⁴² тощо) займають перші позиції щодо легкості їх втілення в національне інституціональне середовище та останнє – щодо сприйняття цим середовищем «чужих» для нього ідей, які можуть бути закладені у ознаках та змістах запозичених формальних інститутів.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування напрямів вдосконалення регулювання бухгалтерського обліку в Україні та означення підходів щодо покращення нормативних документів та діяльності регулятивних органів у цій сфері.

Задля вирішення поставленої мети розглядається ряд питань щодо:

- виявлення впливу стану економіки, інституціонального середовища в країні на прийняття тієї чи іншої Концепції регулювання бухгалтерського обліку;
- обґрунтування пропозицій щодо формування складу та роботи державного регуляторного органу з бухгалтерського обліку в Україні;
- означення концептуальних підходів до покращення нормативних документів з регулювання бухгалтерського обліку.

Поставлена проблема досить складна та дискусійна. Її не обходять у публікаціях ні державні службовці (І. Белоусова, В. Пархоменко), ні відомі науковці (М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, О.М. Петрук, та багато інших).

²⁴² НБУ – Національний банк України ДКЦПФРУ – Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

О.М. Петрук зазначає, що на сучасному етапі тільки шляхом селекції та синтезу передових досягнень іноземного досвіду регулювання обліку можна реформувати національну систему бухгалтерського обліку з метою подальшого її якісного розвитку в нових умовах господарювання. 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, наголошує автор²⁴³.

В.М. Пархоменко вважає, що система нормативного регулювання бухгалтерського обліку повинна бути п'ятирівневою відповідно до фактичного стану в країні в теперішній час²⁴⁴.

Із запропонованої В.М. Пархоменком ієрархії ключове місце у 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 лише інструкції, вказівки та методичні рекомендації на основі і в розвиток П(С)БО.

Аналіз інших існуючих наукових досліджень свідчить, що під вдосконаленням 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.

Розгляд поставлених питань. Після реформування, основними суб'єктами, відповідальними за регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виступають три державні органи: Міністерство фінансів України, Національний банк України та Державне казначейство України.

Проблема полягає в тому, що розроблені Мінфіном на основі МСФЗ, національні П(С)БО мають узагальнений характер. Ефективність їх застосування потребує появи якісно нового рівня інституту керівників та бухгалтерів вітчизняних підприємств. Поки останній знаходиться в стадії формування, реформування необхідно було б проводити із врахуванням цих обставин.

²⁴³ Петрук О.М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // Вісник ЖДТУ. – 2005. – №3(33): Економічні науки. – С.156–167.

²⁴⁴ Пархоменко В.М. Законодавче та нормативно-методичне забезпечення регулювання бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко, О.М. Петрук // Вісник ЖІТІ. – 2002. – №18. – С. 107–117.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Проте, реформами знято повноваження та усунуті галузеві органи управління від відповідальності за регулювання бухгалтерського обліку, за дотримання підприємствами встановленої методології. Це та багато інших проблем зумовили недосконалість запровадженого реформами регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Останні світові економічні кризи привнесли новий підхід у сферу регулювання бухгалтерського обліку в США, Великобританії 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 елемента національної безпеки.

Переглядаються на заході і наукові позиції. Наприклад, Д. Хегарті, Ф. Гелена та А.К.Х. Барроса вважають, 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 країни²⁴⁵.

Отже, необхідні зміни як в наукових підходах, так і в нормативних документах і насамперед в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо системи регулювання бухгалтерського обліку на принципах закладених сучасними економічними теоріями та виходячи із антикризових програм розвинутих країн.

Незважаючи на такі очевидні факти, уряд України поки що зорієнтований на ще до кризові підходи, котрі запозичені у США із сфери регулювання бухгалтерського обліку у ліберально-віртуальній економіці кінця ХХ століття.

Більше того, зараз в роботі Мінфіну України питання регулювання бухгалтерського обліку не є першочерговим. Обмежені можливості має і Методологічна рада з бухгалтерського обліку Мінфіну. Обмежені можливості щодо цього мають й інші державні інституції, існуючі професійні бухгалтерські організації, наука та освіта.

В правовому полі 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

²⁴⁵ Хегарті Д. Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту / Д. Хегарті, Ф. Гелен, А.К.Х. Баррос // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 7(67). – С. 17–31.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

обробляє фінансову звітність Держкомстат України, визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Мінфін, але немає відповідального за дотриманням професійних «правил гри». Стан українського інституту власника підприємства залишило без коментарів, так само як і правовий та професійний статус українських бухгалтерів. Саме це лежить в основі 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 Державної податкової адміністрації 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 мала б бути не англосаксонська, а континентальна модель регулювання бухгалтерського обліку, яка передбачає домінування в цьому питанні впливу державних інституцій. Тим більше, як зазначалось вище, англосаксонська модель в умовах глобальних криз та проблем також посилює державне регулювання в цих питаннях.

У свою чергу і Світовий Банк пропонує Україні створити багатопрофільний Національний координаційний комітет для координації реформ в галузі бухгалтерського обліку та аудиту. Комітет повинен виконувати дорадчі функції при органах, які встановлюють в цьому державну політику²⁴⁶.

По такому шляху пішли у Російській Федерації. Відповідно до плану заходів по реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку і звітності в Російській Федерації було створено 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 органи²⁴⁷.

Слід відмітити, що і рекомендації Світового Банку і практика наших найближчих сусідів збігаються в тому, що такі Комітети є лише

²⁴⁶ 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.

²⁴⁷ Официальный сайт Национального комитета бухгалтеров, финансистов и экономистов [Электрон. ресурс]. - Режим доступу: – <http://www.nkbfe.ru>.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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 розробників 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 року²⁴⁸.

У свій час, в журналі «Облік і фінанси АПК» (№ 3 за 2005 рік)²⁴⁹ нами ставилось питання про утворення при Кабінеті Міністрів України спеціалізованої 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.

Посилення методологічного впливу галузевими та професійними аспектами є ключовим фактором розвитку регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Адже безспірним є факт відповідальності галузевого управління за стан економіки і для провадження ефективної економічної політики міністерства мають мати можливість визначати облікову політику у сферах їх відповідності. Підходи та рішення щодо представництва конкретних галузевих міністерств в Регуляторному органі могли б бути виписані в його Положенні (Статуті). Як один із варіантів вирішення цієї проблеми використання статистичних даних щодо частки галузі у національному ВВП; експертний потенціал; інвестиційна привабливість галузі тощо.

²⁴⁸ Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=92410.

²⁴⁹ Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4–13.

IV. Наукові основи шляхів реформування національної системи бухгалтерського обліку

Законодавча визначеною має бути і участь у роботі Регуляторного органу професійних бухгалтерських об'єднань. Чотири вітчизняні професійні бухгалтерські організації (САУ, ФПБАУ, ФАБФ АПКУ, УАСБА²⁵⁰) мають значний науково-практичний і міжнародний потенціал для здійснення активної участі в справі регулювання бухгалтерської діяльності. Вони є членами МФБ чи її регіональної групи ЄРСБА²⁵¹, випускають періодичні фахові видання, супроводжують спеціалізовані сайти, бухгалтерські портали.

Разом з тим, статус українських бухгалтерських організацій в справі регулювання бухгалтерської діяльності потребує законодавчого посилення. Адже, всі вони входять до громадських рад при міністерствах і відомствах України, що засвідчує не стільки їх визнання в українській державі, скільки 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.

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.

Новий (чи оновлений) Регуляторний орган з бухгалтерського обліку має вирішити й існуючу нині проблему домінування в його складі інтересів так званих споріднених груп впливу. Обґрунтованою є 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 трирівневій доктрині (моделі) розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності: загального,

²⁵⁰ САУ – Спілка Аудиторів України

ФПБАУ – Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України

ФАБФ АПКУ – Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України

УАСБА – Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів

²⁵¹ ЄРСБА – Євразійська Рада Сертифікованих Бухгалтерів і Аудиторів

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

галузевого та корпоративного рівнів²⁵². Окрім того, такий підхід відповідає рекомендаціям Світового банку щодо зменшення ролі міністерств та відомств загального призначення у встановленні П(С)БО²⁵³.

Висновки. Вищезазначене теоретичне й практичне обґрунтування шляхів вдосконалення регулювання бухгалтерського обліку зумовлює внесення змін та доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та інші нормативні документи, 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;

- 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 у сферах їх впливу.

²⁵² Дипиаза С.А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дипиаза (младший), Р. Дж. Экклз; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.

²⁵³ 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.

V. НАУКОВО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АГРАРНОЇ СФЕРИ

5.1. Теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку аграрної економіки

Наукові дискусії з приводу доцільності існування й перспектив розвитку галузевих систем бухгалтерського обліку мають високу актуальність для України, де фінансова звітність, а, отже і вимоги до ведення бухгалтерського обліку, є однаковими для аптеки, шахти, сільськогосподарського чи інших підприємств.

Серед учених пострадянського простору прийнято вважати, що теорія бухгалтерського обліку «єдина і неподільна» для всіх галузей економіки. Це нібито підтверджується і системою МСФО. Як аргумент наводиться підхід К.Я.Анджана: «Бухгалтерський облік як наука ділиться 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 в усіх галузях і господарських одиницях. Галузевий облік відображає специфіку обліку у відповідних галузях, наприклад облік у бюджетних організаціях, на промислових підприємствах, в сільському господарстві, торгівлі, постачанні, будівництві і так далі»²⁵⁴.

Проте, на наш погляд, сучасну теорію бухгалтерського обліку неможливо уявити без аграрного сегменту. Останнє особливо очевидно в країнах з розвиненим сільським господарством.

Метою досліджень цього підрозділу є аналіз світових тенденцій щодо запровадження галузевих стандартів обліку і розгляд теоретичних аспектів формування підсистеми бухгалтерського обліку в аграрній галузі на підставі її спеціалізації за предметом й об'єктами.

Міркування щодо збільшення кількості (рівнів) стандартів можуть здатися і невдалими, проте опонентам варто вивчати історію й взяти до уваги тенденції в глобальному світі. Компанії та країни конкурують у межах глобальних галузей. Інвестори, аналітики, інші користувачі вимагають від бухгалтерського обліку повнішої інформації. Отже, чіткі й узгоджені галузеві стандарти необхідні, а розробка їх цілком реальна при широкій науково-професійній підтримці.

²⁵⁴ Анджан К. Я. Основы бухгалтерского учета: пособие [Текст] / К. Я. Анджан. – М.: «Статистика», 1977. – С.12.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

У системі міжнародних стандартів фінансової звітності є кілька вузькоспеціалізованих стандартів, які в деяких професійних виданнях названо галузевими²⁵⁵. Зокрема, такими стандартами визнано:

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 методологічні засади загальної організації бухгалтерського обліку окремих галузей.

На запитання, якими повинні бути стандарти другого рівня, ким розроблятися та на кого слід покласти контроль застосування, їхні прихильники відповідають, що стандарти другого рівня повинні розробляти представники галузі на добровільній основі без будь-якої регламентації від МСФЗ. Розробниками можуть бути глобальні галузеві групи – професійні асоціації у співпраці з іншими учасниками ланцюжка корпоративної звітності – аудиторськими фірмами, аналітиками та інвесторами²⁵⁶.

Нині можемо говорити про наявність певного методологічного забезпечення їх запровадження:

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

Отже, сучасність вимагає від бухгалтерського обліку іншого змісту його теорії та системи. До системи бухгалтерського обліку слід відносити не тільки методи й методики їх застосування за певними формами і технологіями, але і методологічне регулювання та інституціональне забезпечення розвитку і споживання його інформації. Залучені нами до класичного змісту цього питання регуляторний та

²⁵⁵ Онуфриев, Н.В. Краткий перекрестный конспект-комментарий к Международным стандартам финансовой отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа: – http://www.onoufrieв.narod.ru/msfo/ias_index.htm#AМеждународные стандарты финансовой отчетности.

²⁵⁶ Дипиаза-младший, С., Экклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества [Текст] / С. Дипиаза-младший, Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – С.81-82.

інституціональний рівні визначають мотивацію розвитку теорії бухгалтерського обліку й бухгалтерських облікових систем та поділ за національними ознаками і галузевими підсистемами.

Вважають, що основою теорії бухгалтерського обліку є його предмет і об'єкти. Безліч різноманітних визначень цих категорій часто «засмічують» науку про бухгалтерський облік непотрібною схоластикою. На наш погляд, дуже просто підійшов до цієї проблеми Я.В. Соколов: «Предмет бухгалтерського обліку не «даний», а «заданий» йому інтересами осіб, що беруть участь в господарських процесах»²⁵⁷.

Грунтуючись на економічній теорії інституціоналізму, яка є визначальною для світового і державного розвитку, уточнимо предмет бухгалтерського обліку. **На наш погляд, ним є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси і явища, які в обліку відображаються і контролюються відповідно до запитів інститутів.**

Для нас очевидна різноманітність інститутів і їхнього впливу на розвиток, а, отже – на теорію бухгалтерського обліку. Зрозуміло, що інститути запитують різноманітну облікову інформацію, тому важлива «оптимізація та стандартизація» звітності. Інакше бухгалтерська інформаційна система була б «безрозмірною». Серед інститутів, що визначають розвиток бухгалтерського обліку, слід назвати міжнародні та державні інститути його регулювання, інститут власників підприємств і, звичайно, інститути галузевого управління.

Безумовно, бухгалтерський облік є ключовою функцією управління. Ніхто не ставить під сумнів наявність практики і теорії галузевого управління. Але чомусь ставлять під сумнів можливість і, тим більше, необхідність впливу галузевого інституту управління на свою ключову функцію. Більше того, у світі розвиток економіки, конкуренція відбуваються за галузевим принципом. Останнє вимагає додаткової, специфічної галузевої інформації від бухгалтерського обліку. З теоретичної точки зору йдеться про перегляд і уточнення об'єктів бухгалтерського обліку.

Таким чином, можемо визначити і *об'єкти бухгалтерського обліку – це складені його предмети, які знаходять окреме відображення в системі бухгалтерського обліку і становлять інформаційну цінність для користувачів (інститутів).*

²⁵⁷ Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. [Текст] / Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2000. – С.15.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними: відносинами власності; оподаткуванням; державною підтримкою; формуванням і використанням нематеріальних активів; визначенням фінансових результатів господарської діяльності; приватизацією майна та землі; формуванням людського капіталу; соціальної інфраструктури села тощо. Усі ці процеси є окремими об'єктами обліку (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

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

Предмет	Об'єкти
Процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями і примноженням фізичного капіталу та біологічних активів («жива» економіка)	Виробництво, використання та примноження: <ul style="list-style-type: none"> • земельного капіталу • еколого-природоохоронного капіталу • біологічних активів • енергетичних активів (у т.ч. сільськогосподарської продукції) • Виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції
Специфічні господарські процеси	<ul style="list-style-type: none"> • Відносини власності, у т.ч. <ul style="list-style-type: none"> - майнові - земельні • Спеціальні режими оподаткування: <ul style="list-style-type: none"> - 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	<ul style="list-style-type: none"> • Формування та розподіл результатів сільськогосподарської та іншої діяльності
Специфічні організаційні процеси	Особливості: <ul style="list-style-type: none"> • приватизації майна та землі; • організації різноманітних форм господарювання (від сімейних форм до холдингів) • формування соціальної інфраструктури • формування людського капіталу • формування природоохоронної та екологічної інфраструктури

Вищезначені об'єкти обліку, безперечно, визначають специфічність, особливість побудови бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Разом з тим визначальними для теорії і 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.

В аграрному секторі економіки, як в жодній іншій галузі, багато властивих тільки їй об'єктів бухгалтерського обліку. Серед таких об'єктів насамперед виділяємо: землі сільськогосподарського призначення; біологічні активи; виробництво сільськогосподарської продукції, як процес біологічних змін під впливом природно-технологічних особливостей; інші об'єкти, що відносяться до категорії фізичної економії (наприклад, запаси, які мають не тільки продовольчу, а й енергетичну цінність). *Такі об'єкти бухгалтерського обліку в теорії визначаються біологічною метафорою або концепцією «живої» економіки.*

Відмінність аграрної («живої») економіки від інших галузей спостерігається через специфічні об'єкти обліку у співвідношенні статей бухгалтерського балансу форми 1 «Баланс».

У таблиці 5.2 та на рисунку 5.1 визначено частки об'єктів бухгалтерського обліку «живої» економіки за статтями активу балансу річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств, що офіційно подано до органів державної статистики України станом на 31.12. 2008 року. Слід зазначити, що в період з червня по листопад кожного року частка цих активів у валюті балансу є більшою. Проте, навіть і станом на 31.12. 2008 р. частка «живих», відмінних від інших галузей, активів у балансах сільгосп підприємств є суттєвою.

Вибір нами для аналізу показників відкритих акціонерних товариств мотивований тим, що в таких підприємствах не тільки збережено, але і примножуються майнові комплекси (основні засоби). Як видно з даних табл. 5.2, навіть за таких позитивних умов, частка «живих» активів становить половину валюти балансу аналізованих відкритих акціонерних товариств.

Зменшення частки до 36% в цілому по сільськогосподарських підприємствах України за даними ф. № 1 «Баланс» станом на 31.12.08 року (рис. 5.1), пояснюємо масовим недотриманням сільськогосподарськими підприємствами методології обліку та звітності за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Таблиця 5.2
Частка об'єктів бухгалтерського обліку «живої» економіки за статтями активу балансу* в сільськогосподарський відкритих акціонерних товариствах (станом на 31.12.2008 року)

Стаття балансу	Відкриті акціонерні товариства		"Обухівське"***		"Герезине"		ВАТ "Полтава рибгосп"		"АФ "Германівська"		ВАТ "Синявське"	
	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		
Дебиторська 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 (БАЛАНС)	31695,0	100,0	45502,0	100,0	60739,0	100,0	9146,0	100,0	45855,0	100,0		
Частка "живих" активів	х	45,2	х	54,3	х	32,5	х	57,7	х	56,4		

* Уточнено за даними Головної книги.

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

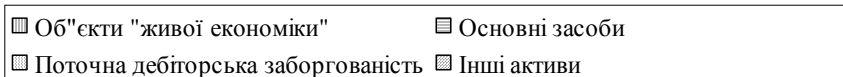
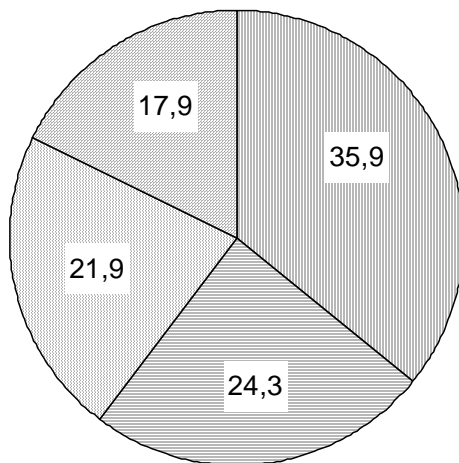


Рис. 5.1. Структура об'єктів обліку сільськогосподарських підприємств (за даними форми № 1 «Баланс» станом на 31.12.2008 року), %

Як видно з табл. 5.3 (за даними анкетування, понад двох тисяч бухгалтерів сільгосп підприємств по всій Україні), вимоги цього стандарту ігнорують більше половини підприємств.

Таблиця 5.3

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

Зміст	Відсотки
Дотримуються повністю	9,3
Дотримуються частково	40,6
Немає потреби в цьому для підприємства	50,1

З вищевикладеного можна зробити висновок, що навіть і при 36% «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 взятті на баланс землі.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Земля сільськогосподарського призначення є особливим активом, якого, нині немає на балансах вітчизняних сільськогосподарських підприємств через правові особливості її приватизації та використання та відсутність нормативного регламентування такого обліку.

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

З вищевикладеного можна зробити певні **висновки**. Означення й домінування живої, біологічної метафори в предметі та об'єктах аграрного бухгалтерського обліку потребує формування окремої аграрної складової в теорії бухгалтерського обліку. Ця складова може знайти відображення як у стандартах першого (МСФЗ), так і в галузевих стандартах другого рівня. Найближчими завданнями аграрної теорії бухгалтерського обліку мають також стати питання взяття землі на баланс й оцінки землі, біологічних активів і 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 і практики бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

5.2. Фізіократична доктрина розвитку бухгалтерського обліку

Пошук шляхів виходу з періодичних криз світової економіки приводить все більше число економістів до вивчення і збільшення ідей і доктрин фізичної економії. Однак, більш ніж двухсотпятидесятирічна історія теорії фізичної економії «... тлумачилася настільки неправильно, як цього не сталося в історії економічної думки ні з якою іншою теорією»²⁵⁸. Серед причин цього як і людський меркантилізм, ентропійність його буття і виробництва, так і «... тріумф позитивістського методу в соціальних науках, у першій половині ХІХ століття»²⁵⁹ ..., надмірне захоплення теорії і практики економіки ХХ сторіччя «прибутковістю віртуальної економіки».

²⁵⁸ Кене Ф., Тюрго А.Р.Ж., Дюпон де Немур П.С. Фізіократи. Вибрані економічні твори / Ф. Кене, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [перед. П.Н.Клюкін; пер. з франц., англ., нім.] Ексмо. - М.: Ексмо, 2008. - 1200 с. – с.847.

²⁵⁹ Там само, с.852.

Подолання кризових явищ вимагає вдосконалення політичної економії. Тому, сьогодні затребуваність вивчення фізіократичної спадщини зростає у всіх сферах економічної науки. Не може бути винятком у цьому й наука про бухгалтерський облік.

Метою даного дослідження є вивчення впливу фізіократичної ідей на розвиток бухгалтерського обліку виходячи з постановки перед ним завдань теорією фізичної економії більш ніж за 250-річну історію існування цієї економічної школи.

Вивчення бухгалтерського забезпечення фізіократичної ідей проводиться вперше, що спонукає до аналізу всього, доступного нам, теоретичної спадщини фізіократії.

При вивченні першоджерел ставиться завдання виявлення та систематизації запитів фізіократів до облікової інформації, до побудови бухгалтерського обліку.

Аналізується етапність певної реалізації фізіократичної ідей в побудові бухгалтерського обліку в соціалістичних і розвинутих капіталістичних країнах, прийняття ідей фізіократії в деяких міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (сьогодні - МСФЗ).

Відомо, що вчення фізіократів є самодостатнім світоглядом, побудованим на економічному фундаменті сприйняття природних законів у розвитку людства.

На відміну від інших шкіл, фізіократи дивилися на економіку, як на ціле, а не одиночне. Метою економіки (господарської діяльності) є збільшення людського благополуччя в цілому, шляхом упорядкування приватних і громадських інтересів перерозподілу доходу в продуктивній галузі, серед яких на першому місці - землеробство. Останнього слід досягати через використання в управлінні методу «економічної таблиці» (далі - «ЕТ») і встановлення законів гармонійного громадського порядку.

Рішення таких складних завдань потребує ефективного інформаційного (облікового) забезпечення. Розуміння останнього ми зустрічаємо практично у всіх першоджерелах фізіократичної теорії.

Засновник фізіократії Франсуа Кене в роботі «Китайський деспотизм» не тільки позначає значення обліку в процесах управління економікою Франції, а й ставить завдання організації такого²⁶⁰.

У статті «Філософія землеробства» Кене шкодує, що змушений при побудові «економічної таблиці» застосувати метод моделювання з

²⁶⁰ Кене Ф., Тюрго А.Р.Ж., Дюпон де Немур П.С. Фізіократи. Вибрані економічні твори / Ф. Кене, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [перед. П.Н.Клюкін; пер. з франц., англ., нім.] Ексмо. - М.: Ексмо, 2008. - 1200 с. – с.480.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

використанням узагальнених статистичних даних. Сам він пише про дані «ЕТ» що вони «механічно виведені», що важливо для держави поставити такий облік, щоб «не тільки визначати співвідношення витрат, але і бачити їх наявність, природу, розмір, призначення, а також вивчати розподіл, відповідно з яким буде видно, що отримує кожен на вкладену у виробництво частку»²⁶¹.

Вивчення робіт Ф.Кене, Дюпон де Немура, Тюрго та інших ранніх фізіократів свідчить про визнання ними величезного значення облікового забезпечення управління. Крім того, вони вперше виділяють специфіку облікового забезпечення землеробства, як єдину, унікальну у взаємодії з природою галузь економіки, яка створює абсолютну додаткову вартість.

Французькою школою фізіократії вперше в економічній науці:

- Визначено ключову роль обліку в підготовці та прийнятті управлінських рішень в управлінні державою (або галуззю економіки);

- Відзначено важливість обліку доходів і витрат у всіх сферах економіки за певними правилами та формами, які могли б бути інформаційною базою методу «ЕТ» і доказовості фізіократичної ідеї щодо приросту національного багатства виключно в сфері виробництва;

- Окреслено особливості (спеціалізацію) обліку в сільськогосподарській галузі, яка має особливу (природну) технологію виробництва, використання худоби і необхідність покриття витрат із 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 і галузевого зокрема. (На відміну від Л.Пачолі, який бачив мету бухгалтерського обліку виключно з боку індивідуального суб'єкта господарювання)²⁶².

Постановка завдань перед урахуванням в працях ранніх фізіократів стала першим етапом в еволюції формування системи бухгалтерського обліку на забезпечення реалізації фізіократичної ідеї. Умовно пов'язуючи цей етап з ім'ям Ф. Кене, на рис. 5.2 зображені його основні постулати.

²⁶¹ Там само, с. 323.

²⁶² Соколов Я.В. Основи теорії бухгалтерського обліку / Я.В. Соколов; Фінанси і статистика. - М: Фінанси і статистика, 2000. - 496 с. – с.11.

Проте ці ідеї не знайшли належної підтримки після кризи фізіократичної думки у Франції, тріумфу позитивізму в науці і капіталізму в економіці.

Україна і Польща одні з небагатьох країн, етносу яких близькі по духу і ментальності фізіократичні ідеї. У XIX столітті наші нації народили світу геніального вченого - Сергія Подолинського, який доповнив науковий апарат фізичної економії і поставив перед урахуванням нові орієнтири.

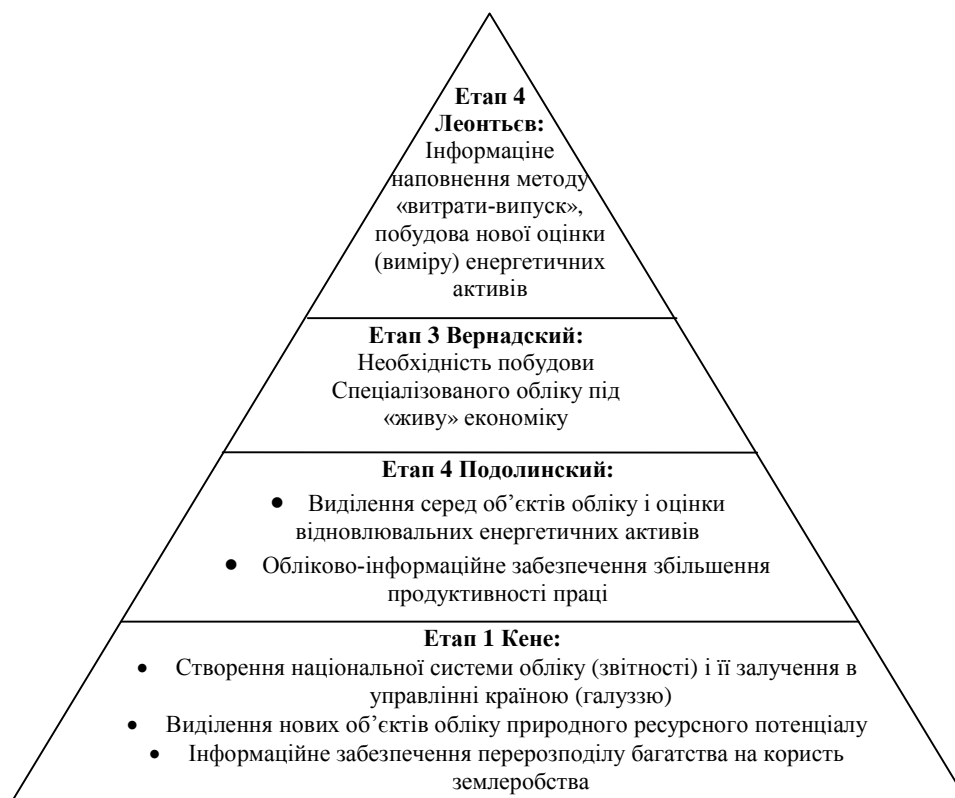


Рис. 5.2. Етапи запитів до побудови обліку під інформаційне забезпечення реалізації фізіократичних ідей (теоретичний аспект)

Слід зазначити, що в області наукового розвитку фізіократичної ідеї польська спадщина має досить велике значення. Серед імен, вплив яких на С. Подолинського очевиден, професор Краківського університету Антон Поплавський, професор віленської академії І.Стройновский і багато інших.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

У Подолинського ми не знаходимо прями посилання на побудову бухгалтерського забезпечення розвитку фізіократичної ідей. Проте його внесок в теорію фізичної економії ставить перед бухгалтерським обліком потребу розширення об'єктів обліку природного, ресурсного потенціалу, ідентифікації і балансового узагальнення виробництва та споживання поновлюваних енергетичних активів. У землеробстві це: зерно, корми, гній і інша сільськогосподарська продукція, тобто активи, які є істинним багатством людства і примножують енергію на Землі.

Організація обліку та контролю за виробництвом і розподілом відновлюваних біоенергетичних активів, їх оцінка на нових методологічних засадах і бухгалтерське забезпечення підвищення продуктивності праці є другим етапом постановки завдань і питань до обліку від теорії фізичної економії, яке ми умовно пов'язуємо з ім'ям Сергія Подолинського (рис. 5.2).

Високо оцінював внесок фізіократів в економічну науку засновник Академії наук України В.І.Вернадський. Він вказував, що «... стислі, проте повністю виразні свідоцтва, думки і факти щодо енергетичної відмінності живого від мертвого засновників термодинаміки Р.Майера, 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»²⁶³.

Аграрна економіка визначена академіком Вернадським як орієнтир першочергового розвитку економіки людства, яка на відміну від промисловості не знищує, а примножує справжнє багатство на землі. Геній Вернадського, беззаперечно, стає очевидним сьогодні в умовах посилення людської ентропії (безжального розсіювання земної енергії в світовому просторі), загострення криз у світовій економіці, пов'язаної з хибними людськими зусиллями створення багатства в «віртуальній» економіці.

Однак, «жива» економіка досі представлена у світовому та й національному рахівництвах за правилами, які сформовані під інші (неживі) економіки, що безумовно стримує реалізацію фізіократичної ідеї.

Виділення академіком Вернадським поняття «живої» економіки та її пріоритетності серед ентропійних і віртуальних сфер діяльності людства є об'єктивною підставою не тільки побудови під неї окремого

²⁶³ Вернадський В.І. Вибрані твори. Том 1. / В.І. Вернадський; Видавництво АН СРСР. - М: Видавництво АН СРСР, 1954. - 218 с.

спеціалізованого обліку, а й необхідністю формування його нової парадигми. Постановка такого завдання перед обліком розглядається нами як третій етап вимог теорії фізичної економії до побудови бухгалтерського обліку та умовно пов'язується із ім'ям Вернадського (рис. 5.2).

Після Кене довгий час ніхто з економістів не робив спроби йти шляхом дослідження загальної взаємозалежності економіки (її галузей).

Першим, хто після Кене досліджував ці проблеми був К.Маркс, який у другому томі «Капіталу» подав схеми капіталістичного виробництва в цілому по громадському господарстві. Згодом продовжив ці дослідження М.І.Туган-Барановський у своїй знаменитій роботі «Теорія ринку».

Однак, найбільшій реалізації фізіократичні ідеї методу «ЕТ» знайшли в наукових працях ученого з польськими коренями - В.Леонтьєва. В роботі «Кількісні співвідношення витрат і випуску в економічній системі США» Леонтьєв пише: «Ідея загальної взаємозалежності, яка існує між різними частинами економічної системи ... є справжньою основою економічного аналізу. Однак, і до цього дня, коли справа доходить до практичного застосування цього теоретичного інструменту, сучасні економісти змушені покладатися (посилатися), так само, як і Кене, на вигадані (fictitious) числові приклади»²⁶⁴.

Як і його попередники, перед обліком Леонтьєв ставив все ті ж завдання інформаційного забезпечення методу «витрати-випуск» як удосконаленого варіанту методу «ЕТ» Кене.

Науковий внесок В.Леонтьєва у розвиток теорії фізичної економії, а, отже, і в постановці питань обліку набагато ширший, ніж розширення можливостей методу «ЕТ» (методу «витрати-випуск»). Підводячи підсумки наукової діяльності Леонтьєва, ряд економічних публікацій в США акцентували увагу не тільки на методі «ЕТ», а й на його фізіократичному сприйнятті проблеми сучасної економіки з енергозбереження, постановці питань щодо методології вимірювання (оцінки) енергетичних активів (визначення їх істинної цінності)²⁶⁵.

З іменами В.Леонтьєва ми пов'язуємо четвертий етап постановки завдань перед обліком, виходячи з теорії фізичної економії:

²⁶⁴ Кене Ф., Тюрго А.Р.Ж., Дюпон де Немур П.С. Фізіократи. Вибрані економічні твори / Ф. Кене, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [перед. П.Н.Клюкін; пер. з франц., англ., нім.] Ексмо. - М.: Ексмо, 2008. - 1200 с. - с.1019.

²⁶⁵ Соколов Я.В. Основи теорії бухгалтерського обліку / Я.В. Соколов; Фінанси і статистика. - М: Фінанси і статистика, 2000. - 496 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

інформаційне наповнення методу «витрати-випуск»; побудову нової оцінки (вимірювання) енергетичних активів (рис. 5.2).

Наведені вище запити основоположників фізичної економії до побудови бухгалтерського обліку носять більшою мірою теоретичний підхід (аспект). Подальший вплив фізіократичної ідеї на розвиток обліку характеризується, на наш погляд, більше методолого-практичним змістом.

П'ятий етап бухгалтерського забезпечення фізіократичної ідеї пов'язаний з розвитком бухгалтерського обліку в СРСР і розвинених зарубіжних країнах у першій половині 20-го століття.

В 1918-1920 рр. в СРСР М.Н. Сміттом і С.Л. Клепиковим була зроблена перша теоретична спроба обґрунтування оцінки активів, виходячи з витрат умовної оцінки енергії («ерг»). А.В. Чаянов пропонував використовувати для цих цілей умовні одиниці, які відповідали б величині спожитих для виробництва сировини, засобів праці і природних ресурсів. При цьому подальша оцінка активів відбувалася б у грошовій формі, виходячи з грошової оцінки «ерг»²⁶⁶.

Однак, радянський уряд не був зацікавлений у продовженні таких досліджень, тому в нормативні документи з бухгалтерського обліку було введено положення вписані А.М.Галаганом з Італійського Закону про бухгалтерський облік 1884 року.

Більш вдалим було в СРСР запозичення ідеї методу «ЕТ» для створення системи (матриці) національного рахівництва. Це визнається у передмові до першої роботи з Радянського національного рахівництва (Балансу) 1923-1924 рр..²⁶⁷

Отже, певна практична реалізація ідеї методу «ЕТ» в радянському національному рахівництві, а також досвід впровадження спеціалізованого обліку в сільськогосподарській діяльності та його гармонійне вписання в систему національного бухобліку і статистики, розробка і впровадження типової методології у визначенні собівартості продукції (робіт, послуг), по праву доповнює теоретико-методологічний і практичний базис бухгалтерського забезпечення втілення фізіократичних ідей в економічну діяльність (рис. 5.3).

²⁶⁶ Бухгалтерський облік в СРСР: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://revolution.allbest.ru/audit / 00040469_0.html

²⁶⁷ Кенэ Ф., Тюрго А.Р.Ж., Дюпон де Немур П.С. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [предисл. П.Н.Клюкин; пер. с франц., англ., нем.] Эксмо. – М.: Эксмо, 2008. – 1200 с. – с.1059.

У той же період у країнах Заходу реальне наповнення «ЕТ» і її сприйняття в державному (галузевому) управлінні стало можливим у зв'язку із збільшенням технічних можливостей обліку.

У 1955 р. Алмарін Філіпс пристосував «ЕТ» в матрицю національного рахівництва, яка була трохи удосконалена Міком в 1962 році і Барном в 1975 році²⁶⁸.

Використання ідеї «ЕТ» в розробці методу «витрати-випуск» і формування на цій же основі матриці національного обліку дозволило розвиненим країнам відслідковувати потребу і організувати дієву підтримку власного землеробства (рис. 5.3). Сприйняття ідей фізичної економії дозволяє їм урядам орієнтувати економічну політику на виробництво відновлювальних енергетичних активів і на збереження власних земельних ресурсів, і навіть на примноження їх за кордоном.

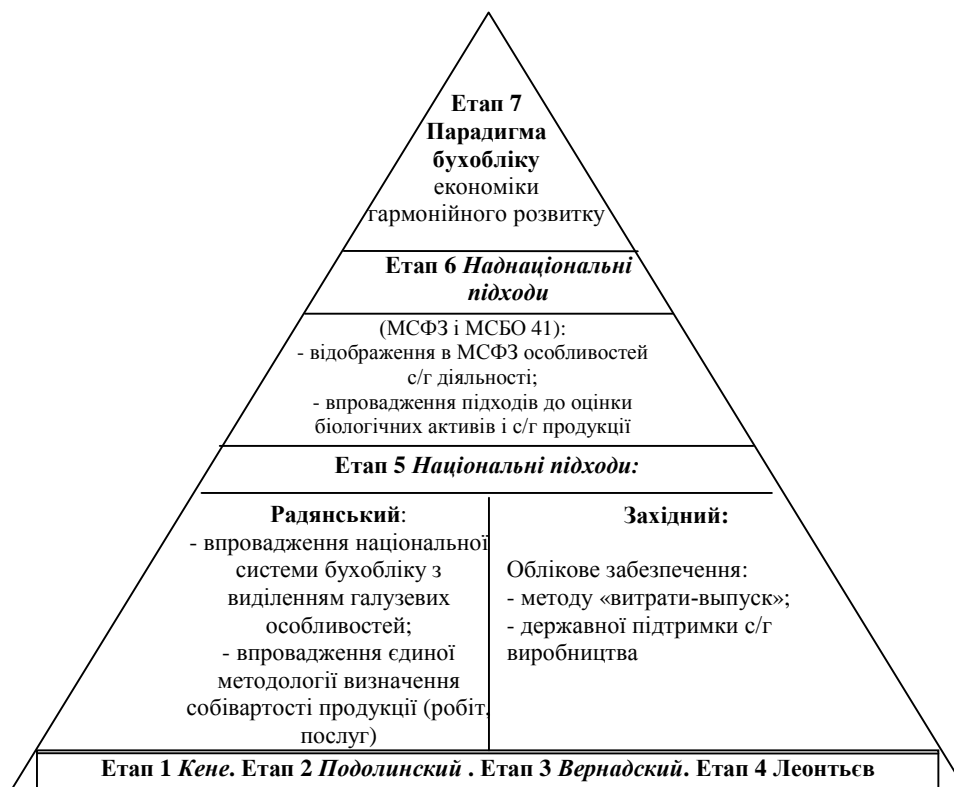


Рис. 5.3. Наступні етапи постановки завдань відносно побудови облікового забезпечення реалізації ідей теорії фізичної економії (методолого-практичний аспект і побудова нової парадигми)

²⁶⁸ Там само.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

З посиленням у другій половині 20-го століття глобалізації економіки, реалізація фізіократичної ідеї все більше потребує наднаціонального бухгалтерського забезпечення.

Не секрет, що ідеологія впровадження спочатку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), а, згодом, їх заміна на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), продиктована інтересами транснаціональних корпорацій (далі ТНК) і політикою економічної експансії розвинених країн. При такій ідеології МСФЗ не варто говорити про їх відповідність теорії фізичної економії. Проте, у цієї «медалі» є й інша сторона - МСФЗ сприяють розвитку не тільки глобальних ринків капіталу, інформаційного забезпечення наддержавних структур, але і ринків сільськогосподарської продукції, яка підсилює забезпечення фізіократичної ідеї щодо справедливої оцінки природно-ресурсного потенціалу та продукції аграрної галузі, незважаючи на сприйняття чи несприйняття їх національними урядами. (Як це, на жаль, буває в Україні).

Таким чином, відображення в МСФЗ особливостей сільськогосподарської діяльності та впровадження ринкових підходів до оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції (за справедливими цінами), ми відносимо до шостого етапу бухгалтерського забезпечення посилення фізіократичної ідеї.

Україна володіє колосальним антиентропійним потенціалом не тільки в сфері реальної аграрної економіки, але і в науковому середовищі. Закладена С. Подолинським і В.І. Вернадским українська школа фізичної економії в радянські часи знайшла своє поглиблення в працях Миколи Руденка, а в сучасній Україні в дослідженнях наукового товариства ім. С. Подолинського під керівництвом В.А. Шевчука та Інституту аграрної економіки під керівництвом академіка П.Т.Саблука.

Останньою розробкою Інституту стала підготовка Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України²⁶⁹. Науковою базою побудови Концепції крім сучасних економічних теорій стала і теорія фізичної економії, вищевикладені завдання - параметри нової парадигми бухгалтерського обліку. Формування ідей та методології нової парадигми ми бачимо сьомим етапом розвитку облікового забезпечення фізіократичної ідеї і називаємо його «парадигмою бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку» (рис. 5.3).

²⁶⁹ Жук В.М. Концептуальні засади розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Наукова доповідь / В.М. Жук. - К.: Інститут аграрної економіки, 2008. - 98 с.

Нова парадигма повинна не тільки орієнтувати розвиток бухгалтерського обліку на перспективи переходу людства до економіки гармонійного розвитку, а й сприяти прискоренню цього переходу через впровадження прогресивних облікових систем уже сьогодні.

Парадигма визначає орієнтири побудови гармонійної системи бухгалтерського обліку як на наднаціональному, так і національному, галузевому, корпоративному рівнях, створюючи цілісну систему (ієрархію) рівнів, які гармонійно доповнюють і розвивають один одного.

З іншого боку, нова парадигма доповнює (поглиблює) економічний зміст головних категорій бухгалтерського обліку: місію, завдання, предмет, об'єкти, оцінку, мету балансу, техніку обліку та інші.

На відміну від існуючих парадигм, нова парадигма покликана забезпечити виконання обліком антикризової місії в системі сучасного управління, вирішенні проблем національної безпеки і світового порядку.

Висновки. Протягом більш, ніж 250-річної історії теорія фізичної економії напрацювала величезну базу знань та ідей побудови економіки безкризового, гармонійного розвитку. Завданням сучасної науки є адаптація цих знань до сьогоднішніх економічних умов.

На кожному етапі свого розвитку Фізіократична наукова школа ставила завдання облікового забезпечення реалізації ідей і доктрин фізичної економії. Забезпечення як корпоративного, так і державного, галузевого управління; пріоритетність відображення природно-ресурсного потенціалу; необхідність відображення в обліку специфік економік («живої», «індустріальної», «розумової»); розробку нової методології оцінки природо-відновлювальних енергетичних активів: реалізацію цих та багатьох інших завдань фізіократії вимагає від бухгалтерського обліку нових ідей та методологічних установок, які в свою чергу визначають необхідність формування його нової наукової парадигми.

Формування парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку має не тільки наукову, а й практичну реалізацію в підготовці як національних стратегій, концепцій, положень, так і міжнародних стандартів фінансової звітності.

5.3. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення

Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: теорія і практика

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Ф. Кене писав: «Одержуваний людьми додатковий продукт породжується лише землею».

Питання про місце фізичного земельного капіталу в системі економічних відносин піднімається в літературі з часів започаткування теорії фізичної економії^{270, 271}, і на сьогодні не втратило своєї актуальності. Базована на філософському тлумаченні суспільства як частки світобудови, підпорядкованої законам природи, школа фізіократів поклала початок формуванню однієї з перших наукових парадигм в галузі економічних знань, фундаментальним положенням якої стало специфічне тлумачення сутності виробництва.

Теорія фізичної економії заснована французькими вченими другої половини XVIII ст. Франсуа Кене, Анн Робер Жак Тюрго і продовжили Дюпон де Немур, Д'Аламбер, Віктор Мірабо, Мерсьє де ла Рівьєр, Фредерік Клод Бастиа та ін.^{272, 273}. Запроваджене цією школою поняття «фізіократія» (від грець. «фізіс» — природа та «краток» — влада) майже дослівно відбило сутність фізичної економії в її первісному вигляді²⁷⁴.

Проголошення землеробства єдиним джерелом додаткового («чистого») продукту стало провідною ідеєю фізіократизму, ідеї якого підтримали та значно розвинули представники української школи

²⁷⁰ Бастиа Ф. Экономические гармонии. Избранное [Текст] / Фредерик Бастиа; [предисл. Гр. Г. Сапова ; пер. с франц. Ю.А. Школенко]; Эксмо. – М.: Эксмо, 2007. - 1200 с. - (Антология экономической мысли).

²⁷¹ Кенэ Ф. Избранные экономические произведения.[Текст] / Ф. Кенэ. – М.: 1960. – с. 360.

²⁷² Руденко М.Д. Енергія прогресу: Нариси з фізичної економії. [Текст] / М.Д.Руденко; Молодь. - К.: Молодь, 1998. - 527 с.

²⁷³ Бастиа Ф. Экономические гармонии. Избранное [Текст] / Фредерик Бастиа; [предисл. Гр. Г. Сапова ; пер. с франц. Ю.А. Школенко]; Эксмо. – М.: Эксмо, 2007. - 1200 с. - (Антология экономической мысли).

²⁷⁴ Подолинський С.А. Вибрані твори [Текст] / С.А. Подолинський.– К.: КНЕУ, 2000. – 328с.

фізичної економії — С. А. Подолинський, В. І. Вернадський, М. Д. Руденко, В.О. Шевчук.

Не можна не погодитись з одним із фундаментальних положень теорії фізичної економії щодо специфічного тлумачення сутності виробництва. На відміну не лише від тодішніх, але й сучасних економістів, фізіократи твердили, що лише землеробство у дійсності є виробництвом. Проголошення землеробства єдиним джерелом додаткового («чистого») продукту стало провідною ідеєю фізіократизму²⁷⁵. Сучасна інтерпретація теорії фізичної економії лягає і в основу нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Адже, як зазначає сучасник даної наукової позиції 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»²⁷⁶.

Існуючий аграрний потенціал нашої держави, наявність національних напрацювань в теорії фізичної економії покладають на галузеву бухгалтерську науку та практику зобов'язання бути світовим законодавцем, розробником міжнародних стандартів в цьому питанні.

Проблемами земельних відносин в Україні присвячена значна кількість праць. Особлива увага приділяється питанню власності на землю, яке досліджують П. Гайдучий, М. Данилишин, П. Саблук, М. Федоров та інші. Питаннями облікового забезпечення земельних відносин займаються М. Дем'яненко, Г.Кірейцев, В.Ярмоленко, Л.Сук та інші.

Однак, до сьогодні питання відображення в обліку земельного капіталу не вирішене. Такий стан справ є особливо загрозливим з започаткуванням ринку землі, вступом України до СОТ. Аграрна галузь є «родзинкою» вітчизняної економіки в світовому розподілі праці та товарів, а її земельний капітал може забезпечувати Україні гідне місце серед країн-лідерів. У зв'язку із цим важливим є привабливе представлення вітчизняного аграрного капіталу на світовій мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік. А з іншого боку не менш важливою є місія бухгалтерського обліку у нелегкій справі збереження

²⁷⁵ Шевчук В. Українська наукова школа фізичної економії: світовий вимір та цивілізаційна перспектива: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sasaaa2004.narod.ru/Shevchuk_stattia.htm

²⁷⁶ Шевчук В.О. Теоретико-методологічні аспекти аналізу процесів сталого розвитку: [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://www.nam.kiev.ua/ape/n_01_5-6/Shevchyk.htm

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

для українського народу його сільських громад, безцінного вітчизняного земельного капіталу.

Розвиток галузевого бухгалтерського обліку потребує негайного відображення найбільш значимого в аграрній економіці активу – земельного капіталу, який має стати в основі нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

Вирішення цього питання потребує, перш за все адекватного наукового забезпечення нормативного регулювання методології та організації бухгалтерського обліку земельного капіталу.

В контексті вищезазначеного мету цього дослідження вбачаємо у визначенні місця земельного капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку, його впливу на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств та підготовку рекомендацій щодо аналітичного та синтетичного обліку земель сільськогосподарського призначення. Завдання, що вирішуються полягають у:

- визначенні унікальності земельного капіталу як об'єкту обліку та узагальненні його особливостей при запровадженні методичних засад його облікового забезпечення;

- обґрунтування потреби у запровадженні аналітичного обліку земельних ділянок на підприємствах аграрного сектору економіки.

До початку економічних перетворень в Україні земля перебувала у виключній державній власності. З прийняттям Конституції України, Земельного та Цивільного кодексів України, змінились земельні відносини, землекористування стало платним. Введення, крім державної і комунальної приватної власності на землю, поява земельних відносин ринкового типу і включення землі у економічні відносини поставило вимогу суттєвого розширення інформаційної бази про землекористування.

У зв'язку з цим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено обов'язкове відображення в бухгалтерському обліку вартості землі та права користування нею. Законом України «Про оцінку земель» передбачено обов'язкове проведення грошової (експертної) оцінки земельних ділянок у випадку відображення їх вартості та права користування у бухгалтерському обліку.

Проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок та подальша постановка їх на баланси підприємств АПК вимагає наявності системи чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні, формується переважно системою бухгалтерського обліку, яка, в свою чергу, не

V. Науково-прикладні аспекти вирішення проблем бухгалтерського обліку аграрної сфери

містить спеціальних даних, потрібних для проведення оцінки земельних ділянок та подальшого відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Саме тому необхідним для всіх підприємств АПК є впровадження такої системи обліку земельних ділянок, яка забезпечить збір та систематизацію особливих даних про кількість, якість та стан використання земель різного функціонального призначення.

Відповідно до Земельного кодексу України²⁷⁷ суб'єкти земельних відносин, до яких згідно п.2 ст.2 ЗКУ належать і юридичні особи, можуть мати право власності на землю (глава 14 ЗКУ), тобто право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками (п.1 ст.78 ЗКУ) та право користування землею (глава 15 ЗКУ), що може бути постійним, тобто без обмеження строку (ст.92 ЗКУ) та тимчасовим – за договором оренди (ст.93 ЗКУ).

Відповідно до правового статусу землі на сьогодні виділяють три групи об'єктів обліку (рис. 5.4).



Рис 5.4. Об'єкти обліку у сфері землекористування

Аграрною наукою неодноразово пропонувався до застосування механізм зарахування на бухгалтерський облік земельного капіталу як окремого об'єкту обліку (рис. 5.5), однак в силу певних економічних та політичних причин в країні він до сих пір не реалізується на практиці.

З метою організації облікового забезпечення земельних відносин слід також врахувати ряд особливостей землі як об'єкту обліку. Такими особливостями виділено наступні аспекти.

²⁷⁷ Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. N 2768-III. [Електрон. ресурс]. – Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2001–2008.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

1. Об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки.
2. Земельні ділянка для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів.
3. На вартість земельних ділянок не нараховується амортизація (п.22 П(С)БО 7).
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 (а субрахунку 102) і є об'єктом амортизації (пп.5.1.2 П(С)БО 7).

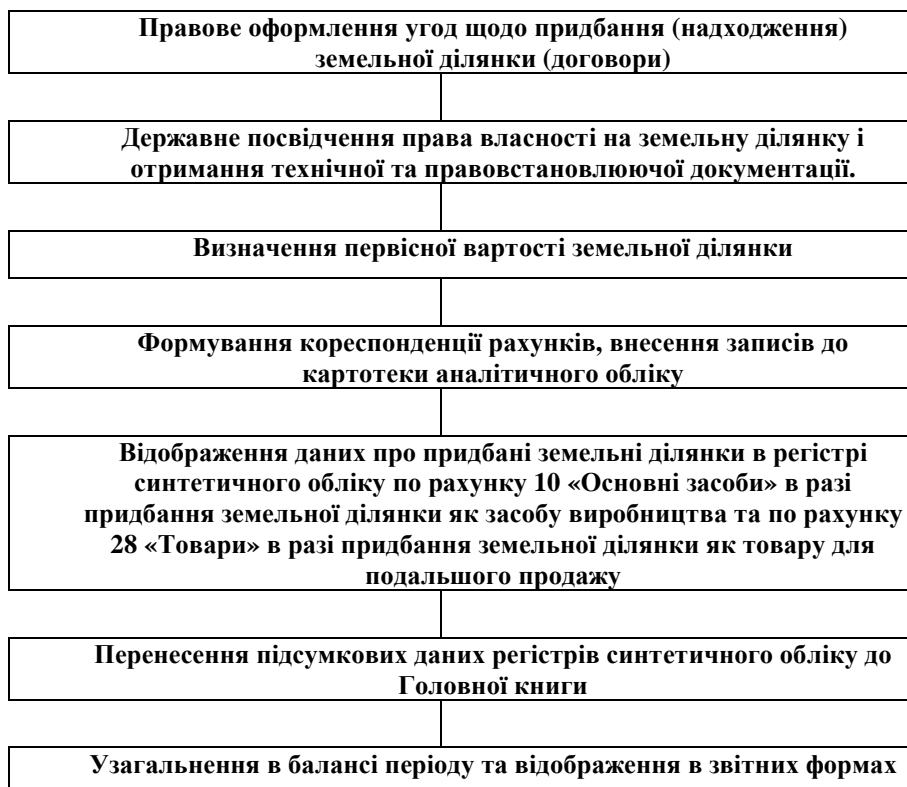


Рис. 5.5. Порядок прийняття на облік та відображення у звітності земельної ділянки²⁷⁸

²⁷⁸ Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК [Текст]/В.М.Жук//Облік і фінанси АПК. – 2005. - №3.

Ще однією важливою проблемою обліку земельного капіталу на сільськогосподарських підприємствах 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 ряду процедур наступного виду (рис. 5.6):

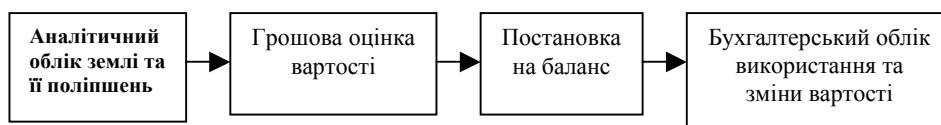


Рис. 5.6. Взаємозв'язок операцій використання земельних ділянок в господарському обороті підприємств АПК

З метою організації аналітичного обліку землі розроблений Порядок аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затвердженому постановою Президії УААН від 26.08.2004 р.²⁷⁹, який у своїх принципових положеннях може бути поширений на підприємствах різних форм власності. Однак дотепер, пропозиції не впроваджені в практику обліку підприємств аграрного сектору.

Не отримали належного впровадження і зусилля Інституту аграрної економіки щодо запровадження обліку земельних ділянок у вигляді випущених посібників та Методичних рекомендацій^{280, 281}, що пов'язано з проблемами нормативно-правового характеру, які існують на сьогодні в системі облікового забезпечення управління аграрним сектором України.

Вирішення питання легалізації земельного капіталу в бухгалтерському обліку потребує внесення концептуальних змін в систему управління методологією бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно з Міністерством аграрної політики України розроблено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі

²⁷⁹ Порядок аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затверджений постановою Президії УААН від 26.08.2004 р. [Електрон. ресурс]. – Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2004–2008.

²⁸⁰ Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК [Текст] / В.М.Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3.

²⁸¹ Шевчук В.О. Теоретико-методологічні аспекти аналізу процесів сталого розвитку: [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://www.nam.kiev.ua/ape/n_01_5-6/Shevchyk.htm

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

України²⁸², запровадження якої передбачає вирішення даного питання. Зокрема, реалізація методологічних завдань Концепції забезпечить розробку методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів сільського господарства, а саме фізичного капіталу, ключовою категорією якого є земля як просторовий базис та основний засіб виробництва в сільському господарстві.

Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин

Актуальність проблеми обумовлена рішучими намірами Уряду по створенню нормативно-правових передумов залучення землі сільськогосподарського призначення до ринкового обороту з одночасною побудовою системи гарантування державою прав власності на землю українському селянству. Це забезпечує повноцінне функціонування ринку земель, з урахуванням досвіду розвинутих країн світу, має стати логічним завершенням земельної реформи, котра започаткована в Україні ще у 1994 році.

Рішуче завершення земельної реформи неможливе без чітко визначених напрямів її реалізації. Сьогодні актуальними є питання удосконалення системи державного управління земельними ресурсами, удосконалення правової бази земельних відносин, особливо в частині обліку та ринку земель. Не менш важливими є напрями удосконалення інформаційних баз даних, нормативно-грошової оцінки земель, механізму контролю за охороною земель і не тільки. Все це посилює значення обліково-аналітичного забезпечення подальшої земельної реформи.

Метою дослідження є наукове обґрунтування напрямів обліково-аналітичного забезпечення провадження ринкових земельних відносин в аграрному секторі економіки та доцільності запровадження галузевого стандарту з бухгалтерського обліку земельних ділянок. Задля цього розглядаються такі питання:

- проаналізувати вимоги та завдання економічної науки до облікового забезпечення земельних відносин;
- з'ясувати сутність земельного капіталу в призмі об'єкту бухгалтерського обліку;
- визначити мету та завдання бухгалтерського обліку земельних ділянок;

²⁸² Проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Текст] // Облік і фінанси АПК – 2008. – № 3.

V. Науково-прикладні аспекти вирішення проблем бухгалтерського обліку аграрної сфери

- визначити методологічні та методичні підходи до побудови обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин;
- критично оцінити стан фінансової та статистичної звітності із землекористування;
- обґрунтувати доцільність запровадження галузевого стандарту з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

Огляд попередніх досліджень засвідчує наявність певних напрацювань з обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин.

Питання методології та теоретичного узагальнення проблем обліку земельних ділянок є об'єктом наукових дискусій з часів запровадження ринкових механізмів землекористування в Україні та розглядаються в публікаціях М.Г. Чумаченка, П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, В.Я. Соколова, І.В. Замули та ін.

Так, у посібнику «Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах» розроблено облікове забезпечення операцій з використання земельних ділянок (паїв)²⁸³.

У практичному посібнику «Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН»²⁸⁴ висвітлено методичні засади аналітичного обліку земель та проведено ґрунтовний аналіз нормативно-правового забезпечення оцінки балансової вартості права постійного користування землею.

У попередніх дослідженнях зверталась увага на необхідності посилення організаційних засад обліку та оцінки землі підприємствами АПК²⁸⁵. У наукових працях розроблено підхід до відображення земельного капіталу в бухгалтерському обліку з позиції теорії фізичної економії розглянуті та узагальнені пропозиції щодо запровадження

²⁸³ Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: [посібник] / за ред.: П.І. Гайдуцького, П.Т. Саблука. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2002. - 408 с.

²⁸⁴ Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН: [практичний посібник] / [А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький, В.М. Жук та ін.]. - К.: Аграрна наука, 2006. - 276 с.

²⁸⁵ Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК / В.М. Жук, А.М. Третяк, Ю.С. Рудченко та ін.; під ред. А.М. Третяка, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. - 2005. - № 3. - С. 135-205.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

аналітичного та синтетичного обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення^{286, 287}.

Земля сільськогосподарського призначення є головним «козирем» України в сучасній та особливо, майбутній геополітиці. Природо-земельний потенціал нашої держави становить 6 % території Європи з яких 42,8 млн. га займають сільськогосподарські землі з найкращими по Європі властивостями.

Економісти здавна акцентували увагу на важливості саме цього акту. Так у статті «Зерно» Ф. Кене визначає і першочергові об'єкти обліку і контролю в землеробстві: «Першочерговими благами, якими розпоряджається (читати «підкується» - автор) держава, є люди, землі та худоба»²⁸⁸.

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: «... чим більше землеробство знаходиться в занепаді, тим більша частина витрат ... має бути присвячена йому з метою його відновлення». За фізіократами, обов'язкові витрати на поліпшення землі мають нести як фермери, так і землевласники²⁸⁹.

Отже, важливість облікового забезпечення державного управління земельними відносинами та ресурсами доведена часом та практикою у розвинутих країнах.

Подібно – виважений підхід, але з особливостями планової економіки, був у Радянському Союзі. 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 землекористування²⁹⁰.

²⁸⁶ Жук В.М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: теорія і практика / Жук В.М. / Збірник наукових праць «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Вип. 5 (20). – Ч.1. – Луцьк: ЛНТУ, 2008. -367 с., С. 179-185.

²⁸⁷ Жук В.М. Теоретичні основи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку / Жук В.М. / Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. № 2 (52) – 2010. – 408 с. С. 23-25.

²⁸⁸ Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. – М.: Эксмо, 2008. – 1199 с.

²⁸⁹ Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. – М.: Эксмо, 2008. – 1199 с.

²⁹⁰ Иконническая И.А. Комментарий к Основам земельного законодательства Союза ССР и союзных республик / И.А. Иконническая. – М.: Земельное право, 1969. – 134 с.

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.

Однак, до цього часу не вирішено питання облікової методології цього питання. М.Д. Руденко, не будучи фахівцем з бухгалтерського обліку, переконував опонентів, що вони не бачать джерела багатства через відсутність в «бухгалтерських книгах» землі як капіталу²⁹¹.

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.

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. 5.7). Не менш важливою є його роль, як просторової умови існування людей, сільських громад.

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.

²⁹¹ Руденко М.Д. Енергія прогресу: Нариси з фізичної економіки / М.Д. Руденко. – К.: Молодь, 1998. – 527 с.



Рис. 5.7. Триєдиність земельного активу як об'єкта бухгалтерського обліку

Задля цього потребують обґрунтування такі методологічні завдання:

- визначення унікальної сутності земельного капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку та відображення його особливостей при розробці методологічних засад МСФЗ та галузевих стандартів бухгалтерського обліку;
- відображення впливу земельного капіталу у господарських процесах і явищах та формування на основі бухгалтерської звітності державної сільськогосподарської політики;
- організація аналітичного обліку всіх (в т.ч. і орендованих у фізичних осіб) земельних ділянок на підприємствах аграрного сектору економіки.

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.

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 методичних підходів до організації саме такого обліку.

Відтак, перед галузевою наукою з бухгалтерського обліку постає завдання обґрунтування та розробки методологічних підходів постановки 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.

Головним в такому обліку вбачаємо потребу 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. На нашу думку, 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).

Дослідженнями встановлено, що землі, як специфічному виду фізичного капіталу, притаманні важливі методологічні особливості, які слід обов'язково враховувати при організації її облікового забезпечення. Зокрема: об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки; земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів; на вартість земельних ділянок не нараховується амортизація; такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований; збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки; 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 важливо сформулювати цілі і завдання обліку земельних ділянок.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів, з метою задоволення запитів суспільства щодо стану цієї частки

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

національного багатства, кредитної та інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств та запитів внутрішніх користувачів для управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального і ефективного використання земель.

Виходячи з мети, завдання бухгалтерського обліку земельних ділянок можуть бути такими:

- забезпечення 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, формується 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.

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. 5.8).

Необхідність організації аналітичного обліку земельних ділянок зумовлена насамперед потребою у наявності чіткої і розгорнутої інформації на другому етапі облікових процедур – при проведенні їх оцінки.

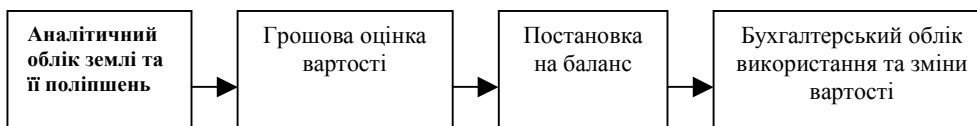


Рис. 5.8. Взаємозв'язок облікових процедур щодо використання земельних ділянок у господарському обороті підприємств АПК

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.

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.

Проте, більшість інформаційних джерел для оцінки 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.

Не менш важлива місія аналітичного обліку, що полягає в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень щодо землекористування (рис. 5.9).

Зміст об'єктів аналітичного обліку земельних ділянок визначений статтею 203 Земельного кодексу України та зводиться до обліку кількості і якості земель (рис. 5.10).

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.

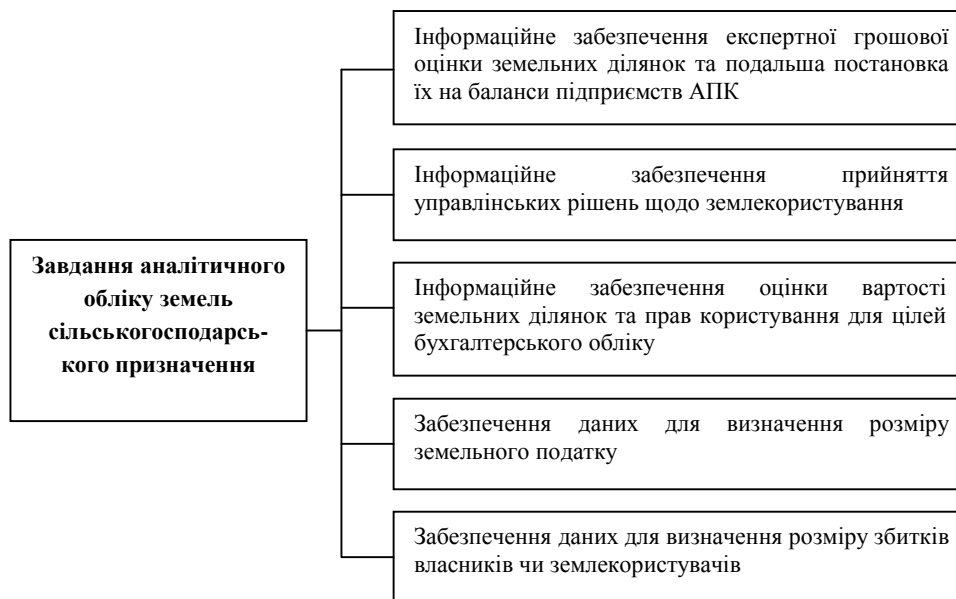


Рис. 5.9. Методологічні завдання аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення

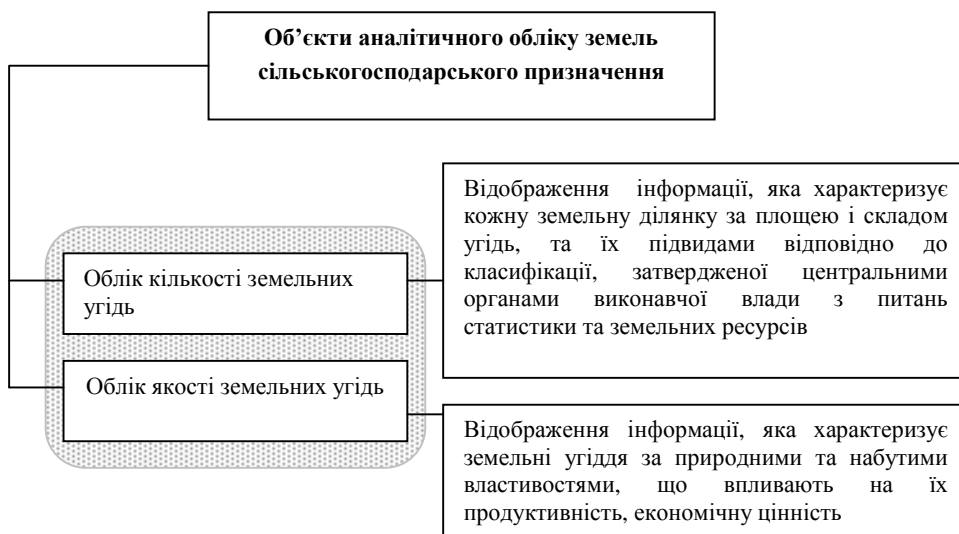


Рис. 5.10. Об'єкти аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення за Земельним кодексом України

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.

Предмет та об'єкти аналітичного обліку земельного капіталу доцільно згрупувати у 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. 5.11).

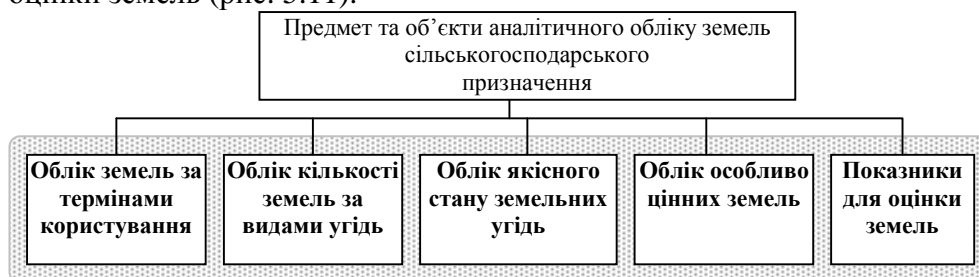


Рис. 5.11. Предмет та об'єкти обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення

Методика аналітичного обліку сільськогосподарських угідь покладена в основу розробленої за участю автора Книги кількісного та якісного обліку земель, форма якої викладена в Порядку аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затвердженому постановою Президії УААН від 26 серпня 2004 р.²⁹²

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.

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) міститься 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.

²⁹² Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН: [практичний посібник] / [А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький, В.М. Жук та ін.]. – К.: Аграрна наука, 2006. – 276 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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 сучасних економічних теорій, 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;

- теоретико-методологічною основою запровадження бухгалтерського стандарту з обліку земель сільськогосподарського призначення має бути їх окреме балансове узагальнення та розширення показників звітності за господарським, національним та планетарним значенням використання цього активу;

- розроблені 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.

Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту

Базуючись на досвіді розвинутих країн, більшість науковців розглядають земельну реформу складовою частиною переходу України до цивілізованих ринкових відносин в економіці.

Саме ідеал «цивілізованості» мотивує роботу вчених правовиків і економістів щодо наукового забезпечення формування в Україні інституціонального середовища (від «правил гри» до неформальних інститутів), що забезпечило б земельній реформі: збереження власності на землю українським селянством; забезпечення добробуту селян та розвитку сільських територій; суттєве підвищення родючості ґрунтів; створення умов для конкурентного розвитку селозберігаючих форм господарювання; і, на кінець, введення землі в економічний оборот.

Очевидно, що розгляд земельної складової в економічному обороті має широкі рамки, проте першочерговим, а, відтак, і пріоритетним є її сприйняття як активу та капіталу. Наукове забезпечення розвитку цієї сторони земельної реформи є завданням вчених фінансистів і бухгалтерів.

Професорами М.Я. Демяненко, А.М. Третьяком, А.В. Чупкіс, О.Є. Гудзь, А.В.Сомик зроблено значний внесок у вирішення проблеми наукового забезпечення організації іпотечного кредитування в аграрному секторі економіки. Разом з тим, ці дослідження потребують поглиблення зв'язку з прийняттям у 2011 році нового земельного законодавства, підготовки ряду законопроектів.

У попередні роки вітчизняною аграрною академічною наукою напрацьовано методичне забезпечення організації бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення²⁹³,²⁹⁴. Визначені і напрями розбудови методології бухгалтерського обліку таких

²⁹³ Методичні рекомендації щодо відображення в обліку землі та прав постійного користування земельними ділянками бюджетними установами та державними комерційними підприємствами / За ред. В.М. Жука, Ю.С. Бездушної // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 1. – С.4-15.

²⁹⁴ 5. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК / За ред. В.М. Жука, А.М. Третьяка // Облік і фінанси АПК. – 2005. - № 3. – С.4-15.

земель²⁹⁵. Серед освітян варто виділити роботу професора І.В. Замули²⁹⁶.

Проте, визначення порядку відображення в бухгалтерському обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення та прав на їх оренду не розглядалось з позиції ідентифікації таких активів для забезпечення іпотечного кредитування та залучення інвестицій.

Метою дослідження є обґрунтування першочерговості бухгалтерського відображення земель сільськогосподарського призначення і прав користування ними для залучення земельного капіталу в економічний оборот через запровадження і розбудову іпотечного кредитування та інвестиційної капіталізації вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

Сучасний стан аграрної реформи є ключовим стрижнем реалізації національного плану дій 2010-2014 рр. Президента України «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». Реалізація аграрного потенціалу гарантує Україні не лише продовольчу, біоенергетичну безпеку, але й виводить її у помітні гравці на глобальному просторі.

Однак, на виконання програмних завдань з розвитку базових галузей аграрної економіки за попередніми розрахунками потрібно близько 205 млрд.грн. щорічно. Аналіз забезпечення галузі кредитними ресурсами засвідчує, що навіть позитивна післякризова динаміка не в змозі вирішити цю проблему. Зрозуміло, що ні діюча зараз кредитна система, ні державна підтримка, ні активізація на фондовому ринку не в змозі у найближчий час забезпечити необхідний фінансовий базис розвитку галузі. Суттєве збільшення притоку капіталу може дати завершення земельної реформи та включення землі в економічний обіг.

В Україні попередніми етапами реформи, земельний капітал фактично незадіяний в економічному обороті, оскільки де-юре належить фізичним особам, які здебільшого не розуміються в підприємстві. Фактично землі безконтрольно використовуються підприємливими -орендарями.

Ідеологія нового етапу земельної реформи спрямована на подолання цієї проблеми, на захист селянина та його прав на володіння цим унікальним капіталом, а відтак – отримання достойних доходів та збереження родючості ґрунтів.

²⁹⁵ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук; ред. О.О. Аврамчук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. - 648 с.

²⁹⁶ Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. - Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.

З іншої сторони вітчизняні орендарі повинні мати гарантії довгострокового залучення цього капіталу у виробництво.

Розроблене, за участю науки, законодавство направлене саме на вирішення цих проблем. Новий етап реформ формує прозорий ринок земель сільськогосподарського призначення, що дозволить: забезпечити можливість реалізувати конституційні права власникам земельних ділянок та підвищити добробут сільських жителів; припинити тіньовий рух земельних ділянок сільськогосподарського призначення та ввести його в законні рамки; поліпшити кредитування та інвестиційний клімат галузі; забезпечити захист ґрунтів та цивілізоване землекористування.

Серед основних нормативно-правових актів нового етапу земельної реформи, вже прийнято Закон України «Про державний земельний кадастр» (07.07.2011р.), що створює інформаційне забезпечення при: регулюванні земельних відносин; управлінні земельними ресурсами; організації раціонального використання та охорони земель; здійсненні землеустрою; проведенні оцінки землі; формуванні та веденні кадастрів; справлянні плати за землю.

Розроблено та прийнято у першому читанні (09.12.2011р.) законопроект «Про ринок земель», що регулює правові та економічні засади організації і функціонування ринку земель, а також порядок проведення земельних торгів.

Законопроект раціоналізує землекористування, обмеживши її: у власності фізичних осіб – до 100 га; в оренді – не більше 10 відсотків площі сільськогосподарських угідь на території району та 100 тисяч гектарів площі на території України.

Для регулювання угод купівлі-продажу земельних ділянок законопроектом передбачено обмеження: мінімальної ціни (не може бути нижчою за її нормативну грошову оцінку); спекуляцій (протягом трьох років з дня укладення договору, за яким ця ділянка перейшла у власність, стягується державне мито у розмірі 100% нормативної грошової оцінки земельної ділянки).

Подальше формування прозорого ринку земель потребує прийняття наступних законів: «Про консолідацію земель»; «Про сільські товариства з регулювання обороту земель»; «Про державну інвентаризацію земель»; «Про включення вартості землі в економічний оборот»; «Про державний земельний банк»; «Про заставу права оренди землі».

З вищенаведеного маємо такий висновок: спрощені уявлення частини політиків і навіть фахівців щодо ринку землі, що зводиться лише до купівлі-продажу та формування латифундій, це одна з причин

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

попереднього нерозуміння та затягування земельної реформи. Головною метою її нинішнього етапу має стати залучення землі в економічний оборот, в першу чергу, шляхом формування ресурсної бази для залучення в галузь кредитів та інвестицій.

Як свідчить світова практика, іпотечне кредитування є досить поширеним інструментом кредитування нагальних потреб економіки. Зокрема, за даними Світового банку частка іпотечних кредитів у провідних зарубіжних країнах складає близько 70 % загальних обсягів кредитування.

Загальна потреба сільського господарства України в кредитних коштах складає біля 205 млрд грн на рік (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Розрахунок щорічної потреби фінансування аграрного сектору економіки

№	Показники	Сума, млрд. грн.
1	Річний дефіцит обігових коштів – всього	147,7
	в тому числі: в рослинництві	97,5
	в тваринництві	50,2
2	Річний дефіцит коштів для інвестицій в основні засоби	56,8
3	Загальна потреба в кредитах на рік (для виконання всіх технологічних етапів)	204,5
	в тому числі: в рослинництві	122,2
	в тваринництві	82,3

Запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення відкриває для аграрного сектору економіки нові можливості. За експертною оцінкою лише на першому етапі запровадження іпотечного кредитування, вартість нового продукту кредитного забезпечення може скласти 115 млрд.грн. (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Вартість земель сільськогосподарського призначення та прав оренди на них, як нового продукту кредитного забезпечення

№ пп	Показники	Площа, млн га	Вартість	
			1 га/тис грн	Загальна, млрд грн
1	Ринкова грошова оцінка прав оренди земельних ділянок с/г призначення при купівлі корпоративних прав	13,8	3,2	44,16
2	Нормативна грошова оцінка земельних ділянок, що надійдуть на ринок для продажу (13,2 % власників часток земельних ділянок та паїв)	3,6	19,909	71,7
3	Загальна оцінка земельних ділянок та прав оренди на них - вартість нового продукту	x	X	115,86

Загалом використання іпотеки дасть змогу агроформуванням збільшити обсяги одержаних кредитів у 6-9 разів, у 7-11 разів подовжити терміни кредитування - до 35 років під відчутно нижчі відсотки за кредитами (до 9%) та суттєво (до 100 %) забезпечити кредитування (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Розрахунок обсягів іпотечного кредитування

Показники	Нормативна грошова оцінка 1 га с-г угідь, грн	Вартість угідь, млрд грн	Обсяг кредиту від вартості заставної землі та прав оренди		
			50%	60%	70%
За нормативною грошовою оцінкою станом на 2011 рік	11338	197,3	98,7	118,4	138,1
За умови індексації грошової оцінки на коефіцієнт 1,756 (з 01.01.2012 р.)	19909	346,4	173,2	207,8	242,5
За ринковою вартістю переуступки прав оренди	3200	55,7	27,9	33,4	38,9
Разом обсяг іпотечного кредитування (видачу під права оренди)	X	402,1	201,1	241,2	281,4

Висновок. Результати наукових досліджень, свідчать про доцільність та реальність становлення системи іпотечного кредитування в Україні. Її формування потребує реалізації комплексу заходів нормативно-правового, організаційно-інституційного та фінансово-економічного характеру. Головною ланкою нової фінансово-кредитної інфраструктури має бути Державний земельно-іпотечний банк.

Однак, становлення системи іпотечного кредитування неможливе без належного обліково-аналітичного забезпечення. Адже на іпотечний ринок підприємства мають виходити з активами (капіталом), який відображається у фінансовій (бухгалтерській) звітності.

В Україні земельні ділянки у вартісному виразі відображаються у Балансі та Примітках до фінансової звітності. Однак, у Балансі у розділі 1 «Необоротні активи» рядках 031 земля відображається разом із даними про інші основні засоби підприємства.

У Примітках до фінансової звітності у розділі 2 «Основні засоби» є рядок 100 «Земельні ділянки» та рядок 110 «Капітальні витрати на

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

поліпшення земель». Однак і у цій звітності згорнуто відображаються залишки на початок року, надходження, переоцінка, вибуття та залишок на кінець року всіх земельних ділянок (під об'єктами нерухомості, землі промисловості і землі сільськогосподарського призначення і інші).

Окремий облік земельних ділянок сільськогосподарського призначення є лише у статистичній звітності. Інформація про наявність земель у фізичних величинах (га) міститься у формі державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств», зокрема у розділі 4 форми «Землекористування протягом звітного року». Цей розділ заповнюють на основі Акта на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних ділянок та даних державного обліку земель.

Звідси висновок: інформація, щодо землі сільськогосподарського призначення, як активу (капіталу) аграрних підприємств, відсутня у їх фінансовій звітності, а у статистичній є досить обмеженою.

Видатний український філософ – економіст М. Руденко критикував радянських економістів за те, що вони не бачать першоджерела багатства із-за відсутності в «бухгалтерських книгах» саме землі сільськогосподарського призначення як капіталу. У фінансовій звітності агропродовольчих формувань розвинутих країн земельний капітал відображається окремо і займає у структурі активів до 40%. В Україні ця частка вища, оскільки у вітчизняних підприємств нижча оснащеність основними та оборотними фондами. Однак, як показано вище, проблема бухгалтерського відображення не вирішена в Україні і понині (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Проблема відображення в балансах власних та залучених активів вітчизняних сільськогосподарських підприємств

№	Назва активу	Питома вага, %	Відображення в балансі
1	Земля с/г призначення	40	-
2	Основні засоби та інші необоротні активи	40	+
3	Оборотні активи	20	+
Баланс		100	x

В сучасному світі важливість того чи іншого активу, підкреслюється саме окремим його відображенням в бухгалтерській звітності, оскільки бухгалтерський облік є своєрідною мовою бізнесу.

Ігнорування цього призводить до знецінення земель сільськогосподарського призначення, а, отже, і до зменшення її вагомості в економічному обороті.

У зв'язку з цим, першочергового потребує розв'язання питання постановки та окремого відображення землі сільськогосподарського призначення на бухгалтерські баланси та визначення відповідальних за організацію такого обліку.

Згідно з чинним законодавством таку відповідальність мав би нести власник. Однак власники землі, селяни, як фізичні особи, такого обліку зорганізувати не можуть. Об'єднання співвласників земельних ділянок (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 іншого боку, для сільгоспідприємств 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 методичних підходів до організації саме такого обліку.

Разом з тим, пропонований новим законодавствами механізм кредитування під право оренди земельних ділянок (емфітевзис) є певною мотивацією для організації обліку залучених до виробництва земель сільськогосподарського призначення.

Правову та економічну сутність «емфітевзису» визначено ще у Римському праві, що було зумовлено прагненням перетворити необроблені великі наділи землі в продуктивні сільськогосподарські угіддя²⁹⁷.

Емфітевзис – це довгострокове (або безстрокове), відчужуване та успадковуване речове право на чуже майно, що полягає в платному чи безоплатному володінні, користуванні чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів і доходів від неї (ст. 407 ЦКУ). Землекористувач користується земельною ділянкою в повному обсязі з обов'язком ефективного її використання відповідно до цільового призначення, підвищення родючості із застосуванням природоохоронних технологій виробництва, з правом зміни характеру земельної ділянки за умови відмови від дій, які можуть призвести до погіршення її стану та екологічної ситуації (ч. 3 ст. 410 ЦКУ)²⁹⁸.

²⁹⁷ Новицький І.Б. Римское право. Учебник для вузов. – М.: ИКД ЗЕРЦАЛО-М, 2002. Раздел 2.: [Електронний ресурс]: //http://vsepravo.narod.ru/49.htm

²⁹⁸

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Відповідно до ч. 3 ст. 125 ЗКУ предметом договору емфітевзису є конкретна земельна ділянка, на яку встановлюється обмежене речове право відповідно до абсолютного права власності, на відміну від договору оренди, за яким, крім земельної ділянки, предметом договору може бути земельна частка (пай).

Стороною за договором про встановлення емфітевзису виступає власник відповідної земельної ділянки. Якщо договір укладено на невизначений термін, кожна зі сторін може відмовитися від договору, завчасно не менш як за один рік попередивши про це другу сторону (ч. 2 ст. 408 ЦКУ).

Суть змін, що пропонується новим земельним законодавством зводиться до того, щоб створити умови, при яких і орендар, і власник землі відчували себе комфортно. Переваги емфітевзису:

- можливість відчуження і передачі в порядку наслідування права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб, оформленою відповідним договором;

- необмеженість строку дії договору на надання права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб;

- наявність, з однієї сторони, заборони відносно використання таких земельних ділянок не для цільового призначення, а з іншої – забезпечення невтручання власника земельної ділянки в діяльності землекористувача;

- наявність обмеженого переліку чітко визначених випадків, при яких такий договір може бути перерваний.

Серед переваг емфітевзису – підпорядкування його одному із принципів цивільного законодавства (закріпленого в статті 6 Цивільний кодексу України): «принцип свободи договору і можливості сторін вільно регулювати свої відносини».

Звідси висновок: в Україні створюються правові передумови для масової постанови на баланси орендарів прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення. У орендарів немає можливості відображення в обліку прав на оренду в складі основних засобів (п. 2 ст. 98 ЗКУ). Облік таких прав зоорганізовується, як облік нематеріальних активів.

Такі нематеріальні активи відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

В бухгалтерському обліку може бути застосовано дохідний підхід оцінки прав оренди землі для відображення такого

нематеріального активу в балансах підприємств – орендарів (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Дохідний підхід оцінки прав оренди землі, як нематеріальних активів підприємств орендарів

№ п/п	Показники	Значення (орієнтовані)
1	Площа землі, що здається в оренду, млн.га	17,4
2	Середньорозрахунковий дохід (прибуток) на 1 га с.г угідь, грн	1000
3	Оцінка земельного фактору у доходності (прибутку) (40%), грн/га	400
4	Оцінка земельного фактору при терміні оренди 10 років, грн	4000
5	Оцінка вартості прав оренди землі для взяття на баланс (17 млн.га*4000грн), млрд. грн	69,6

Оцінка таких активів в цілому по Україні складає від 44,2 до 69,6 млрд грн. (у табл. 5.5 проведена оцінка за іншим підходом).

На речові права на чуже майно, які відображаються в обліку як нематеріальні активи, може нараховуватися амортизація якщо визначено строк їх корисного використання.

Відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають

Речове право на чуже майно потрібно відображати в складі нематеріальних активів на субрахунку 122 «Право на користування майном». Адже нематеріальний актив згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Право на чуже майно здійснюється на основі договору чи рішення суду та підлягає обов'язковій реєстрації в державних органах із зазначенням отримувача даних прав. Таким чином закріплюється право (яке не має матеріальної форми) на користування майном, а об'єкт відповідно ідентифікується як нематеріальний актив.

Мінфіном України (Наказ №1327 від 16.11.09 р.) затверджено «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів», де передбачено можливість обліку прав користування земельною ділянкою (відповідно до земельного законодавства), як окремого об'єкту бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Згідно з Інструкцією щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, облік прав користування земельною ділянкою ведеться на субрахунку 122 «Права користування майном». Тобто до прав оренди земельних ділянок застосовуються ті ж положення (використовується той же порядок обліку), що і до інших нематеріальних активів (табл. 5.9).

Таблиця 5.9

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з правами користування земельними ділянками (витяг з Наказу 1327)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Облік надходження (придбання) прав користування земельною ділянкою			
1	Отримано об'єкт нематеріальних активів:	154	63
2	На суму ПДВ	641	63
3	Включення фінансових витрат до вартості кваліфікаційного активу	154	95
4	Уведення в господарський оборот об'єкта нематеріальних активів	122	154
5	Оприбуткування внесків учасників (засновників) до статутного капіталу підприємства	122	46
2. Облік безоплатно одержаних прав користування земельними ділянками			
6	Безоплатне оприбуткування (справедлива вартість)	122	424
7	Відображення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті за операцією з безоплатного одержання об'єкта нематеріальних активів (за наявності поточного податку на прибуток)	424	641
Облік безоплатно переданих нематеріальних активів			
8	Списання суми накопиченої амортизації безоплатно переданого об'єкта	133	122
9	Списання залишкової вартості безоплатно переданого об'єкта	976	122
10	Визнання податкового зобов'язання з ПДВ за операцією з безоплатної передачі права користування земельною ділянкою	976	641
Облік амортизації права користування земельною ділянкою			

V. Науково-прикладні аспекти вирішення проблем бухгалтерського обліку аграрної сфери

Продовження табл. 5.9

11	Нарахування амортизації	23, 91, 92, 93, 949, 941	133
Облік реалізації права на користування земельною ділянкою			
13	Включено об'єкт до групи вибуття:		
14	сума накопиченої амортизації	133	122
15	залишкова вартість	286	122
16	Реалізація об'єктів групи вибуття:		
17	продажна вартість	36	712
18	податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
19	Балансова вартість групи вибуття	943	286
Облік ліквідації права на користування земельною ділянкою			
20	Списання об'єктів як таких, що не відповідають критеріям визнання активом:		
21	сума накопиченої амортизації ліквідованих об'єктів	133	122
22	списана залишкова вартість ліквідованих об'єктів	976	122
23	Включення до фінансового результату витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єктів	79	976
24	Відображення сум дооцінки об'єкта при його вибутті (на дату вибуття об'єкта субрахунок 423 «Дооцінка активів» має кредитове сальдо по конкретному об'єкту (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про переоцінку балансової вартості об'єктів нематеріальних активів в картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів нематеріальних активів). У разі застосування підприємством іншої періодичності зарахування відповідної суми дооцінки до складу нерозподіленого прибутку такий запис (кореспонденція) здійснюється щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахованій амортизації	423	441

В звітності інформацію про речові права на чуже майно необхідно відображається в Балансі (ф. №1) рядок 010, 011, 012 та в Примітках до річної фінансової звітності (ф. №5) рядок 020 у

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

відповідності до існуючих вимог складання та подання фінансової звітності.

Слід зазначити, що рух земельного сервітуту (емфітевзису) від одного орендаря до іншого (в результаті неповернення кредитів) не призводить до позбавлення прав володіння, користування та розпорядження нею власника земельної ділянки.

Висновки. Виходячи із пріоритетності організації бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та прав їх оренди на балансах агроформувань, як передумови включення земельного капіталу до економічного обороту, перед Міністерством аграрної політики та продовольства України, галузевою наукою постає завдання обґрунтування й розробки методологічних підходів та методик постановки на баланс землекористувачів всіх земель сільськогосподарського призначення як власних так і орендованих. Ці завдання і є основою формування підходів до розробки окремого галузевого стандарту з обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними. При цьому:

- 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 мають бути 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;

- логічною завершеністю запровадження бухгалтерського стандарту з обліку земель сільськогосподарського призначення та прав на їх оренду має бути окреме балансове узагальнення таких об'єктів та розширення відповідних показників фінансової звітності агроформувань.

- ідентифікація в обліку об'єкту права користування землями сільськогосподарського призначення, як особливого об'єкту бухгалтерського обліку, вимагає внесення відповідних змін і до положень стандартів бухгалтерського обліку.

5.4. Бухгалтерський облік біологічних активів

Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Незважаючи на запровадження з 01.01.2007 року докорінних методико-методологічних змін у веденні обліку сільськогосподарської діяльності, в науково-практичній літературі відсутнє конструктивне обговорення проблем практичного застосування Положення 30 «Біологічні активи»²⁹⁹.

Започаткована нами в журналі «Облік і фінанси АПК» на початку 2005 року дискусія щодо доцільності запровадження першого варіанту П(С)БО 30³⁰⁰ та неодноразові звернення з цього приводу до Мінфіну України, на жаль, лише частково вплинули на зміст П(С)БО 30, і зовсім не вплинули на дату його запровадження. Більшість науковців, практиків розділяють нашу стурбованість, вказують на методологічні протиріччя цього Положення та проблеми в його застосуванні³⁰¹. Статті в підтримку – більше акцентують увагу на необхідності прийняття П(С)БО 30 в контексті необхідності реального відображення активів сільгосп підприємств, наявності М(С)БО 41 «Сільське господарство», глобалізації економіки, входження України в СОТ, наявності в сільському господарстві України малих форм господарювання³⁰². З цими аргументами важко не погодитись, щоправда вони не вирішують проблем практичного застосування нововведень.

Науково-дослідним Інститутом Мінфіну підготовлено проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів³⁰³ (далі по тексту – Методрекомендації). Цей документ має внести ясність в питаннях практичного застосування П(С)БО 30.

²⁹⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів від 18.11.2005 р. № 790.

³⁰⁰ Відкритий лист ФАБФ АПК України щодо запровадження П(С)БО «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. – 2005 – № 4. – С. 4-6.

³⁰¹ Мельничук Б.В. Впровадження положення (стандарту) з сільського господарства в Україні // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 2. – С. 29-34.

³⁰² Лінник В.Г., Коцупатрий М.М. Новий етап в розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – К. КНЕУ, 2006. с. 401-408.

³⁰³ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (Проект) // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6.

Метою даного підрозділу є аналіз нових методологічних підходів до обліку сільськогосподарської діяльності та подання пропозицій щодо їх вдосконалення та практичного застосування.

Аналіз змісту П(С)БО 30 та Метод рекомендацій змушує нас акцентуватись, в першу чергу, на трьох проблемах: по-перше, це невизначеність в об'єктах обліку і, відповідно, в рахунках, на яких операції з цими об'єктами мають відобразитися; по-друге, - це проблеми оцінки біологічних активів; по-третє, це проблеми і наслідки нової методики визначення фінансових результатів. Перелік проблем цим не обмежується (це і звітність, це і реєстри аналітичного та синтетичного обліку і т.п.), але на етапі обговорення проектів і пошуку правильного розв'язання проблем, на нашу думку, вищезазначені питання є більш актуальними для негайного розгляду.

Що стосується об'єктів обліку

Як видно з табл. 5.10 у діючій зараз системі обліку його об'єктами, якщо говорити узагальнено, є процеси виробництва (рахунок 23 «Виробництво» за видами) та виходу сільськогосподарської продукції(рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» за видами). Проста і зрозуміла схема. Виключенням є облік наявності та приросту тварин на вирощуванні та відгодівлі, що обліковується на рахунку 21, оскільки приріст неможливо відділити від тварини. Тому такий вихід продукції відображається записом по Д-ту рахунку 21 та К-ту – 23. Що стосується обліку робочої та продуктивної худоби, багаторічних насаджень, то вони відображаються на відповідних субрахунках рахунку 10 «Основні засоби», а витрати на їх створення накопичуються на субрахунках 152, 155 рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Узагальнено маємо 8 напрямів обліку сільськогосподарської діяльності, які в таблиці 1 ми вмістили в нову класифікацію біологічних активів (далі – БА), що наводяться в Методрекомендаціях.

Проте, і П(С)БО 30, і Методрекомендаціями (розділ 3) пропонується розширити перелік об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності.

Що стосується обліку довгострокових БА, вважаємо слушним запропонований підхід їх обліку на рахунку 18, який має бути переіменований в «Довгострокові біологічні активи». Останнє посилить аналітичність та інформованість і обліку, і звітності.

Таблиця 5.10

Порівняння узагальнених об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності за діючим та запропонованими підходами

№ п/п	Об'єкти обліку: Біологічні активи (БА) Сільгосппродукція (с/г п)	Код рахунків обліку сільськогосподарської діяльності за підходами		
		Діючими до 01.01.07р.	Запропонованими	
			П(С)БО 30	Методрекомендаціями
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)	27
5.	Вихід продукції у тваринництві			
	в т.ч. сільгосппродукція	27	+ (27)	27
	додаткові БА (приплід)	21	+ (21)	21
6.	Довгострокові БА рослинництва	108	+	181
7.	Довгострокові БА тваринництва	107	+	182
8.	Довгострокові БА, які оцінюються за справедливою вартістю	-	-	183
9.	Незрілі довгострокові БА	15	+	184
10.	Інші довгострокові БА	-	-	185
	Узагальнена кількість об'єктів обліку	8	10	12 і більше

Інша ситуація з нововведеннями щодо обліку виробництва поточних БА та виходу сільгосппродукції. Як видно з табл. 5.10, додатків до П(С)БО 30 та Метод рекомендацій виробництво поточних БА у тваринництві (а це – приріст тварин на вирощуванні та відгодівлі)

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

чомусь вважається сільгосппродукцією і пропонується відображати не на рахунку 21, а на – 27. Такий підхід є помилковим, оскільки приріст (привіс) неможливо відділити від тварини. Та і за змістом П(С)БО 30 - тварини на вирощуванні і відгодівлі - є ні чим іншим, як поточним БА.

Окрім того, у нововведеннях відсутній рахунок для обліку поточних БА у рослинництві. За змістом П(С)БО 30 – такі об'єкти обліку у рослинництві мають бути. Звичайно визначити справедливу вартість поточних БА у рослинництві на певну дату балансу в нинішніх умовах практично неможливо. Як вихід з цієї ситуації автори Методрекомедацій (п. 5.19) пропонують відображати в обліку і звітності поточні БА як незавершене виробництво. Але ж незавершене виробництво (рахунок 23 «Виробництво») було, є і пропонується П(С)БО 30 та Методрекомедаціями (розділ 7) як окремий об'єкт обліку (за видами БА) для обліку витрат на виробництво сільгосппродукції (читай БА). Відображення різних за змістом об'єктів обліку на одному рахунку є теоретично не обґрунтованим і на практиці лише ускладнить облік.

Пропонуємо на рахунку 23 вести лише облік витрат на виробництво БА. Самі ж поточні БА відображати на рахунку 21, який перейменувати – «Поточні біологічні активи». На цьому рахунку відкрити субрахунки: 211 «Поточні БА у рослинництві»; 212 «Поточні БА у тваринництві»; 213 «Інші поточні БА». Аналітичний облік вести за видами поточних БА, згідно облікової політики підприємства.

За такого підходу взяття на баланс поточних БА відображалось би записом по дебету рахунку 21 з кредитом рахунку 23 за справедливою вартістю з одночасним визнанням доходу чи збитку. В разі, якщо на певну звітну дату підприємство не може визначити справедливу вартість поточних БА у нього такого об'єкту обліку на балансі не буде. В такому випадку на балансі підприємства лишається інший актив – рахунок 23.

Потребують уточнень і нововведення щодо обліку виходу продукції від сільськогосподарської діяльності. Як видно з табл. 5.10 та додатків до П(С)БО 30 та Методрекомедацій об'єктів такого обліку стає більше – на додаткові БА у рослинництві та тваринництві. За логікою нововведень додаткові БА – це продукція, яка в подальшому буде приймати участь в біологічних перетвореннях (приплід, саджанці і т.і.).

Причому, чомусь додаткові БА у рослинництві пропонується обліковувати на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а у тваринництві – на рахунку 21.

На сьогоднішній день вихід продукції від сільськогосподарської діяльності дійсно в обліку супроводжується вищенаведеними записами. Але в тваринництві останнє стосується лише приплоду. Решту отриманої продукції відображають на рахунку 27. Окрім того, практично неможливо під час виходу продукції визначитись, яка з неї піде, скажімо, на корми, яка на продаж, яка для інкубації і т.п. Розподіл в момент первісного визнання продукції на власне додаткові БА та сільгосппродукцію є, також, теоретично не обґрунтованим і на практиці лише заплутає бухгалтерський облік. **Пропонуємо весь вихід продукції від сільськогосподарської діяльності в час первісного визнання обліковувати по дебету рахунку 27 (за видами) з кредиту рахунку 23 (окрім приросту у тваринництві) що, як ми вищезазначили є поточним БА). Звичайно, одночасно відображаються збитки або доходи (таблиця 2). По мірі того, як підприємство визначиться, яка продукція буде приймати участь в подальшому виробництві (читай біологічних перетвореннях), такі операції відображатимуться по дебету рахунків 18 або 21 з кредиту рахунку 27. Окрім 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 і т.і.). Доцільність запровадження саме такого підходу має такі аргументи. По-перше, на одному рахунку Дебет (27) буде групуватись інформація про вихід продукції від всієї сільськогосподарської діяльності. Це перша операція. 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 піде у витрати (рах. 23) на виробництво БА.**

Логіку вищезазначених пропозицій щодо уточнення об'єктів обліку біологічних активів та сільгосппродукції можна показати умовною схемою кругообігу сільськогосподарської діяльності (рис. 5.12).

Безумовно, що потрібно прагнути до оцінки активів за справедливою вартістю. Така тенденція прослідковується і в останніх змінах до МСБО. Ми не здивовані, що Мінфін в авангард цієї справи ставить саме аграрну галузь. Селяни звикли «безропотно» вирішувати всі проблеми держави. Проте вважаємо, що із змісту документів, що ми аналізуємо, бухгалтеру буде важко зрозуміти як організувати оцінку цих активів і яким П(С)БО в таких випадках користуватись (7,

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

9, 28 чи 30). Не кажучи вже про наявність у бухгалтера достовірної і документально підтвердженої інформації про активний ринок того чи іншого БА чи сільгосппродукції на кожну звітну дату.

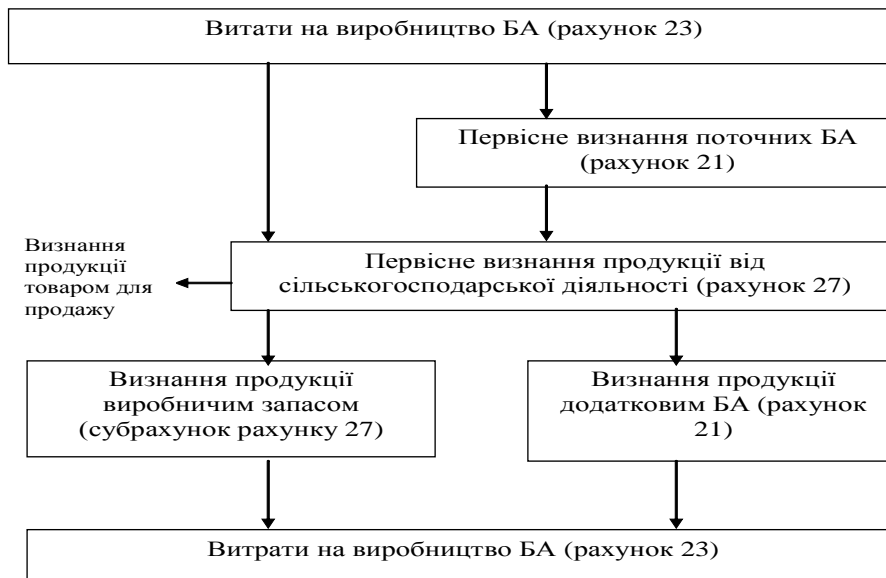


Рис. 5.12. Біологічні активи та сільгосппродукція як об'єкти обліку в кругообігу сільськогосподарської діяльності

Проблеми оцінки біологічних активів та сільгосппродукції

Разом з тим, згідно п. 14 П(С)БО 30 за відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами;
- 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 біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Якщо активний ринок відсутній, остання ринкова ціна операції з такими активами може бути не зовсім адекватна – так як така операція може бути здійснена, наприклад, рік тому. В такому випадку ціна операції не відобразить реальну ринкову вартість оцінюваного біологічного активу.

Крім того, згідно п. 15 П(С)БО 30 у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Дана методика (за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень) із-за її складності не застосовується в практиці обліку вітчизняних підприємств, а тому вбачаємо проблематичним її застосування в оцінці біологічних активів, тим більше сільськогосподарськими підприємствами.

Для вирішення зазначених проблем ми пропонуємо внести зміни до П(С)БО 30, яким передбачалась би можливість в початковий період його застосування (наприклад 2007-2010 рр.):

- по-перше, мати можливість застосовувати для оцінки серед іншого і планову собівартість сільгосппродукції з калькулюванням в кінці року до фактичної, як це і є зараз.

Ми переконані, що оскільки калькуляція є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, наші підприємства повинні мати право, як і підприємства в інших галузях, оцінювати свої активи, в тому числі і за плановою та фактичною собівартістю їх виробництва. Те, що зміст П(С)БО 30 і Методрекомендацій не передбачає такої можливості є теоретично не обґрунтованим і, крім того, обмежує визначені законодавством права щодо облікової політики сільськогосподарських підприємств;

- по-друге, Міністерству аграрної політики України доцільно було б централізовано на регіональному рівні на кожну звітну дату доводити до підприємств ціни активного ринку на БА та сільгосппродукцію. Для цього потрібно затвердити Методику визначення таких цін та зорганізувати управління агропромислового розвитку при облдержадміністраціях на відповідну роботу. Останнє не тільки сприятиме співставності звітності сільгосппідприємств, але і сприятиме виведенню розрахунків сільгосппідприємств з тіні.

Далі коли і як оцінювати?

З розділів 5 та 6 Методрекомендацій виходить, що додаткові БА та сільгосппродукція оцінюються за справедливою вартістю лише при «первинному визнанні». Далі ці активи оцінюються відповідно до П(С)БО 9. У П(С)БО 30 зміст терміну «первісне визнання» відсутній і, на нашу думку, його доцільно було б визначити.

Не розкривають змісту цього поняття і Методрекомендації. Більше того, п. 6.4 Методрекомендацій вказує, що наприклад, оцінка

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

зерна проводиться на франко-місці зберігання. Відомо, що поки що вітчизняні сільгосп підприємства отримують з поля так зване «фізичне зерно», яке після певної доробки приймає зміст – насінневого, товарного зерна, зерно відходів, на що спеціалістами складається відповідний акт. У змісті Метод рекомендацій потрібно уточнити, що бухгалтер має оцінити за справедливою вартістю. Мало ймовірно, що ціну на активному ринку буде мати «фізичне зерно» як пропонується в запропонованому варіанті Метод рекомендацій. **На нашу думку, «первісному визнанню» мають підлягати кондиційне зерно, зерно відходи, полова і т.п., що відповідатиме не тільки нинішній технології виробництва, але і бухгалтерській практиці.**

Якщо проаналізувати існуючий нині документообіг операцій з оприбуткування зернової продукції, то лише у ф. 82 «Акт на сортування і сушку продукції рослинництва» проводиться оцінка сільгосп продукції, а не в попередніх реєстрах чи відомостях руху зерна.

Пропонуючи нововведення, потрібно зважити на існуючу нині практику документування господарських операцій в сільськогосподарській діяльності. Звичайно, первинний облік потребує змін, про що ми неодноразово наголошували і працюємо над цією проблемою³⁰⁴. Проте, спрощення документування має не вихолостити контрольну функцію обліку. При цьому слід враховувати і існуючі технології, майстерність і підготовку бухгалтерських кадрів на селі, в т.ч. і для проведення оцінки різноманітних біологічних активів.

Вважаємо, що **проблемі документування доцільно приділити більше уваги, ніж це є в розділі I «Загальні положення» Метод рекомендацій.** На нашу думку, за основу слід брати існуючий нині підхід щодо графіку документообігу, ввести нові підходи документування щодо оцінки тощо.

Питання щодо визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності

Згідно П(С)БО 30, на відміну від існуючої практики, фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності складається з трьох складових:

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

³⁰⁴ Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4-14.

2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з біологічними активами та сільськогосподарською продукцією при первісному визнанні, в тому числі визначення фінансових результатів основної діяльності сільськогосподарських підприємств, наведений в Додатку 2 до проекту Методрекомендацій. **Недоліком цього додатку є його невдалий виклад, а саме те, що господарські операції в ньому подано розрізнено, що ускладнює їх сприйняття.**

Проаналізуємо запропоновані три складові визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності.

Перша: Відповідно до П(С)БО 30, фінансовим результатом від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів є доходи (витрати) від первісного визнання, які 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.

Проектом Методрекомендацій пропонується під час отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів робити наступні записи (табл. 5.11):

Для більшої зрозумілості і наочності послідовності здійснення записів на рахунках подамо ці операції у вигляді схеми (рис. 5.13). Номери на схемі відповідають номерам господарських операцій наведених у таблиці 5.11.

Виходячи з таблиці 2 та рисунку 2 видно, що залишку по рахунку 23 в кінці звітного періоду немає. Різниця між дебетом і кредитом рахунку 23 списується на рахунок 71 (дохід) або рахунок 94 (витрати).

Здавалося б, проблем немає. **Проте, пп. 7.4. проекту Методрекомендацій визначено,** що доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції включаються до складу інших операційних доходів (витрат) в кінці звітного (календарного) року або на кожен дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

продукції, визначеної в кінці звітного (календарного) року. До речі, дана норма в П(С)БО 30 відсутня.

Таблиця 5.11

Відображення доходів (витрат) від первісного визнання с.-г. продукції

№№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
11.	Відображені витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями	23	13, 20, 23, 27, 66, 65, 91
22.	Оприбуткована сільськогосподарська продукція	27	23
33.	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції (на суму різниці між кредитом і дебетом рах. 23)	23	71
34.	Відображено коригування суми доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції визначеної на кожну дату балансу до фактичної суми доходу від первісного визнання визначеної в кінці року		
54.1	в разі перевищення доходу визначеного в кінці року над сумою доходів визнаних протягом року	23	71
4.2	в разі перевищення суми доходів визнаних протягом року над сумою доходу визначеного в кінці року (червоне сторно)	23	71
45	Визнано витрати від первісного визнання с.-г. продукції (на суму різниці між дебетом і кредитом рах. 23)	94	23
6	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		
6.1	в разі перевищення суми витрат визначеної в кінці року над сумою витрат визначеної протягом року	94	23
6.2	в разі перевищення суми витрат визначеної протягом року над сумою витрат визначеної в кінці року (червоне сторно)	94	23

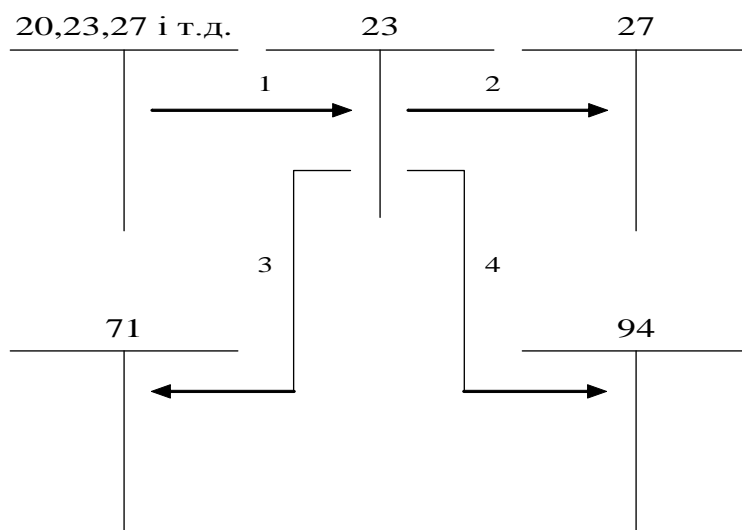


Рис. 5.13. Відображення первісного визнання сільськогосподарської продукції та фінансового результату від первісного визнання на рахунках

Як відомо, звітним періодом для сільськогосподарських підприємств є рік. Щоквартально підприємства подають проміжну звітність, яка включає Баланс (ф. №1) та Звіт про фінансові результати (ф. №2). Тоді, якщо визнавати дохід або витрати від первісного визнання в кінці року, то на дату проміжної звітності можливі випадки, коли по рахунку 23 залишиться дебетове або кредитове сальдо. Отже, виходить, що у випадку дебетового сальдо у Балансі відобразатимуться витрати на біологічні перетворення по продукції, яка вже визнана в Балансі по окремій статті. А що ж тоді взагалі буде у випадку кредитового сальдо по рахунку 23? Тому такий підхід, на нашу думку, є необґрунтованим.

У зв'язку з цим необхідно визнавати дохід (витрати) від первісного визнання на кожен дату балансу. Тоді залишку по рахунку 23 на дату балансу не буде. Проте, в кінці року фінансовий результат від первісного визнання може відрізнитися від того, що визначений на проміжну дату. Це, очевидно, пов'язано з витратами, які ще будуть понесені на біологічні перетворення щодо продукції, яка вже була визнана в попередніх періодах. Тому фінансові результати в кінці року необхідно буде відкоригувати (операції табл. 5.11).

При обговоренні цієї проблеми на круглому столі, що відбувся 19 травня цього року в ННЦ «Інститут аграрної економіки», автори

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

проекту Методрекомендацій відзначили, що ця проблема знімається у разі, якщо звітний період для сільськогосподарських підприємств буде річним. На нашу думку, такий «вихід» є неприйнятним. Сільськогосподарські підприємства, як і будь-які інші, претендують на інвестиції. В цих випадках неодмінною умовою їх отримання є подання оперативної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємств. Подання звітності один раз на рік є кроком назад. Так можна повністю і назавжди позбавити сільгосппідприємства інвестицій, як іноземних, так і вітчизняних. Залишити від коліс потужної галузі лише земельний простір для нових латифундистів. Для чого тоді взагалі впроваджувати складання звітності за міжнародними правилами, якщо вона нікому не потрібна? Виходить, що прийняття П(С)БО 30, який відповідає підходам визначеним в МСБО 41, є незрозумілою самоціллю?!

Друга складова фінансового результату від сільськогосподарської діяльності – фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів. Він являє собою дохід (виручку) від реалізації, який визначається, як і раніше, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід».

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по реалізації сільськогосподарської продукції наведено в таблиці 5.12.

Таблиця 5.12

Відображення в обліку реалізації с.-г. продукції

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списана собівартість реалізованої с.-г. Продукції	90	27
2.	Нараховано дохід за реалізовану с.-г. Продукцію	36	70
3.	Відображено суму ПДВ	70	64

Як вже зрозуміло з таблиці 5.12, сільськогосподарську продукцію з кредиту рахунку 27 ми списуємо по справедливій (балансовій) вартості. Отже і **в дебеті рахунку 90 вже відобразатиметься не фактична собівартість** реалізованої продукції, а справедлива (балансова) вартість сільськогосподарської продукції та/або біологічних активів.

Тоді, по-перше, **необхідно внести зміни до Інструкції по застосуванню Плану рахунків, зазначивши, що в разі реалізації сільськогосподарської продукції оціненої за справедливою вартістю, по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації»**

відображається балансова вартість реалізованих активів і продукції. Доцільним в цьому плані було б змінити і назву рахунку, наприклад «Реалізація».

По-друге, в кінці року сільськогосподарські підприємства подають річну статистичну звітність, зокрема, форму №50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Важливість показників цієї форми для економіки галузі важко переоцінити (це і пільгове оподаткування, це і дотації і т.п. – для проведення в життя аграрної політики). В таблиці 1 ф. 50-сг «Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції» в графі 6 наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції, інформація про яку на сьогодні береться з рахунку 90. Після введення в дію П(С)БО 30 для заповнення цієї графи вже потрібно буде робити вибірки. Крім того, форма № 50-сг за 2006 рік буде доповнена окремою таблицею, в котрій повністю наводитиметься інформація про собівартість продукції. Отже, ця проблема П(С)БО 30 також має бути врегульована.

Нарешті третя, остання складова фінансового результату – зміна справедливої вартості біологічних активів. Дохід (витрати) від зміни справедливої вартості відображається у складі інших операційних доходів (витрат) на кожну дату балансу. При цьому Проектом передбачено робити наступні бухгалтерські записи (табл. 5.13):

Таблиця 5.13

Відображення зміни справедливої вартості довгострокових біологічних активів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Визнано дохід від зміни вартості біологічних активів (на позитивну різницю зміни справедливої вартості)	18, 21	71
2.	Визнано витрати від зміни вартості біологічних активів (на від'ємну різницю зміни справедливої вартості)	94	18, 21
3.	Списано на фінансові результати: дохід витрати	71 79	79 94

I, на кінець, доцільно звернути увагу на те, що новий підхід в обліку біологічних активів, а саме відображення інших операційних доходів по рахунку 71, може бути перешкодою в реєстрації платників фіксованого сільськогосподарського податку.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Як відомо, відповідно до п.1 «Положенням про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. № 658³⁰⁵, платниками фіксованого сільськогосподарського податку є сільськогосподарські підприємства усіх організаційно-правових форм, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції (далі – сільськогосподарські товаровиробники), а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких **сума, одержана від реалізації** такої продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної **суми валового доходу**:

$$\frac{B_P}{B_D} \times 100 > 75\% \quad (1)$$

Дохід від первісного визнання та від зміни справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції у складі інших операційних доходів (код 060 ф.2) буде завищувати суму валового доходу (знаменник розрахунку) і ніяким чином не вплине на виручку від реалізації, хоча ці доходи пов'язані саме з сільськогосподарською діяльністю. Наслідком стане зменшення питомої ваги виручки від реалізації сільськогосподарської продукції в валовому доході сільськогосподарського підприємства.

Виходом з цієї ситуації є внесення доповнень в Положення 658, де необхідно передбачити, що доходи від зміни справедливої вартості не включаються до складу валового доходу.

Висновки. Аналіз проекту Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів вказує на необхідність його доопрацювання, а при потребі, і внесення змін і доповнень до П(С)БО 30.

Наведені в даній статті пропозиції щодо вдосконалення П(С)БО 30 та Метод рекомендацій, направлені нами до Методологічної Ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України.

До введення П(С)БО 30 та Метод рекомендацій в дію доцільно провести їх апробацію на базових господарствах та розглянути результати апробації на спільному засіданні представників Мінфіну,

³⁰⁵ Положенням про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. № 658.

Мінагрополітики та Держкомстату із залученням бухгалтерів базових господарств та науковців.

Мінагрополітики України, ННЦ «Інститутом аграрної економіки», Національним аграрним університетом, Євразійською Радою сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та журналом «Облік і фінанси АПК» зініційовано проведення 19-20 жовтня 2006 року міжнародної науково-практичної конференції з питань практичного застосування М(С)БО 41 та П(С)БО 30.

Ми звертаємось до всіх професійних бухгалтерів прийняти активну участь в обговоренні вищезазначених питань. Сторінки журналу «Облік і фінанси АПК» відкриті для публікацій думок всіх небайдужих до долі бухгалтерського обліку і звітності в сільському господарстві.

Облік біологічних активів: як підготуватися до його запровадження

Починаючи з 01.01.2007 р. вступив у дію П(С)БО 30 «Біологічні активи». Незважаючи на те, що дане положення прийнято 18.11.2005 р., достатнього практичного його застосування нерозроблено ще й до сьогодні. Міністерством Фінансів підготовлено ряд змін і доповнень до нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік і звітність, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. П(С)БО 30 вносить принципово новий підхід до концептуальних основ обліку, контролю і звітності сільськогосподарських підприємств тому перед закінченням звітного року та до початку наступного, бухгалтера повинні бути готові до побудови «нового» обліку сільськогосподарської діяльності.

Аналіз останніх публікацій, що до нового обліку сільськогосподарської діяльності показав, що дану проблему мало обговорювали як науковці так і практики на сторінках періодичних видань^{306, 307, 308, 309}. На базі ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН було проведено круглий стіл (травень 2006р.) та міжнародну науково-

³⁰⁶ Грачова Р. Облік в сільському господарстві: біологічні активи // Дебет-Кредит. – 2006. - № 1-2. – С. 20-25.

³⁰⁷ Лінник В.Г., Коцупатрий М.М. Новий етап в розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 29-34.

³⁰⁸ Максutow С. «Сільськогосподарський» стандарт: проблема майбутнього обліку // Бухгалтерія. – 2006. - № 36 (711). – С. 57-60.

³⁰⁹ Максutow С. «Сільськогосподарський» стандарт: облік у рослинництві // Бухгалтерія. – 2006. - № 37 (712). – С. 64-66.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

практичну конференцію 19-20.11.2006 р.), які були присвячені питанням обліку біологічних активів. За результатами конференції вийшов збірник тез та доповідей³¹⁰, підготовлено ряд змін і доповнень до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, які частково враховано Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України у прийнятих змінах і доповненнях до ряду нормативних документів.

Метою даного дослідження є удосконалення методичних та організаційних засад обліку біологічних активів на основі аналізу та узагальнення нововведень до нормативних документів з бухгалтерського обліку і звітності сільськогосподарської діяльності.

Внесення чергових змін і доповнень до нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік і звітність обумовлено введенням у дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» та П(С)БО 31 «Фінансові витрати». У даному дослідженні ми зупинимося на змінах, що викликані новими підходами до обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30. Зміни стосуються чотирьох напрямів:

1. Зміни до форм фінансової звітності;
2. Зміни до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що хоч якось стосуються обліку біологічних активів;
3. Зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування.

Що стосується двох перших напрямів, то тут слід відзначити наступні зміни. До П(С)БО 2 «Баланс» внесено пункти, що описують порядок відображення інформації про біологічні активи у відповідних статтях. Зокрема визначено, що за статтею «Довгострокові біологічні активи» відображається первісна (переоцінена, справедлива) вартість, сума накопиченої амортизації (у дужках) і залишкова вартість довгострокових біологічних активів (I розділ активу балансу), за статтею «Поточні біологічні активи» відображається вартість поточних біологічних активів рослинництва і тваринництва, зокрема, вартість посівів зернових, технічних, овочевих та інших культур, дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кроликів, дорослих тварин, вибракуваних із основного стада для реалізації, молодняку тварин на вирощуванні і відгодівлі та інших поточних біологічних активів (II розділ активу балансу). Саму форму № 1 «Баланс» викладено у новій редакції із урахуванням даних змін.

³¹⁰ В. Б. Моссаковський. Облік біологічних активів. // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 6.

Зазнала змін і Форма 2 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 3, що регулює порядок формування інформації в даному звіті. Так до статті «Інші операційні доходи» також включається дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів з виділенням у додатковому рядку (061) доходу від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності. Аналогічні зміни стосуються витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, від зміни вартості біологічних активів з виділенням у рядку 091 витрат від первісного визнання біологічних активів сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності.

Порядок відображення доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів регулюється П(С)БО 30, тому П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» доповнено переліком доходів і витрат, відповідно, відображення інформації про які не регулюється даними стандартами.

Оскільки змінено самі підходи до обліку та відображення у звітності активів, доходів і витрат, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, то відповідно змінено й фінансову звітність малих підприємств та окремі положення щодо її заповнення.

Із сфери дії П(С)БО 7 «Основні засоби» виключили об'єкти, які пов'язані з сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

У П(С)БО 14 «Оренда» доповнено перелік об'єктів на які не поширюється даний стандарт, зокрема П(С)БО 14 не поширюється на оцінку біологічних активів – об'єктів оренди, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

Не обійшли зміни і самого П(С)БО 30. У пункті, що регламентує порядок обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності та розподіл загально-виробничих витрат виключено слова «в кінці року». Це означає, що із змінами методичних підходів до оцінки біологічних активів, готової продукції та фінансового результату сільськогосподарські підприємства будуть здійснювати розподіл загально-виробничих витрат як на дату річного звіту так і на проміжні дати балансу.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Багато дискусій та пропозицій стосувалося класифікації об'єктів обліку стосовно сільськогосподарської діяльності. Пропозиції, щодо систематизації і класифікації біологічних активів та витрат на біологічні перетворення були сформовані за результатами Конференції та передані до Мінфіну. Основним принципом у поданій класифікації був принцип відповідності і адекватності класифікації біологічних активів у П(С)БО 30 та об'єктів обліку за Планом рахунків. У Змінах, що затвердив Мінфін, частково враховано подані пропозиції.

Тепер у Плані рахунків буде виділено рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» із окремими субрахунками для відображення довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва, які оцінені за первісною вартістю, незрілих довгострокових біологічних активів.

Рахунок 21 переіменовано на «Поточні біологічні активи». Цей рахунок матиме окремі ссубрахунки для відображення поточних біологічних активів які оцінені за справедливою вартістю, поточних біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю (із розподілом по галузях рослинництва і тваринництва).

Така класифікація біологічних активів дасть можливість формувати необхідну інформацію для фінансової звітності, а її користувачам мати уявлення про стан і ринкову вартість біологічних активів. Бухгалтери мають звернути увагу на дане питання при організації обліку біологічних активів. Нехтувати класифікацією біологічних активів за виділеними ознаками не слід, оскільки крім інформації про біологічні активи, що виділена в Балансі та Звіті про фінансові результати буде відображатися досить детальна інформація у Примітках до фінансової звітності (зміни і доповнення до Приміток готуються Мінфіном).

На рахунку 13, виділено окремий субрахунок 134 для накопичення амортизації по довгострокових біологічних активах, що обліковуються за первісною вартістю. А до рахунку 71 «Інші операційні доходи» та рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» добавлені відповідні субрахунки для обліку доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а саме: 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Практикам потрібно врахувати ці моменти для побудови обліку та попередньої оцінки можливостей визначення справедливої вартості

довгострокових біологічних активів, адже амортизація нараховуватиметься тільки по тих довгострокових біологічних активах, які оцінюються за первісною вартістю. Відповідно слід оцінити всі «за» і «проти» та зважити що доцільніше – нараховувати щомісячно амортизацію чи раз у квартал проводити роботу з оцінки біологічних активів за справедливою вартістю.

Зважаючи на вище викладене бухгалтерам сільськогосподарських підприємств потрібно підготуватися для правильного ведення обліку сільськогосподарської діяльності. Пропонуємо наступну послідовність підготовчих дій до ведення обліку біологічних активів:

1. Зібрати нормативні документи, посібники та рекомендації, що регулюють та роз'яснюють застосування П(С)БО 30. Прийняти участь у семінарах-навчаннях з цієї проблеми.

2. Визначитися із об'єктами обліку біологічних активів та підготувати пропозиції щодо зміни і доповнень до робочого плану рахунків.

3. Провести попередній аналіз щодо можливості оцінки за справедливою вартістю кожного з об'єктів обліку біологічних активів.

4. Розробити організаційні та методичні підходи до проведення оцінки біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку і звітності.

5. Проаналізувати графік документообороту та, за необхідності, підготувати пропозиції щодо його зміни.

6. Переглянути склад і структуру бухгалтерії підприємства, посадові інструкції, з метою визначення конкретних відповідальних осіб за ведення обліку (включаючи їх оцінку) біологічних активів.

7. Підготувати зміни і доповнення до Положення (наказу) про облікову політику та сприяти прийняттю відповідного рішення власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою).

У 2007 році Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України підготовлено Практичний посібник з організації обліку сільськогосподарської діяльності, який запропоновано практикам та навчальним закладам. Серед авторів цього Посібника – розробники П(С)БО 30, викладачі кафедр аграрних вузів, науковці ННЦ «Інститут аграрної економіки». Посібник розповсюджено, в тому числі і через управління агропромислового розвитку районних та обласних держадміністрацій, навчальні заклади, редакцію Журналу «Облік і фінанси АПК», територіальні відділення Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Окрім того, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно із Міністерством аграрної політики розроблена Комплексна програма удосконалення професійних знань обліково-фінансових працівників агропромислових підприємств, яка включає семінари-навчання з питань обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Семінари-навчання організовуються управліннями агропромислового розвитку районних та обласних держадміністрацій.

Бухгалтери можуть оперативно отримувати інформацію щодо піднятих в даному дослідженні питань, через бухгалтерський портал «Облік і фінанси АПК» в мережі internet на сайті www.faaf.org.ua.

Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи»

З 1 січня 2007 року облік сільськогосподарської діяльності на підприємствах України ведеться за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Останнє формально засвідчує виконання Україною зобов'язань щодо реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів³¹¹ та вписується в стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схваленою Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Мінфіні України протокол № 133 від 12.08.2007 р.³¹²

1 січня 2007 року стало і рубіконом зміни тематик наукових конференцій, дискусій з цього питання. До цього на II Міжнародній науково-практичній конференції «Реформування обліку, звітності і аудиту в АПК України: стан та перспективи ми, в основному, вирішували питання необхідних змін до МСБО 41 «Сільське господарство» з тим, щоб П(С)БО 30 був максимально адаптованим до національної економіки³¹³. Після прийняття П(С)БО 30 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів^{314, 315}

³¹¹ Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою КМ України від 28.10.98 № 1706

³¹² Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Схвалена Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, протокол № 133 від 22 серпня 2007 року.

³¹³ Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АГОС України: стан та перспективи. II Міжнародна науково-практична конференція: збірник тез та виступів. - К.: ННЦІАЕ, 2006. - 246 с.

³¹⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790.

³¹⁵ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006р. № 1315.

завданням професійної бухгалтерської спільноти є розробка методологічного та методичного супроводу дії П(С)БО 30 на сільськогосподарських підприємствах. Саме цьому була присвячена Міжнародна науково-практична конференція кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК КНЕУ 4-5 жовтня 2007 року та III Міжнародна науково-практична конференція «Реформування обліку, звітності і аудиту в АПК: стан та перспективи», що відбудеться 29-30 листопада 2007 р в ННЦ «Інститут аграрної економіки».

Метою даного дослідження є вивчення практики впровадження П(С)БО 30 та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції та обліку доходів і витрат від їх первісного визнання.

Аналіз останніх публікацій засвідчує наявність певних спроб дослідження цієї проблеми. Римою Грачовою в статті «Облік сільськогосподарської продукції на момент її збору» проведено співставлення методології оцінки та обліку доходів і витрат між МСБО 41 та П(С)БО 30 та зроблено висновок про їх повну ідентичність³¹⁶. Занепокоєння щодо відсутності чітких процедур в оцінці біологічних активів висловлюють і науковці, котрі раніше ратували за щонайшвидше впровадження в Україні МСБО 41³¹⁷.

Суть проблеми. Головною відмінністю МСБО 41 та П(С)БО 30 в порівнянні з бувшим (традиційним) обліком сільськогосподарської діяльності є оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції по справедливій вартості, а не за собівартістю. Можливість альтернативної оцінки, і лише біологічних активів, «за собівартістю» (як це є в МСБО 41) або за первісною вартістю (як це в П(С)БО 30) є несуттєвим, при розгляді цього питання.

За нашими дослідженнями, жодна з колишніх країн СНД, що запровадила облік сільськогосподарської діяльності за МСБО 41, не наважилась на такий кардинальний крок, як повна відмова від оцінки за собівартістю. В аналогічних національних стандартах Молдови, Литви та інших країн вирішено зберегти оцінку за собівартістю як можливий альтернативний варіант оцінки. Наша практика проведення семінарів, круглих столів, аудиторських консультацій у 2007 році засвідчує обґрунтованість саме такої адаптації МСБО 41. І справа тут не в інерції наших бухгалтерів, і навіть не у витратах :на організацію окрім фінансового ще і дієвого управлінського обліку. Проблема у

³¹⁶ Рима Грачова. Облік сільгосппродукції на момент її збору. // Дебет-Кредит. - 2007. - № 26.

³¹⁷ В. Б. Моссаковський. Облік біологічних активів.//Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 6.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

відсутності прозорого ринку, оперативному доступі інформації, а, головне, відсутності чіткої методології застосування оцінки активів за справедливою вартістю в наших реаліях.

За П(С)БО 30 підприємство має самостійно, на свій розсуд організувати оцінку активів за справедливою вартістю. Бухгалтеру лише рекомендовано основні підходи до застосування такої оцінки, що ми систематизували в табл. 5.14.

Таблиця 5.14

Основні підходи до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за П(С)БО та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів

Критерій	Порядок визнання та оцінки в обліку
Оцінка довгострокових та поточних біологічних активів при первісному визнанні	
Придбання за грошові кошти	За <i>первісною вартістю</i> , яка включає: ціну придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства; суму ввізного мита; витрат на транспортування; інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Безоплатне отримання	По <i>справедливій вартості</i> з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних активів - інший операційний дохід.
Внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства <i>справедлива вартість</i> з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованих цілях.
Обмін на неподібний біологічний актив	<i>Справедлива вартість</i> переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією
При переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу.
Критерій	Порядок визнання та оцінки в обліку
Оцінка додаткових біологічних активів	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.
Оцінка с.г. продукції і додаткових біологічних активів при первісному визнанні	
Сільськогосподарська продукція додаткові біологічні активи у т. ч.:	За <i>справедливою вартістю</i> , зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Виходячи з цін активного ринку.

Продовження табл. 5.14

за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі	Останньою ринковою ціною операції з такими активами
за відсутності активного ринку	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.
Сільськогосподарська продукція, що оцінюється за обтяжливим контрактом	За договірними цінами, що визначені в контрактах. Обтяжливим вважається контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.
Некондиційні сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи (за відсутності активного)	Виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.
Побічна сільськогосподарська продукція за умови відсутності для неї активного ринку	За нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.
Браквана сільськогосподарська продукція та відходи, які використати у виробничому процесі або реалізувати неможливо	Не визнаються активом. Витрати на утилізацію такої продукції та відходів включаються до складу інших операційних витрат.

Очевидно, що П(С)БО 30 не розкриває методологію оцінки. В ньому відсутні методики обробки джерел інформації, методів оцінки, що забезпечили б бухгалтеру дані (документ), на основі яких проводилась би оцінка того чи іншого активу. Разом з тим, для всіх є очевидним той факт, що без чіткої методології в цьому питанні облік сільськогосподарської діяльності буде віддано на відкуп суб'єктивних суджень. Останнє підриває основні принципи обліку, призводить до його неспівставності.

Перші кроки до розробки методології оцінки активів в сільському господарстві зроблено нами в навчальному посібнику «Облік сільськогосподарської діяльності»³¹⁸. У Посібнику визначено основи організації облікової політики підприємства з цього питання, яка включає:

- організаційно-методичні підходи щодо оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю,

³¹⁸ Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник /За ред. Жука В. М. - К: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. - 368 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

основою яких є створення та організація роботи постійно діючої комісії з питань оцінки біологічних активів;

- порядок та способи отримання достовірної і документально підтвердженої інформації про активні ринки біологічних активів та сільськогосподарської продукції;

- порядок та форми документування операцій з оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також систематизації інформації і ведення бухгалтерської справи з оцінки активів за справедливою вартістю.

Сільськогосподарське виробництво на підприємствах України представлено різними підгалузями рослинництва і тваринництва. Якщо говорити про сільськогосподарську продукцію, то вона, в принципі, має активний ринок і її оцінка за справедливою вартістю є можливою. Якщо ж звернутися до самих біологічних активів, то їх слід розглядати лише на предмет можливості продажу на активному ринку.

Біологічні активи рослинництва як довгострокові (багаторічні плодові насадження, ягідники тощо), так і поточні біологічні активи (зернові, кормові, технічні культури) дають сільськогосподарську продукцію, яка є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило не продається і не купується. Так плодові сади, виноградники, посіви зернових, інших культур на пні тощо, є невід'ємними від землі, на них немає активного ринку і операції з купівлі-продажу таких активів є не звичайними для сучасного ведення сільськогосподарської діяльності. Їх не можна прирівняти до реалізації сільськогосподарської продукції. Тому, в практичній діяльності біологічні активи рослинництва, як правило, будуть оцінюватися та обліковуватись за первісною вартістю. Довгострокові біологічні активи рослинництва слід обліковувати на рахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, що обліковуються за первісною вартістю», а поточні біологічні активи рослинництва - на рахунку 23 «Виробництво» на субрахунку 231 «Рослинництво». Облік на цих рахунках ведеться за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх вирощування.

Що стосується біологічних активів тваринництва, то ці активи є специфічними, оскільки, така продукція тваринництва як приріст живої маси є невід'ємною від самого біологічного активу (тварини), відповідно реалізація тварин в живій вазі вважається реалізацією сільськогосподарської продукції, а отже активний ринок на дані активи існує. Продуктивну худобу з основного стада також завжди є можливість вибракувати та продати у живій вазі.

Тому, в практичній діяльності, біологічні активи тваринництва, як правило, можуть обліковуватись за справедливою вартістю. Довгострокові біологічні активи тваринництва слід обліковувати на рахунку 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, що обліковуються за справедливою вартістю», а поточні біологічні активи тваринництва - на рахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, що обліковуються за справедливою вартістю». Облік на цих рахунках ведеться за справедливою вартістю із її переглядом на звітні дати.

Отже, визначені нами організаційні та методичні підходи до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні можуть використовуватись у практичній діяльності, однак є проблема іншого характеру. Надані у Посібнику рекомендації є суто авторським варіантом вирішення проблеми. Використання Посібника при викладанні курсів з фінансового обліку, організації бухгалтерського обліку дасть свої плоди, однак цього не можна сказати про роботу бухгалтерських служб на сільськогосподарських підприємствах сьогодні, адже положення, викладені в Посібнику не є обов'язковим для застосування у практичній діяльності.

Виходом з цієї ситуації є розробка та затвердження на рівні Міністерства фінансів, або Міністерства аграрної політики України Методичних рекомендацій з оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Без такого нормативного документу оцінка активів в сільському господарстві, для цілей бухгалтерського обліку і звітності, не зміниться. Отже, П(С)БО 30 діяти не буде, або окремі сільськогосподарські підприємства будуть по різному підходити до оцінки, що вплине на загальну інформаційну картину про стан та діяльність агропромислового виробництва.

Іншою, або доповнюючою складовою вирішення цього питання є взяття підрозділами Мінагрополітики на себе завдання щодо оперативного доведення до кожного сільгоспвиробника справедливих цін. За нашими дослідженнями така практика існує в Прибалтійських республіках, Польщі.

Другим, логічним кроком методичного супроводу застосування П(С)БО 30 є розв'язання проблем визначення фінансового результату сільськогосподарської діяльності, і, зокрема, фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Виділення саме цього питання для дослідження та висвітлення у даній статті обумовлено новими підходами до

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

формування основних складових фінансового результату від первісного визнання - доходів та витрат.

Формування фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції забезпечується наступними складовими, що знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку і звітності (рис. 5.14):

Перше. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні;

Друге. Методика обліку витрат на вирощування біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

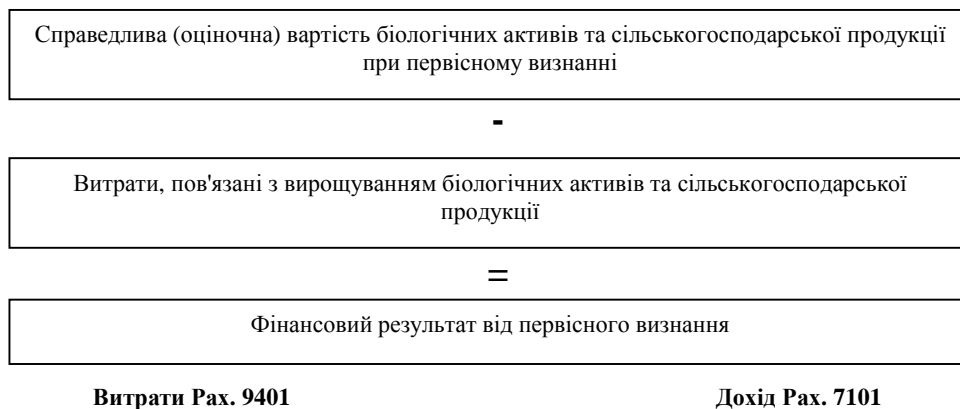


Рис. 5.14. Складові фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Проблеми першої складової розписані нами вище.

Друга складова визначення фінансового результату від первісного визнання - *методика обліку витрат на вирощування біологічних активів та сільськогосподарської продукції*. Справа в тому, на сьогоднішній день залишаються діючими Методичні рекомендації з обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, якими передбачено облік прямих витрат на виробництво обліковувати на рахунку виробництва за аналітичними рахунками по кожному виду продукції (23 «Виробництво»), а облік накладних витрат - на окремих рахунках із їх розподілом на кожний вид продукції в кінці року. У табл. 5.15 покажемо порядок оцінки та оприбуткування в обліку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції за Методичними рекомендаціями з обліку витрат та за Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів.

Таблиця 5.15

Порядок оцінки та оприбуткування в обліку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції за різними підходами

Зміст операції	Облік за Методичними рекомендаціями з обліку витрат			Облік за Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів		
	дебет	кредит	вартість	дебет	кредит	вартість
Оприбуткування продукції	27	23	Планова собівартість, яка включає повні витрати	27	23	Справедлива вартість
Відображення доходів від первісного визнання	-	-	-	23	710	Позитивна різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами, що зібрані на рах. 23
Відображення витрат від первісного визнання	-	-	-	940	23	Від'ємна різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами, що зібрані на рах. 23

Таким чином, при закритті рахунків обліку накладних витрат у кінці року, на момент оприбуткування продукції чи додаткових біологічних активів на дебеті рахунку 23 (за відповідним видом продукції) будуть сформовані не повні витрати на вирощування, що спричиняє неадекватне відображення доходів чи витрат від первісного визнання. Одночасне застосування Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, із П(С)БО 30, спричиняє протиріччя та невідповідності, які негативно впливають на повноту та достовірність відображення інформації у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств.

Отже, найбільш «продвинуті» підприємства отримали змогу маніпулювати розміром прибутку. Зараз ця проблема відчується в Мінагрополітики по державних підприємствах при розрахунку ними держдивідендів за 2007 рік.

Вирішенням другої проблеми стандартизації бухгалтерського обліку і використання П(С)БО 30, поряд із оцінкою, є розробка нових

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Методичних рекомендацій з обліку витрат у сільському господарстві, які передбачали б формування виробничих витрат у повному обсязі (прямі та накладні). Останнє дасть можливість, при первісному визнанні і оприбуткуванні сільськогосподарської продукції та біологічних активів визначити фінансові результати від сільськогосподарського виробництва, на рівні, що у суттєвих аспектах, відповідатиме фактичному стану справ.

5.5. Бухгалтерський облік інтелектуального капіталу та інновацій

Методолгічні аспекти обліку специфічного інтелектуального капіталу в аграрному секторі економіки України

Лука Пачолі під час написання «Трактату про рахунки й записи» мав справу тільки з матеріальними об'єктами: грошима, запасами, обладнанням і т. ін. Двадцяте століття породило інший вид активів – нематеріальні. І підприємства стали володіти невидимими цінностями, значно ціннішими за обладнання, запаси і навіть кошти разом узяті.

На жаль, усвідомлення таких переваг з боку керівників вітчизняних підприємств дещо недостатнє. Попри те, що майже кожне підприємство у своїй діяльності використовує об'єкти інтелектуальної власності, цей актив поки що не є повноправним учасником господарського обороту. Вартість нематеріальних активів у балансі підприємств становить не більше 1 %, або й взагалі не відображається в обліку. Це пов'язано з такою важливою особливістю даних об'єктів, як нематеріальність. Так, вартість патенту на винахід дорівнює вартості паперу, на якому викладено його зміст, тоді як вартість прав на цей винахід може становити значну суму. Цінність об'єктів інтелектуальної власності полягає в тому, що з їхньою допомогою можна законним способом монополізувати товари та послуги, оновити технологію і асортимент продукції, значно підвищити попит і розширити коло її споживачів.

Методика ведення бухгалтерського обліку об'єктів матеріальних активів в Україні бухгалтерам здебільшого відома. На черзі - формування системи обліку нематеріальних активів і, слід визнати, що ігнорування цього процесу неприпустиме, адже поєднання передових технологій з фінансовими та матеріальними активами дає змогу збільшувати капітал значно швидше.

На сьогодні методика і принципи побудови обліку нематеріальних активів є об'єктом пильного вивчення світової

економічної науки і практики. Дані питання неодноразово розглядалися на сесії Міжнародної групи експертів ООН з міжнародних стандартів обліку і звітності, і продовжують постійно розроблятися економістами всіх розвинених країн.

Розвитку теорії і практики питань бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвячені роботи А.В. Алексєєвої, В.В. Бабича, М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, В.І. Єфіменко, В.П. Завгороднього, В.Г. Лінника, В.В. Сопка, Н.В. Кужельного, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Швеця, Л.С. Шатковської, В.Ф. Палія, О.А. Петрик, С. Яремчика та ін.

У той же час комплексний аналіз як вітчизняної, так і міжнародної облікової практики відсутній, що ускладнює розуміння підприємствами тих переваг, що вони отримують від введення нематеріальних активів у господарський, а отже, і обліковий оборот.

У зв'язку з цим, метою наших досліджень є розробка методологічних засад обліку специфічних нематеріальних активів аграрного сектору економіки України, які матимуть практичну цінність і дозволять аграрним підприємствам систематизувати невраховані в обліку активи та підвищити капіталізацію компанії.

Важливими завданнями у цьому плані є створення такої системи бухгалтерського обліку даних унікальних активів, яка б давала можливість в повній мірі використовувати їх в господарському обороті підприємства, вимірювати суму додаткових економічних вигод, які нею генеруються і в повній мірі забезпечувала б процес їх оцінки.

Перехід до ринкової економіки доповнює перелік факторів, що беруть участь у процесах господарської діяльності підприємств. До числа таких факторів відносяться і нематеріальні активи, що незалежно від того створені працею людини чи ні - мають вартість, а відповідно до принципу грошової оцінки - являють цінність і підлягають обліку.

Розбіжності у визначенні структури нематеріальних активів і взагалі різниця між матеріальними та нематеріальними активами зумовлюють відмінності у правилах ведення обліку даних активів. Основною особливістю бухгалтерського обліку інтелектуальної власності, зазначає О. П. Гавриленко, - є те, що обліку підлягають не самі об'єкти інтелектуальної власності, а майнові права на них. Документальне підтвердження прав інтелектуальної власності дає змогу реально контролювати частку ринку, а також дає можливість використовувати права на об'єкти інтелектуальної власності як об'єкти купівлі-продажу, оренди, застави тощо³¹⁹.

³¹⁹ Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика [Текст]: Наук.-практ. вид.: У 4 т. / О.Б. Бутнік-Сіверський, О.П. Гавриленко, С.О. Довгий,

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Разом з тим на сьогодні досить гостро стоїть проблема незатребуваності розкриття бухгалтерським обліком інформації про дані активи, як важливої складової інвестиційної привабливості підприємства, галузі, держави. Важливість цієї проблеми яскраво демонструє негативний вітчизняний досвід масової приватизації підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку. У процесі приватизації підприємства обліковували майно за залишковою вартістю, штучно завищували кредиторську заборгованість, не враховували наявні на підприємстві нематеріальні активи, а саме специфічний інтелектуальний капітал – права на сорти рослин, породи тварин. Чи змінилась ситуація на сьогодні? За вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку – так. У 1993 році в бухгалтерську термінологію України введене поняття «нематеріальні активи», зокрема в прийнятому Кабінетом Міністрів України Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні³²⁰, зазначалося, що у складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством, установою права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності та інші аналогічні майнові права. У 1999 році Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»³²¹ визначило загальні методологічні засади обліку інтелектуального капіталу, як складової майна суб'єктів господарювання.

Але фактично на підприємствах облік вищезазначених активів не змінився, а в деяких моментах і звузився. Реально на нові вимоги реагують лише підприємства в стадії приватизації, чи в стадії серйозного залучення іноземних інвестицій і не більше. Методологія обліку інтелектуального капіталу в цілому по народному господарству не має чітких мотиваційних запитів, а практика такого обліку на підприємствах не розвивається.

В.О.Жаров, В.І. Жуков / Академія правових наук України; Державне патентне відомство України – К.: Видавничий Дім «Ін Юре», 1999. – 350 с.

³²⁰ Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 03 квітня 1993 р. № 250 [Електр. ресурс] – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1993–2008.

³²¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 [Електр.ресурс] – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1999–2008.

Ігнорування обліку нематеріальних активів, - погоджується Н.М.Малюга³²², - може знецінити важливу інформацію про підприємство, його діяльність та справжню вартість у випадку ліквідації. Таку точку зору підтримує також О.Б. Бутнік-Сіверський, визначаючи головною метою обліку інтелектуальної власності, як складової частини нематеріальних активів підприємства, отримання суб'єктом господарювання додаткових оборотних коштів. За аналогією з основними засобами виробництва нематеріальні активи мають служити меті повернення коштів, затрачених на їх створення або придбання³²³.

З метою подолання несприйняття майнової складової інтелектуального капіталу в обліку вітчизняних підприємств важливими є внесення ряду коректив у 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. 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, пошукових, дослідно-конструкторських, дослідно-технологічних робіт у формі звіту, документації, комплекти конструкторської і технологічної документації (первинні зразки) тощо.

На окрему увагу заслугоує проблема відображення в обліку специфічних об'єктів інтелектуальної власності сільськогосподарських підприємств, таких як права на сорти рослин, породи тварин. Деякі нюанси діючого бухгалтерського законодавства не дають можливості адекватно визначати вартість права на сорт чи породу. Мова йде про п. 8 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»³²⁴, який зазначає, що якщо

³²² Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] / Н.М. Малюга; Інститут змісту і методів навчання; Житомирський інженерно-технологічний ін-т. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 383 с.

³²³ Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика [Текст]: Наук.–практ. вид.: У 4 т. / О.Б. Бутнік-Сіверський, О.П. Гавриленко, С.О. Довгий, В.О.Жаров, В.І. Жуков / Академія правових наук України; Державне патентне відомство України – К.: Видавничий Дім «Ін Юре», 1999. – 350 с.

³²⁴

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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'єкту інтелектуальної власності може тривати значний відрізок часу. Так, формальна експертиза заявки на сорт рослин здійснюється на протязі 6 місяців, а кваліфікаційна щодо переваг сорту здійснюється на сортодільницях на протязі трьох років. Лише після цього може бути занесено 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 в великій мірі 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, породи тварин, які передані на експертизу мають обліковуватись на окремому субрахунку рахунка 12, однак при цьому потребують вирішення ряд суттєвих проблем методичного характеру, зокрема питання документального оформлення процесу постановки таких об'єктів на баланс, механізм адекватної оцінки їх первісної вартості з урахуванням понесених в процесі розробки сорту витрат, облікове забезпечення процесу комерційного використання прав на сорти та породи тощо.

Висновки та пропозиції. Узагальнюючи, слід зазначити, що формування системи обліку матеріальних активів в Україні здебільшого завершено. На черзі нематеріальні активи. Передумовою створення дієвої системи облікового забезпечення використання наявного в аграрній галузі інтелектуального капіталу є наявність ефективного інформаційного підґрунтя, яке б дало можливість врахувати в обліку підприємства всі активи, зобов'язання та результати діяльності пов'язані з її використанням.

Федерацією аудиторів бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно з провідними науковцями та фахівцями Міністерства аграрної політики започатковано розробку методологічних засад обліку інтелектуального капіталу, що включають методологію облікового забезпечення ідентифікації та постановки на облік об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Зокрема,

впроваджено методику розкриття інформації про інтелектуальні активи у звітності, шляхом підготовки річних звітів-брошур³²⁵, методику відображення результатів інтелектуальної діяльності в обліку наукових установ УААН³²⁶. Дані наукові розробки розглянуті та схвалені Методичною Радою з питань обліку та фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України.

В розвиток цього наукового напрямку вже у 2008 році внесено пропозиції в проект П(С)БО в державному секторі «Нематеріальні активи», що включають вимогу проведення інвентаризації та зарахування на баланс установ нематеріальних активів, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти. Надіслано на розгляд Міністерства фінансів України пропозиції щодо внесення змін до Плану рахунків та інструкції з його застосування в частині відображення прав користування у складі нематеріальних активів.

З метою запровадження ефективної системи бухгалтерського обліку в аграрному секторі України, що дозволила б врахувати таку важливу складову власності аграрних підприємств як їх інтелектуальний капітал, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно з Міністерством аграрної політики та провідною науковою елітою розроблено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Одним із заходів Концепції є розробка та запровадження методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів сільського господарства, зокрема інтелектуального капіталу.

Реалізація запланованих заходів дозволить ідентифікувати невраховані в обліку специфічні нематеріальні активи сільськогосподарських підприємств, зарахувати їх на баланс по справедливій вартості та запровадити ефективні методи їх комерційного використання.

³²⁵ 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. 4–32

³²⁶ Методичні рекомендації щодо трансформації результатів наукових досліджень в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізації. [Текст]: метод. Рекомендації / П.Т. Саблук, В.Б. Моссаковський, Ю.С. Рудченко; Інститут аграрної економіки УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2006. – 68 с.

Концептуальні підходи вирішення поверхневих та глибинних проблем обліку інноваційної діяльності

Актуальність проблеми пов'язана з освоєнням розвинутими країнами інноваційної моделі розвитку економіки. Це означає, що головним джерелом економічного зростання стає наукова продукція, а рушійною силою – механізми її створення та комерційного використання.

Під інноваційною продукцією, з урахуванням теорії та чинного законодавства, ми розуміємо конкурентоспроможні товари та послуги, що розроблені на основі наукового та інтелектуального потенціалу і здатні забезпечити техніко-екологічний та соціально-економічний ефект.

Отже, сучасна модель розвитку економіки вимагає підвищення інноваційної активності як наукових, так і виробничих суб'єктів господарювання. Останнє пов'язане з необхідністю модернізації системи управління, а, відтак, і формування нових сегментів розвитку його базової інформаційної підсистеми – бухгалтерського обліку.

Стан наукового вирішення вказаної проблеми на теренах СНД засвідчує певну увагу вчених до цього питання. Зокрема підготовлено дві докторські дисертації: А.Н. Шепельова «Стратегічний облік інновацій в комерційних організаціях: теорія і методологія» (2007 р. Російська Федерація) та О.В. Кантаєвої «Бухгалтерський облік та аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія» (2011 р. Україна)³²⁷.

Якщо розглядати дану проблему зі сторони створення інноваційної продукції в наукових (і не тільки) установах у вигляді об'єктів прав інтелектуальної власності, нематеріальних активів, то дана проблема вивчалась значно ширшим науковим загалом. Зокрема, розроблено нові методичні підходи, методики, практичні рекомендації.

Вченими Інституту аграрної економіки та Інституту обліку і фінансів Національної академії аграрних наук України у 2008 році видано навчальний посібник «Нематеріальні активи в роботі підприємств»³²⁸, а у 2009 році методичні рекомендації з

³²⁷ Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія: [монографія] / О.В. Кантаєва. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. 424 с.

³²⁸ Нематеріальні активи в роботі підприємств : правові основи, облік, оподаткування : навч. посібн. / [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.

бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах³²⁹ та методику оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН³³⁰.

Визнаючи вагомий внесок у розв'язання проблеми попередніх досліджень, слід відмітити, що питання обліку інноваційної діяльності потребують поглибленого вивчення та адаптування зарубіжних і вітчизняних напрацювань до специфіки роботи національних наукових й комерційних установ.

Метою даного дослідження є виявлення проблем обліку інноваційної діяльності в наукових установах НААН та означення концептуальних підходів до їх вирішення. Для цього розглядаються такі питання:

- оцінка чинної нормативної мотивації до побудови обліку інноваційної діяльності;
- посилення факторів значимості системи обліково-аналітичного забезпечення в управлінні інноваційною діяльністю;
- виявлення ключових об'єктів бухгалтерського обліку інноваційної діяльності;
- означення концептуальних підходів до побудови та розвитку обліку інноваційної діяльності.

Вирішення поставлених завдань обумовлено тим, що стан обліку інноваційної діяльності, оцінки й обліку створених нематеріальних активів в Україні має незадовільний рівень. Фінансова та статистична звітність (запити держави) не стимулюють побудови такого обліку. Відтак частка інвестицій у інновації не досягає і 10 відсотків, а частка нематеріальних активів і 1 % у загальних активах вітчизняних підприємств. Тоді як у розвинутих країнах цьому приділяється значна увага з метою успішного розвитку та позиціонування в глобальній економіці.

В авангарді розв'язання цієї проблеми в аграрній галузі є підприємства системи НААН України, де бюджетні кошти в основному виділяються на інноваційні розробки, а частка об'єктів прав інтелектуальної власності (ОПВ) досягає 4,5% активів. Проте така

³²⁹ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах / В.М. Жук, Ю.С. Рудченко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – С. 107-123.

³³⁰ Методика оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН / [В.П. Ситник, П.Т. Саблук, С.М. Кваша та ін.]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2009. – 73 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

статистика має більшу нормативну мотивацію, ніж перспективу отримання економічних вигод від наявності ОПіВ в системі НААН України.

Нормативна мотивація посилена:

- дорученням Президента України від 7 липня 2005 р. щодо проведення інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємств, установ і організацій, з метою виявлення об'єктів, права на які належали державі, або які було створено за державні кошти;

- вимогами державного казначейства України (лист від 25.08.2005 р. № 07–04/1654–6902) щодо зобов'язання взяття на облік бюджетними установами нематеріальних активів, які є закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо);

- вимогами листа Міністерством фінансів України від 12.08.2005 р. № 31–04200–10–5/17045 щодо підприємств інших форм власності, у якому об'єкти права інтелектуальної власності як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку зобов'язано поставити на баланс підприємства.

В останні роки, розв'язання державою проблем обліку та оцінки нематеріальних активів набуло значного розмаху. На сьогодні дане питання регулює велика кількість правових та методичних актів. Зокрема:

- 38 документів, що прямо чи опосередковано регулюють бухгалтерський облік нематеріальних активів;

- 44 - що стосуються оцінки нематеріальних активів;

- 13 нормативних та методичних актів з питань обліку та оцінки нематеріальних активів в державному секторі економіки.

Фактично державні контролюючі органи заставляють оформити та ставити на баланси наукових установ всі результати досліджень не переймаючись їх здатністю відповідати вимогам інноваційної продукції.

Однак, не дивлячись на значну кількість правових актів з питань обліку та оцінки нематеріальних активів, взяття інноваційної продукції, інтелектуального капіталу на баланси вітчизняних підприємств залишається одним з найскладніших і неоднозначно вирішуваних проблем. **Ця проблема має як поверхову, так і глибинну площину.**

Поверхово – існують складнощі застосування такої кількості (подекуди протирічливих) нормативних документів в роботі бухгалтерських служб.

Спроба узгодженого застосування існуючих норм щодо обліку інноваційної діяльності, постановки на облік нематеріальних активів комерційними підприємствами зроблена нами у навчальному посібнику **Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування**. Для бюджетних установ розроблено **Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності**. На вирішення цих же проблем по системі наукових установ НААНУ розроблено **Методику оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН**.

Проте ці розробки носять методичний характер та не забезпечують науково-методологічне розв'язання існуючих глибинних проблем в нормативних документах і практиці.

Найсуттєвішою глибинною проблемою вітчизняних ОПіВ, є слабкість комерційної та капіталізованої складової таких активів.

Винаходи, корисні моделі, на які отримані патенти, як засвідчує практика, не використовуються підприємствами задля отримання прибутку. А відтак, визнання їх активом втрачає економічне й правове підґрунтя. За вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» лише той об'єкт може бути визнаний нематеріальним активом, який утримується підприємством для виробництва, торгівлі, франчайзингу, в адміністративних цілях чи надання в оренду (паушальні доходи та роялті) іншим особам.

Звідси, державна мотивація постановки на баланси всіх наукових розробок, навіть слабокапіталізованих, має негативну сторону у вигляді недостовірної фінансової звітності, викривлення наукового потенціалу і не тільки.

Отже, бездієвість існуючих механізмів оцінки та обліку ОПіВ, інноваційної продукції пов'язана з проблемами цінності цих активів (продукції) саме у їх подальшому комерційному використанні. Немає сенсу суттєвого завищення валюти балансу за рахунок постановки на баланс, витрат на науково-дослідні роботи, коли їх результати не використовуються підприємствами та установами у господарській діяльності, коли відсутня товарність такого науково-технічного доробку.

Саме ланка комерційного використання (соціально-екологічної важливості) доробку має мотивувати та визначати підходи до побудови обліку інноваційної діяльності та інноваційної продукції. Облік зорганізовується лише у разі націлення на інновацію, формування пропозицій майбутніх товарів, ОПВ, бізнес-проектів, що

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

пропонуються ринку або потрібні для подальших наукових досліджень.

Інвестування в сучасній технології визначають інноваційну діяльність, якщо їх іншою та невід'ємною складовою є інвестування в наукову діяльність. Відтак, об'єктами обліку інноваційної діяльності завжди поряд мають бути:

- витрати, інвестиції у нові технології (інтелектуальні активи, сучасну техніку та комунікації тощо);
- витрати на наукову діяльність (власне дослідження та створення дослідних зразків їх апробація тощо).

Метою інноваційної діяльності є посилення конкурентоспроможності господарюючого суб'єкту, що передбачає отримання та подальше комерційне (важливе суспільне) використання інноваційної продукції. При цьому зрозуміло, що не завжди з інноваційної діяльності є змога отримання товарної інноваційної продукції.

Інноваційна продукція стає об'єктом обліку з моменту документального оформлення її прийняття. Зовні таке прийняття може мати ознаки авторських прав (свідoctв тощо).

З вищевикладеного, основними об'єктами обліку інноваційної діяльності, на наш погляд, є:

- кошториси на її створення;
- витрати на інвестиції у нові технології та наукову діяльність;
- інноваційна продукція;
- процеси комерційного використання продукції (чи її використання для подальшої інноваційної діяльності) (рис. 5.15).

Інноваційна технологія (від задуму на створення інноваційної продукції до її успішної реалізації), посилює сприйняття бухгалтерського обліку як інформаційної системи здатної бути корисною в управлінні інноваційною діяльністю на всіх стадіях та рівнях. Звідси, потреба управління в обліковій інформації щодо інноваційної діяльності означає основні концептуальні складові побудови відповідного бухгалтерського обліку. Такими складовими є: нормативні, методологічні, методичні та організаційні заходи щодо розв'язання проблем обліку інноваційної діяльності.

На сьогодні очевидно є необхідність уточнення та узгоджень у вищезгаданих нормативних документах з обліку інноваційної діяльності, нематеріальних активів.

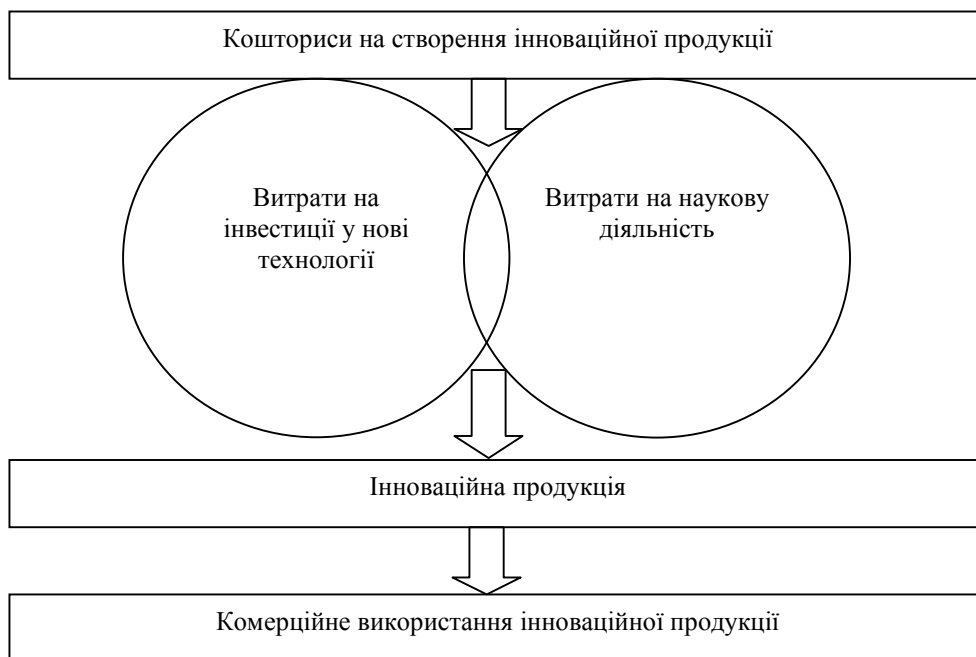


Рис. 5.15. Основні об'єкти обліку інноваційної діяльності

Щодо наукових установ, на часі прийняття відповідного стандарту з обліку в державному секторі економіки. Останнє цілком реально, адже методологічною радою з бухгалтерського обліку Мінфіну України з 2010 року розпочато процес адаптації стандартів з обліку в державному секторі, що розроблені Міжнародною Федерацією Бухгалтерів.

Організація обліку інноваційної діяльності в наукових установах потребує і нормативного запровадження механізмів попередньої спеціалізованої акредитації майбутньої інноваційної продукції. Певні підходи до цього означаються положеннями Закону України «Про наукову і науково-технічну експертизу»³³¹. Однак відсутні методики, щоб відповідні кошториси, проекти стали об'єктами обліку і контролю, формували початок ланцюга бухгалтерського обліку інноваційної діяльності.

Окремого врегулювання потребує облік застосування системи інноваційного провайдингу, системи взаємодії інтегрованих з науковими установами підприємницьких формувань, які створюються

³³¹ Про наукову і науково-технічну експертизу: Закон України від 13 грудня 1991 р. № 1977-ХІІ: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

з метою посилення комерційної спроможності наукових установ через розповсюдження інноваційної продукції, залучення інвестицій на інноваційну діяльність.

Важливим напрямом розв'язання проблем бухгалтерського обліку інноваційної діяльності є формування відповідної методології.

Цей напрям роботи має не обмежуватись розкриттям облікових процесів за елементами методу бухгалтерського обліку, а, перш за все, вирішити питання: 1) означення джерел фінансування витрат інноваційної діяльності; 2) покриття здійснених витрат за рахунок поточного чи майбутнього періодів; 3) віднесення витрат на собівартість інноваційної продукції (послуг); 4) визначення ринкової вартості інноваційного доробку при її первісному визнанні; 5) амортизаційна політика інноваційних капіталовкладень і не тільки.

На сьогодні більш розробленою, але такою, що потребує подальших удосконалень є методична складова піднятих питань.

На часі формування по наукових підгалузях типових методик планування обліку і калькулювання продукції інноваційної діяльності. Подібні методики (методичні рекомендації) необхідні і для організації обліку інноваційної діяльності недержавними підприємствами й установами.

Розробка вказаних методик зумовлює доповнення рахунків та субрахунків по класу 9 «Витрати діяльності», 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», 2 «Запаси» та рахунків бюджетного обліку.

Побудова облікових моделей інноваційної діяльності залежить і від внутрішніх та зовнішніх запитів на таку інформацію. Відтак передбачаються зміни і до фінансової та статистичної звітності.

На стимулювання інноваційної активності вітчизняного бізнесу та науки направлені і положення нового Податкового кодексу (розрахунки об'єктів оподаткування, в якому базуються на даних бухгалтерського обліку).

Висновки. Стратегічні напрями розвитку України покладаються на інноваційні підходи до побудови її економіки. Відтак перед наукою й практикою з бухгалтерського обліку ставляться завдання з розробки належного інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю.

Наявність значної кількості, часто протирічливих, нормативних документів з обліку інноваційної діяльності та фактична відсутність інноваційних активів на балансах вітчизняних підприємств й установ, засвідчує невідповідність національної системи обліку до вимог інноваційного часу. Проблеми загострюються і тим, що діюча нормативна база мотивує постановку на баланси інноваційної

продукції, що не має подальшого комерційного використання та не є важливим доробком для суспільного та екологічного розвитку.

Вирішення проблем потребує прийняття концептуальних підходів до побудови обліку інноваційної діяльності. Де важливим є:

- нормативне визначення цілісного ланцюга об'єктів бухгалтерського обліку (кошториси – спільні витрати на інноваційні капіталовкладення й технології та наукові дослідження – інноваційна продукція – її подальше комерційне (соціальне, наукове) використання);

- розробка методології обліку інноваційної діяльності (джерела покриття витрат, ринкова оцінка інноваційного доробку, амортизаційна політика та інше);

- розробка методик з планування обліку й калькулювання продукції інноваційної діяльності і не тільки.

Запропоновані підходи до вирішення облікових проблем інноваційної діяльності сприятимуть входженню економіки України до сучасної світової моделі розвитку.

5.6. Бухгалтерський облік державної підтримки сільськогосподарського виробництва

Хотілося б вірити тим політикам і вченим, котрі стверджують, що вступ України до СОТ принесе вітчизняному сільгоспвиробнику економічні вигоди. Поки що реалії такі, що нашим «переговорникам» по СОТ вдалося відстояти сукупний вимір підтримки сільського господарства на рівні 2004-2006 рр. (**609 млн. дол. США (3 млрд. 43 млн. грн.)**).

Проте, аналізувати чиясь роботу завжди легше, ніж задаватись питанням, що ж зробила галузева професійна спільнота бухгалтерів для вітчизняного сільгоспвиробника в умовах глобалізації економіки.

Вивчення останніх публікацій на тему облікового забезпечення державної підтримки сільгоспвиробника свідчить, що їх автори досліджують лише питання «техніки» відображення таких операцій на рахунках, в реєстрах, їх документальне підтвердження^{332, 333, 334}.

³³² Кучеренко Т.Є., Шайко О.Г. Бухгалтерський облік коштів цільового фінансування за програмами державної підтримки сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 7. – С. 109-112.

³³³ Кравчук О. Облік коштів цільового фінансування // Дебет-Кредит. – 2006. – № 41. – С. 59-63.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Частина публікацій присвячена організації контролю за цільовим використанням бюджетних коштів з державних програм³³⁵, ³³⁶. Очевидно, що методично ці питання в певній мірі вирішено базовими розробками Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки». Зокрема, нами підготовлено:

- Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК³³⁷;
- Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників³³⁸;
- Навчальний посібник «Облік державної підтримки агропромислового виробництва»³³⁹.

Проте, в нинішніх умовах назріла потреба ставити вже інші питання в проблемі бухгалтерського забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва. До таких питань належать:

1. Роль бухгалтерського обліку в забезпеченні управління інформацією щодо ефективності державної підтримки за програмами.
2. Адаптація міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в забезпеченні прийняття управлінських рішень щодо напрямків державної підтримки сільгоспвиробника.

Метою дослідження цього підрозділу є окреслення завдань та надання пропозицій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності з державної підтримки сільськогосподарського виробництва в умовах вступу України до СОТ та адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до МСБО та МСФЗ.

³³⁴ Хоменко Ю. Держпідтримка і дотації сільгоспникам: як відобразити отримані кошти в обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 100. – С. 23-25.

³³⁵ Контроль за використанням бюджетних коштів // Бухгалтерія. – 2005. – № 6. – С. 27.

³³⁶ Метелиця В.М. Контроль за надходженням і використанням бюджетних коштів фінансової підтримки сільського господарства // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 123-128.

³³⁷ Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК / За ред. Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 6. – С. 84-169.

³³⁸ Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників / За ред. Н.А. Павлюк, Г.І. Зуба, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 4. – С. 4-42.

³³⁹ Облік державної підтримки агропромислового виробництва: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М., Герасимука І.В. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 324 с.

V. Науково-прикладні аспекти вирішення проблем бухгалтерського обліку аграрної сфери

Аналізуючи річну 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» цьому питанню присвячено окремий розділ № 3, на відміну від невеликої довідки № 1 до 2006 року. Така позитивна тенденція з удосконалення бухгалтерської звітності є результатом плідної співпраці Держкомстату, Мінагрополітики України та галузевої науки і ґрунтується на об'єктивних чинниках.

З кожним роком рівень державної підтримки сільськогосподарських підприємств зростає, і тепер складає вже понад десять мільярдів гривень на рік (табл. 5.16).

Таблиця 5.16

Динаміка державної підтримки сільськогосподарського виробництва за джерелами надходження коштів, млрд.грн

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

За такої тенденції велике значення набуває аналіз ефективності цієї підтримки. В умовах вступу України до СОТ характер бюджетної підтримки сільськогосподарського виробництва буде змінюватись. З податкових пільг, прямої підтримки через її об'єми, акцент зміщуватиметься на користь підтримки доходності та ефективності виробництва.

Чи готові сьогодні бухгалтерські служби забезпечити такою інформацією галузеве управління? Чи достатньо бухгалтерської звітності для відпрацювання ефективної аграрної політики в цьому питанні?

Через відсутність відомчої аграрної статистики єдиним джерелом розрахунку ефективності державної підтримки сільського господарства залишається форма № 50-сг. Щоправда в її розділі № 1 «Виробництво і

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

реалізація сільськогосподарської продукції і послуг» по колонці 7 «чистий дохід (виручка) від реалізації» в розрізі видів продукції наводяться дані без сум бюджетної підтримки. Узагальнено ці суми, як вже зазначалось вище, показуються в розділі № 3 даної форми. Проблемою є те, що в розділі № 3 значно обмежений (згрупований) перелік видів продукції, на які направляєтся державна підтримка, що звужує можливості бухгалтерської звітності для прийняття відповідних управлінських рішень по видах продукції.

За таких умов очевидно є потреба з подальшого вдосконалення бухгалтерської звітності, в т.ч. і в частині форми № 50-сг. Відповідні пропозиції щодо її змісту за 2008 рік зараз нами напрацьовуються.

Іншим напрямом розв'язання поставлених питань є дослідження щодо запровадження відомчої аграрної статистики. В перспективі саме відомча аграрна статистика має забезпечити галузеве управління необхідною інформацією з цього питання. Зараз нами напрацьовується відповідна методологія побудови бухгалтерського обліку отримання та використання бюджетних коштів в тестових господарствах.

Іншою важливою складовою облікового забезпечення управління бюджетною підтримкою сільгоспвиробництва в умовах глобалізації є використання переваг МСФЗ в цьому питанні. При всій складності запровадження в Україні П(С)БО № 30 «Біологічні активи» та при явній непідготовленості до цього ні ринку сільгосппродукції, ні самих бухгалтерів, цей стандарт дає бухгалтерам певну можливість заявити про своє місце і роль у прийнятті управлінських рішень, в т.ч. і з питань бюджетної підтримки сільського господарства.

Як відомо, за новим стандартом 30 «Біологічні активи» сільськогосподарські підприємства мають оцінювати свою продукцію, активи за справедливими (ринковими) цінами, а не за собівартістю, як було раніше.

За даними табл. 5.17 видно, що результати діяльності конкретного підприємства «ХХХ» за різних підходів до оцінки продукції в обліку сільськогосподарської діяльності мають різні значення фінансових результатів. Тваринництво за «новим» обліком є ще більше збитковим.

Чи важлива ця інформація для управління галуззю, відпрацювання аграрної політики в питаннях бюджетної підтримки сільгоспвиробництв? Так! Від «нового» обліку є більш аргументи, щоб підтримувати тваринництво! Тому, що і в підприємстві, яке аналізується, і в цілому по галузі підтримка рослинництва і тваринництва майже однакова, незважаючи на очевидність іншого (табл. 5.18).

Таблиця 5.17

Відмінність у результатах діяльності сільськогосподарського підприємства «XXX» 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
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	33,9	+ 3,2
Тваринництво			
Доход (виручка від реалізації), тис. грн.	3 428,7	3 428,7	–
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	5 621,9	6 034,3	412,4
у тому числі корми, тис. грн.	2210,4	2 622,8	412,4
Прибуток, тис. грн.	-2 193,2	- 2 815,0	- 621,8
Рентабельність від реалізації, %	-39,0	-43,2	-4,2

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

Новий облік і, відповідно, нова звітність дасть нові аргументи на підтримку саме тваринництва. Проте, цього не станеться поки інформацію бухгалтерського обліку не буде покладено в основу прийняття управлінських рішень. Адже і до цього бухгалтерська звітність показувала збитковість тваринництва, але це ігнорувалось галузевим управлінням. Можливо, що і на користь експортерів зерна. До «бухгалтерських аргументів» не прислухались, бо вони не були чітко представлені у звітності. Мінфін та Держкомстат України не переймаються цією проблемою.

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

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Отже, бухгалтерський облік цим в черговий раз засвідчує свою важливість і пріоритетність серед інших функцій управління.

Таблиця 5.18

Фактичне фінансування програми «Бюджетна тваринницька дотація та державна підтримка виробництва продукції рослинництва»

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

* За даними Мінагрополітики України та підприємства «XXX».

Висновки. В питанні проведення ефективної державної політики щодо бюджетної підтримки вітчизняного сільгоспвиробника роль бухгалтерського обліку і звітності є пріоритетною.

Розвиток бухгалтерського обліку бюджетної підтримки виробництва продукції сільського господарства має задаватись запитами на відповідну інформацію від галузевого управління та Мінфіну України. Це вимагає вдосконалення фінансової та статистичної звітності в частині збільшення звітних показників у відповідних формах, їх переорієнтацію на відображення ефективності цих процесів. Суттєвим доповненням облікового забезпечення управління відповідною інформацією може стати запровадження відомчої аграрної статистики.

Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності сільськогосподарської діяльності (рівно як і П(С)БО № 30 «Біологічні активи») може суттєво змінити показники ефективності виробництва основних видів продукції і, відповідно, пріоритети бюджетної підтримки. Важливо, щоб до цього були готові бухгалтерські служби сільгосппідприємств не тільки методично, але і психологічно.

Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку

Аграрний сектор 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 знайшло відображення і в системі МСФЗ.

Освоєння цього досвіду Україною має інституційні труднощі, що зумовлює певне поєднання «радянських» підходів й, відповідно, стримує розвиток облікового забезпечення цих процесів на міжнародних принципах.

Дослідження теоретичних основ та удосконалення методології облікового забезпечення державної підтримки аграрного сектору економіки України значною мірою зумовлене необхідністю перегляду наявного обліково-інформаційного забезпечення системи державного фінансування у зв'язку зі вступом України в СОТ та суттєвим збільшенням питомої ваги державної підтримки саме сільського розвитку у загальних видатках на підтримку аграрного виробництва.

Метою цих досліджень є теоретичне обґрунтування напрямів розвитку бухгалтерського обліку й контролю підтримки сільського розвитку й виробництва в умовах СОТ, включаючи означення підходів до запровадження змісту відповідного стандарту в системі національних П(С)БО.

В цьому підрозділі вирішуються завдання:

- обґрунтування напрямів удосконалення методології обліку підтримки сільського розвитку за вимогами СОТ та МСФЗ;
- напрацювання методичних підходів з обліку підтримки сільського розвитку, як передумови формування відповідного галузевого стандарту з бухгалтерського обліку;
- розробка методичних підходів до здійснення контролю цільового використання бюджетної підтримки сільського розвитку.

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.

Однак, у наукових працях не приділено належної уваги методології обліку досліджуваного питання з причини, що бюджетні кошти на підтримку села не розглядаються окремими об'єктами обліку, а вважаються складовою загальних джерел формування господарських засобів. Публікації на тему облікового забезпечення державної підтримки сільгоспвиробника свідчать, що їх автори

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

досліджують лише питання «техніки» відображення таких операцій на рахунках, в реєстрах, їх документальне підтвердження^{340 341 342}.

Частина публікацій присвячена організації контролю за цільовим використанням бюджетних коштів з державних програм^{343 344}.

Методично вищеозначені питання певною мірою були вирішені базовими розробками Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» УААН^{345 346 347}. Окремим аспектам методології облікового забезпечення державної підтримки присвячені дисертаційні роботи, захищені останніми роками співробітниками цього Інституту: 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 залишається потреба посилення та навіть перегляду методології бухгалтерського забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва. А саме:

- посилення забезпечення управління обліковою інформацією щодо ефективності державної підтримки за програмами;

³⁴⁰ Кравчук О. Облік коштів цільового фінансування / О. Кравчук // Дебет–Кредит. – 2006. – № 41. – С.59–63.

³⁴¹ Кучеренко Т.Є. Бухгалтерський облік коштів цільового фінансування за програмами державної підтримки сільськогосподарських підприємств / Т.Є. Кучеренко, О.Г. Шайко // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №7. – С.109–112.

³⁴² Хоменко Ю. Держпідтримка і дотації сільгоспникам: як відобразити отримані кошти в обліку / Ю. Хоменко // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 100. – С.23–25.

³⁴³ Контроль за використанням бюджетних коштів // Бухгалтерія. – 2005. – № 6. – С.27–29.

³⁴⁴ Метелиця В.М. Контроль за надходженням і використанням бюджетних коштів фінансової підтримки сільського господарства / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3–5. – С.123–128.

³⁴⁵ Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК / [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.84–169.

³⁴⁶ Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників / [Н.А. Павлюк, Г.І. Зуб, Т.В. Романюк, В.М. Жук та ін.]; за ред. Н.А. Павлюк, Г.І. Зуба, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 4. – С.4–42.

³⁴⁷ Облік державної підтримки агропромислового виробництва: навч. посібн. / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилук та ін.]; під ред. Ю.Я. Лузана, В.М. Жука, І.В. Герасимука. – К.: Юр–Агро–Веста. – 2007. – 324 с.

- 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.

В умовах дії в Україні правил 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.

Головні напрями удосконалення методології обліку державної підтримки при цьому мають включати:

- запровадження дієвої системи бухгалтерської звітності як основи для узагальнення й аналізу інформації щодо розподілу та напрямів використання бюджетних коштів;
- адаптування практики міжнародного обліку сільськогосподарської діяльності, МСФЗ з метою регламентування облікового забезпечення державної підтримки сільського розвитку (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 по галузі 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.

Аналізуючи бухгалтерську звітність вітчизняних 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» цьому питанню вже присвячено окремий розділ № 3. Позитивна тенденція з розширення показників звітності щодо державної фінансової підтримки у формі 50-сг особливо посилюється в останні

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

роки, що є результатом плідної співпраці Держкомстату, Мінагрополітики України та академічної галузевої науки.

Іншим напрямом удосконалення методології облікового забезпечення державної підтримки є дослідження питань щодо запровадження відомчої аграрної статистики. Доцільно напрацювати відповідну методологію 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 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. При всій складності запровадження в Україні П(С)БО № 30 «Біологічні активи» (явній невідповідності 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.

Посилення «бухгалтерської аргументації» в питаннях державної підтримки села є першочерговим завданням методології фінансової звітності.

Формування «нової» методології обліку сільськогосподарської діяльності, 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 галузі.

У процесі апробації міжнародних підходів з'ясована необхідність розробки методології документування та форм первинного обліку державної фінансової підтримки сільського розвитку.

Для аналітичного обліку рекомендовано спеціальну відомість до Журналу-ордера № 12 с.-г. та відкриття субрахунків до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» 481 «Поточні трансферти на підтримку виробництва сільськогосподарської продукції», з аналітичними рахунками: «Підтримка виробництва

продукції рослинництва», «Підтримка виробництва продукції тваринництва», «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, відкривається субрахунок 483 «ПДВ-дотації». Окремі субрахунки та аналітичні рахунки відкриваються для державної підтримки по «зеленій скриньці» СОТ.

Для усунення методологічних неузгоджень 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, 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 в балансі 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 амортизуються³⁴⁸. При цьому у першому випадку фінансування капітальних інвестицій цільового характеру є доходом, що визначається сумою пропорційно нарахованій амортизації. Порядок обліку для другого випадку не визначений ні у П(С)БО 30 ні у П(С)БО 15. У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів зазначається, що цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, визнається доходом рівними частками³⁴⁹. Отже, необхідно

³⁴⁸ 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>.

³⁴⁹ 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>.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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, встановлює одні критерії визнання або не визнання бюджетного (цільового) фінансування доходом.

В податковому обліку визнання доходу від таких операцій є іншим.

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.

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.

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

нами підготовлені відповідні методичні рекомендації³⁵⁰. Контрольні дії рекомендовано проводити в три етапи.

В ході першого етапу плануються (зорганізуються) 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.

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.

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.

З вищевикладеного маємо такі **висновки**:

³⁵⁰ Звіт про науково-дослідну роботу «Розробка методики проведення аудиту бюджетних та державних підприємств, що входять до сфери управління Мінагрополітики України» / [В.М. Жук, Л.С. Стецюк, Н.Л. Жук та ін.]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2007. – 70

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

- 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 Мінфіну, 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;

- першочерговими методологічними завданнями побудови відповідного стандарту є: виявлення впливу бюджетної підтримки на результати діяльності; ідентифікація об'єктів обліку і контролю; розкриття інформації у фінансовій звітності.

5.7. Облік витрат виробництва: методологічні аспекти

Вітчизняна система бухгалтерського обліку наблизилась до міжнародних стандартів, що в ринкових умовах є позитивним чинником, який сприяє притоку інвестицій в Україну. Проте, окремі аспекти такої інтеграції недостатньо обґрунтовані, особливо щодо обліку витрат виробництва, зрештою, й тлумачення їхньої сутності.

Тому дослідження, спрямовані на забезпечення обґрунтованих методологічних підходів щодо обліку витрат виробництва уявляються важливою науковою і практичною проблемою.

Аналіз публікацій і досліджень, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Відомий учений І. Белебеха підкреслив, що стандарти бухгалтерського обліку, як основний методологічний документ, не усунули різнотлумачень у формуванні витрат виробництва³⁵¹, що підтверджується, зокрема, навіть двояким смисловим тлумаченням сутності синонімічних дефініцій «витрати» і «затрати», відмінності яких з усією наполегливістю намагається сформулювати низка авторів, попри очевидну хибність такого підходу.

Інші ж автори висловлюють тези про те, що рахунки восьмого класу «Витрати за елементами» призначені винятково для малих підприємств³⁵², хоча для останніх тим же Мінфіном України затверджено спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, де вказано всього два синтетичних рахунки цього класу: 84 «Витрати операційної діяльності» та 85 «Інші затрати». Причому на першому передбачено вести облік та узагальнення інформації про елементи витрат операційної діяльності і матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати, тобто, власне у такому розрізі, як це визначено за новим Планом рахунків на синтетичних рахунках №81-84^{353,354}.

Мета дослідження полягає в наступному: оскільки ні в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»³⁵⁵, а ні в

³⁵¹ Белебеха І.О. До проблеми витрат виробництва // Збір. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конференції 28-29 травня 2004 р. - Тернопіль: ТАНГ, 2004. - 395 с. - с.22

³⁵² Бутинець Ф.Ф., Бородкін О.С, Герасимович А.М, Кірейцев Г.Г, Кужельний М.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студ. вищих навч. закл. за спец. «Облік і аудит» / Житомирський інженерно-технологічний ін-т / Ф.Ф. Бутинець (ред.). - 2 вид. -Житомир: ПП «Рута», 2000. - 608 с. – с.414,4,10.

³⁵³ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 зі змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга», 1999-2007.

³⁵⁴ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186 зі змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга», 2001-2007.

³⁵⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 зі змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright. ІАЦ «Ліга», 1999-2007.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій³⁵⁶, окреслена проблема не викладена з усією ясністю - виникають хибні тлумачення методики застосування цих нормативних документів на практиці. Отож, завданням, що вирішується у статті є методологічне обґрунтування об'єктивного розуміння особливостей обліку витрат виробництва за діючими нормативними документами.

У згаданій вище Інструкції про застосування Плану рахунків вказано: «Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовуватися тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Інші підприємства рахунки цього класу *можуть* (підкр. наше - авт.) використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами...»³⁵⁷. Відсутність імперативності викладу призводить до того, що слово «можуть» розглядається заодно в антиподичному розумінні як «не мусять», хоча це не зовсім так (або - за нашим переконанням - зовсім не так!).

Однак, це збиває з пантелику деяких авторів, відтак і практикуючих бухгалтерів, врешті-решт негативно позначаючись на якості фінансової звітності поряд із тим, що методика її складання утруднюється. Адже, позасистемне облікове забезпечення, тобто без відображення витрат діяльності на необхідних для цього рахунках, а шляхом вибірки даних, не гарантує від суттєвих помилок внаслідок неповного включення витрат за елементами, що наводяться у «Звіті про фінансові результати» (ф. № 2).

Не розглядаючи правомірності такого тлумачення у загальній Інструкції Мінфіну РФ, вважаємо, що у вітчизняній теорії підхід «або-або» не має жодних підстав, адже така інваріантність нічим не обґрунтована, окрім довільного тлумачення окремими авторами нормативних матеріалів.

Відлунням такого підходу є те, що Міністерством фінансів України затверджено два варіанти журналів-ордерів для обліку витрат виробництва: ф. № 5 та ф. № 5А (в першому не передбачено використання рахунків восьмого класу), а при розробці реєстрів журнально-ордерної форми для сільськогосподарських підприємств взагалі знехтувано цими рахунками і Журнал-ордер № 10.3 с.-г. та

³⁵⁶ 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 зі змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга», 1999-2007.

³⁵⁷ Там само.

виробничі звіти до нього не дають можливості системно згрупувати дані про матеріальні витрати, оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати, що ускладнює формування показників у розділі II «Елементи операційних витрат» згаданого «Звіту про фінансові результати» ф. № 2.

Причина ж такого паралогізму щодо застосування рахунків восьмого класу «Витрати за елементами» у тому, що тлумачення змісту методу за теорією бухгалтерського обліку в даному випадку перевернуте з ніг на голову, бо одним із його головних елементів тут вважається звітність, що з позиції системи є помилковим, оскільки зумовлює певну самодостатність. Варто дещо відкоригувати виклад мети бухгалтерського обліку, як вийде, що за допомогою звітності - складається звітність!

Якщо ж цей паралогізм усунути, то, очевидно, що мета бухгалтерського обліку - складання фінансової звітності, - зумовлює необхідність пристосування до вимог останньої методики ведення першого. Отож, необхідність застосування рахунків восьмого класу на всіх, без винятку, підприємствах, стає очевидною, бо «Звіт про фінансові результати» ф. № 2 теж містить розділ II «Елементи операційних витрат», як і на малих підприємствах - за ф. № 2 М. Інакше, неможливе системне групування матеріальних витрат, на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизацію, тобто спожитих у процесі кругообороту засобів виробництва, викладеного в економічній теорії за класичною формулою вартості товару: $w = c+v+m$. Адже всі ці елементи витрат саме на великих підприємствах надто роззосереджені як статті за окремими аналітичними рахунками і навіть синтетичними рахунками, перш за все 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та інших.

З огляду на це, висловлювані деким із авторів^{358, 359} тези про те, що застосування рахунків восьмого класу обмежується малими підприємствами є помилковими, бо не можна вважати, ніби то інформація про кругооборот засобів виробництва тут важливіша, а тому повинна формуватись системно, у той час, як на великих -

³⁵⁸ Бутинець Ф.Ф., Бородкін О.С., Герасимович А.М., Кірейцев Г.Г., Кужельний М.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студ. вищих навч. закл. за спец. «Облік і аудит» / Житомирський інженерно-технологічний ін-т / Ф.Ф. Бутинець (ред.). - 2 вид. - Житомир: ПП «Рута», 2000. - 608 с.

³⁵⁹ Бухгалтерский учет / З. Лаучик, В. Кроличек, Л. Стракова и др. Пер. со словацкого. Под ред. В.И. Петровой. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 262 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

достатньо вибіркового групування витрат за елементами на основі безлічі аналітичних рахунків.

При цьому ніхто з авторів не описує методики такого вибіркового групування витрат за елементами мабуть вважаючи, що це справа практики. Але якщо говорити всерйоз про методику складання фінансової звітності, то безперечно, що саме вона (методика) має бути обґрунтованою, аби забезпечувати одну з головних вимог до бухгалтерського обліку - достовірність інформації.

Іншим важливим методологічним аспектом, зважаючи на доволі аморфне визначення термінології за П(С)БО 16 «Витрати», є уточнення термінології, бо дехто з теперішніх науковців намагається обґрунтувати відмінності дефініцій «затрати» й «витрати», посилаючись, зокрема, на нібито її різне смислове й економічне значення і наводячи на підтвердження російськомовні терміни: «издержки», «расходы», «затраты».

Насправді ні в українській, ні в російській мові жодної принципової різниці між ними немає, а це лише синоніми одного й того ж процесу - витрачання чого-небудь. Це засвідчують як тлумачні словники, так і всесвітньо відомі вчені у галузі бухгалтерського обліку.

Приміром, у «Словаре русского языка» С. І. Ожегова вказано: «Расход: 1) Затрата, издержки. 2) Потребление, затрата чого-нибудь для определенной цели. Затрата - обычно мн. то, что истрачено, израсходовано». Символічно, що як приклад, наведено словосполучення «Непроизводительные затраты»³⁶⁰, що вже ніяк не можна інтерпретувати подібно до теперішніх «знавців» мов, тобто двояко.

Додамо, що всесвітньо відомий учений Й. Шер, як і М. Лунський - редактор перекладу книги першого «Бухгалтерія і баланс», - теж розуміли синонімічність термінів «издержки», «затраты», «расходы». Це засвідчують, зокрема, такі тлумачення: «Издержки производства - затраты на то, чтобы пустить в оборот блага и поддерживать процесс их обращения... Разные общие издержки: расходы на приобретение патентов... Издержки по продаже: расходы на пропаганду»³⁶¹.

Взагалі ж нічого нового в намаганні знайти відмінності у тлумаченні витрат виробництва за мотивуванням моменту ідентифікації немає, оскільки їх поділ щодо співпадання часу

³⁶⁰ Ожегов С.И. Словарь русского языка. Изд. 9-е, испр. и дополн. - М.: Советская энциклопедия, 1972. - 846 с. - с.207,616.

³⁶¹ Шер Ф. Бухгалтерия и баланс. - 4-е изд. / Пер. с 5-го нем. Изд. С.И. Цедербаума. Редакция, дополнения и примечания проф. Н.С. Лунского. - М.: Экономическая жизнь, 1926. -575 с. - с.145-146.

виникнення (декларативний момент) і часу їх фактичної оплати (платіжний момент) вже висвітлений у зарубіжній літературі, приміром колективом словацьких авторів - ще у 1980 році. Вони, зокрема, підкреслювали: «На практиці розрізняють витрати з безпосередньою оплатою (наприклад, транспортні витрати, оплачені готівкою) і витрати з послідувочною оплатою (наприклад, дана згода на оплату рахунку-фактури за транспорт). При неспівпадінні з часом виникнення затрат і виплати коштів в бухгалтерському обліку можуть виникнути три випадки: 1) затрати і оплата їх проведені в поточному періоді (різні транспортні і фінансові витрати, сплачені готівкою, тощо); 2) затрати майбутнього періоду сплачені в минулому періоді (витрата матеріалу, амортизаційні відрахування тощо); 3) затрати поточного періоду будуть сплачені в майбутньому (резерв на витрату енергії, резерв на заробітну плату за відпустку тощо).

У бухгалтерському обліку з точки зору часу виникнення затрат і часу їх оплати, тобто безпосередніх витрат коштів розрізняють сплачені витрати (виникнення яких співпадає по часу з оплатою, тобто з використанням коштів, абонементні (витрата виникла в поточному періоді, а затрати виникнуть тільки в майбутньому - так звані затрати майбутніх періодів), неоплачені витрати, пов'язані з виникненням затрат для подальшої оплати (затрати по часу випереджають витрату - витрати майбутніх періодів). Наведений поділ важливий для розподілу в бухгалтерському обліку затрат і витрат по часу.

При цьому цитовані автори підкреслюють, що при абонементних (оплачених) витратах спочатку виникає платіж, а потім діяльність, в неоплачених, навпаки, спочатку діяльність, а потім платіж³⁶². Такий поділ в Україні вже застосовується, але не щодо власне витрат виробництва, а в ширшому розумінні - стосовно всієї діяльності підприємства, включаючи торговельну, але тільки у податковому обліку при визначенні валових витрат, що зумовлено фіскальними особливостями формування оподаткованого прибутку, де застосовується поділ операцій з придбання (підкреслимо: придбання, а не витрат!) сировини, матеріалів, робіт і послуг на так звану «першу і другу» події. Переносити ж цей принцип на облік витрат виробництва недоцільно, бо у такому випадку взагалі неможливо буде визначити достовірний прибуток чи збиток вже в фінансовому обліку.

³⁶² Шер Ф. Бухгалтерия и баланс. - 4-е изд. / Пер. с 5-го нем. Изд. С.И. Цедербаума. Редакция, дополнения и примечания проф. Н.С. Лунского. - М.: Экономическая жизнь, 1926. -575 с. – с.160.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Отже, можна резюмувати, що застосування рахунків восьмого класу забезпечує системне й систематичне накопичення інформації про витрати виробництва у розрізі елементів, установлених П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Зважаючи на те, що складання цього звіту є обов'язковим для всіх підприємств, які здійснюють виробничу діяльність, необхідно внести відповідне уточнення до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, вилучивши з неї слово «можуть» щодо цих рахунків та викласти цю частину в імперативній редакції тексту.

Замість схоластичних розмірковувань на тему мнимої відмінностей у синонімічних термінах, якими характеризуються витрати виробництва у науковій літературі, вважаємо перспективнішим напрямом досліджень обґрунтування методології їх бухгалтерського обліку, починаючи з переліку тих, котрі мають включатись у собівартість продукції, робіт і послуг, так і списуватись за рахунок фінансових результатів, і завершуючи визначенням способів розподілу непрямих витрат, які б відповідали специфіці діяльності підприємств окремих галузей. Не менш важливим і перспективним напрямом досліджень уявляється й розробка методики облікового забезпечення формування звітної інформації про витрати, зокрема щодо зосередження її на рахунках одного класу, пристосування для цього реєстрів бухгалтерського обліку чи програмного забезпечення.

До проблем облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки

В економіці бухгалтерський облік є основою інформаційної системи. Саме на його даних формується бюджет, приймаються управлінські рішення.

Бухгалтерський облік вважається універсальною мовою бізнесу, він є основою розвитку нової інформаційної економічної системи, де головним лозунгом є – «Хто володіє інформацією - той управляє світом».

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

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

Сучасний розвиток економіки, безумовно, потребує адекватних змін в бухгалтерському обліку. Безперечним висновком Нобелівського лауреата з менеджменту Пітера Друкера³⁶³, що у сучасній інформаційній епісоді розвитку економіки радикальніше всього змінюватиметься найбільш традиційна із інформаційних систем - бухгалтерський облік.

Оцінка ситуації та напрями вирішення означених проблем викладені в монографіях і статтях провідних вчених України і країн Співдружності П.С. Безруких, О.С. Бородкіна, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, П.Т. Саблука, Я.В. Соколова, В.І. Стражева, П.Я. Хомина, М.Г. Чумаченка, В.І. Цуркану, В.Г. Швеця, А.П. Шпака та інших. Аналіз цих публікацій дає підстави стверджувати, що існує значний спектр оцінок триваючого процесу реформування - від відповідного схвалення запроваджених державою новацій і закликів до тотального запровадження міжнародних стандартів у національну систему обліку, звітності та контролю до критичного неприйняття форсування цього процесу.

Окремо виділяється поміркований підхід, що відстоює напрямок, який передбачає «необхідність з'ясування змісту, призначення та можливостей усіх без винятку впроваджених у національну систему обліку інновацій, оцінки їх впливу на ефективність рішень із використанням критерію корисності, некорисності або шкідливості»³⁶⁴ та позицію, згідно з якою «головна складність, пов'язана з просуванням в цьому напрямку, - не методологічні особливості, не відсутність комп'ютерної техніки, а менталітет».³⁶⁵

³⁶³ Друкер Питер Ф. Энциклопедия менеджменте: Весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет / О.Л. Пелявский (пер с англ.). - IVI.; СПб.; К.: Издательский дом «Вильяме», 2004. - 421 с.

³⁶⁴ Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні // Вісник Житомирського державного технологічного університету. - 2003. - № 2(24). - С.103-108.

³⁶⁵ Соколов Я.В. Особенности перевода бухгалтерского учета Российской Федерации на международные стандарты // Проблемы формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. Спец. випуск. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в системі міжнародних стандартів. - К.: КНЕУ, 2001. - С.110.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Формулювання мети дослідження. Виходячи з визначених проблем, метою статті є висвітлення проблем бухгалтерського обліку в управлінні аграрним сектором на мікро- та макрорівнях та акцентування уваги на вирішенні першочергових завдань, які сприятимуть зростанню ролі бухгалтерського обліку в управлінській системі.

Ідеальна система будь-якого управління завжди має чітку, струнку вертикаль – «піраміду». Бухгалтерський облік в системі управління відіграє ключову функцію, здійснюючи процес висвітлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації про господарську діяльність, капітал підприємства на запити зовнішніх та внутрішніх користувачів для прийняття рішень (рис. 5.16).



Рис. 5.16. Місце бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі

В усіх підручниках з менеджменту з перших сторінок автори націлюють майбутніх та діючих керівників на важливість контролю за фінансовими потоками, на важливість роботи з бухгалтерськими

звітами. Це стосується керівників всіх рівнів. Актуальність саме такого підходу визначається:

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

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

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

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 облік³⁶⁶.

Однак наші дослідження доводять, що роль бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі України є не виправдано звуженою (рис. 5.17)³⁶⁷.

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

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

³⁶⁶ Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств. - К.: ІАЕ УААН, 2003. - С.5.

³⁶⁷ Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. - К.: Інститут аграрної економіки, 2008. - 90 с.

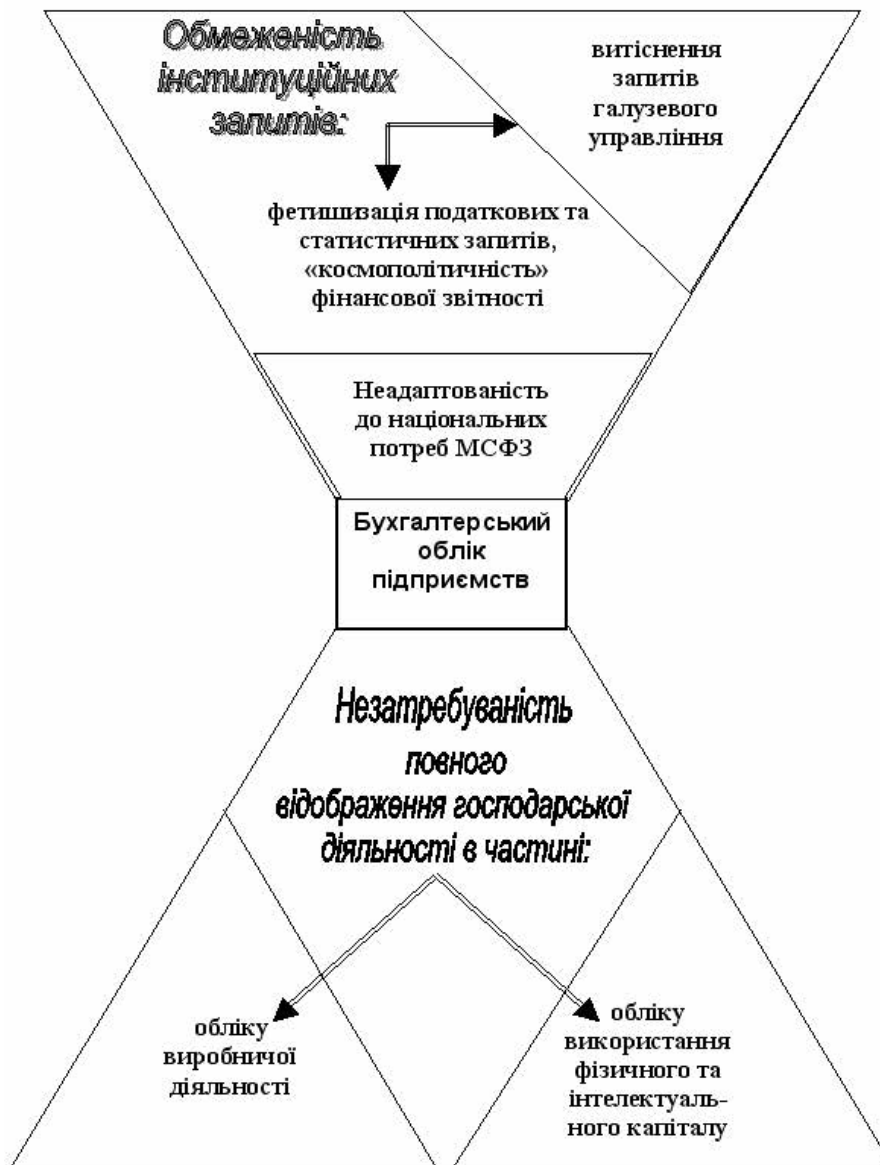


Рис. 5.17. Невикористання можливостей бухгалтерського обліку сучасною системою інформаційного забезпечення управління

Отже, традиційна інформаційна система управління, яким є бухгалтерський облік, звужує сферу своєї відповідальності в головному - у виробничому обліку. На рівні держави, галузі руйнується (не підтримується) методологічний рівень виробничого

обліку та звітності, на рівні підприємства втрачаються практичні навички його ведення.

Нами неодноразово пропонувались шляхи впливу на впровадження на підприємствах ефективного виробничого обліку, який передбачає: роботу бухгалтерій з кошторисами виробництв; нове професійне та технічне укомплектування бухгалтерських служб; розробку й чітке дотримання на підприємстві графіків документообігу тощо. Правильна організація обліку і постійний контроль за виконанням госпрозрахункових завдань є головною передумовою значимості бухгалтерського обліку в інформаційній системі сучасного сільськогосподарського підприємства. На жаль, ці можливості бухгалтерського обліку не знайшли масового застосування на вітчизняних підприємствах.

Іншою важливою проблемою інформаційного забезпечення управління є незатребуваність розкриття бухгалтерським обліком інвестиційної привабливості підприємства, галузі, держави. Важливість цієї проблеми яскраво демонструє негативний вітчизняний досвід масової приватизації підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку. В процесі приватизації підприємства обліковували майно за залишковою вартістю, штучно завищували кредиторську заборгованість, не враховували наявні на підприємстві нематеріальні активи, інтелектуальний, земельний капітал та ряд інших важливих активів. Чи змінилась ситуація на сьогодні? За вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку та нових підходів в оцінці об'єктів приватизації - так. Але на підприємствах облік вищезазначених активів не змінився, а в деяких моментах і звужився.

Головними причинами втрати позицій бухгалтерським обліком в галузевій інформаційній системі можна назвати наступні:

1. Відсутність 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;

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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, обмеженість фінансування науково-методичного та інформаційно-консультативного забезпечення, системи перепідготовки кадрів, що призводить до відтоку кращих бухгалтерських кадрів в галузі та нездатності системи оперативно формувати професійність тих бухгалтерів, що залишилися.

Проблеми ігнорування ролі галузевих Міністерств у формуванні методології бухгалтерського обліку блокують виконання бухгалтерським обліком його основних функцій, що спричинило кризу в інформаційному забезпеченні управління:

По-перше, відстороненням: центрального органу галузевого управління від формування методології бухгалтерської звітності підприємств АПВ, оскільки замість Міністерства аграрної політики України ці функції покладено на Мінфін і Держкомстат України;

По-друге, згідно діючого законодавства, яке регламентує бухгалтерський облік в Україні, інформаційні канали, по яких проходить економічна інформація про господарську діяльність агропромислових підприємств спрямовані таким чином, що звітність не надходить напряму 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.

Висновки. Важливість бухгалтерського обліку обґрунтовується його місцем і роллю як пріоритетної функції управління, зростанням цінності бухгалтерської інформації в забезпеченні як конкурентоспроможності підприємств, так і національної безпеки в умовах глобалізації. Фактично облік є основою «піраміди» економічної системи і він має не втрачати, а, навпаки, посилювати свою роль в економіці України.

Однак сучасний стан інформаційного забезпечення галузевого управління за даними бухгалтерського обліку має незадовільний рівень, що фактично інформаційно блокує проведення ефективної державної аграрної політики.

Натомість, першоосновою змін бухгалтерського обліку для нас має бути не чинник світової стандартизації фінансової звітності (при всій важливості цієї проблеми), а зростання ролі бухгалтерського обліку в управлінській системі. При цьому, очевидно, нас в першу чергу має цікавити не глобальна управлінська система, а національна, а в її рамках і галузева система управління.

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

Концептуальні засади розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки

Зміст і цілеспрямованість обліку видозмінюється, що зумовлено розвитком економічних відносин, формуванням нових інституційних одиниць, виникненням нових інформаційних запитів. Сьогодні роль обліку, його значення в управлінні зростає, що обумовлено необхідністю оперативного надання інформації виходячи з новітніх інформаційних потреб.

Перші вітчизняні роботи, 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. В останній час опубліковано ряд монографічних робіт і підручників вітчизняних та зарубіжних авторів, в яких розкривається суть, цілі, завдання, методологія та методика управлінського обліку^{368,369,370,371}. Управлінському обліку присвячені праці вітчизняних вчених, зокрема: О.С. Бородкіна, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, М.С. Пушкара, В.О. Шевчука, В.Б.Моссаковського

³⁶⁸ Голова, С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. [Текст] / С.Ф. Голова – Киев: Скарби, 1998. – 377 с.

³⁶⁹ Скоун, Т. Управленческий учет [Текст] / Т. Скоун. Пер. с англ. Под ред. Н.Д. Эрнашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.

³⁷⁰ Хорнгрен, Ч.Т., Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект.- 2-е изд. [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

³⁷¹ Энтони, Р., Рис, Дж. 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.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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, не дивлячись на потужну теоретичну основу, практична 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 зв'язку з зазначеним, мету дослідження вбачаємо в обґрунтуванні потреби розробки концептуальних та теоретико-методологічних засад розвитку управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевого аспекту. Для її досягнення ставиться кілька завдань, а саме:

- ретроспективна оцінка причин та передумов занепаду управлінського обліку в аграрних підприємствах;
- аналіз сучасного стану інформаційного забезпечення управління внутрішньогосподарською інформацією про діяльність підприємства;
- визначення та обґрунтування **концептуальних засад** подальшого розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки України.

В 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»³⁷².

³⁷² Жук, В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. – К.: Інститут аграрної економіки, 2008. – 83 с.

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 широкого розповсюдження. 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 зорганізовується «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 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»³⁷³.

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

З теоретичної точки зору така позиція є виправданою. Виробничий облік має оперативно і адекватно реагувати на запити управління, бути прийнятним до сприйняття новітніх технологій, забезпечувати поєднання бухгалтерського обліку з іншими функціями управління. Але, при цьому, на нашу думку, управлінський облік залишається в сфері відповідальності бухгалтерського обліку і **фактично, в сучасних умовах, 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

³⁷³ Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. [Електронний ресурс]. Режим доступу: – // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2001–2009.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

забезпечувати місію бухгалтерського обліку в посиленні конкурентоспроможності підприємств.

Підтвердженням вищесказаного є позиція відомого вченого-теоретика Дж. Мальоне, який відмічав, що «рахівництво за своїми правилами доводить, що неможливо зберегти багатство без умілого завідування ним»,³⁷⁴. Ця думка доводить тезу, про потребу розвитку головної функції управління – яким є бухгалтерський облік. Більше 60 років тому цю думку висловив американський економіст П. Самуельсона, зазначаючи, що «наше століття – це століття машин. Але воно є також століттям обліку»³⁷⁵. Французький економіст П. Хуссон вказує на важливе місце обліку в процесі сучасного управління підприємством наступним чином: «бухгалтерія для керівництва», «керівництво за допомогою бухгалтерії»³⁷⁶.

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

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

Саме внутрішньогосподарський підряд, орендні відносини забезпечували тодішнім підприємствам високі виробничі показники, а, головне, високу ефективність виробництва та продуктивність праці на основі інтересу трудових колективів чи індивідуальних працівників. Саме за цих часів яскраво розкрились пріоритетні функції бухгалтерського обліку: управлінська, інформаційна, виховна, стимулююча і т.п. Бухгалтерський облік збагатився новими первинними документами та 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

³⁷⁴ Відкритий лист Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України щодо запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Біологічні активи» // «Облік і фінанси АПК» – 2005. – №4. – С.4.

³⁷⁵ Изотов, К. По страницам английского журнала «Бухгалтерский учет для управления» [Текст] / К. Изотов // Бухгалтерский учет. – 1969. – № 1. – С. 50-56. – с.50.

³⁷⁶ D.Paul Husson. Recent experience highlights. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.piturahusson.com/information/Paul%20Husson%20CV.pdf>

бухгалтерами, виконання аналітичних функцій та забезпечення дієвого планування.

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

В системі виробничого обліку важливе місце 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.

Теоретичним підґрунтям галузевого виробничого обліку були системи директ-кост, стандарт-кост та нормативно-чекова форма обліку. З іншої сторони 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 році³⁷⁷.

Сьогодні наука пропонує практиці лише навчальні посібники та підручники, з яких одиниці є цікавими для практики.

В сучасних умовах галузева бухгалтерська наука також в цьому плані недопрацьовує і пропонує практиці лише певну адаптацію напрацювань радянської бухгалтерської школи³⁷⁸.

З запровадженням управлінського обліку нами ставиться лише задача 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

³⁷⁷ Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. [Електронний ресурс]. Режим доступу: – // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2001–2009.

³⁷⁸ Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств. Методичні рекомендації [Текст] / П.Т. Саблук, М.Й. Малік, Ю.С.Коваленко та ін. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 204 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

графіків документообігу; стимулювання ефективної роботи облікового апарату і т.п.

Залежно від постановки госпрозрахункової роботи на підприємстві виробничий облік рекомендується організувати:

– 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 по так званих зовнішніх (вільних) цінах, що складаються за їх витратами і доходами безпосередньо в бухгалтерському обліку.

Проте, сільськогосподарських підприємств, які сьогодні можуть собі дозволити вести управлінський облік, одиниці. Вони не формують попиту на наукові розробки по виробничому обліку.

Сучасний стан проблеми.

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

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 прийдеться вже зараз. Вже зараз власнику, спільно з Міністерством аграрної політики України потрібно відстоювати обсяги бюджетної підтримки національного сільгоспвиробництва. І зробити це без дієвого облікового забезпечення підтвердження витрат, виходу продукції буде складно. Життя засвідчує, що, наприклад, банківське лоббі набагато краще доведе, що їм в кризовій ситуації найважче і держава в першу чергу має допомагати банкам.

Пропозиції по виходу з ситуації що склалася.

На нашу думку, до вирішення цієї проблеми слід не тільки використати попередній досвід, але і шукати нові підходи. Варто не піддаватись на «розводи», що управлінський облік – це не державна справа. Зарубіжні консультанти та їх вітчизняні вихованці живуть ейфорією ще минулого століття. Сьогоднішня світова економічна криза яскраво засвідчує необхідність регламентації та контролю за фундаментом бухгалтерської звітності – яким є саме виробничий облік.

Варто на державному рівні Міністерству фінансів України та 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 сільгосп підприємств нараховує в бухгалтерському обліку амортизацію до балансової вартості основних засобів на податкових принципах. На ці мізерні відрахування відновити всезростаючу вартість основних засобів неможливо, а саме ці мізерні відрахування і показуються у витратах. Собівартість продукції занижена, коштів на придбання нових основних засобів немає. Такі реалії, а не гола теорія.

В розвинутих країнах бухгалтерська 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»? Мабуть банкам...

Інша важлива складова цього питання, як адаптувати до потреб національного аграрного виробництва МСБО 41 «Сільське господарство», що майже один в один повторено в П(С)БО 30 «Біологічні активи». Ми стверджували та стверджуємо, що ці аграрні стандарти мають бути більше адаптовані до національної економіки³⁷⁹. Серед головних проблем цих стандартів є вирішення саме питань управлінського обліку в аграрному секторі економіки.

³⁷⁹ Відкритий лист Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України щодо запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Біологічні активи» // «Облік і фінанси АПК» – 2005. – №4. – С.4.

Висновки. Вирішити вищезначені проблеми на рівні облікової політики підприємства неможливо. Вони мають бути сприйняті як проблеми в державі. Їх вирішення потребує концептуальних змін в його правовому, методологічному та методичному регулюванні. Не менш важливою є і інформаційно-консультативна складова організації управлінського обліку в галузі.

Напрямки вирішення визначених в публікації проблем окреслені в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, що розроблена Національним науковим центром «Інститут аграрної економіки» та Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ) спільно з Міністерством аграрної політики України³⁸⁰.

Проблеми, на розв'язання яких спрямована Концепція, полягають в 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.

Ключовим фактором подальшого розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України в Концепції визначено необхідність вирішення проблеми недостатності методологічних та методичних розробок із забезпечення економічної роботи на підприємствах аграрного сектору економіки, що зокрема включає 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.

Реалізація означених заходів можлива через розробку і затвердження галузевого стандарту управлінського обліку. Стандарт повинен містити типові методики з організації управлінського обліку, інструкції по визначенню собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату від господарської діяльності, проведення економічного аналізу.

В рамках реалізації Концепції на 2009-2012 рр. Міністерством аграрної політики спільно з ФАБФ АПКУ заплановано розроблення

³⁸⁰ Жук, В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. – К.: Інститут аграрної економіки, 2008. – 83 с.

методології організації управлінського обліку за галузями агропромислового виробництва, методик визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в умовах адаптації національної системи обліку до вимог МСФЗ.

Це забезпечить побудову цілісної системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування, підвищення рівня економічної роботи, інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень та зростання достовірності і прозорості внутрішньогосподарської економічної інформації.

Реалізація Концепції сприятиме ефективному обліковому забезпеченню державного управління галуззю.

5.8. Обліково-інформаційне забезпечення моніторингу аграрного ринку в Україні

З набуттям незалежності в Україні відбулися глибокі перетворення в аграрній сфері, які набули масштабних структурних та соціально-економічних наслідків.

Україна має потужний природно-ресурсний потенціал. Лише земельний фонд - становить 5,7 території Європи з яких 42,8 млн. га (майже 71 %) займають землі сільськогосподарського призначення. Внаслідок реформування - 51,4 % цих земель передано у приватну власність - 7 млн. селян, з яких на даний час майже 6,6 млн. оформили державні акти на право власності - на земельні ділянки. Більшість селян (4,6 млн.) передали землю в оренду сільськогосподарським підприємствам, та в основному вирощують сільськогосподарську продукцію на присадибних ділянках.

Станом на 01.01. 2011 р. в Україні на базі 11930 сільськогосподарських підприємств радянських часів створено 34715 нових агроформувань ринкового типу з них: товариства з обмеженою відповідальністю – 7934; приватні підприємства – 5831; сільськогосподарські виробничі кооперативи - 1022; акціонерні товариства – 723; фермерські господарства – 11946 та інші форми господарювання.

За даними Державного комітету статистики України (Держкомстату України) у структурі виробництва валової продукції сільського господарства за 2010 рік частка сільськогосподарських підприємств складала лише 45 %. Значна частка (55 %) виробництва сільськогосподарської продукції господарствами населення (на

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

присадибних та дачних ділянках з приєднанням польових наділів після земельного реформування) пояснюється інституціональною схильністю населення України до власного виробництва продуктів харчування.

За останні роки намітилась стійка тенденція до зростання частки сільськогосподарських підприємств у виробництві сільськогосподарської продукції. Значний внесок до стійкості такої тенденції вносить зростання кількості у 2008 – 2011 рр. агрохолдингових формувань. Як правило це вертикально-інтегровані підприємства (виробництво, переробка та торгівля), котрі через дочірні сільськогосподарські підприємства орендують по 30 тис га і більше сільгоспугідь. На даний час ми нараховуємо біля 100 таких агроформувань, з яких уже 10 (а 20 в процесі підготовки) залучали фінансові ресурси з ІРО (в основному на Варшавській площадці).

З 2011 року прослідковується додаткове пожвавлення інтересу великого бізнесу до аграрної сфери економіки, що мотивоване збереженням спеціальних режимів оподаткування, завершенням процесів земельної реформи та започаткуванням ряду Урядових програм: «Зерно України», «Відродження скотарства» та інших.

Отже, введення в економічний оборот земельних ресурсів, зміна структури виробників на користь великих підприємств, державна пріоритетність аграрного напряму розвитку, пільгове оподаткування дозволяє уряду прогнозувати нарощення до 2015 року виробництва зерна до 80 млн т, олійних культур – 15 млн т, м'яса – 5,7 млн т у живій вазі та 18 млн т молока. Основний приріст продукції очікується саме у великих сільськогосподарських підприємствах.

Разом з тим (табл. 5.19), частка господарств населення у виробництві основних видів сільськогосподарської продукції буде залишатись значною і до 2015 року. Особливо у виробництві картоплі, овочів, фруктів, молока та м'яса ВРХ. За таких умов, формувати та проводити сприятливу аграрну політику можливо лише із використанням державної системи моніторингу ринків.

Різноманітність структури виробників продукції сільського господарства, незавершеність процесів формування в Україні цивілізованого аграрного ринку та відомчої статистики, і не тільки, до певної міри ускладнюють моніторинг ринку сільськогосподарської продукції та потребують особливої системи забезпечення його інформацією зі звітності сільгоспвиробників.

Метою дослідження є виявлення проблем інформаційного забезпечення моніторингу ринку сільськогосподарської продукції,

обґрунтування необхідності розширення його складових та визначення концептуальних підходів до побудови державної системи обліково-інформаційного забезпечення моніторингу аграрного ринку.

Таблиця 5.19

Обсяги виробництва основних видів сільськогосподарської продукції за категоріями виробників

№ п/п	Назва сільськогосподарської продукції	2010 рік*		2015 рік	
		валове виробництво, всього, млн. т.	в т.ч. господарства населення, %	валове виробництво, всього, млн. т.**	в т.ч. господарства населення, %***
1	Зернові	39,2	24,2	80,0	10,3
2	Олійні	10,0	13,3	15,0	7,5
3	Картопля	18,7	97,4	20,0	86,4
4	Цукровий буряк	13,7	7,9	25,0	6,0
5	Овочі	8,1	88,1	8,5	81,0
6	Плоди і ягоди	2,2	87,0	3,5	73,0
7	Молоко	11,2	80,3	18,0	42,5
8	М'ясо ВРХ	0,4	75,8	1,6	41,4
9	М'ясо свинини	0,6	55,6	2,2	31,3
10	М'ясо птиці	1,0	19,5	1,8	14,7
11	Яйце, млрд. шт.	17,0	39,9	17,5	15,0

* - Дані Держкомстату України

** - З матеріалів програми дій Уряду України

*** - прогноз профільних Відділів Президії НААН

Задля цього розглядається:

- стан інституціонального наповнення моніторингу аграрного ринку України та розширення його складовою моніторингу звітності сільськогосподарських виробників;

- доцільність створення Державного центру моніторингу аграрного ринку та системи обліково-інформаційного забезпечення його роботи;

- концептуальна основа побудови системи обліково-інформаційного забезпечення моніторингу аграрного ринку.

Проблеми моніторингу аграрного ринку України знаходилися в центрі уваги провідних вчених, серед яких академіки НААН П.Т. Саблук, О.М. Шпичак, В.Я. Месель-Веселяк. Значний внесок у науково-практичну реалізацію ідеї та вимог чинного законодавства, щодо прийняття державних регуляторних заходів на основі моніторингу аграрного ринку, зроблено Ю.Я. Лузаном (колишнім

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

першим заступником Міністра аграрної політики України, а, тепер першим заступником директора ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН).

Цими та іншими вченими визначено, що моніторинг аграрного ринку включає: моніторинг формування балансів платоспроможного попиту та пропозиції; моніторинг цін на сільськогосподарську продукцію і продовольство; моніторинг тенденцій на зовнішніх ринках; моніторинг ринку та цін на матеріально-технічні ресурси; науково-обґрунтовані оцінки та прогноз кон'юнктури ринків і цін; систематизацію і поширення результатів моніторингу серед учасників ринку.

«Створення системи моніторингу аграрного ринку – зазначає Ю.Я. Лузан – не просте завдання, воно вимагає відповідних державних рішень, створення передумов для усунення можливості будь-якого втручання в об'єктивні оцінки і прогнози»³⁸¹.

Однією із таких умов і, головною на нашу думку, є система інформаційного забезпечення моніторингу. Як зазначає Ю.Я. Лузан «На даному етапі відсутня повна і достовірна інформація щодо ситуацій і тенденцій, які відбуваються на внутрішньому аграрному ринку»³⁸².

В першу чергу, і зазвичай, у попередніх дослідженнях говорять за інформацію, що формується у різних державних органах, аграрних біржах, світових організаціях (ФАО, СОТ) і таке інше. При цьому, поза увагою вчених залишаються можливості бухгалтерської та статистичної інформаційної системи бути самостійною та суттєвою складовою інформаційного моніторингу аграрного ринку.

Глобалізація економіки, входження України до СОТ вимагають від Уряду чітких та упорядкованих дій на внутрішньому та зовнішніх аграрних ринках, заходів з підвищення конкурентоздатності сільськогосподарських підприємств. Серед ключових факторів вирішення цих проблем є і розбудова системи Державного моніторингу аграрного ринку з ефективним обліково-інформаційним забезпеченням його роботи.

В Україні по цей час не створено Державного Центру моніторингу аграрного ринку. Відсутня відомча аграрна статистика, яка є додатковою інформаційною базою роботи центрів моніторингу міністерств сільського господарства розвинутих країн.

³⁸¹ Саблук П.Т. Основні напрямки удосконалення державної аграрної політики в Україні / Саблук П.Т., Лузан Ю.Я. // Економіка АПК. – 2011. - № 5. - С. 3-16.

³⁸² Там само.

Міністерство аграрної політики та продовольства України у своїй структурі має Відділ моніторингу цін та балансів продовольчих ресурсів. Разом з тим такі баланси розробляються під егідою Міністерства економічного розвитку і торгівлі України на базі даних Державної служби статистики України.

У 2010 році при Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України створено міжвідомчі робочі групи з розроблення балансів попиту і пропозиції по основних видах продовольчої та сільськогосподарської продукції. Склад груп сформовано окремо по кожному продукту з представників державних установ (в т. ч. і Мінагрополітики) та галузевих виробничих об'єднань. Складання прогнозних балансів попиту і пропозиції регламентовано відповідними методичними рекомендаціями, що затверджені Міністерствами економічного розвитку і торгівлі України.

Органами статистики на постійній основі розробляються два види балансів по основних сільськогосподарських та продовольчих продуктах. Ці роботи передбачені Планом державних статистичних спостережень, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

1. Сільськогосподарські баланси (розробляються в розрізі регіонів в цілому за рік), які характеризують надходження та використання с/г продукції - окремо по сільськогосподарських підприємствах (за даними їх звітів) та по господарствах населення.

2. Баланси ресурсів і використання (або попиту і пропозиції) сільськогосподарської та продовольчої продукції розробляються (в цілому по країні) з метою визначення рівня самозабезпечення країни продукцією, залежності від імпорту, експорту, виробничого використання (корми, витрати на посів, тощо), змін запасів та споживання населення країни.

Обидва види балансів по окремих позиціях взаємопов'язані і узгоджуються між собою.

Крім того, баланси ресурсів і використання (від виробництва до споживання), в основному, дозволяють мінімізувати перерахунки окремих продовольчих продуктів в первинний продукт. Визначення споживання основних продовольчих продуктів (в розрахунку на 1 особу) здійснюється саме балансовим методом.

Однак, певні негаразди на ринку сільськогосподарської продукції України (наприклад «проблема гречки» у 2010-2011 рр.) засвідчують недосконалість існуючого механізму моніторингу аграрного ринку. Однією із причин цього вчені вважають відсутність Державного центру моніторингу аграрного ринку саме при Міністерстві аграрної

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

політики і продовольства України та його повноцінного обліково-інформаційного забезпечення.

Доцільність та вимоги створення такого Центру визначені в Законі України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року», та Державній цільовій програмі розвитку українського села на період до 2015 року та у багатьох інших нормативно-правових актах.

В дослідженні даного питання важливим є і аспект формування в Україні приватних інститутів моніторингу аграрного ринку. Мотивацією розвитку останніх є запити агрохолдингових формувань. При критичному аналізі дій деяких із них прослідковується намагання впливу на підготовку інформації, формування оцінок (особливо для засобів масової інформації) з метою отримання вигод на збудораженні ринку. Нажаль, за відсутності дієвого Державного центру моніторингу аграрного ринку такі деструктивні кроки в Україні спрацьовують.

Для виключення можливості впливу окремих учасників ринку та їх організаційних утворень на достовірність інформації, формування обґрунтованих оцінок, висновків, різнобічну інтерпретацію в засобах масової інформації, в Україні має бути щонайшвидше прийнято і реалізовано Концепцією функціонування Державного центру моніторингу аграрного ринку.

Основи такої Концепції розроблено вченими Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» Національної академії аграрних України. Де передбачено: інституціонально-правове забезпечення організації та функціонування такого Центру, його науково-методичне забезпечення; об'єкти і напрями моніторингу; методологічні засади і організаційна структура; порядок і засоби розповсюдження інформації.

Вченими обґрунтовано, що створення Державного Центру моніторингу аграрного ринку може мати місце не тільки при Міністерстві аграрної політики та продовольства України. Виконання таких функцій на ринку може бути делеговане і науковим установам – НААН на базі ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН.

За будь-якого варіанту формування та функціонування такого Державного Центру, вимагатиме прийняття відповідної Постанови Кабінету Міністрів України, з обов'язковим вирішенням таких ключових питань: вирішення порядку фінансування його роботи; формування кадрової та матеріально-технічної бази; визначеність у роботі територіальних відділень; створення умов до безпосереднього доступу до необхідної інформації державних установ, ряду міжнародних організацій; створення умов для отримання необхідної

достовірної та оперативної інформації зі звітності підприємств, установ і організацій.

Отже, при створенні Державного Центру моніторингу аграрного ринку України, серед іншого, важливим є обліково-інформаційне забезпечення його роботи, що формується зі звітності підприємств. Для моніторингу роботи підприємств застосовується декілька інформаційних систем: традиційна бухгалтерська; статистичних спостережень та оперативно-адміністративна звітність. Всі названі інформаційні системи формують звітну інформацію по сільськогосподарських виробниках.

Аналіз бухгалтерської інформаційної системи України, засвідчує, що на даний час вона знаходиться у стадії реформування. В цілому можна констатувати, що в Україні застосовуються положення бухгалтерського обліку, котрі відповідають вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. З 2007 року застосовується і адаптований до специфіки України міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». Однак реформа бухгалтерської інформаційної системи має певне завершення лише на рівні формальних інституцій (законів, стандартів, регуляторів). На рівні облікової системи підприємств та на рівні професійності бухгалтерів – реформу не завершено. При цьому втрачено вплив галузевого управління на формування методології ключової функції управління – бухгалтерського обліку. Фактично існує парадоксальна ситуація коли ключова функція управління аграрною галуззю віддана до сфери Мінфіну України.

Подібна ситуація склалась і із статистичним обліком. Проблема загострюється тим, що ні Мінфін, ні Держкомстат України не бажають допускати до формування методології обліку та звітності аграрного сектору галузеве міністерство.

Вищезазначене є причиною послаблення бухгалтерської інформаційної системи як в управлінні, так і в обліковому забезпеченні дієвості моніторингу аграрного ринку.

В Україні запроваджено не тільки однакову за показниками фінансову звітність підприємств різних галузей економіки. Фінансова звітність аграрних підприємств не опрацьовується аграрним підрозділом Держкомстату. На перший погляд останнє має мінімальний вплив на проблему інформаційного забезпечення моніторингу ринку. Однак, зниження контролю за достовірністю звітності (дотримання методології), послаблення дисципліни та оперативності негативно впливає не тільки на достовірність фінансової

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

звітності, але і на інші звітні системи, що узгоджуються або базуються на даних бухгалтерського обліку.

Традиційно у радянські часи бухгалтерський та статистичний облік чітко ув'язувався та контролювався по системі звітності. Колишня інформаційна система базувалась на бухгалтерському документуванні кожного факту господарювання та перехресній ув'язці показників по різних видах звітності. Фактично оперативно-адміністративна та статистична звітність підтверджувалась бухгалтерською. Домінувала контрольна функція бухгалтерської системи, що забезпечувала достовірність більш оперативної адміністративної та статистичної звітності.

Реформами зруйновано радянську систему звітності. Основою обліково-інформаційного забезпечення галузевого управління, а, відтак і моніторингу ринку, стали статистичні спостереження. Відтепер вони не контролюються системою бухгалтерської звітності. Певна безконтрольність, посилена інституціональною ментальністю, сприяє негативним адміністративним впливам на достовірність інформації.

Для виправлення зазначених проблем академічною аграрною наукою спільно з Мінагрополітики і Держкомстатом України з 2003 року запроваджено річну статистичну звітність сільськогосподарських підприємств за даними бухгалтерського обліку: форми 50 с/г «Основні економічні показники роботи сільськогосподарського підприємства» та 2-ферм «Основні економічні показники фермерського господарства». В цих формах значно розширено показники звітних даних: по елементах витрат на виробництво основних видів сільськогосподарської продукції; по собівартості та рентабельності їх виробництва. Але головне - таким кроком посилено контроль за достовірністю «попередньої» статистичної звітності.

З 2009 року Мінфіном України запроваджено (за поданням академічної науки) додатки до річних форм фінансової звітності «Біологічні активи» та «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів», що також мало б посилити вплив «перехресного» методу контролю різних видів звітності. Проте, проблема достовірності інформації в «оперативних» звітних формах сільськогосподарських підприємств залишається актуальною і надалі, оскільки Держкомстатом України не сприймається важливість такого контролю та не сформовано організаційно-методичну систему, яка б забезпечувала механізм його реалізації.

Окрім того має місце і недисциплінованість підприємств по подачі звітних форм. Адміністративні санкції за такі порушення в

Україні є мінімальними. Проблемою, з погляду контролю, є і звітування агро холдингів за їх юридичною адресою. А це, як правило, великі міста, де аграрна звітність не є головною у роботі відділень Держкомстату.

Значною проблемою для обліково-інформаційного забезпечення моніторингу аграрного ринку України є і неоперативність обробки звітності Держкомстатом України. Необхідна інформація обробляється по кілька місяців, що робить її малоефективною у прийнятті рішень.

З вищесказаного можемо зробити висновок, що існуюча система обробки фінансової та статистичної звітності сільськогосподарських підприємств України є мало прийнятною для ефективного забезпечення інформацією моніторингу аграрного ринку.

З іншої сторони, Україна має унікальні можливості використати переваги саме бухгалтерської інформаційної системи у справі моніторингу ринку, оскільки майже всі сільськогосподарські підприємства подають до Держкомстату звітність. Справа за науковим відпрацюванням її змісту та налагодженням оперативних механізмів обробки та передачі даних. Перевагою такої системи є і те, що на її базі, за певних умов, можна швидше і дешевше розбудувати і відомчу аграрну статистику.

Інформаційне забезпечення моніторингу виробництва та споживання сільськогосподарської продукції господарствами населення здійснюється за допомогою статистичних спостережень.

Система статистичних спостережень по господарствах населення включає формування статистичної інформації щодо виробництва, напрямків використання сільськогосподарської продукції та споживання основних продуктів харчування складається з таких джерел:

1) по господарський облік в сільських радах, тематичні переписи (тобто інформація про ресурси – худоба, земля у використанні, площі посіву по основних групах культур);

2) щомісячне обстеження сільськогосподарської діяльності господарств населення в сільській місцевості: структурні та якісні показники (детальна структура площ, урожайність, продуктивність худоби, напрямки, ціни та обсяги реалізації продукції, запаси окремих видів продукції);

3) вибіркоче кварталне обстеження умов життя домогосподарств (це обстеження має цілий блок питань щодо сільського господарства, зокрема, структуру основних трьох напрямків використання виробленої продукції – господарське використання (на годівлю худобі, посів, втрати), для споживання та на продаж. Крім того, це обстеження

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

дає інформацію щодо тенденцій споживання основних продуктів харчування (в цілому, і по групах населення в залежності від доходів).

Слід зазначити, що в поняття «Господарства населення» входять не лише домогосподарства, а також підприємці-фізичні особи (орендовані ними землі на території сільських рад окремо відображаються в погосподарському обліку і використовуються при розрахунках виробництва).

Станом на 01.01.2011 року в Україні за даними Держкомстату нараховується 6 млн. домогосподарств, із них щомісячному обстеженню підлягають 30 тис. з охопленням всіх регіонів.

Статистичні спостереження за господарствами населення проводяться в Україні за методиками розвинутих країн Європи.

Проте у вчених та аналітиків є обґрунтовані сумніви, щодо ефективності застосування таких методик в Україні. Європейські стандарти та методики статистичних спостережень за господарствами населення потребують суттєвої адаптації до специфіки впливу українських інститутів на достовірність інформації у звітних формах. Зініційований Президією НААН, критичний аналіз балансів виробництва та споживання основних видів сільськогосподарської продукції засвідчив наявність ряду логічних неув'язок у їх показниках, що у більшій мірі стосувалось саме господарств населення.

Звідси висновок – система статистичних спостережень за господарствами сільського населення потребує вдосконалення методичного забезпечення, з врахуванням національної специфіки їх застосування, розширення кількості респондентів та усунення адміністративного впливу при обробці інформації.

Отже, стан вітчизняної звітності сільськогосподарських виробників є, до певної міри, безсистемним, що не дозволяє розглядати її окремою та дієвою складовою моніторингу аграрного ринку.

Відтак назріла необхідність розробки та запровадження концептуальних основ побудови, на базі бухгалтерської, статистичної та адміністративної звітності сільськогосподарських виробників, цілісної системи обліково-інформаційного забезпечення галузевого управління та моніторингу аграрного ринку (рис. 5.18).

Основою такої системи має бути не тільки вдосконалення інформаційності, достовірності звітності (про що йшлося вище), але і запровадження оперативних механізмів її обробки та певна стандартизація використання у процедурах моніторингу аграрного ринку.

Недостатньо розширити (специфічними галузевими показниками) фінансову та статистичну звітність, посилити контроль

достовірності з використанням бухгалтерської інформаційної системи. Таку звітність в обов'язковому порядку мають подавати як до Держкомстату, так і до районних управлінь агропромислового розвитку районних державних адміністрацій (АПР РДА) всі великі, середні та малі підприємства (якщо останні отримують допомогу держави).

Запропонований потік інформації посилює відповідальність Міністерства аграрної політики та продовольства України, управлінь АПР при РДА і ОДА за формування та функціонування системи обліково-інформаційного забезпечення галузевого управління та моніторингу аграрного ринку. Важливим при цьому є і посилення ролі держави у вирішенні проблем оперативності та достовірності інформації.



Рис. 5.18. Концепція обліково-інформаційного наповнення моніторингу аграрного ринку

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Так, заходи узгоджуються із прийнятою Колегією Міністерства аграрної політики та продовольства України Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України³⁸³.

На взаємоузгодженість розвитку галузевого бухгалтерського обліку та системи державного моніторингу аграрного ринку вказує і облікова проблема оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю (ринковими цінами). Такі вимоги висунуті міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» та його вітчизняним аналогом П(С)БО 30 «Біологічні активи». Однак, на практиці, інформацію про ринкові ціни бухгалтерам отримати важко. Інша ситуація, коли такою інформацією сільськогосподарські підприємства забезпечує державна система моніторингу аграрного ринку. Відтак така система має мати і повноцінну регіональну самодостатність на рівні управлінь агропромислового розвитку обласних державних адміністрацій (АПР ОДА).

Іншою важливою складовою системи є запровадження відомчої аграрної статистики. Враховуючи фінансові труднощі її реалізації в перші роки система відомчої аграрної статистики могла б охоплювати лише державні сільськогосподарські підприємства системи Міністерства аграрної політики і продовольства України (біля 200) і Національної академії аграрних наук (біля 100).

Посилення дієвості та достовірності інформації по системі статистичної звітності домогосподарств вбачається в удосконаленні методології, методик таких спостережень, розширенні числа респондентів не тільки серед сільського населення, але і міських жителів, що виробляють і споживають продукцію з дачних садиб (ділянок).

Загальні висновки. Важливою складовою моніторингу аграрного ринку є моніторинг бухгалтерської, статистичної, адміністративної звітності підприємств та статистичних спостережень домогосподарств населення. Враховуючи пріоритетність інформаційного забезпечення галузевого управління і, зокрема, моніторингу ринку, аграрна система звітності має бути в центрі уваги сучасної та перспективної політики Міністерства.

В Україні існує обліково-інформаційна основа розбудови дієвої системи звітності для забезпечення роботи Державного центру моніторингу аграрного ринку. Ця система має бути удосконаленою та

³⁸³ Міністерство аграрної політики України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.gov.ua/>

впорядкованою для виконання такої місії, що першочергово вимагає прийняття відповідної Концепції дій.

Бухгалтерська спільнота має активніше розв'язувати проблему створення та обліково-інформаційного забезпечення роботи Державного Центру моніторингу аграрного ринку, робота якого стимулюватиме необхідні зміни і у обліковій системі України.

5.9. Організаційно-методологічні передумови та облікове забезпечення запровадження відомчої аграрної статистики в Україні

У сучасних умовах господарювання істотно зросла роль інформації, оскільки прийняття управлінських рішень залежить саме від якості інформаційного забезпечення. Основним джерелом інформації для прийняття рішень на державному рівні управління стали статистичні спостереження.

З переходом України на ринкові засади змінилися структура аграрного сектору економіки, методичні підходи до формування основних звітних показників діяльності підприємств. Приватна основа господарювання зумовила необхідність реорганізації методологічних і організаційних засад головної інформаційної бази, якою на державному рівні є система державної статистики та бухгалтерського обліку.

Цій проблемі приділяється значна увага як в управлінців так і в професійних наукових кіл. Зокрема, в працях вчених-економістів Ю. Бугуцького, Й. Пасхавера, М.Кужельного, В.Лінника, В.Савчука, Ю. Цал-Цалко йдеться про потребу розробки теоретико-методологічних засад державної статистики, як основи інформаційного забезпечення державного управління. Питання статистики сільського господарства, є об'єктом дискусій і в колах фахівців державних статистичних органів та органів державного управління - Ю.Лузана, О. Прокопенка, Г. Розумної.

Однак, не зважаючи на те, що питання сільськогосподарської статистики задекларовано в ряді законодавчих актів^{384,385,386}, проблема

³⁸⁴ Про удосконалення системи статистичного обліку в сільському господарстві України: Наказ Державного комітету статистики України, Міністерства аграрної політики України, Державного комітету України по земельних ресурсах від 26.06.2000 р. № 127/53/48 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2000–2008.

³⁸⁵ Про Концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики: Постанова Кабінету Міністрів України від 4.05.1993 р. N 326 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1993 – 2007.

не отримала належного вирішення. Наявність ряду 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 рівнях.

Дане дослідження має на меті започаткування нових теоретико-методологічних основ і розробку прикладних рекомендацій щодо запровадження системи відомчої аграрної статистики, її облікового забезпечення з урахуванням особливостей функціонування окремих сільських територій.

Визначальним у досягненні поставленої мети є виконання наступних завдань:

- аналіз сучасного стану інформаційно-облікового забезпечення прийняття управлінських рішень на галузевому рівні державного управління;

- обґрунтування ролі статистичної інформації в інформаційному забезпечення розвитку аграрного сектору економіки України;

- розробка теоретичного підґрунтя запровадження системи відомчої аграрної статистики та механізму її облікового забезпечення в розрізі тестових господарств регіонів.

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.³⁸⁷. 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.³⁸⁸.

За чинним законодавством, формуванням інформаційної бази даних для державного управління займаються органи державної статистики. Проте потреба в інформаційному забезпеченні функцій

³⁸⁶ Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки.: Указ Президента України № 1529/99 від 3 грудня 1999 року // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1999–2008.

³⁸⁷ Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки.: Указ Президента України № 1529/99 від 3 грудня 1999 року // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1999–2008.

³⁸⁸ Про удосконалення системи статистичного обліку в сільському господарстві України: Наказ Державного комітету статистики України, Міністерства аграрної політики України, Державного комітету України по земельних ресурсах від 26.06.2000 р. № 127/53/48 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2000–2008.

Міністерства аграрної політики та функцій Державного комітету статистики різна. 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 О.М. Прокопенко відмічаючи, що одним з негативних наслідків приведення державної статистики до вимог міжнародних стандартів є скорочення досліджуваних показників та вихідної інформації, що готується органами державної статистики. Певним чином це стосується і показників, що характеризують економічні результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств³⁸⁹. З радянських часів і до сьогодні кількість галузевої (предметної) статистичної інформації в структурі річних бухгалтерських звітів сільськогосподарських підприємств постійно зменшується (табл. 5.20).

Таблиця 5.20

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

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

³⁸⁹ Прокопенко О.М. Удосконалення форми і методів державного статистичного спостереження за економічними показниками сільськогосподарських підприємств. // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Матер. III Міжнар. наук.–практик. конф. – К.: ННЦ ІАЕ. – 2006. С.114-116.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Крім того, у більшості статистичних форм відсутні взаємоув'язки показників із показниками (групами показників) в інших формах, зокрема у фінансовій звітності (табл. 5.21).

Таблиця 5.21

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

Офіційне джерело	2000		2003		2006	
	Прибуток, млн. грн.	Рентабельність, %	Прибуток, млн. грн.	Рентабельність, %	Прибуток, млн. грн.	Рентабельність, %
Статистичний щорічник України [19-21] ¹ (форма №2)	1752,4	1,6	769,5	4,2	2731,8	10
Статистичний бюлетень «Основні економічні показники роботи с.г. підприємств» [16-18] ² (форма 50-с.г.)	1410,9	9	-4,6	-0,03	2445,4	7,4

Як видно з таблиці 5.21, дані про фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств, узагальнені в різних джерелах статистичної інформації, значно відрізняються. Наявні розбіжності значень фінансових показників, наведених у Статистичному щорічнику і Статистичному бюлетені мають певні причини.

По-перше, у наведених джерелах використовують різні фінансові показники з ф. № 2 «Звіт про фінансові результати». Так, у Статистичному щорічнику України – «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 статистичні дані щодо фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування узагальнюються в цілому по трьох галузях – сільське господарство, мисливство, лісове господарство (загальна кількість

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

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

підприємств у цьому сегменті у 2006 році – 58 945 одиниць). При цьому статистичні дані щодо прибутку (збитку) від сільськогосподарської діяльності (Статистичний бюлетень) узагальнюються лише по великих і середніх сільськогосподарським підприємствам, які звітуються за формою 50-с.г. У 2006 році їх загальна кількість – 7 611 одиниць (рис. 5.19).

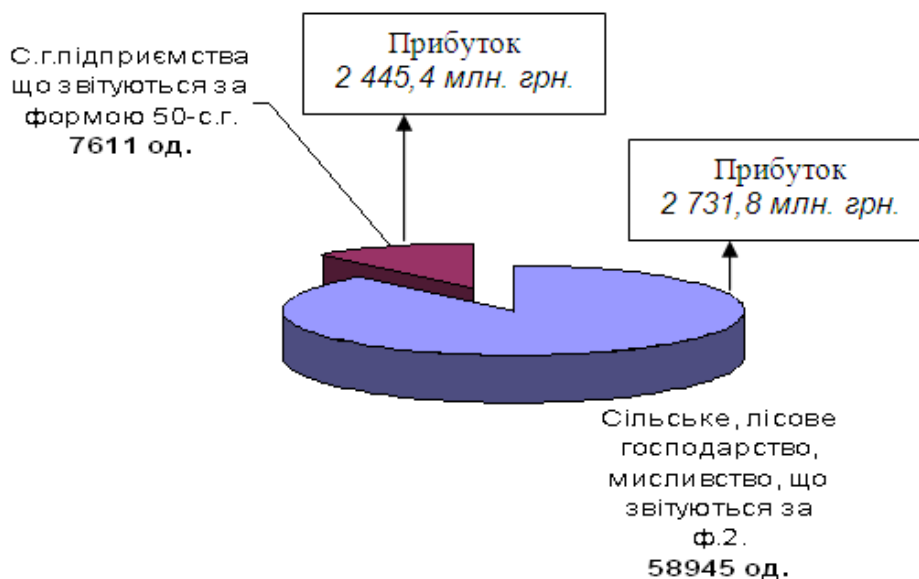


Рис. 5.19. Розбіжність у кількості підприємств, що є базою для статистичних узагальнень даних про фінансові результати

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

Вищезазначені моменти призводять до втрати комплексного підходу до галузевого управління через систему звітності. За радянських часів підприємства готували єдиний бухгалтерський звіт, що містив всю інформацію про його фінансово-майнове становище. Узагальнені звіти знаходились у відкритому доступі по системі Мінагрополітики та на кожному підприємстві. Нині спостерігається розбалансованість в питаннях звітності та інформаційної політики підприємств на рівні органів державного управління: Мінфіну, Держкомстату, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Різні форми звітності підлягають зведенню різними державними відомствами. У зв'язку з цим, як на державному рівні так і на рівні

окремих підприємств відсутній єдиний уніфікований механізм, спостерігається безсистемність розкриття інформації про їх діяльність.

З метою уникнення зазначених розбіжностей нами неодноразово пропонувалось перенести форму 50-с.г. «Основні економічні показники роботи с.г. підприємств» до фінансової звітності у вигляді окремого розділу до приміток у складі Річного бухгалтерського звіту сільськогосподарських підприємств³⁹⁰. Формування єдиного Звіту забезпечить можливість узагальнення результатів діяльності підприємств в цілому та по галузі. Єдиний бухгалтерський звіт сільськогосподарських підприємств, забезпечить галузеве управління зіставними даними щодо структури результатів сільськогосподарської діяльності та їх частки в загальній структурі фінансових результатів діяльності підприємств.

Інше важливе завдання – розробка та затвердження на законодавчому рівні єдиних критеріїв віднесення підприємств до сільськогосподарських. Це забезпечить можливість здійснення порівняння економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств, адекватного аналізу результатів сільськогосподарської діяльності по рокам, в розрізі окремих видів діяльності (тваринництво, рослинництво тощо), а також за окремими організаційно-правовими формами господарювання (ТОВ, фермерські господарства тощо). Розроблені критерії мають бути єдиними й обов'язковими для застосування усіма державними відомствами (ДПА, Держкомстат, Мінфін, МінАП). Вони мають розроблятися та затверджуватися уніфіковано на рівні держави, а не на рівні окремих відомств.

Реалізація зазначених пропозицій в інформаційній системі сільськогосподарської діяльності забезпечить вирішення вищезначених проблем в рамках міжнародних стандартів фінансової та статистичної звітності, проте цього недостатньо для інформаційного забезпечення галузевого управління. Кардинальне вирішення поставлених питань можливе лише за запровадження відомчої аграрної статистики, яка забезпечить галузеве управління повною та оперативною інформацією.

Першим кроком у цьому напрямі є розробка **Концепції формування системи відомчої аграрної статистики** з метою ефективного інформаційного забезпечення державного галузевого управління (рис. 5.20).

³⁹⁰ Жук В.М. Состояние и перспективы бухгалтерского учета в АПК Украины в свете всемирной глобализации экономики // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Матер. Міжнар. наук. – теоретик. конф. – К.: ННЦ ІАЕ, 2003. - С.11-16.

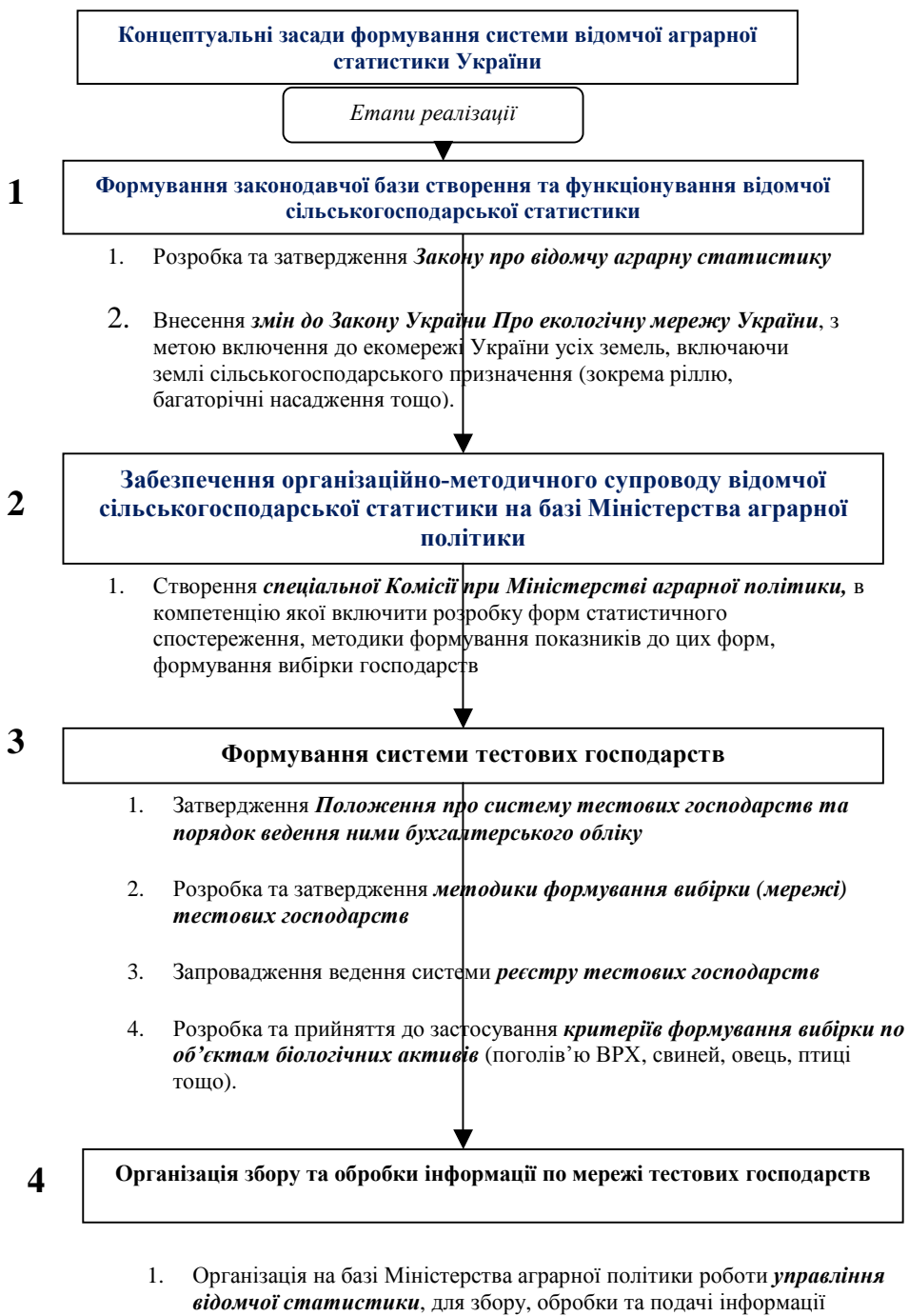


Рис. 5.20. Концептуальні засади формування системи відомчої аграрної статистики України

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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 запропонованої Концепції полягає у виконання чотирьох основоположних 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»³⁹¹, якими включити до екомережі України всі земельні ресурси, в т.ч. землі сільськогосподарського призначення (зокрема рілля, багаторічні насадження тощо).

2. Першочерговим організаційним заходом реалізації Концепції є формування системи тестових господарств – базових для збору й узагальнення показників сільськогосподарської діяльності.

Міністерство аграрної політики має періодично визначати доходи і витрати сільськогосподарських підприємств, класифікованих за розміром, типом підприємства і економічними областями за поточними 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:

- *Положення про систему тестових господарств і порядок ведення ними бухгалтерського обліку*, за основу якого доцільно взяти 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»^{392 393}.

³⁹¹ Про екологічну мережу України: Закон України від 24.04.2004 року N 1864-IV // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2004 – 2008.

³⁹² Про відбір господарств, які ведуть бухгалтерський облік, з метою визначення доходності сільськогосподарських підприємств: Постанова Європейської комісії, від 12.07.1982 р. // Verordnung (EWG) Nr. 1859/82 der Kommission vom 12. Juli 1982 über die Auswahl der Buchführungsergebnisse, Abl. EG Nr. L 205 vom 13. Juli 1982, S. 5

- *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 мають охоплювати 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 передбачають безпосередню організацію збору й 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.

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

- обов'язкове дотримання норм усіх положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО 30 «Біологічні активи»³⁹⁴;

³⁹³ Постанова Європейської комісії про створення інформаційної Мережі бухгалтерського обліку в сільському господарстві від 15 червня 1965 р. // Verordnung Nr. 79/65/EWG vom 15. Juni 1965 zur Bildung eines Informationsnetzes landwirtschaftlicher Buchführungen, Abl. EG Nr. L 109, S. 1859.

³⁹⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. N 790 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2005 – 2007.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

- ведення обліку за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та капіталу, затвердженим наказом Мінфіну № 291 від 30 листопада 1999 року;

- обґрунтування методів нарахування амортизації по необоротних активах;

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

- обов'язкове калькулювання собівартості продукції за методичними підходами, визначеними Мінагрополітики паралельно з веденням обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливими цінами;

- ведення обліку доходів від реалізації продукції за напрямками реалізації;

- обов'язкове проведення аудиторської перевірки річної фінансової звітності (з періодичністю, визначеною у законодавстві про мережу тестових господарств).

Дотримання визначених правил необхідне для уніфікації та встановлення єдиних методичних засад підготовки інформації для її узагальнення по системі відомчої аграрної статистики.

Висновки. За підсумками досліджуваних проблем, обґрунтовано необхідність встановлення відповідальності Міністерства аграрної політики за формування системи інформаційного забезпечення управління в сільському господарстві. Практика, коли дану систему формує лише Держкомстат України, є неправильною. Віддаючи належне роботі спеціалістів Держкомстату (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 *Концепцію формування системи відомчої аграрної статистики* з метою ефективного інформаційного забезпечення державного галузевого управління.

**VI. РОЗВИТОК НАУКОВОЇ ШКОЛИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

**6.1. Формування теорії і практики бухгалтерського обліку
агропромислового виробництва**

Питання формування ефективної системи обліку є ключовим у сучасних дискусіях провідних українських вчених В.М.Пархоменка, Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, М.В.Кужельного, В.Г.Лінника, П.Я.Хомина та інших. На нашу думку, важливо враховувати, що міжнародні підходи запроваджуються в Україні не на пустому місці. У нас була і є потужна національна школа бухгалтерського обліку, яка базується на національній ментальності та специфіці економічних відносин. Переконані, що напрацювання національних Шкіл можуть збагатити і міжнародні напрацювання в стандартизації обліку та звітності. Важливо знати теорію, історію даного питання, мати бажання відстоювати національні переваги з бухгалтерського обліку. Яскравим прикладом в цьому є діяльність Житомирської школи з бухгалтерського обліку під керівництвом Франца Францовича Бутинця.

Метою дослідження даного підрозділу є розкриття вкладу Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» в теорію і практику обліку і звітності агропромислового комплексу. Його вагомі науково-практичні розробки дають нам право стверджувати про наявність дієвої школи з бухгалтерського обліку при Інституті. Тільки співробітниками Школи Інституту захищено 69 дисертацій з проблем обліку, аналізу та аудиту, з них три – докторські. Сьогодні важливо, щоб про напрацювання нашої Школи знали не тільки науковці, а і практики, з якими в Інституті завжди була і є плідна співпраця.

За 50-річну історію свого існування Інститутська науково-практична школа з бухгалтерського обліку у сільському господарстві розвивалась виходячи із запитів державних органів та підприємств і **напрацювала сотні практичних рекомендацій, інструкцій та положень.** Умовно можна виділити п'ять періодів розвитку Школи (табл. 6.1).

Періодизація розвитку науково-практичної школи бухгалтерського обліку у сільському господарстві при національному науковому центрі «Інститут аграрної економіки»

№	Періоди, керівники	Перелік вагомих науково-практичних розробок
1.	<p>Період становлення наукової школи. <i>Під керівництвом:</i> - Німчинова Прокопія Петровича з 1956р. по 1961р. - Бугуцького Олексія Андрійовича з 1961р. по 1968р.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Розробка плану рахунків для сільськогосподарських підприємств. 2. Обґрунтування основ визначення собівартості сільськогосподарської продукції, принципів та порядку розподілу витрат між основною, побічною та супутньою продукцією 3. Розробка нових облікових реєстрів. 4. Розробка методики ведення бухгалтерського обліку із застосуванням лічильно-перфораційних машин 5. Організація первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах
2.	<p>Період посилення облікового забезпечення економічної роботи та управління сільськогосподарськими підприємствами <i>Під керівництвом:</i> Ящука Миколи Артемовича з 1968р. по 1979р.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 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 і оперативного обліку в колгоспах 5. Започаткування основ аналізу господарської діяльності
3.	<p>Період всесоюзного визнання Школи <i>Під керівництвом:</i> Саблука Петра Трохимовича з 1979 р. по 1989 р.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Всесоюзна координація наукових досліджень з бухгалтерського обліку та звітності в сільському господарстві 2. Розробка чекової форми обліку і контролю в умовах внутрішньогосподарської оренди та кооперації 3. Облікове забезпечення розвитку міжгосподарської кооперації на основі інтеграційних процесів 4. Вдосконалення облікового забезпечення визначення собівартості сільськогосподарської продукції 5. Вдосконалення методичних підходів здійснення аналізу господарської діяльності 6. Вдосконалення методики та способів ревізії і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств 7. Розроблення на новій основі функціональних обов'язків спеціалістів облікових служб 8. Підготовка альбому уніфікованих форм первинних документів для підприємств Держагропрому СРСР

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Продовження табл. 6.1

4.	<p>Період нормативного та методичного забезпечення становлення національного галузевого обліку і звітності</p> <p><i>Під керівництвом:</i></p> <p>Дем'яненка Микола Яковича з 1989р. по 2001р.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 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 6. Всеукраїнська координація наукових досліджень з бухгалтерського обліку та звітності в сільському господарстві
5.	<p>Період адаптації до галузевих вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності</p> <p><i>Під керівництвом:</i></p> <p>Жука Валерія Миколайовича з 2001 р. по цей час</p>	<ol style="list-style-type: none"> 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.

I період. ПЕРІОД СТАНОВЛЕННЯ НАУКОВОЇ ШКОЛИ.

Становлення науково-практичної школи бухгалтерського обліку у сільському господарстві започатковано в Інституті у 1956 році у відділі статистики та обліку Українського науково-дослідного інституту економіки і організації сільського господарства.

За цей період під керівництвом Прокопія Петровича Німчинова відділом зроблено значний внесок в розвиток теорії бухгалтерського обліку у сільському господарстві СРСР та України. Здійснено ряд практичних заходів по формуванню та впровадженню системи бухгалтерського обліку в сільському господарстві, зокрема:

1.1. Розробка плану рахунків для сільськогосподарських підприємств.

Під керівництвом Німчинова П.П. та спеціалістів з обліку Мінсільгосппроду України було розроблено новий план рахунків та Інструкція по його застосуванню, що стало важливим досягненням цього періоду³⁹⁵. Так, новим планом рахунків передбачалось: введення замість існуючих 20 (на яких велись записи про натуральні витрати та доходи) 40 рахунків для записів операцій у вартісній оцінці; введення рахунків для збирання витрат і доходів з метою здійснення калькулювання продукції;

У книзі П.П.Німчинова «Новая система колхозного учета»,³⁹⁶ було висвітлено **концепцію** побудови нового плану рахунків, а також повідомлялось, що Інститутом разом з Міністерством сільського господарства УРСР розроблялись нові облікові реєстри, первинні і зведені документи та новий бланк річного звіту.

1.2. Обґрунтування основ визначення собівартості сільськогосподарської продукції, принципів та порядку розподілу витрат між основною, побічною та супутньою продукцією

В розроблених Інститутом **Основних положеннях обліку затрат і доходів у колгоспах** було закладено методологічні принципи калькулювання собівартості: облік таких вартісних категорій, як витрати і доходи; розроблено методику визначення собівартості продукції і рентабельності колгоспного виробництва; вдосконалено та доповнено систему аналітичних показників господарської діяльності колгоспів; розроблено принципи та порядок розподілу витрат між основною, побічною та супутньою продукцією. Результати цієї роботи узагальнені і в багатьох інших **працях**:

Монографія «Об учете затрат и доходов в колхозах» стала однією з перших робіт у колишньому Радянському Союзі, яка готувала докорінні зміни в економічному механізмі господарювання в колгоспах, націлюючи їх на практичне застосування госпрозрахункових засад ведення виробництва. Пізніше П.П.Німчинов видає «Методику исчисления себестоимости продукции в колхозах» (К.: Изд-во УАСХН, 1960) - у співавт. із О.О.Сторожуком, директором Інституту на той час.

³⁹⁵ Немчинов П.П. «Новый план счетов для колхозов» // Вопросы экономики сельского хозяйства Украины, № 2, 1958 г.

³⁹⁶ Немчинов П.П. Новая система колхозного учета.- Изд-во Львовского университета. – Львов. – 1960. – 324 с.

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Узагальнивши попередні практичні та теоретичні напрацювання, у 1965 році готується доповідь **«Вопросы теории и прогрессивных методов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях (колхозах)»**, яку П.П. Німчинов успішно захистив на вченій раді Київського інституту народного господарства як дисертацію на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Рекомендації його докторської дисертації були фундаментальними при перебудові облікового плану колгоспів і визначенні собівартості колгоспної продукції.

1.3. Розробка нових облікових реєстрів.

Відповідно до розроблено плану рахунків було розроблено реєстри за Журнал-Головною формою обліку: книги обліку витрат, книги обліку доходів та книги обліку реалізації продукції. Розроблено новий бланк річного звіту. Розроблено системи облікового забезпечення для переведення колгоспів України на госпрозрахунок^{397,398,399}.

1.4. Організація первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах

Подальшого розвитку дослідження за даними напрямками набули під керівництвом **Олексія Андрійовича Бугуцького**, який очолював відділ з **1961р. по 1968р.** в цей період наукові дослідження відділу здійснювалися в тому числі і за участі молодих науковців Інституту Ящука М.А., Моссаковського В.Б., Сука Л.К. та інших співробітників.

Важливим досягненням цього періоду стало **запровадження раціональної організації первинного обліку при внутрішньогосподарському розрахунку**, відповідно до якого: розроблено схему документообігу; удосконалено та доповнено принципи організації документообігу; розроблено вимоги до раціональної побудови первинних документів. У цей період здійснено узгодження первинних документів колгоспів та радгоспів⁴⁰⁰.

³⁹⁷ Немчинов П.П., Грабова Н.Н., Литвин Ю.Я. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства. - М.: Статистика, 1970. – 576 с

³⁹⁸ Немчинов П.П., Литвин Ю.Я., Линник В.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства: Учебник для ВУЗов. - М.: Статистика, 1978. – 439 с.

³⁹⁹ Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977 р. – 240 с.

⁴⁰⁰ Ящук М.А. Удосконалення первинного обліку в колгоспах при внутрішньогосподарському розрахунку / Экономика и организация сельского хозяйства. Межведомственный сборник УНИИЭОСХ, вып. № 2, Изд-во «Урожай», К., 1964)

1.5. Розробка методики ведення бухгалтерського обліку в радгоспах із застосуванням лічильно-перфораційних машин

Одним з напрямків наукових досліджень співробітників відділу було впровадження автоматизованого обліку. За цим напрямком відділ брав участь у підготовці науково-дослідної роботи: «Розробка методики ведення бухгалтерського обліку в радгоспах із застосуванням лічильно-перфораційних машин» (1966 р.). Одночасно **Кошляком Миколою Даниловичем** здійснювались перші напрацювання із застосування **механізованого обліку** на республіканській машинолічильній станції. Було розроблено єдиний проект, систему документування, коди облікових номенклатур та вихідні машинограми⁴⁰¹.

Наукові напрацювання відділу були актуальними не тільки в той період, а і в подальшому можуть служити та слугувати відправними точками в дослідженнях та практичному застосуванні.

II період. ПЕРІОД ПОСИЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ РОБОТИ ТА УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

У період 1960-1980 років в господарських відносинах в аграрному секторі все більше поширюються госпрозрахункові тенденції, відбувався поступовий перехід з натуральної оплати праці за трудоднями на грошову форму. Для об'єктивної оцінки виробничо-фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств розраховувався рівень рентабельності виробництва.

В кінці 1968 року, враховуючи актуальність тематики з обліку, на базі відділу статистики і обліку було створено **сектор бухгалтерського обліку і аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств** та ще два споріднені сектори: сектор статистики та сектор машинної обробки економічної інформації. **Очолив сектор з обліку Микола Артемович Ящук (1968-1979 рр.)**. Наукові дослідження велись за такими основними напрямками:

2.1. Адаптація журнально-ордерної форми обліку до роботи сільськогосподарських підприємств

На зміну журнал-Головній формі було **вдосконалено Журнально-ордерну форму** для ведення обліку у сільському господарстві. Науковцями нашого Інституту Ящуком М.А., Моссаковським В.Б., Суком Л.К. за участі начальника управління обліку та звітності Міністерства сільського господарства Пуцова І.А.

⁴⁰¹ Кошляк Н.Д. Механизация учета в колхозах и совхозах. – М.: Госстатиздат, 1961. – 64 с.)

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

(1967р.) журнально-ордерну форму обліку було впроваджено у колгоспах і радгоспах України. Підготовлено **комплект бухгалтерських реєстрів та Методичні рекомендації по застосуванню журнально-ордерної форми обліку**. Після схвалення Міністерством сільського господарства СРСР журнально-ордерну форму стали використовувати всі підприємства (Ящук М.А., Моссаковський В.Б., Сук Л.К., Пуцов І.А. Методичні вказівки по застосуванню журнально-ордерної форми обліку в колгоспах і радгоспах. - К.: УкрНИИНТИ, 1967. - 2,0 д.а.; Ящук М.А., Моссаковський В.Б., Сук Л.К. Комплект бухгалтерских регистров по журнально-ордерной форме учета. Укр. отд. изд-ва «Статистика», К., 1967 ; В.Б. Наскрізна задача по журнально-ордерній формі рахівництва та короткі вказівки по її виконанню. К.: Вид-во «Урожай», 1970. (у співавт. Ящук М.А., Сук Л.К.) - 9.2 друк. арк.; Науково-дослідна роботи «Розробка журнально-ордерної форми обліку в колгоспах і радгоспах Української РСР» (1969 р.)

З часом ця форма обліку постійно удосконалювалась і у 2001 році за участі наших співробітників Міністерством аграрної політики було затверджено **Інструкцію з ведення обліку за журнально-ордерною формою (наказ № 49 від 7 березня 2001 року)**, в якій наведено схеми ведення обліку за цією формою в умовах дії нового плану рахунків та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

2.2. Запровадження сальдового методу обліку товарно-матеріальних цінностей

У 1969 р. журнально-ордерна форма рахівництва була збагачена напрацюваннями нашої Школи щодо запровадження **сальдового методу обліку матеріальних цінностей**, що давало змогу значно прискорити заповнення бухгалтерських реєстрів, отримувати більш оперативну інформацію про рух та наявність цінностей для аналізу та контролю за виконанням госпрозрахункових завдань⁴⁰².

2.3. Розробка та впровадження нормативного методу обліку та планування витрат

В цих дослідженнях науковці Інституту активно співпрацювали з викладачами кафедри бухгалтерського обліку Київського інституту народного господарства ім. Д.С. Коротченка під керівництвом Ю.Я. Литвина.

Виробнича перевірка напрацювань відділу проходила в базовому колгоспі «Придніпровський» Обухівського району Київської

⁴⁰² Моссаковський В.Б., Шваб В. Сальдовий метод обліку матеріальних цінностей при журнально-ордерній формі рахівництва. ВДНГ УРСР, 1969. С.3.)

області. Основні положення викладені в рекомендаціях⁴⁰³,⁴⁰⁴,⁴⁰⁵.

2.4. Вдосконалення організації первинного і оперативного обліку в колгоспах

За наслідками цих наукових досліджень розроблено **Концепцію «Удосконалення первинного та оперативного обліку в колгоспах»** (1964р.).

М.А.Ящук у 1966 р. опубліковано монографію «Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах», вид-во «Урожай», К., 1966 р. та «Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах», вид-во «Урожай», - у 1970 році.

Крім того, науковцями відділу були розроблені рекомендації щодо функціональних обов'язків працівників бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах; створення диспетчерської служби в приміських овоче-молочних радгоспах⁴⁰⁶.

2.5. Започаткування основ аналізу господарської діяльності

В цей час Школою також розроблено положення по проведенню економічного аналізу в господарствах напрацьовується наукова база методології аналізу господарської діяльності підприємств. З цього питання виходять рекомендації⁴⁰⁷.

III період. ПЕРІОД ВСЕСОЮЗНОГО ВИЗНАННЯ ШКОЛИ

Наступний етап у розвитку та збагаченні наукової школи бухгалтерського обліку на теренах Інституту економіки і організації сільського господарства співпадає з керівництвом сектором бухгалтерського обліку і аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств Петра Трохимовича Саблука (1979-1989 рр.), який саме в галузі бухгалтерського обліку розпочав свою науково-організаційну діяльність, що стало вагомим багажем для подальшого зростання вченого як визначного організатора економічної науки в Україні, Героя України.

⁴⁰³ Науково-дослідна робота «Удосконалення методології розрахунку собівартості витрат виробництва в сільському господарстві» (1969 р.)

⁴⁰⁴ Ящук М.А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции. – М.: Финансы и статистика, 1981.

⁴⁰⁵ Ящук Н.А. О нормативном методе планирования и учета затрат производства // Учет и финансы в колхозах и совхозах, № 11, К., 1969 (0,5 п.л.)

⁴⁰⁶ Рекомендации по внедрению внутривозвратного расчета в опытных, учебно-опытных хозяйствах и семеноводческих совхозах Министерства сельского хозяйства УССР. За ред...- К.: МСХ УССР, 1962).

⁴⁰⁷ Ящук М.А Оперативный анализ в колхозе // Методика анализа хозяйственной деятельности колхозов. - М.: Колос, 1973. - 1,5 д.а.

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

3.1. Всесоюзна координація наукових досліджень з бухгалтерського обліку та звітності в сільському господарстві

З часу заснування Інституту, як головного наукового центру з економічних досліджень з економіки сільського господарства України, на нього покладалась функція **координації наукових досліджень** серед наукових організацій (науково-дослідних інститутів, ВУЗів, дослідних станцій), органів управління сільським господарством. Проте, найбільш зорганізувати дану роботу відділ зумів під керівництвом П.Т.Саблука, що засвідчувало високий рівень кваліфікації науковців Інституту на той час.

Пізніше зусилля відділу під керівництвом П.Т. Саблука визнано на самому високому рівні СРСР і **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**.

Пізніше П.Т. Саблуком подаються напрямки та підсумки наукових досліджень з проблем обліку, зокрема зазначено скорочення на 30-40% річної та оперативної звітності, так як цього вимагали інтеграційні процеси в агропромисловому комплексі. Це в свою чергу вимагало внесення відповідних доповнень та уточнень до всіх елементів бухгалтерського обліку та приведення їх у відповідність до умов виробництва⁴⁰⁸.

3.2. Розробка чекової форми обліку і контролю в умовах внутрішньогосподарської оренди та кооперації

Період 1986-1990 рр. в економічному житті СРСР окреслено як початок радикальних економічних змін, спрямованих на пошук економічних інтересів всіх суб'єктів виробництва. У сільському господарстві посилювались госпрозрахункові тенденції, створювались самостійні структурні одиниці на принципах самоокупності, почали виникати орендні відносини всередині підприємств.

Бухгалтерське забезпечення цих питань вирішено саме у нашій Школі через підготовку цілого ряду **практичних рекомендацій та посібників**:

⁴⁰⁸ Саблук П.Т. О направлениях исследований по учету, контролю и анализу // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1987. - № 3. – С. 8-12.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

1. Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве. / П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, В.Н.Жук. УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1980. – 187 с.

2. Методические рекомендации по организации внутрихозяйственных хозрасчетных отношений и учета на сельскохозяйственных предприятиях / П.Т. Саблук, А.А.Рябчик, Я.М. Баренгольц. ЮО ВАСХНИЛ. УНИИЭОСХ им.А.Г. Шлихтера. – К., 1988. – 65 с.

3. Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве / П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, В.Н.Жук и др.; Госагропром УССР. УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1990. – 51 с.

4. Методические рекомендации по организации чековой формы контроля внутрихозяйственных отношений и затрат в сельскохозяйственных предприятиях / П.И. Гайдуцкий, Г.Г. Кирейцев, П.Т. Саблук и др. – К.:УНИИЗ, 1986. – 113 с.

5. Организация чековой формы контроля производственных взаимоотношений на сельскохозяйственных предприятиях: Методические рекомендации / П.И. Гайдуцкий, Г.Г. Кирейцев, П.Т. Саблук и др.; УСХА. Респ. высш. шк. упр. агропром. компл. Госагропрома УССР. Укр. респ. объедин. «Укрсортсеровощ» Госагропрома СССР. – К., 1986. – 131 с.

6. Рекомендации по нормативно-чековой системе планирования, учета и контроля затрат на сельскохозяйственных предприятиях и в строительных организациях при внутрихозяйственном расчете / Ф.И. Васькин, В.С. Мамкин, П.Т. Саблук и др.; Госагропром СССР. Гл. упр. планир. соц. и экон. разв. агропром. компл. – М., 1987.-39 с.

7. Чековая форма контроля на сельскохозяйственных предприятиях: Практик. пособие / М.С. Игнатенко, П.И. Гайдуцкий, П.Т. Саблук и др. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.

8. Рекомендации по разработке нормативов производственных затрат и применению их в планировании, учете и анализе деятельности сельскохозяйственных предприятий Киевской области / Ю.Я. Литвин, Н.С. Дроздов, П.Т. Саблук и др. – К., Киевоблсельхозуправление, 1985. – 112 с.

3.3. Облікове забезпечення розвитку міжгосподарської кооперації на основі інтеграційних процесів

Створення міжгосподарської кооперації послужило поштовхом до появи нового господарського механізму, що дозволяв справедливо перерозподіляти прибутки між виробниками та переробниками

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

сільськогосподарської продукції. Пізніше на такій економічній основі створювалися агропромислові комплекси, а пізніше на державному рівні Міністерство сільського господарства реорганізовано в Держагропром.

В наукових напрацюваннях відділу під керівництвом Саблука П.Т. прослідковується шлях з розробки цього економічного механізму, який хоч і не в повній мірі, але вирішував проблеми перерозподілу прибутків на користь виробників сільськогосподарської продукції.

Результати цих досліджень відображені в рекомендаціях:

1. Рекомендации по организации финансов и учета в животноводческих межхозяйственных предприятиях: Проект (Д.В. Полозенко, П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, В.И. Жук; УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1980. – 73 с.

2. Методические рекомендации по контролю и ревизии деятельности межхозяйственных формирований в условиях агропромышленных объединений / П.И. Гайдуцкий, А.М. Герасимович, П.Т. Саблук и др.; УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. УСХА. – К., 1986. – 128 с.

3.4. Вдосконалення облікового забезпечення визначення собівартості сільськогосподарської продукції

Результатами роботи відділу за вищенаведеним напрямом стали:

– внесені суттєві зміни та доопрацьовано з урахуванням нових вимог **Інструкцію по плануванню, обліку та розрахунку собівартості продукції сільськогосподарських підприємств**⁴⁰⁹;

– розроблено **«Основные положения по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий»**⁴¹⁰;

– підготовлено **Рекомендации по внедрению нормативного метода учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)**⁴¹¹.

⁴⁰⁹ Інструкція по плануванню, обліку та розрахунку собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, затверджена Держагропромом СРСР 23.12.1986 р.) / Планирование и учет в с. –х. предпр., 1987, № 5.

⁴¹⁰ Саблук П.Т., Дробот В.И. Основные положения по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий // Справочник по планированию в агропромышленном комплексе. – К., 1991. – Разд.3. – С.130-45.

⁴¹¹ Рекомендации по внедрению нормативного метода учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции (работ, услуг). П.Т.Саблук, Н.С.Дроздов, Ю.Я.Литвин; ЮО ВАСХНИЛ. УНИИЭОСХ им.А.Г.Шлихтера. – К., 1984. – 83 с.

Ці практичні напрацювання знайшли розвиток у публікації з теорії бухгалтерського обліку видатного вченого – співробітника нашої Школи **Григорія Герасимовича Кірейцева**⁴¹².

3.5. Вдосконалення методичних підходів здійснення аналізу господарської діяльності

За часів керування відділом П.Т.Саблука напрацьована значна науково-практична база по методиці та методології економічного аналізу в сільськогосподарських підприємствах.

Основою цих досліджень стала дисертація П.Т.Саблука на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук на тему «Організація і ефективність оперативного аналізу тваринництва в умовах внутрішньогосподарського розрахунку (на прикладі колгоспів Чернівецької області)» (1974р.), науковий керівник Іван Іларіонович Лукінов, на той час - директор Інституту. У дисертаційному дослідженні вперше 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. Найбільш вагомими результатами досліджень викладені в рекомендаціях:

1. Методические рекомендации по оперативному экономическому анализу в животноводстве /П.Т.Саблук (рук.); М-во сел. хоз-ва УССР. М-во совх. УССР, ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1981. – 61 с.;

2. Методические рекомендации по оперативному экономическому анализу в растениеводстве: Проект / Л.А.Артикульный, П.И.Гайдуцкий, П.Т. Саблук и др. ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1982. – 95 с.;

3. Методические рекомендации по анализу итогов деятельности сельскохозяйственного предприятия за год (Л.А. Артикульный, Б.Ф. Беспалый, П.Т. Саблук и др.) ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1982. – 220 с.;

Вдосконалення методики та способів ревізії і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств

Цей напрям досліджень П.Т.Саблук розвивав спільно з **Павлом Івановичем Гайдуцьким** та **Францом Францовичем Бутинцем**.

⁴¹² Кирейцев Г.Г. Методологические аспекты развития учета в сельском хозяйстве // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1985. - № 1. – С.30-32.

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

П.І.Гайдуцьким у 1990 році була захищена дисертація «Аналіз і контроль міжгалузевої господарської діяльності агропромислових формувань» / Дисерт. на здобуття вчен. ступеня докт. екон. наук / М-во вищої та спец. Освіт. УРСР. КІНГ ім. Д.С.Коротченко. – К., 1990.. Ф.Ф.Бутинець захистив дисертацію на тему «Проблеми господарського контролю і ревізії в сільському господарстві» / Дисерт. На здобуття вчен. ступеня докт. екон. наук / М-во вищої та спец. Освіт. УРСР. КІНГ ім. Д.С.Коротченко. – К., 1987. **З 1984р. по 1993р.** Бутинець Ф.Ф. працював у Житомирському підрозділі Інституту і здійснив вагомий вклад в обґрунтування Школою форм і методів економічного контролю, функцій і організації ревізійної роботи. Довгий час Ф.Ф.Бутинець був членом ученої ради в УкрНДІЕАПП ім. О.Г.Шліхтера по захисту кандидатських дисертацій. Окрім того, **Школою підготовлено:**

1. Рекомендации по организации внутривозвращенного контроля и деятельности ревизионных комиссий в колхозах: Проект / П.Т.Саблук, Н.С.Царев, М.И.Грицишин и др.; Мин-во сел.хоз-ва УССР. УНИИЭОСХ им.А.Г.Шлихтера. – К., 1984. – 92 с.;

2. Рекомендации по ведению учета и контроля в опытных и семеноводческих хозяйствах НИИ в условиях коллективного подряда / Я.М.Баренгольц, Н.М.Куница, П.Т.Саблук и др.; ЮО ВАСХНИЛ. УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера. УНИИЗ. Белоцерк. С.-х. ин-т им. П.Л.Погребняка. – К., 1984. - 25 с.;

3. Методические рекомендации по контролю и ревизии деятельности межхозяйственных формирований в условиях агропромышленных объединений / П.И. Гайдуцкий, А.М. Герасимович, П.Т. Саблук и др.; УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. УСХА. – К., 1986. – 128 с.

3.7. Розроблення на новій основі функціональних обов'язків спеціалістів облікових служб

З метою раціональної організації роботи спеціалістів в той час на сільськогосподарських підприємствах створені планово-облікові служби. Останнє вимагало розроблення нових функціональних обов'язків спеціалістів облікових служб.

Крім того, здійснений перерозподіл деяких функцій обліку та передача їх у трудові колективи в зв'язку із запровадженням колективного підряду та переведення колективів на засади госпрозрахунку. **За результатами роботи Школою опубліковано:**

1. Основные положения об организации экономической работы в колхозах и совхозах: / 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.

2. Рекомендации по рациональной организации работы учетно-экономической службы сельскохозяйственных предприятий / В.Н. Бандура, В.И. Кобзарь, П.Т. Саблук и др. Киевск. обл. агропром. ком Ставищ. РАПО. УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1986. – 38 с.

3. Примерное положение по организации экономической работы на сельскохозяйственных предприятиях / М.П. Витковский, П.Т. Саблук. Госагропром СССР. Гл. упр. планир. соц. и экон. разв. агропром. комплекса. – К., 1987. – 35 с.

4. Рекомендации по рациональной организации работы экономической службы сельскохозяйственного предприятия: Проект / П.Т. Саблук, Н.С. Дроздов, И.А. Микитенко и др. Агропром УСССР. ЮО ВАСХНИЛ. УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1987. – 141 с.

5. Методические рекомендации по организации единой экономической службы сельскохозяйственного предприятия // П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, И.А. Микитенко и др. ЮО ВАСХНИЛ. УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1989. – 42 с.

6. Рекомендации по единой экономической службы сельскохозяйственного предприятия // П.Т. Саблук, Н.Я. Демьяненко, И.А. Микитенко и др. ЮО ВАСХНИЛ. УНИИЭОСХ им. А.Г. Шлихтера. – К., 1990. – 45 с.

3.8. Підготовка альбому уніфікованих форм первинних документів для підприємств Держагропрому СРСР

Школою розроблено пропозиції щодо удосконалення обліково-аналітичної інформації та її раціонального використання, а також підготовлено альбом уніфікованих форм первинних документів для підприємств Держагропрому з питань обліку основних засобів, виробничих запасів, оплати праці, виробничих витрат, фінансової діяльності, в результаті чого було значно скорочено кількість первинних облікових документів^{413, 414}.

Після обрання Петра Трохимовича Саблука директором Інституту (з 1989 р.), подальший розвиток Школи отримав від нового директора потужну підтримку.

⁴¹³ Методика исследования и разработка унифицированных форм первичных документов для системы агропромышленного комплекса / Е.С. Барановский, Г.Г. Кирейцев, П.Т. Саблук и др. Госагропром СССР. УСХА. – К., 1987. – 22 с.

⁴¹⁴ Первичный учет и чековая форма контроля затрат при внутрихозяйственном расчете / М.С. Игнатенко, П.Т. Саблук, П.И. Валько; Под ред В.П. Сытника. – К., Урожай, 1987. – 56с. - Внедрение экон. Методов хозяйствования АПК: самоуправление, хозрасчет, коллективный подряд/.

IV період. ПЕРІОД НОРМАТИВНОГО ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАНОВЛЕННЯ НАЦІОНАЛЬНОГО ГАЛУЗЕВОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

У 1989 році Школу бухгалтерського обліку і аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств Інституту очолив **Дем'яненко Микола Якович**, під керівництвом якого працювало відділення фінансів, обліку та інвестицій.

Цей період характеризується розвитком форм господарювання та реформуванням обліку.

У зв'язку з обранням Україною незалежності постало питання про напрацювання національної нормативно-законодавчої бази з методології бухгалтерського обліку, що співпало з розвитком ринкових перетворень в економіці.

4.1. Розробка концепції реформування бухгалтерського обліку та контролю в аграрному секторі економіки в ринкових умовах.

Основні положення досліджень під керівництвом М.Я.Дем'яненка, знайшли 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» та ряді інших важливих державних документів.

Зміни у формах господарювання, запровадження ринкових принципів в економіці вимагало від відділу Концептуальних розробок щодо реформування обліку. **На цю вимогу часу відділом підготовлено:**

1. Концепция организации бухгалтерского учета и контроля в аграрном секторе при рыночных отношениях / М.Я. Дем'яненко, В.Б. Мосаковський, Ф.Ф. Бутинець, Н.Д. Кошляк, С.Я.Бублик та ін.. УААН, ИАЭ им. А.Г. Шлихтера, К.: 1992. - 46 с. (У співав. з Моссаковським В.Б. та ін.).

2. Методичні аспекти побудови бухгалтерського обліку в ринкових умовах / Використання комп'ютерної техніки в обліку та аналізі діяльності сільськогосподарських підприємств (тези науково-практичної конференції 31 травня – 1 червня 1995 р.). – К.: Міністерство с.-г. і продовольства України; УААН, ІАЕ. – 1995. – 81 с..

3. Концепція організації обліку при використанні комп'ютерної техніки в сільськогосподарських підприємствах України / Кропивко М.Ф., М.Я.Дем'яненко, В.Б.Моссаковський та ін.; Ін-т аграрн. екон. ім. А.Г.Шліхтера УААН. – К., 1994. – 408 с.

4.2. Методичне забезпечення організації обліку в малих формах господарювання (селянських(фермерських) господарствах)

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Школа під керівництвом Дем'яненка М.Я. одною з перших звернула увагу на необхідність розробки спрощеної системи обліку для фермерських господарств, спочатку як для орендних, а з часом і самостійних господарських формувань. Усі методичні розробки колективу по спрощеному обліку знайшли відображення на рівні нормативних галузевих методик:

1. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах (наказ МінАП № 189, від 02.07.2001 р.

2. Інструкція по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах (затверджено наказом МСГП України від 5.03.1997 р. № 34)

3. Облікові реєстри для ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах (затверджено наказом МСГП України від 5.03.1997 р. № 34)

4. Бухгалтерський облік та звітність в селянських (фермерських) господарствах. УААН, ІАЕ. – К., - 1995. – 116 с. (У співавт. з В.Я.Месель-Веселяком, В.Б.Моссаковським, О.Д.Кривою та ін.).

Новий підхід до методології обліку академіком Дем'яненком реалізовано через застосування моделі «витрати-випуск», яка закладена в національних стандартах обліку з орієнтацією на міжнародні стандарти, а для сільського господарства застосовується з 1991 р. в обліку фермерських господарств.

4.3. Вдосконалення облікового забезпечення внутрішньогосподарських розрахунків

Школою Інституту було доведено, що централізована система обліку не враховує усіх тонкощів економічних відносин на внутрішньогосподарському рівні. Особливо це стосується обліку виробничих витрат, який необхідно здійснювати за центрами відповідальності (госпрозрахунковими підрозділами чи колективами). Тому було обґрунтовано шляхи перебудови обліку відповідно до нових економічних внутрішньогосподарських відносин. Розроблено відповідне облікове забезпечення цих відносин для визначення підсумків діяльності госпрозрахункових підрозділів. Особливим досягненням є ідея вести облік на Особових рахунках госпрозрахункового колективу за допомогою чекової форми обліку та контролю. **Основними публікаціями з цих питань є:**

1. Методические рекомендации по организации внутрихозяйственных отношений и учета на сельскохозяйственных предприятиях / ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им.А.Г.Шлихтера. – К.,

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

1988. – 65 с. (У співавт. з Саблуком П.Т., Рябчиком О.А., Баренгольцем Я.М.).

2. Организация первичного бухгалтерского учета в условиях арендных отношений / М.С.Игнатенко, Н.Я.Демьяненко; под ред В.П.Сытника. – К.: Урожай, 1989. – 64 с. - / Аренда в с.х. Проблемы и результаты/

3. Рекомендації по організації економічних відносин в умовах оренди і внутрішньогосподарської кооперації. - К.: УНДІЕОСГ, 1990. – 115 с. (У співавт. з П.Т.Саблуком, М.Й.Маліком).

4. Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве / Минсельхоз Украины, УНИИЭАПП им. А.Г.Шлихтера. - К., 1991. – 67 с. (У співавт. з Саблуком П.Т., за участі Ігнатенка М.С., Титаренка М.М., Сука Л.К. та ін.).

5. Рекомендации по учету при кооперативной форме организации производства в сельском хозяйстве / ИАЭ им. А.Г.Шлихтера УААН, 1992 г. - 70 с. (У співавт. з Жуком В.М., Ігнатенком М.С., Титаренком М.М., Огійчуком М.Ф.).

4.4. Вдосконалення методики визначення собівартості сільськогосподарської продукції

Активну участь у роботі відділення по даній проблемі приймав провідний науковий співробітник **Валерій Борисович Моссаковський**, який виконував обов'язки завідуючого сектором обліку і аналізу переробних та обслуговуючих підприємств (1990-1994 рр.).

Коли при Міністерстві фінансів України було створено Методологічну раду з бухгалтерського обліку, активну участь у її роботі прийняв Валерій Борисович, зокрема за його участі готувались:

- Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- новий план рахунків бухгалтерського обліку та інструкція по його застосуванню;
- національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- нові нормативні документи з калькулювання собівартості відповідно до нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- реєстри бухгалтерського обліку відповідно до нового плану рахунків;

Це знайшло відображення у відповідних розробках:

1. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

підприємств (за участі Л.К.Сука, Д.М.Фесенка) (постанова КМУ № 452, від 23.03.1996 р.)

2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (за участі С.Я.Бублик) (наказ МінАП № 132 від 18.05.2001 р.)

4.5. Науково-методичне та організаційне забезпечення становлення та розвитку аудиту і аудиторської діяльності в АПК

Актуальність вказаних досліджень була обумовлена процесами приватизації, становленням ринку цінних паперів в АПК та появою власника, що вимагав незалежного контролю за діяльністю дирекції підприємств. У відділенні цими питаннями займалась окрема група ринку цінних паперів та аудиту, яку очолював В.М.Жук.

В науково-методичному забезпеченні групою підготовлено:

1. Концепцію створення та розвитку аудиту по обслуговуванню агропромислового комплексу України (ДОП, ІАЕ УААН, 1995, 32 с.);

2. Навчальні видання «Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах» (К., «Урожай», 1994, 268 с.) та «Аудит і аудиторська діяльність» (К. «Урожай-2», 1996, 256 с.), за редакцією зав. каф. обліку і аудиту НАУ Л.С. Шатковської, яка відіграла знану роль в становленні у Школі досліджень з аудиту.

3. Збірник нормативних актів та рекомендацій щодо створення та розвитку аудиту по обслуговуванню підприємств АПК (ДОП, ІАЕ УААН, 1995, 93 с.);

4. Проекти змін та доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність», що були прийняті Верховною Радою України;

У 1999 р. співробітником групи **Дудкою К.П.** захищена кандидатська дисертація «**Аудит на підприємствах АПК (методологія та організація)**» (науковий керівник Л.С.Шатковська)

Науково-методичні напрацювання забезпечили вагомий вклад групи в організацію становлення галузевого аудиту:

- За рішенням Мінсільгоспспроду України, в 1995 році на базі ІАЕ УААН було підготовлено і сертифіковано групу аудиторів з усіх аграрних регіонів, які згодом започаткували створення аудиторських фірм з аграрною спеціалізацією;

- з 1997 року проблеми галузевого аудиту включені до роботи науково – методичної Ради з обліку та аудиту в АПК при Мінсільгоспспроді України, членами якої були майже всі наукові співробітники групи;

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

- аграрна спеціалізація прийнята Спілкою аудиторів України (представники групи двічі обиралися до складу Ради Спілки Аудиторів України, а, потім, до Регіонального відділення Аудиторської Палати України по м. Києву та Київській області).

До сьогоднішнього часу дослідження проблем аудиту в АПК є важливою складовою роботи Інституту. Науково-методичні розробки перевіряються практикою роботи створеної у 1993 році науковцями аудиторської фірми «Фінанси-Аудит-Приватизація».

4.6. Всеукраїнська координація наукових досліджень з бухгалтерського обліку та звітності в сільському господарстві

Вище зазначалось, що важливий вклад в розвиток Школи внесли керівники бухгалтерських служб Міністерства сільського господарства СРСР та УРСР.

З 90-х років минулого століття неоцінений вклад в розвиток Школи проведено управлінням організації бухгалтерського обліку і звітності Мінсільгоспроду України на чолі з Михайлом Степановичем Ігнатенком, Михайлом Миколайовичем Титаренком, Борисом Михайловичем Куликом.

В 1992 році нами, вперше в Україні, створено при Мінсільгоспроді науково – методичний центр «Облік в АПК» завданнями якого було визначення напрямів досліджень, координація наробок, їх розгляд і затвердження. Центр, хоч і під іншими назвами, успішно діє при Міністерстві до цього часу. До Центру входили і входять керівники бухгалтерських служб системи Міністерства, провідні вчені, бухгалтери найуспішніших підприємств. Організаційна робота Центру завжди покладалась на нашу Школу і регулювалась спільними наказами по Міністерству та Президії УААН.

У період. ПЕРІОД АДАПТАЦІЇ ДО ГАЛУЗЕВИХ ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

З 2001 року зі складу відділення фінансів, обліку та інвестицій був відокремлений відділ методології обліку і аудиту. Дослідження відділу проводяться за напрямками:

5.1 Адаптування до галузевих вимог міжнародних та національних стандартів обліку

За результатами досліджень Інститутом послідовно відстоюється позиція щодо врахування галузевих особливостей в чинному законодавстві України з бухгалтерського обліку, фінансової, податкової та статистичної звітності, П(С)БО.

В 2003 році відділом проведено міжнародну науково-практичну конференцію «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

АПК України: стан та перспективи». За її результатами направлені звернення та конкретні пропозиції змін до нормативних документів Кабінету Міністрів, Верховної Ради, Мінфіну, Держкомстату та до Мінагрополітики. **Видано три томи тез та виступів, в т.ч. «Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог»** за редакцією П.Т.Саблука, М.Я.Дем'яненка, В.М.Жука (К, ІАЕ, 2003, 182 с.).

На початку 2004 року відділом підготовлено трьохтомний **Посібник «Бухгалтерський облік на підприємствах АПК», загальним об'ємом більше 135 ум. друк. арк., в т.ч. том I «Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку в Україні» /за ред.. В.М.Пархоменка та В.М.Жука/ К., ІАЕ УААН, 2004, 826 с./**, де вперше в Україні були подані рекомендації та коментарі по застосуванню П(С)БО.

Слід визнати, що відділу не вдалося відстояти інтереси галузі при прискореному прийнятті Україною міжнародних (транснаціональних) правил в обліку. Проте, з включенням в 2005 році до складу Методичної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну заступника директора Інституту Дем'яненка М.Я., відділ отримав можливість впливати на хід реформування обліку. Так, нами в **2005 році розгорнуто чи не єдину дискусію щодо прийняття П(С)БО**. В Журналі «Облік і фінанси АПК» № 3, 4, 5 за 2005 рік опубліковано відкритий лист до Мінагрополітики та Мінфіну **щодо прийняття П(С)БО «Біологічні активи»** та ряд статей. Від відділу до Методологічної Ради з бухгалтерського обліку постійно направляються пропозиції і щодо інших П(С)БО, авторами яких є співробітники відділу Жук В.М., Моссаковський В.Б., Лишиленко О.В. та інші.

5.2. Формування галузевої системи бухгалтерської звітності.

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. На адресу Мінфіну, Мінагрополітики та Держкомстату від Інституту постійно подаються пропозиції щодо подолання проблеми розбалансованості різних видів звітності, її безсистемного характеру, проблем її достовірності, проблем її обробки і оперативного використання в управлінні і т. ін.

За нашими пропозиціями з 2002 року **відновлено звітність щодо основних економічних показників роботи сільгосп підприємств (ф. 50-сг)**. В 2004 році спільно з Держкомстатом ми вдосконалили форму 50-сг з метою визначення повної собівартості

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

виробництва сільгосппродукції, визначення ефективності впливу бюджетної підтримки товаровиробника та інших важливих питань.

В 2004 році відділом передано до Кабінету Міністрів України, Мінфіну, Мінагрополітики та Держкомстату **Концепцію побудови річної бухгалтерської звітності сільгосппідприємств, що включає і саму форму Річного звіту та Інструкцію по його заповненню** («Річна бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств» (К.ІАЕ УААН, 2003 р., 162 с.).

Окрім того, **Школою щорічно з 2000 року видаються унікальні методичні рекомендації**, що забезпечують практичне складання і подання звітності. Так, в Методичних рекомендаціях по складанню бухгалтерської звітності підприємствами АПК за 2005 рік (опубліковані в № 1/2006 р. Журналу «Облік і фінанси АПК») ми **вперше в Україні подали рекомендації по складанню Додатку до річної звітності «Інформація за сегментами».**

5.3 Бухгалтерське забезпечення майнових та земельних відносин на селі.

В стінах Інституту також вирішувались питання обліку процесів приватизації та реформування колишніх радгоспів і колгоспів, організації обліку майнових та земельних відносин в новоутворених підприємствах. **Зокрема, співробітниками відділу підготовлені:**

- відповідні **Накази Мінагрополітики** щодо інвентаризації, визначення розміру пайового фонду, відображення в обліку реформування, оренди тощо (в період 2000-2002 рр. цим активно займався Моссаковський В.Б.);

- Посібник **«Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах»** (за арк.. П.І.Гайдуцького та П.Т.Саблука, К. ІАЕ УААН, 2002р., 407 с.);

- **Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування** (за арк.. В.М.Жука та І.Б.Садовської), затверджені Мінагрополітики) та опубліковані в журналі «Облік і фінанси АПК» № 5/2005 р.

5.4. Методичне та організаційне забезпечення обліку в нових умовах господарювання.

Необхідність цих досліджень обумовлена появою нових об'єктів обліку, зміною підходів до організації обліку, посиленням ролі податкового обліку. Найбільш вагомими результатами є:

Щодо організації обліку (відповідальна за напрям – Дудка К.П.):

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

- Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України /за ред. В.М.Жука та М.Г.Михайлова (спільно з Сумським НАУ), затверджені Мінагрополітики та опубліковані в журналі «Облік і фінанси АПК» № 2/2005 р.), 9,67 друк. арк.;

- Методичні рекомендації з проведення інвентаризації, списання нестач, оприбуткування лишків та відображення цього в бухгалтерському та податковому обліку /за ред. В.М.Жука. Затверджені Мінагрополітики та опубліковані в журналі «Облік і фінанси АПК» № 9-10/2005 р.), 5,9 друк.арк.

Щодо організації первинного обліку (відповідальна за напрям – Жук Н.Л.):

- Методичні рекомендації з фінансового та бухгалтерського забезпечення операцій з зерном: використання складських документів. Затверджені Мінагрополітики (Журнал «Облік і фінанси АПК» № 2/2004 р. та оновлені № 8/2005 р.), 10,24 друк.арк.

На цей час, спільно з Харківським НАУ, КНЕУ, НАУ та іншими вузами, працюємо над розробкою Альбому форм первинних документів та Інструкції по їх застосуванню.

Щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільгосптоваровиробника. Облікового забезпечення сплати податків (відповідальний за напрям – Герасимук І.В.):

- Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК. Затверджені Мінагрополітики (Журнал «Облік і фінанси АПК» № 6/2005 р.), 10,18 друк. арк.

Щодо облікового забезпечення розрахунків з оплати праці та централізованими фондами (відповідальна за напрям – Волошина О.В.):

- Методичні рекомендації з оподаткування доходів фізичних осіб – працівників підприємств АПК. Затверджені Мінагрополітики (Журнал «Облік і фінанси АПК» № 7/2005 р.), 8,1 друк. арк.

Щодо обліку необоротних активів, інтелектуальної власності, брендів (відповідальна за напрям – Рудченко Ю.С.):

- Методичні рекомендації з організації обліку та оцінки землі підприємствами АПК. Затверджені Мінагрополітики (Журнал «Облік і фінанси АПК» № 3/2005 р.), 8,46 друк. арк.

5.5. Запровадження досвіду роботи професійних об'єднань бухгалтерів та вирішення питань підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів АПК.

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Глобалізація економіки, постіндустріальний розвиток країн збільшує вплив професійних об'єднань бухгалтерів як в розвинутих країнах, так і на міжнародному рівні. В зв'язку з цим ми обґрунтували необхідність та провели науково-методичні та організаційні заходи по створенню в 2003 році Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (далі – Федерація). Членами Федерації стало близько тисячі бухгалтерів та фінансистів АПК України.

Головними завданнями роботи Федерації є:

- захист професійних інтересів бухгалтерів, аудиторів та фінансистів АПК України ;
- підвищення рівня їх кваліфікації через підготовку методик, рекомендацій та їх розповсюдження через журнал «Облік і фінанси АПК»;
- проведення навчань та сертифікації членів Федерації через відповідний Інститут.

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 наша Федерація є асоційованим членом Євразійської Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (відділення МФБ);

- з 2004 року, відділ спільно з Федерацією та провідними аграрними і харчовими вищими навчальними закладами, щомісячно випускає 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 в галузі економічних наук.

Сьогодні у Школі створено окрему бібліотеку, формується електронна база даних. Школа має сторінку «Облік і фінанси АПК» на веб-сайті Мінагрополітики, випускає журнал «Облік і фінанси АПК», надає практичну допомогу підприємствам.

Вищевикладене дає нам підстави стверджувати про наявність і дієвість роботи в Інституті науково-практичної школи бухгалтерського обліку у сільському господарстві України.

Слід зазначити, що як і раніше, так і зараз Школа тримається на патріотизмі, ентузіазмі співробітників не тільки нашого відділу, але і кафедр бухгалтерського обліку та аудиту НАУ, КНЕУ, НУХТ, Сумського і Харківського НАУ, Уманського та Миколаївського ДАУ, Житомирського та Луцького ДТУ а також багатьох інших вузів, з якими ми давно і плідно

співпрацюємо. Школа постійно координує свою роботу і має підтримку від Міністерства аграрної політики, Держкомстату, Управління методології бухгалтерського обліку Мінфіну України.

6.2. Розвиток наукової школи аграрного бухгалтерського обліку: минуле та майбутнє

В умовах глобалізації економіки, поглиблення кризових явищ світового «віртуального» бізнесу об'єктивно наростають претензії до традиційної інформаційної системи економіки, якою є бухгалтерський облік. Ліберальна модель розвитку економіки все більше трансформується регулятивними ідеями, вимагаючи від «всесильних» міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МФЗ) пошуку нового змісту від реальної економіки та врахування напрацювань національних шкіл бухгалтерського обліку.

Російська, а потім і Радянська школи бухгалтерського обліку не тільки відповідали потребам діючих в той час інститутів (з точки зору сучасної теорії неінституціоналізму), але і дали світу значний теоретичний і практичний внесок в забезпечення управління ліберально-регульованої економіки, а згодом, і планової економіки.

Переконані, що в сучасних кризових умовах світового господарювання інтерпретовані до сучасності напрацювання наших попередників можуть бути використані, принаймні на пострадянському терені. Останнє в найбільшій мірі стосується напрацювань з бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Адже радянське сільське господарство безперечно є певним прототипом майбутнього розвитку сільського господарства. Вже зараз в США більше 90 відсотків продукції сільського господарства виробляється саме великими холдинговими компаніями, така ж тенденція існує в Європі, Росії. За прогнозами Міністерства аграрної політики України в найближчий час 300 сільськогосподарських холдингових компаній будуть визначати розвиток національного аграрного сектору економіки.

Метою даного дослідження є аналіз науково-практичних напрацювань вітчизняної школи аграрного бухгалтерського обліку, вивчення її потенціалу та окреслення можливостей використання фундаментальних наробок для облікового забезпечення управління сучасної аграрної економіки.

Реалізація даної мети передбачає проведення періодизації розвитку наукової школи аграрного бухгалтерського обліку, аналізу її

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

найбільш вагомим науково-практичним розробкам та окреслення завдань щодо її подальшого вкладу в розвиток національного та світового бухгалтерського обліку.

Враховуючи організаційно-технічні вимоги попередніх та даного дослідження, ми обмежимося розглядом поставлених питань лише роботою національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» УААН. При цьому зазначимо, що вклад в розвиток аграрного бухгалтерського обліку наукових шкіл аграрних, харчових та інших вищих навчальних закладів України, інших країн є не менш важливим. Разом з тим, з 50-х років минулого століття саме на Інститут аграрної економіки (а тоді – це Інститут економіки і організації сільськогосподарського виробництва ім. О.Г.Шліхтера) (далі Інститут) була покладена координація наукових досліджень з питань бухгалтерського обліку в сільському господарстві СРСР.

Аналіз найбільш вагомим наукових розробок Інституту, які і нині лежать в основі обліково-аналітичної роботи підприємств АПК, по яких і нині здійснюється підготовка і перепідготовка бухгалтерів, дають нам всі підстави стверджувати про наявність і дієвість науково-практичної Школи з бухгалтерського обліку в стінах Інституту. Саме в його стінах захищено біля сотні кандидатських та докторських дисертацій з проблем бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

Умовно можна виділити наступні періоди розвитку Школи.

Період облікового забезпечення індустріалізації сільського господарства. За цей період під керівництвом Прокопія Петровича Німчинова Школою зроблено значний внесок в розвиток теорії бухгалтерського обліку у сільському господарстві СРСР. Здійснено ряд заходів по формуванню та впровадженню системи бухгалтерського обліку в сільському господарстві, зокрема: розроблено план рахунків для сільськогосподарських підприємств⁴¹⁵.

У статті П.П.Німчинова «**Нова система колгоспного обліку**» висвітлено Концепцію побудови нового плану рахунків, а також повідомлялось, що Інститутом разом з Міністерством сільського господарства УРСР розроблено нові облікові реєстри, первинні і зведені документи та новий бланк річного звіту.

Важливим науковим здобутком Школи є розробка методики визначення собівартості сільськогосподарської продукції, принципів та порядку розподілу витрат між основною, побічною та супутньою продукцією. Практичні розробки відділу дали змогу поглибити та

⁴¹⁵ Німчинов П.П. «Новый план счетов для колхозов» // Вопросы экономики сельского хозяйства Украины, № 2, 1958 г.).

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

розширити наукові напрацювання в бухгалтерському обліку доходів і витрат в сільському господарстві. Школою було закладено методологічні принципи калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції⁴¹⁶:

Монографія Немчинова П.П. «Об учете затрат и доходов в колхозах» стала однією з перших робіт у колишньому Радянському Союзі, яка готувала докорінні зміни в економічному механізмі господарювання в колгоспах, націлюючи їх на практичне застосування госпрозрахункових засад ведення виробництва. Пізніше П.П.Німчинов видає «Методику исчисления себестоимости продукции в колхозах» (К.: Изд-во УАСХН, 1960) - у співавт. Із О.О.Сторожуком, директором Інституту на той час.

Важливим досягненням цього періоду стало **запровадження Школою первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах**, відповідно до якого: розроблено схему документообігу; удосконалено та доповнено принципи організації документообігу; розроблено заходи, що сприяють прискоренню документообігу; розроблено вимоги, принципи раціональної побудови первинних документів^{417, 418, 419}.

Одним з напрямків наукових досліджень Школи цього періоду було впровадження автоматизованого обліку. Кошляком Миколою Даниловичем здійснювались перші напрацювання із механізованого бухгалтерського обліку.

Період посилення облікового забезпечення економічної роботи та управління сільськогосподарськими підприємствами. Школою було розроблено Журнально-ордерну форму ведення обліку у сільському господарстві.

Науковцями нашого Інституту було підготовлено не тільки комплект бухгалтерських реєстрів, але і Методичні рекомендації по застосуванню журнально-ордерної форми обліку. Після схвалення Міністерством сільського господарства СРСР дану розробку нашої

⁴¹⁶ Немчинов П.П. Основные положения учета затрат и доходов в колхозах (применительно к исчислению себестоимости продукции и рентабельности колхозного производства). - К.: Сельхозиздат УССР, 1957. – 151 с.

⁴¹⁷ Ящук М.А. Удосконалення первинного обліку в колгоспах при внутрішньогосподарському розрахунку / Экономика и организация сельского хозяйства. Межведомственный сборник УНИИЭОСХ, вып. № 2, Изд-во «Урожай», К., 1964).

⁴¹⁸ Ящук М.А. монографія «Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах», вид-во «Урожай», К., 1966 р.

⁴¹⁹ Ящук М.А. «Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах», вид-во «Урожай», - у 1970 році.

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Школи стали використовувати підприємства всього Радянського Союзу^{420 421 422}.

У 1969 р. журнально-ордерна форма рахівництва була збагачена запровадженням сальдового методу обліку матеріальних цінностей⁴²³, нормативного методу обліку та планування витрат. В цих дослідженнях науковці Інституту активно співпрацювали з викладачами кафедри бухгалтерського обліку Київського інституту народного господарства ім. Д.С.Коротченка під керівництвом Ю.Я. Литвина⁴²⁴.

Вагомими науковими наробками Школи цього періоду є започаткування основ аналізу господарської діяльності. Розробляється положення по проведенню економічного аналізу в господарствах, напрацьовується наукова база методології аналізу господарської діяльності підприємств. З цього питання виходить у світ робота **Ящука М.А. Оперативний анализ в колхозе // Методика анализа хозяйственной деятельности колхозов. - М.: Колос, 1973. - 1,5 д.а. та інші публікації.**

Період облікового забезпечення економічної роботи підприємств. Наступний етап у розвитку та збагаченні наукової Школи аграрного бухгалтерського обліку співпадає з керівництвом Петра Трохимовича Саблука (1979-1989 рр.).

Саме робота Школи під керівництвом П.Т. Саблука була визнана на самому високому рівні СРСР і 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

⁴²⁰ Ящук М.А., Моссаковський В.Б., Сук Л.К., Пуцов І.А. Методичні вказівки по застосуванню журнально-ордерної форми обліку в колгоспах і радгоспах. - К.: УкрНИИНТИ, 1967. - 2,0 д.а.

⁴²¹ Ящук М.А., Моссаковський В.Б., Сук Л.К. Комплект бухгалтерских регистров по журнально-ордерной форме учета. Укр.отд.изд-ва «Статистика», К., 1967.

⁴²² Моссаковський В.Б. Наскрізна задача по журнально-ордерній формі рахівництва та короткі вказівки по її виконанню. К.: Вид-во «Урожай», 1970. (у співавт. Ящук М.А., Сук Л.К.) - 9.2 друк.арк.

⁴²³ Моссаковський В.Б., Шваб В. Сальдовый метод обліку матеріальних цінностей при журнально-ордерній формі рахівництва. ВДНГ УРСР, 1969. С.3.

⁴²⁴ Сук Л.К. Внутрігосподарський розрахунок в колгоспах. - К.: Урожай, 1969. - 168 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

інституту економіки і організації сільського господарства ім. О.Г.Шліхтера.

В опублікованій статті «О направлениях исследований по учету, контролю и анализа» (ж-л «Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях», 1987, № 3) П.Т.Саблуком подаються напрямки та підсумки наукових досліджень з проблем обліку. Це в свою чергу вимагало внесення відповідних доповнень та уточнень до всіх елементів методу бухгалтерського обліку та приведення їх у відповідність до нових умов виробництва.

Цей період в економічному житті СРСР окреслено як початок радикальних економічних змін, спрямованих на пошук економічних інтересів всіх суб'єктів виробництва. У сільському господарстві посилювались госпрозрахункові тенденції, створювались самостійні структурні одиниці на принципах самокупності, почали виникати орендні відносини всередині підприємств. Найбільш вагомими напрацюваннями облікового забезпечення цієї проблеми стали: Чековая форма контроля на сельскохозяйственных предприятиях: Практ.пособие / М.С.Игнатенко, П.И.Гайдуцкий, П.Т.Саблук и др. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.; Рекомендации по организации учета при арендных отношениях в сельском хозяйстве. /П.Т.Саблук, Н.Я.Демьяненко, В.И.Жук. УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлхтера. – К., 1980. – 187 с. та ряд інших публікацій.

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. На цю вимогу дня з'являються такі напрацювання Школи, як: Методические рекомендации по контролю и ревизии деятельности межхозяйственных формирований в условиях агропромышленных объединений / П.И. Гайдуцкий, А.М.Герасимович, П.Т.Саблук; УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера. УСХА. – К., 1986. – 128 с.; Саблук П.Т. Бухгалтерський облік у міжгосподарських підприємствах і організаціях: Навч. посібн. – К.: Вища К.. Голов.вид-во, 1989. – 168 с. та багато інших публікацій і напрацювань.

Вагомі наукові розробки Школи цього періоду були і у вдосконаленні методики та способів ревізії і контролю діяльності

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

сільськогосподарських підприємств^{425, 426, 427, 428, 429}. Цей напрям досліджень П.Т.Саблук розвивав спільно з Павлом Івановичем Гайдуцьким та Францом Францовичем Бутинцем. П.І.Гайдуцьким у 1990 році була захищена дисертація «Аналіз і контроль міжгалузевої господарської діяльності агропромислових формувань» / Дисерт. на здобуття вчен.ступеня докт.екон. наук / М-во вищої та спец. Освіт. УРСР. КІНГ ім. Д.С.Коротченко. – К., 1990.. Ф.Ф.Бутинець захистив докторську дисертацію на тему «Проблеми господарського контролю і ревізії в сільському господарстві» / Дисерт. На здобуття вчен.ступеня докт.екон. наук / М-во вищої та спец. Освіт. УРСР. КІНГ ім. Д.С.Коротченко. – К., 1987

З метою раціональної організації роботи спеціалістів в той час на сільськогосподарських підприємствах були створені планово-облікові служби. Останнє вимагало розроблення нових функціональних обов'язків спеціалістів облікових служб. Крім того, обґрунтовувався перерозподіл функцій обліку, передача частини таких функцій у трудові колективи в зв'язку із запровадженням колективного підряду. Ці результати наукової роботи Школи опубліковано в: Рекомендаціях по рациональной организации работы учетно-экономической службы сельскохозяйственных предприятий / В.Н.Бандура, В.И.Кобзарь, П.Т.Саблук и др. Киевск.обл.агропром. ком Ставищ. РАПО. УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера. – К., 1986. – 38 с.; Примерных положениях по организации экономической работы на сельскохозяйственных предприятиях / М.П.Витковский, П.Т.Саблук. Госагропром СССР. Гл.упр.планир. соц. И экон.разв. агропром.комплекса. – К., 1987. – 35 с. та ряді інших публікацій.

⁴²⁵ Рекомендации по организации внутрхозяйственного контроля и деятельности ревизионных комиссий в колхозах: Мин-во сел.хоз-ва УССР. УНИИЭОСХ им.А.Г.Шлихтера. – К., 1984. – 92 с.;

⁴²⁶ Рекомендации по ведению учета и контроля в опытных и семеноводческих хозяйствах НИИ в условиях коллективного подряда / Я.М.Баренгольц, Н.М.Куница, П.Т.Саблук и др.; ЮО ВАСХНИЛ. УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера. УНИИЗ. Белоцерк. С.-х. ин-т им. П.Л.Погребняка. – К., 1984. - 25 с.

⁴²⁷ Методические рекомендации по контролю и ревизии деятельности межхозяйственных формирований в условиях агропромышленных объединений УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера. УСХА. – К., 1986. – 128 с.

⁴²⁸ Бутинець Ф.Ф. «Проблеми господарського контролю і ревізії в сільському господарстві» / Дисерт. На здобуття вчен.ступеня докт.екон. наук / М-во вищої та спец. Освіт. УРСР. КІНГ ім. Д.С.Коротченко. – К., 1987.

⁴²⁹ Гайдуцький П.І. «Аналіз і контроль міжгалузевої господарської діяльності агропромислових формувань» / Дисерт. на здобуття вчен.ступеня докт.екон. наук / М-во вищої та спец. Освіт. УРСР. КІНГ ім. Д.С.Коротченко. – К., 1990.

Період нормативного та методичного забезпечення становлення національного галузевого обліку і звітності. У 1989 році Школу очолив академік УААН - Дем'яненко Микола Якович.

Важливим є вклад Миколи Яковича у розвиток національного рахівництва як інструменту макроекономічного регулювання, якому раніше не надавалось суттєвого значення. Основні наукові положення Школи, знайшли 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» та ряді інших важливих державних документів.

Розробляючи наукову концепцію розвитку обліку, який з початком реформування набував загрозливих ознак, Школою зроблено висновок про те, що коригування та перегляд уявлень про предмет та об'єкт обліку повинен носити виважений характер. Зміни у формах господарювання, запровадження ринкових принципів в економіці вимагало від Школи концептуальних розробок щодо реформування обліку. На цю вимогу часу підготовлено: Концепцію організації бухгалтерського учета и контролю в аграрном секторе при рыночных отношениях / М.Я.Дем'яненко, В.Б.Мосаковський, Ф.Ф.Бутинець, Н.Д.Кошляк, та ін.. УААН, ИАЭ им.А.Г.Шлихтера, К.: 1992. - 46 с.

Школа під керівництвом Дем'яненка М.Я. одною з перших звернула увагу на необхідність розробки спрощеної системи обліку для фермерських господарств, спочатку як для орендних, а з часом і самостійних господарських формувань. Усі методичні розробки колективу по спрощеному обліку знайшли відображення на рівні нормативних галузевих методик: Методичних рекомендаціях з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах (наказ МінАП № 189, від 02.07.2001 р.; Інструкції по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах (затверджено наказом МСГП України від 5.03.1997 р. № 34); розробці облікових реєстрів для ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах (затверджено наказом МСГП України від 5.03.1997 р. № 34). Новий підхід до методології обліку в малих формах господарювання академіком Дем'яненком реалізовано через застосування моделі «витрати-випуск».

В цей період Школою вдосконалювалось облікове забезпечення внутрішньогосподарських розрахунків. Дем'яненком М.Я. було доведено, що централізована система обліку не враховує усіх тонкощів економічних відносин на внутрішньогосподарському рівні. Було

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

розроблено відповідне облікове забезпечення цих відносин для визначення підсумків діяльності госпрозрахункових підрозділів. Особливим досягненням є реалізація ідеї вести облік на Особових рахунках госпрозрахункового колективу за допомогою чекової форми обліку та контролю^{430, 431, 432}.

Саме в нашій Школі вирішені питання обліку процесів приватизації та реформування колишніх радгоспів і колгоспів, організації обліку майнових та земельних відносин в новоутворених підприємствах. Зокрема, співробітниками Школи підготовлені: відповідні Накази Мінагрополітики щодо інвентаризації, визначення розміру пайового фонду, відображення в обліку реформування, оренди тощо; видано посібник «Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах»; Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування /журнал «Облік і фінанси АПК» № 5/2005 р.

Важливою віхою в діяльності Школи цього періоду стало науково-методичне та організаційне забезпечення становлення та розвитку аудиту і аудиторської діяльності в АПК.

Школою було підготовлено: Концепцію створення та розвитку аудиту по обслуговуванню агропромислового комплексу України (ДОП, ІАЕ УААН, 1995, 32 с.); навчальні видання «Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах» (К., «Урожай», 1994, 268 с.) та «Аудит і аудиторська діяльність» (К. «Урожай», 1996, 256 с.); Збірник нормативних актів та рекомендацій щодо створення та розвитку аудиту по обслуговуванню підприємств АПК (ДОП, ІАЕ УААН, 1995, 93 с.).

Період адаптації до галузевих вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. З 2001 року зі складу відділення фінансів, обліку та інвестицій очолюваного М.Я.Дем'яненком був відокремлений відділ методології обліку і аудиту, який до сьогодні функціонує як окремий функціональний підрозділ у складі відділення.

⁴³⁰ Методические рекомендации по организации внутрихозяйственных отношений и учета на сельскохозяйственных предприятиях / ЮО ВАСХНИЛ, УНИИЭОСХ им.А.Г.Шлихтера. – К., 1988. – 65 с.

⁴³¹ Рекомендації по організації економічних відносин в умовах оренди і внутрішньогосподарської кооперації. - К.: УНДІЕОСГ, 1990. – 115 с.

⁴³² Рекомендации по учету при кооперативной форме организации производства в сельском хозяйстве / ИАЭ им. А.Г.Шлихтера УААН, 1992 г. - 70 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

В цей період Інститутом послідовно відстоюється позиція щодо врахування галузевих особливостей в чинному законодавстві України з бухгалтерського обліку, фінансової, податкової та статистичної звітності, П(С)БО.

В 2003 році Школою проведено міжнародну науково-практичну конференцію «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи». За її результатами направлені до Кабінету Міністрів, Верховної Ради, Мінфіну, Держкомстату та Мінагрополітики України пропозиції щодо змін нормативних документів.

Проте, слід визнати, що Школі не вдалося відстояти інтереси галузі при прискореному прийнятті Україною міжнародних (транснаціональних) правил в обліку. Разом з тим, нами в 2005 році розгорнуто чи не єдину в Україні дискусію щодо прийняття П(С)БО. В Журналі «Облік і фінанси АПК» № 3, 4, 5 за 2005 рік опубліковано відкритий лист до Мінагрополітики та Мінфіну щодо прийняття П(С)БО «Біологічні активи» та ряд статей. Від нашої Школи до Методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України постійно направляються пропозиції і щодо вдосконалення інших П(С)БО.

Школою 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.⁴³³

У вересні 2008 року Школою проведено IV Міжнародну науково-практичну конференцію «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», де розглянуто і схвалено проект «Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки»⁴³⁴.

В 2004 році Школою передано до Кабінету Міністрів України, Мінфіну, Мінагрополітики та Держкомстату Концепцію побудови річної бухгалтерської звітності сільгосп підприємств, що включає і саму форму Річного звіту та Інструкцію по його заповненню («Річна бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств» (К.ІАЕ УААН, 2003 р., 162 с.).

⁴³³ «Облік сільськогосподарської діяльності. К, вид. ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 388 с.

⁴³⁴ Проект «Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки» // Облік і фінанси АПК. – 2008. - № 3. - С.82-89.

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Окрім того, Школою щорічно з 2000 року видаються унікальні методичні рекомендації, що забезпечують практичне складання і подання звітності. Так, в Методичних рекомендаціях по складанню бухгалтерської звітності підприємствами АПК за 2005 рік (опубліковані в № 1/2006 р. Журналу «Облік і фінанси АПК») ми вперше в Україні подали рекомендації по складанню Додатку до річної звітності «Інформація за сегментами». В 2008 році в практичному посібнику «Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи»» вперше розроблено рекомендації по поданню звітності за вимогами П(С)БО 30 та М(С)БО 41 та запропоновано стандартизовані форми приміток до фінансової звітності⁴³⁵.

Важливою складовою сучасної роботи Школи є: облікове забезпечення державної фінансової підтримки сільгосптоваровиробника^{436 437}, обліку земельних ділянок⁴³⁸ та інтелектуального капіталу⁴³⁹.

Школою обґрунтовано необхідність та проведено науково-методичні та організаційні заходи по створенню в 2003 році Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (далі – Федерація). Членами Федерації стало близько тисячі бухгалтерів та фінансистів АПК України.

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. З 2005 року Федерація є асоційованим членом Євразійської Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (відділення МФБ).

З 2004 року, спільно з Федерацією Школа випускає 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 в галузі економічних наук.

⁴³⁵ «Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи»». К., вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2008 р. 228 с.

⁴³⁶ Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК // Облік і фінанси АПК № 6. 2005 р. С. 84-170.

⁴³⁷ Посібник «Облік державної підтримки агропромислового виробництва. К., вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. - 322 с.

⁴³⁸ Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН. Практичний посібник. К.: Аграрна наука, 2006. – 276 с.

⁴³⁹ Навчальний посібник «Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування. К., вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2008 р.250 с.

Завдання Школи з науково-теоретичного обґрунтування та розробки специфічної методології галузевого бухгалтерського обліку

Заплановані заходи	Реалізовані заходи
<ol style="list-style-type: none"> 1. Розробка методології бухгалтерського обліку специфічних об'єктів сільського господарства – фізичного (землі сільськогосподарського та іншого призначення) і інтелектуального капіталу та біологічних активів. 2. Розробка 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. Розробка методології системи відомчої аграрної статистики та організації обліку в тестових підприємствах. 5. Вдосконалення 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. Вдосконалення методології документування господарських операцій в сучасних організаційно-юридичних формах господарювання та при застосуванні комп'ютерних технологій обробки економічної інформації. 8. Формування методології уніфікації бухгалтерського та оперативного-технічного обліку задля отримання економічної інформації, що впливає із можливостей застосування новітніх інформаційних та виробничих технологій, регламентів виробництва. 	<p><i>В розвиток цих завдань Школою:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> a. Розроблено окремий бухгалтерський звіт аграрних підприємств (подано до КМУ, Мінфіну) b. Запропоновані методологічні підходи до організації бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення c. Запропоновано методологічні підходи до оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів за справедливими цінами d. Розроблено методологічне забезпечення обліку державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників e. Запропоновані концептуальні засади формування системи відомчої аграрної статистики f. Запропоновано загальні методологічні засади обліку інтелектуального капіталу

З 2006 року Школою підготовлено Комплексну програму підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів АПК, яка схвалена

VI. Розвиток наукової школи бухгалтерського обліку в сільському господарстві

рішенням методичної ради з бухгалтерського обліку Мінагрополітики України.

Таблиця 6.3

Завдання Школи із методичного забезпечення бухгалтерського обліку в аграрній галузі

Заплановані заходи	Реалізовані заходи
<ol style="list-style-type: none"> 1. Відпрацювання системної організації методичного забезпечення дотримання аграрними підприємствами єдиної галузевої облікової політики. 2. Підготовка типових методик з організації управлінського обліку, інструкцій по визначенню собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату від господарської діяльності, проведення економічного аналізу. 3. Розробка методичного забезпечення системного зовнішнього (державного і недержавного) та внутрішнього (відомчого і приватного) контролю фінансово-господарської діяльності підприємств аграрного сектору економіки. 4. Розробка організаційно-функціональних положень щодо відновлення вертикалі служб Міністерства та управлінь агропромислового розвитку обласних і районних держадміністрацій, відповідальних за дотримання методології та науково-методичний супровід галузевого бухгалтерського обліку і звітності 5. Обґрунтування та методичне забезпечення посилення ролі 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. 6. Організаційно-методичне забезпечення створення служби відомчої аграрної статистики в системі Міністерства аграрної політики України, координації зусиль департаментів та управлінь Міністерства аграрної політики, Державного Комітету статистики України щодо розробки Концепції відомчої аграрної статистики, законодавчих та інших нормативних документів з впровадження в Україні відомчої аграрної статистики. 	<p>В розвиток цих завдань Школою:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. З 1992 року здійснюється науково-методичний супровід діяльності Науково-методичної ради з питань бухгалтерського обліку та фінансів Мінагрополітики України b. Лише з 2005 року підготовлено та затверджено Мінагрополітики та Міністерством освіти і науки України 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 сільгоспідприємств d. Розробляються Альбоми форм первинних документів та Інструкції з документування господарських операцій на несільськогосподарських підприємствах АПК e. З 1993 року Школа здійснює наукові розробки з аудиторського обслуговування підприємств АПК

Завдання Школи з формування професії бухгалтера на міжнародних вимогах і стандартах

Заплановані заходи	Реалізовані заходи
<ol style="list-style-type: none"> 1. Сприяння формуванню 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. 2. Розробка програм підвищення кваліфікації представників бухгалтерської професії на рівні вимог міжнародних стандартів освіти професійного бухгалтера. 3. Створення при галузевому професійному об'єднанні бухгалтерів науково-навчального Інституту задля організації системи підвищення кваліфікації бухгалтерів та їх сертифікації за вимогами стандартів Міжнародної Федерації Бухгалтерів. 4. Налагодження співпраці з Міжнародною Федерацією Бухгалтерів, іншими міжнародними організаціями задля участі Школи та галузевого професійного об'єднання бухгалтерів в розробці МСФЗ та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в сільськогосподарському виробництві. 5. Організація інформаційно-консультативного забезпечення роботи бухгалтерів на підприємствах аграрного сектору через випуск міжнародного науково-виробничого журналу «Облік і фінанси АПК», забезпечення функціонування бухгалтерських порталів на сайті Міністерства аграрної політики України та Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. 6. Інформаційно-методичне забезпечення роботи бухгалтерських служб підприємств аграрних дорадчих служб, регіональних семінарів-навчань бухгалтерів аграрних підприємств. 7. Розробка та запровадження заходів задля посилення статусу бухгалтерів на підприємствах агропромислового виробництва, підняття іміджу бухгалтерів, сертифікованих за програмами, що відповідають міжнародним стандартам. 	<p><i>В розвиток цих завдань Школою:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> a. В 2003 році створено Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України b. З 2004 року випускається фаховий науково-виробничий журнал “Облік і фінанси АПК” (більше 30 номерів) c. З 2006 року успішно супроводжується бухгалтерський портал на сайті Федерації та відповідна сторінка на сайті Мінагрополітики d. З 2005 року забезпечено вступ Федерації в асоційовані члени Євразійського відділення МФБ e. З 2006 року розроблено та апробується комплексна програма підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів. f. Школа щорічно проводить більше 30 семінарів-навчань бухгалтерів на всіх рівнях

Висновки. Вищезначений науковий доробок та потенціал Інституту зобов'язує співробітників нашої Школи до постановки та реалізації нових завдань.

Перш за все, це завдання з розробки специфічної методології галузевого бухгалтерського обліку (табл. 6.2). Важливим є завдання Школи і із методичного забезпечення бухгалтерського обліку в аграрній галузі (табл. 6.3). Не менш важливим є завдання Школи і із формування в Україні професії бухгалтера на міжнародних підходах і стандартах (табл. 6.4). Ми переконані, що реалізація цих завдань забезпечить нашій Школі не тільки сьогоденне, але і майбутнє визнання.

ВІІ. ЕФЕКТИВНІСТЬ ДОСЛІДЖЕНЬ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

7.1. Наукове забезпечення розрахунків ефективності досліджень з бухгалтерського обліку

Актуальність дослідження визначається наявністю проблеми недосконалості, чи гірше, відсутності в наукових дослідженнях, в державних програмних документах з розвитку бухгалтерського обліку розрахунку ефективності рекомендованих в них пропозицій. Звертає на себе увагу те, що в Україні відсутні загальноприйнятні методологія та методичні підходи щодо цього питання.

Метою дослідження є означення наукових підходів, методології та порядків визначення ефективності пропозицій, котрі є результатами досліджень з розвитку бухгалтерського обліку.

В даному підрозділі розглядаються питання:

- теоретичного підґрунтя розгляду пропозицій з розвитку бухгалтерського обліку з врахуванням фактору їх ефективності;
- аналізу наявності розрахунків ефективності пропозицій щодо розвитку бухгалтерського обліку у відповідних державних програмних документах та наукових дослідженнях;
- методології та методичних підходів розрахунку ефективності реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

В спрощеному вигляді економіку слід розглядати як науку про багатство. Бухгалтерський облік є складовою економічної науки, а, відтак, він має не тільки відображати «багатство», але і сприяти приросту останнього.

Відомий вчений Томас С. Кун довів, що першочерговими і головними завданнями науки є вирішення проблем практики та прогнозування^{440, 441}. Вирішення цих питань в економічній науці співставляється та вимірюється ефектом зиску від впровадження пропозицій. В кінцевому підсумку результативних досліджень має бути приріст «багатства» на сьогодні, або в перспективі.

⁴⁴⁰ Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун. – М.: Прогресс, 1975. – 288 с.

⁴⁴¹ 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.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Означений підхід обґрунтування дієвості наукових пропозицій був пріоритетним в дисертаційних дослідженнях з проблем економіки в радянський період. Такий підхід є обов'язковим в дослідженнях вчених провідних країн світу і тепер. Проте, в сучасній Україні про нього дещо призабули. Особливо в сфері досліджень з бухгалтерського обліку.

Аналіз висвітлення вказаної проблеми в монографіях, дисертаційних дослідженнях з бухгалтерського обліку засвідчує другорядність або відсутність таких розрахунків навіть у працях кращих вчених. Останнє можна списувати на поганий приклад недотримання чинних вимог щодо розрахунків ефективності пропонованих заходів у державних програмних документах з розвитку бухгалтерського обліку⁴⁴². Так ні в Програмі реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів (Постанова КМ України № 1706 від 28.10.1998 р.), ні в Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (Розпорядження КМ України № 11-р від 24.10.2007 р.) таких розрахунків немає. Відсутня мотивація щодо обов'язкового висвітлення цих питань у наукових дослідженнях. Таких вимог ВАК України не виставляє.

Такий стан, по великому рахунку, може призвести до занепаду науки з бухгалтерського обліку, її підміну опуртиністичною схоластикою, підлаштування під кон'юнктуру інтересів закордонних чи вітчизняних «бізнесменів» від професії. Не менш важливим є і те, що при цьому не розвиваються методологічні підходи, не апробуються методики щодо розрахунків ефективності пропонованої новизни в дисертаційних дослідженнях з бухгалтерського обліку.

Беззаперечно, що при проведенні розрахунків ефективності наукових пропозицій нам слід орієнтуватись на те, що облікова наука є складовою економічної науки. Відтак. Методологія таких розрахунків в науці з бухгалтерського обліку має використовувати нароби інших сфер економічних досліджень.

Певну апробацію до бухгалтерської проблематики загальноприйнятних в економічній науці підходів щодо розвитку ефективності наукової новизни, зроблено нами в процесі роботи над Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України⁴⁴³.

⁴⁴² Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок розроблення та виконання державних цільових програм» від 31 січня 2007 р. № 106 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=106-2007-%EF>.

⁴⁴³ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.

ВІІ. Ефективність досліджень з бухгалтерського обліку

При розрахунку витрат на реалізацію завдань концепції використовувався витратний підхід.

За методиками таких підрахунків встановлено, що реалізація завдань Концепції потребує близько 60 млн. грн., з яких 50 млн. грн. щорічно на посилення, а, подекуди, вже і відновлення бухгалтерських служб управлінь агропромислового розвитку райдержадміністрацій та 10 млн. грн. разово на реалізацію інших заходів.

Підрахунок економічного ефекту від запровадження концепції вбачається у зменшенні втрат аграрних підприємств від запобігання порушень методології обліку і звітності та економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації.

Наведені нижче розрахунки являють собою науковий прогноз ефективності запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, що визначений з використанням методів очікуваних доходів. Зокрема, розраховано пряму фінансову ефективність та непрямий інвестиційний ефект.

Фінансова ефективність (ФЕ) 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 (Епк);

фінансову економію від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (Епм).

$$\text{ФЕ} = \text{Епк} + \text{Епм}. \quad (1)$$

Розмір фінансової економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (табл. 7.1) 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.

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 (табл. 7.2).

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Таблиця 7.1

Розрахунок розміру фінансової економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (Епк)

№ 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

Таблиця 7.2

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 та Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2008 рік

Вихідними даними для розрахунку була інформація Звіту про контрольно-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики (табл. 7.3) та Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби України (ГоловКРУ) щодо сільськогосподарських підприємств, установ та організацій, підпорядкованих Міністерству аграрної політики (табл. 7.4).

VII. Ефективність досліджень з бухгалтерського обліку

Таблиця 7.3

Інформація Звіту про контрольню-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики за 2008 рік

№ п/п	Показники	За даними звіту Мінагрополітики за 2008 рік
1.	Проведено ревізій та перевірок(разом)	1694
1.1	Перевірено підприємств, установ і організацій (разом)	1471
2.	Виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави:	
2.1	Недоотримання фінансових ресурсів: кількість підприємств установ і організацій	23
2.1.1	сума, тис. грн.	307,6
2.2	Фінансових порушень, що призвели до збитків: кількість підприємств, установ і організацій	130
2.2.1	сума, тис. грн.	6271,2
2.3	Незаконних витрат ресурсів: кількість підприємств установ і організацій	73
2.3.1	сума, тис. грн.	916,3
2.4	Нецільових витрат бюджетних коштів: кількість підприємств, установ і організацій	18
2.4.1	сума, тис. грн.	3209,9
2.5	Недостач ресурсів: кількість установ і організацій	42
2.5.1	сума, тис. грн.	2145,0
3.	Виявлено інших порушень фінансової дисципліни (разом, тис. грн.)	81820,0

Таблиця 7.4

Інформація Звіту про результати діяльності органів державної контрольню-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
3.1	Недоотримання фінансових ресурсів, тис. грн.	57 784,64
3.2	Проведення витрат з порушеннями законодавства, тис. грн.	442 330,55

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Відповідно до даних Мінагрополітики середньорічний розмір втрат фінансових і матеріальних ресурсів у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку у 2008 році у розрахунку на 1 сільськогосподарське підприємство становить 60,09 тис.грн., а за даними ГоловКРУ цей показник складає 159,92 (табл. 7.2).

Для розрахунку фінансової економії (табл. 7.5) від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності розраховане середнє значення між визначеними показниками по Міністерству аграрної політики та ГоловКРУ.

Отже, за результатами проведених розрахунків розмір фінансової ефективності від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України розраховано 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 7.5

Розрахунок розміру фінансової економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (Епм)

№	Показник	За даними Мінагрополітики	За даними Голов КРУ
1.	Кількість сільськогосподарських підприємств, од.	16 300	16 300
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 економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (Ряд 1 x Ряд 2), тис.грн. в рік	979 467,0	2 606 696,0
4.	Середній розмір фінансової економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності, тис.грн. в рік	1 793 082,0	

* розрахунок здійснено в табл. 7.2.

Фінансова ефективність від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України складає:

$$\text{ФЕ} = 66\,495 + 1\,793\,082 = 1\,859\,577 \text{ тис. грн.}$$

VII. Ефективність досліджень з бухгалтерського обліку

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 методом прогнозу вартості сільськогосподарських угідь та об'єктів інтелектуальної власності, що могли б бути включені в баланси аграрних підприємств.

Отже, непрямий інвестиційний ефект від впровадження Концепції 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. 7.6).

Таблиця 7.6

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. [498, с.108]	10 707
2.	Загальна площа сільськогосподарських угідь в Україні, га	41 625,8
3.	Загальна вартість сільськогосподарських угідь, що потенційно можуть бути взяті на баланси сільськогосподарських підприємств, грн.	445 687 440,6

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. Розрахунок економічного, а, в більшій мірі, інвестиційного ефекту від запровадження запропонованих Концепцією заходів щодо

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

включення до балансів об'єктів інтелектуальної власності наведено в табл. 7.7.

Отже, непрямий інвестиційний ефект в грошовому еквіваленті складає 451 630,891 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.).

Таблиця 7.7

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.	25 763 188,0
4.	Валюта балансів підприємств за видом економічної діяльності «Сільське господарство, мисливство та лісове господарство» на 31.12.2008 р., тис. грн.	132 963,1
5.	Прогноз підвищення інвестиційної привабливості за рахунок включення в баланс об'єктів інтелектуальної власності сільськогосподарських підприємств (4,47% від Ряду 4), тис. грн.	5 943,45

* За даними Державного комітету статистики

Висновки:

1. В Україні відсутня (або є недостатньою) практика розрахунків ефективності досліджень з бухгалтерського обліку у державних програмних документах й наукових роботах. Звідси проблемними є і наукове забезпечення проведення таких розрахунків. Ця проблема загрожує розвитку бухгалтерського обліку як науки та зменшує його значимість в управлінні.

2. Методологічною основою розрахунків ефективності досліджень з бухгалтерського обліку має бути організація для цих цілей системи відповідних знань та методик з інших сфер економічної науки. При цьому не виключається застосування специфічних для бухгалтерського обліку методик таких розрахунків.

3. Розрахований економічний ефект від запровадження заходів Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України не претендує на методологічну завершеність. Разом з тим, навіть такий науковий прогноз показує масштабність проблем, на вирішення яких можуть бути спрямовані дослідження з бухгалтерського обліку. Важливість самого розрахунку ефекту посилює сприйняття бухгалтерського обліку в системі управління, підвищує значущість бухгалтерської системи, її наукової та практичної складової.

7.2. Інституціональні підходи до реформування економічної науки

Потреба посилення впливу української держави на процеси реформування економічної науки назріла давно. Проблема загострюється і запровадженням у національну свідомість прозахідних інституціональних підходів, де економічна наука розвивається при провідних університетах чи міністерських наукових лабораторіях. Незважаючи на очевидну поспішність щодо такої переорієнтації як у силу можливостей вітчизняних університетських бюджетів, так і, більшою мірою, в силу їх відмінностей в інституціональному науковому потенціалі, українська держава не має власної стратегії щодо цього й ризикує з політичної доцільності розпочати прозахідні реформи.

При цьому може бути не взята до уваги й народжена в Україні практика виживання та перебудови діяльності академічних наукових установ. Важливість останнього засвідчує розробка якісно нової моделі розвитку аграрної науки на розпорядження НААН України № 29-р від 06.07.2010 року та доручення Віце-прем'єр-міністра України (п. 7)⁴⁴⁴.

Мета дослідження – означити концептуальні підходи розвитку вітчизняної економічної науки в частині обліку й фінансів і висвітлити пропозиції з розширення та посилення дієвості й статусу таких наукових підрозділів (установ), враховуючи глобальні та національні чинники.

⁴⁴⁴ www.uaan.gov.ua

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Проблемі розвитку економічної науки в Україні присвячені праці видатних вчених, керівників наукових установ М.В.Зубця, В.П.Ситника, М.Г.Чумаченка, І.І. Лукінова, В.М.Гейця, С.А.Володіна, П.Т.Саблука, С.М.Кваші. Розвиток обліково-фінансового сегмента економічної науки широко розглядається в дослідженнях М.Я.Дем'яненка. Разом із тим підвищення запитів на результати економічних досліджень у період глобальних викликів, поява в Україні комерційної потреби в наукових дослідженнях, зміна наукового інституціонального середовища зумовлюють необхідність глибших наукових обґрунтувань при розгляді таких питань.

Оцінюючи кадровий потенціал наукових підрозділів з питань бухгалтерського обліку та фінансів можна стверджувати, що кадри вирішують усе в усіх сферах людської діяльності. Але важливо враховувати фактор сертифікації наукових кадрів.

Сертифікація професійних бухгалтерів і фінансистів широко застосовується на заході. В Україні цей процес знаходиться в стадії становлення. Його ініціаторами є міжнародні об'єднання таких фахівців, які за підтримки різноманітних проектів станом на початок 2010 року допомогли Україні в підготовці та сертифікації більше 6 тис. аудиторів і 5 тис. бухгалтерів. Нині чотири вітчизняні професійні об'єднання аудиторів, бухгалтерів та фінансистів (Спілка аудиторів України; Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України; Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів; Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України) формуються саме з сертифікованих фахівців за визнаними у світі програмами, що є вимогою Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Крім сертифікатів аудиторів, в Україні найбільш розповсюдженими є сертифікати професійних бухгалтерів CAP та CIPA (близько 4 тис.). Останнє є результатом запровадження проектом USAID російськомовної програми сертифікації бухгалтерів CAP-CIPA. Слід зазначити, що Україна поки що не визначилася щодо цього питання. Відтак Мінфін України спільно з професійними об'єднаннями бухгалтерів наразі лише відпрацьовують певні підходи.

Для вищенаведених сертифікацій характерними є вимоги до претендентів наявності практичного досвіду роботи. Обов'язковою умовою є й адміністрування екзаменів на принципах і підходах МФБ. Це й інше посилює професійний та правовий статус власників сертифікатів, відносить їх до еліти фахівців з питань обліку і фінансів. Зростає роль об'єднань таких спеціалістів у прийнятті державницьких рішень. Визнання даного підходу ринком засвідчують і вимоги, що

VII. Ефективність досліджень з бухгалтерського обліку

висуваються до бухгалтерів-фінансистів іноземними чи провідними вітчизняними роботодавцями.

Показовим є досвід напрацювання таких підходів і Міністерством аграрної політики України, яке з прийняттям Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки спільно з Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України започаткувало добровільну сертифікацію бухгалтерів за програмами САРА (Сертифікований професійний бухгалтер АПВ) та САРС (Сертифікований бухгалтер у бюджетній сфері). Дані програми схвалені регіональною групою Міжнародної федерації бухгалтерів (ЄРСБА) і Міністерством освіти й науки України.

Усе це свідчить про появу в Україні нових підходів у сприйнятті розвитку професії бухгалтера й фінансиста. Такі підходи поки що мотивовані більше глобальними, ніж національними чинниками. Однак їхнє запровадження змінює вимоги до професійної відповідності кадрів, у тому числі й у науці.

Отже, розвиток облікового та фінансового сегментів економічної науки вимагає врахування фактора професійної сертифікації дослідників. Підготовка наукових кадрів у цьому напрямі беззаперечно посилить кон'юнктуру та комерційну складову економічної науки. Професійні, сертифіковані науковці зможуть посилити реалізацію найважливішої місії наукових інституцій – розв'язання проблем практики.

Проте зараз дієздатність вітчизняних наукових інституцій є найбільш суперечливою серед інших складових забезпечення розвитку бухгалтерського обліку й фінансів. З одного боку, в спадок від колишнього СРСР Україні дісталася добротна база, яка в наукових дослідженнях більше концентрується у провідних вищих навчальних закладах і, частково, в академічній науці. З іншого боку, недостатнє фінансування академічної складової, перевантаженість освітніми проблемами вузівської складової, тим більше на фоні загальних кризових явищ, не дає можливості науці на належному рівні виконувати свої функції й бути лідером в ієрархії інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку та фінансів.

Проблема ускладнюється і певною невизначеністю науковців щодо місії науки. Навіть у межах одних наукових підрозділів її місію розглядають по-різному. Так, Н.М. Малюга, схиляючись до першочерговості розв'язання проблем практики в науці, зробила висновок, що незважаючи на значну кількість захищених докторських і

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

кандидатських дисертацій від них «...позитивний результат впровадження ще потребує свого обґрунтування та реалізації»⁴⁴⁵.

Бачення науки нижчим, а то й допоміжним інститутом освіти, спостерігається в дослідженнях Л.В. Чижевської: «... підготовка кадрів у системі освітніх навчальних закладів здійснює більший вплив на практику, ніж наука в її широкому значенні»⁴⁴⁶.

Не применшуючи важливості освітянського інституту нами доведено, що в ієрархії складових розвитку обліку й фінансів науковий інститут має вищий рівень. В Україні ігнорується даний інституціональний підхід. Наукові дослідження у вищих навчальних закладах є другорядними, викладачі перевантажені освітніми проблемами, відсутні державні замовлення на наукові розробки тощо. Очевидно, що наслідки цих проблем впливають і на подібне сприйняття та 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 із них є сертифікованими фахівцями та в минулому практикували бухгалтерами чи фінансистами у відомих консалтингових і транснаціональних корпораціях.

Отже, успіх західної практики базується на інституціональній теорії, де першочерговим є врахування державою важливості наукового інституту, формування умов для його розвитку.

Не менш важливою є підтримка в суспільстві зміни свідомості науковців. На відміну від держави, вітчизняні викладачі та науковці готові до таких змін. Останнє засвідчує їхня активна участь у роботі національних професійних бухгалтерських організацій. Багато українських викладачів і науковців за сумісництвом займаються консалтинговим бізнесом, що є вкрай позитивним для розвитку професії.

Вважаємо, що розвиток науки з питань обліку та фінансів потребує певних інституційних умов. Серед яких: мотивація переходу

⁴⁴⁵ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні : теоретико-методологічні основи ; наукова доп. за дисертацією на здобуття наукового ступеня докт. екон. наук : 08.06.04 / Н. М. Малюга. – Житомир, 2006. – С. 38.

⁴⁴⁶ Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня докт. економ. наук: 08.00.09 / Чижевська Людмила Віталіївна. – Житомир, 2007. – 80 с.

VII. Ефективність досліджень з бухгалтерського обліку

професійних кадрів з успішних бізнес-структур і державних органів на наукову роботу; формування матеріально-технічної бази розвитку науки у вищих навчальних та академічних закладах; перегляд державної політики фінансування наукових інституцій і науковців.

Важливим є стимулювання трансформаційних процесів у свідомості вітчизняних науковців. Нині найбільш розповсюдженим проявом таких трансформацій є намагання вчених працювати у кількох закладах. Із цим безуспішно намагаються боротися з причин погіршення якості освітньої та наукової роботи. Проте всіма визнається факт неспроможності діючої системи забезпечити гідні умови роботи науковців. Крім того, чинне законодавство як у світі, так і в Україні дозволяє вченим роботу за сумісництвом.

Однак для розвитку академічної науки перенавантаження вчених освітянською роботою є досить загрозливим фактором. У вітчизняних реаліях ця проблема посилюється певною легкістю та привабливістю викладання через схильність українського студентства до невибагливості одержуваних знань і корумпованих варіантів розв'язання проблеми.

Шляхи виходу з цього складного становища вбачаємо у побудові при вищих навчальних закладах та академічних установах комерційних наукових структурних підрозділів чи впроваджувальних центрів. Практика діяльності таких інституцій засвідчує їхню здатність мотивувати вчених для проведення саме наукової роботи на замовлення державних органів і приватного бізнесу. Немаловажними є й можливості поліпшення професійного росту науковців за рахунок концентрації та спеціалізації в дослідженнях, а не у викладанні. Важливим при цьому є фактор нерозпорошення, а докладання зусиль вчених у межах так званої материнської наукової бази – вузу чи академічної установи.

Формування в Україні ринкового середовища породжує появу нових форм наукової діяльності. Найбільш сприйнятними для вітчизняного інституційного середовища й розвитку науки виявилися формування при вищих навчальних закладах та академічних установах малих, а відтак мобільніших наукових структур. Важливо, щоб діяльність таких структур узгоджувалась і відповідала стратегії наукових досліджень установ, при яких вони функціонують.

Певні особливості створення й функціонування мають нові структури, що займаються дослідженнями питань обліку та фінансів.

Склад наукових співробітників таких структур, як правило, формується з числа сертифікованих фахівців. Останнє зближує їх із професійними об'єднаннями таких спеціалістів і тим розширює сферу

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

діяльності нових наукових установ, які мають змогу займатися ліцензованими видами діяльності – аудит, судова експертиза, оцінювальна діяльність тощо.

Сертифіковані наукові співробітники мають більшу затребуваність на ринку праці, що вимагає від базових установ надання таким підрозділам більшої самостійності в питаннях не тільки оплати праці, але й у розв'язанні соціально-побутових проблем вчених. Спеціалізовані наукові підрозділи мають не тільки ширшу затребуваність, але й здатні виконувати координаційні функції як у професійному, так і в бізнесовому середовищі. Останнє є важливим фактором посилення значення й ролі науки в сучасних умовах господарювання.

Отже, назрілим є питання розширення складу академій наук і вищих навчальних закладів новими (малими) науковими структурами, що створені з ініціативи самих вчених. Такий підхід сприятиме не тільки посиленню наукової інституції в суспільстві, але й напрацьовуватиме механізми адаптації до національних особливостей західного підходу функціонування науки.

Одним із прикладів такого підходу є створення Інституту обліку і фінансів за ініціативою вчених-економістів системи НААН України та фахівців професійних бухгалтерських об'єднань. Інститут утворено у формі товариства з додатковою відповідальністю Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та видавцем міжнародного науково-виробничого журналу «Облік і фінанси АПК». Вагомість засновників дала змогу сформувати технічну й інформаційну базу, ліцензувати діяльність Інституту у Міністерстві освіти та науки України, акредитувати його діяльність у регіональній групі МФБ за програмами сертифікації бухгалтерів CAPA, CAPS і CAP-CIPA.

Слід відзначити й попереднє ініціювання створення такого Інституту з боку Міністерства аграрної політики України в рамках реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку й стратегічних планів щодо розбудови фінансового забезпечення агропромислового розвитку. Інститутом розробляються проекти нормативних документів, методичні підходи та рекомендації, випускаються навчальні й практичні посібники відповідно до державних замовлень.

Крім наукової діяльності, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України на Інститут покладаються окремі завдання щодо підвищення кваліфікації її членів за міжнародними принципами й підходами.

VII. Ефективність досліджень з бухгалтерського обліку

На початку 2010 року вченою радою Інституту прийнято рішення про його входження в систему НААН України як окремого структурного підрозділу. Така ініціатива одержала підтримку на засіданнях Бюро відділення аграрної економіки та земельних відносин НААНУ, а також на зборах цього відділення.

Слід зазначити, що такий приклад не є поодиноким. У системі НААНУ успішно функціонує недержавний Інститут інноваційного провайдингу, що засвідчує, що важливим тут є не форма власності, а відповідність нової установи науковій стратегії академії чи вищого навчального закладу, її здатність підтримувати та розвивати наукову марку, імідж провідної установи. Звичайно, процеси входження приватних наукових структур до державних наукових інституцій ще мало узгоджені в правовому полі.

Крім правового врегулювання процедур входження і функціонування нових наукових структур важливим є відпрацювання підходів координації наукових досліджень у новому форматі співпраці. Найбільш поширеним та дієвим є підхід покладання на нові структури завдань із прикладних досліджень базових установ. З обліку і фінансів така постановка питання найбільш очевидна, враховуючи широкий спектр потреби держави й бізнесу саме у результатах таких досліджень.

Проте не слід виключати координацію досліджень і з фундаментальних напрямів. Малі наукові структури легше налаштовуються на відпрацювання теоретичного підґрунтя розвитку глобальної економіки, їм «зручніше» пропонувати нестандартні рішення, вони сприйнятніші для західних колег. Але малі форми наукової діяльності слід розглядати не тільки як елемент комерціалізації науки та схему її виживання. Більш важливими при цьому є можливості розширення фундаментальних і прикладних досліджень, посилення ролі й можливостей науки в соціально-економічному просторі. Для економічної науки важливо відпрацювати схему взаємопоєднання переваг різних її форм у проведенні дієвих прикладних і фундаментальних досліджень, у фінансовому забезпеченні розвитку науки та науковців, у підготовці до неминучих реформ у цій сфері діяльності.

Моделювання розвитку вітчизняної економічної науки є проміжною й перехідною формою її подальшої розбудови на нових засадах глобального світу. Поява у зв'язку з цим нових форм наукової діяльності є необхідним механізмом адаптування національних інституціональних особливостей до запровадження в Україні механізмів і підходів досліджень розвинутих країн.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Прийняття якісно нових моделей розвитку аграрної науки й освіти має базуватися на інституціональній теорії та враховувати як вплив західних підходів, так і інституціональні можливості та доцільність їх реалізації в Україні.

Останніми роками в Україні намітилися певні тенденції трансформацій наукових і професійно-освітніх інституцій на глобальні виклики. Успішність таких змін може бути покладена в основу розробки моделей розвитку аграрної науки й освіти, а саме:

1. У складі академій наук з'явилися нові, приватні наукові установи. Оптимізація їх функціонально-організаційної структури дає змогу уникати проблем базових державних наукових установ і розширювати ринок наукової продукції. Такі структури найбільше відповідають західному типу організації наукової діяльності та за правильного підходу зможуть полегшити навантаження щодо фінансування науки з державного бюджету.

Для нової моделі важливо, щоб діяльність таких структур узгоджувалась і відповідала стратегії великої академії. Останнє вимагатиме змін до чинного законодавства в частині: державного бюджету; приватизації; оподаткування; до Положень діяльності академій наук та державних вищих навчальних закладів і не тільки.

2. Величезного значення в глобальному світі набуває чинник публічного підтвердження професійності кадрів.

Професійна освіта стає в один ряд із базовою освітою. В Україні запроваджується система сертифікації кадрів міжнародного зразка не лише в економіці (аудитори, бухгалтери...), але й в інженерно-технологічних сферах.

Для нової моделі важливо надати державного значення цій проблемі, організувати співпрацю в цих питаннях із відповідними міжнародними професійними об'єднаннями фахівців. Останнє вимагатиме змін до чинного законодавства та створення державних і недержавних інституцій у цій сфері.

VIII. РОЗВИТОК ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА

8.1. Чому «німіє» бухгалтер?

Бухгалтерський облік – мова бізнесу!

В сучасному світі бухгалтерський облік сприймається як мова ділового спілкування, а в умовах глобальної економіки – це «есперанто» у міжнародних ділових колах.

Ще за радянських часів на базі бухгалтерського обліку будувалась вся економічна робота підприємства, а також і політика держави, яка була направлена не тільки на контроль за збереженням соціалістичної власності, а, в більшій мірі, на здійснення ефективного управління. Організацію бухгалтерського обліку і звітності та держава сприймала як фактор національної безпеки.

З прийняттям у 1999 році Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» держава, яка традиційно опікувалася бухгалтерським обліком і наглядала за його веденням, втратила цей серйозний важіль, переключивши свою увагу на податковий облік, та на так звані статистичні спостереження. Повноваження з питань організації бухгалтерського обліку на підприємстві держава передала власнику, який і до сьогодні не може зрозуміти навіть йому потрібні ці повноваження. Податки підприємство сплачує виходячи з даних податкового обліку, який жорстко перевіряється податковими службами, статистичну звітність чиновники полюбляють «поправляти». Для більшості сільськогосподарських підприємств бухгалтерський облік слугує лише джерелом інформації для заповнення фінансової звітності, за яку керівника ніхто не запитує.

А за нашою ментальністю, якщо за щось «зверху» не питають, то це є другорядним. Насправді така ситуація вигідна тільки для чиновника. Звітність, яка базується на бухгалтерському обліку (і за нею стоять документи) не вигідна. Інша справа статистичні спостереження, за якими можна справно рапортувати.

Є ще одна сторона цієї гіркої правди – чим гірший стан справ з бухгалтерським обліком на підприємстві, тим краще його «приватизувати», або за безцінь викупити у власників-селян. Це стосується і землі, оскільки на її цінність впливає фактор ефективності виробництва та капіталовкладень в інфраструктуру території. І тут виникає питання як правильно представити підприємство і чи зуміє це зробити керівник, який відповідає за організацію бухгалтерського

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

обліку на підприємстві? І чи допоможе йому в цьому бухгалтер, якого ніхто не вчить і якого часто не рахують за важливого спеціаліста?

Керівники, особливо в містах, вже давно зрозуміли, що така ситуація є по меншій мірі не вигідною, а то і взагалі згубною для підприємства.

Бухгалтерський облік – це першоджерело інформації як для підприємства, так і про підприємство. Завдяки бухгалтерському обліку керівники знають як робити бізнес, заробляти гроші.

В умовах обліку, адаптованого до Міжнародних стандартів, бухгалтер з простого статиста, перетворюється у ключову фігуру, від якої залежить, що почують про підприємство не тільки керівник і його команда, але й зовнішні партнери і якою буде їх подальша ділова співпраця. Якщо цього не розуміє керівник підприємства, не приділяє належної уваги організації на підприємстві бухгалтерського обліку і не створює для цього належних умов, то таке підприємство уподібнюється німій людині, яка не може донести оточуючим інформацію про себе, щоб налагодити з ними співпрацю і отримати взаємовигідний результат.

Сучасні керівники підприємств, в першу чергу банківської сфери, промисловості, сервісу, вчать самі працювати в ринкових умовах і сприяють навчанню керівників бухгалтерсько-економічних служб, вимагають від них сучасного рівня інформаційного забезпечення управління і підвищення інвестиційної привабливості підприємств.

В столиці та інших великих містах України давно діє маса програм підвищення кваліфікації бухгалтерів, направлених на освоєння міжнародних принципів бухгалтерського обліку, що готують фахівців, конкурентоспроможних по відношенню до відомих міжнародних кваліфікаційних рівнів, як-то: АССА (Великобританія), СІРА (США), СОА (Канада)

А що робити бухгалтеру в селі?

На жаль, в сільському господарстві переважна більшість головних бухгалтерів підприємств працюють по-старому, залишаючись «німими» перед керівниками і «невидимими» в ринковій економіці.

Система післядипломної освіти бухгалтерів по жодним параметрам не відповідає міжнародним стандартам, що також є причиною їх низького кваліфікаційного рівня. На сільськогосподарських підприємствах більшості регіонів лише половина бухгалтерів мають вищу освіту. На заміну зруйнованої радянської системи підвищення кваліфікації бухгалтерів за останні роки нічого нового не створено. Сьогодні лише біля 6 відсотків бухгалтерів сільгоспідприємств щорічно проходить підвищення

кваліфікації. Те підвищення кваліфікації, що епізодично проводиться в аграрних вузах і приблизно не відповідає задачам, що стоять сьогодні перед бухгалтерами-практиками. В дорадчих служб до таких справ також не готові.

З огляду на ситуацію, що склалася на ринку капіталів (в т.ч. землі), керівництву сільськогосподарських підприємств прийшов час задуматись, чи «заговорить» його бухгалтер мовою бізнесу. Адже майже у всі галузі промисловості капітал вже вкладений, на черзі сільське господарство, а в міру того як сільськогосподарські підприємства стають привабливими для інвесторів, усі хочуть вкласти менше, а отримати більше. Цьому сприяє й нав'язана суспільству думка про занепад сільськогосподарського виробництва, неспроможність сільськогосподарських підприємств та їх керівництва вести справи. Та слід мати на увазі й інше. Сільськогосподарське виробництво – це «родзинка» України в світовому розподілі, яку необхідно використати на користь держави і, насамперед, тих людей які ним займаються. Тому бухгалтерський облік це дзеркало, яке має показати перспективність вкладень, реальну вартість існуючих активів, а власники та керівники підприємств мають піклуватися про те, щоб воно не виявилось кривим.

З 2003 року в світі почав застосовуватись міжнародний стандарт з бухгалтерського обліку № 41 «Сільське господарство». З 2007 року на його основі запроваджується новий український бухгалтерський стандарт **П(С)БО 30 «Біологічні активи»**, який докорінно змінює склад інформації в обліку і звітності про сільськогосподарську діяльність. Все – земля, рослини, тварини - стають активами в повному розумінні цього слова, тобто засобом отримання економічної вигоди. На перший план виходить оцінка активів за справедливою, тобто ринковою вартістю, а не за собівартістю – як раніше. Останнє вимагає створення на підприємствах спеціальних Комісій з оцінки та постановки на баланс сільгосппродукції і активів за ринковими цінами. Роботу цих Комісій має контролювати керівник, а до їх складу входять агрономи, зоотехніки, інженери та інші спеціалісти. З 2007 року по новому визначається і фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності, змінюється фінансова та статистична звітність. Бухгалтер має все це не тільки знати, але і зуміти організувати таку роботу.

Отож, настав час, коли бухгалтерам сільськогосподарських підприємств потрібно перебудувати свою свідомість та сприяти організації бухгалтерського обліку на новому витку його розвитку. Разом з тим, слід розуміти й те, що бухгалтер, як правило, найманий працівник і за власні кошти не матиме змоги розібратися в усіх змінах,

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

які приготував новий стандарт «Біологічні активи». Тому потрібне сприяння та підтримка з боку керівника стосовно навчання бухгалтерів та підвищення їх кваліфікації. Але де ж пройти такі вузькоспеціалізовані навчання, призначені безпосередньо для бухгалтерів сільгосп підприємств? Адже більшість сучасних програм у місті на це не розраховані.

По мірі можливостей Міністерство аграрної політики України сприяє інформаційному забезпеченню бухгалтерських служб сільгосп підприємств через районні та обласні управління агропромислового розвитку. Разом з тим, Міністерством запроваджується і міжнародний підхід до підвищення кваліфікації бухгалтерів через їх професійні об'єднання. В 2003 році створено Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, яка вже сьогодні нараховує більше двох тисяч членів.

У співпраці з Міністерством, Федерація видає спеціалізований галузевий Журнал «Облік та фінанси АПК» та навчальні посібники. **Один з таких посібників «Облік сільськогосподарської діяльності»** підготовлено саме з питань запровадження на підприємствах обліку за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Цей Посібник вже доставлено в кожне районне управління агропромислового розвитку.

З 2006 року Міністерством та Федерацією підготовлено Комплексну програму підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів АПК. Вона розрахована на рік і включає п'ять семінарів-навчань за найважливішими темами, що стосуються обліку в сільському господарстві.

З 2007 р. дана Програма почала реалізовуватися в галузі.

Є, звичайно, сьогодні і перешкоди у реалізації таких вкрай необхідних навчально-освітніх заходів. Найголовніша з них – банальна – «немає грошей». Як показує практика, бухгалтери не можуть дозволити собі розкоші у 100-200 грн. на придбання посібника та участі в семінарі. Іноді вони бояться попросити ці кошти у керівника або не можуть йому пояснити важливість проблеми. От і виходить: чого «німий» – бо бідний, чого бідний, бо «німий».

Дійсно, керівникам слід задуматись про подальше інформаційне оздоровлення своїх підприємств. Їх бухгалтери мають бути на рівні, особливо зараз, коли все в бухгалтерському обліку АПК різко змінилося з прийняттям нового стандарту.

Про функціонування Програми підвищення кваліфікації бухгалтерів АПК, графік навчань та перелік посібників, які стануть підтримкою кожному бухгалтеру, потрібно довідатись у районних та обласних управліннях агропромислового розвитку в Міністерстві

аграрної політики України, територіальних відділеннях Федерації. Головне не чекати повного «оніміння» Вашого бухгалтера.

8.2. Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера

Актуальність дослідження мотивована труднощами запровадження в Україні західного підходу розвитку професії бухгалтера.

Імплементована проектом USADI США система самоорганізації бухгалтерів України виявилась малосприйнятною для національного інституціонального середовища. До цих пір невідпрацьованою є і державна політика щодо самореалізації, професійної придатності та законодавчої ініціативи вітчизняних бухгалтерів. Потужний освітній потенціал України залишається до цієї проблеми байдужим та є безкомпромісним противником освіти поза його системою.

Ці та інші проблеми стримують розвиток професії бухгалтера та вимагають від наукових, державних й професійних кіл пошуки нової стратегії формування вітчизняного інституту бухгалтерів в умовах євроінтеграції.

Метою дослідження є обґрунтування наукових підходів до формування та розвитку інституту бухгалтерів, виходячи з доктрин економічної теорії інституціоналізму та потреби України відповідати у цьому вимогам розвинутого світу.

Завданнями є:

- аналіз практики запровадження в Україні західних підходів до розвитку професії бухгалтера;
- виявлення проблем формування в Україні інституту професійних бухгалтерів за вимогами Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ);
- обґрунтування підходів до розвитку формальних складових інституціонального забезпечення розвитку професії бухгалтера в Україні;
- розгляд перспектив національної практики запровадження підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів на принципах та за вимогами МФБ;
- формування першочергових завдань щодо розвитку професії бухгалтера у відповідних програмних документах.

Я.В. Соколов у монографії⁴⁴⁷ наводить вислів відомого американського аудитора Р. Монтгомері: «Хороший учет – следствие работы хороших бухгалтеров». Таким чином, розвиток

⁴⁴⁷ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

бухгалтерського обліку, якість його інформації, а, відтак, і значення для громадськості (суспільства) визначається кваліфікаційним рівнем бухгалтерів.

Проблемам формування професії бухгалтера приділяється все більша увага, як вітчизняними (І. Белоусова, С.Ф. Голов, О.М. Петрук, С.І. Прилипко, Л.В. Чижевська та ін.), так і зарубіжними (Я.В. Соколов, А.П. Михалкевич, С. Дж. Грей) вченими. Зокрема, досліджено історію створення і становлення професійних організацій, розвиток професії бухгалтера, підготовку бухгалтерських кадрів. Розглянуто роль професійних організацій в розробці і адаптуванні міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку⁴⁴⁸. Праці С.Ф. Голова⁴⁴⁹ та С.І. Прилипка⁴⁵⁰ більше пов'язані з питаннями професійного навчання бухгалтерів та їх сертифікації. Роль професійних організацій в регулюванні бухгалтерського обліку досліджувалася у працях І. Белоусової⁴⁵¹, О.М. Петрука⁴⁵².

Слід відзначити і дослідження Л.В. Чижевської, в якому означені вище питання розглядаються у взаємозв'язку з освітніми проблемами підготовки бухгалтерів у навчальних закладах України⁴⁵³.

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 інституціональних особливостей устрою бухгалтерських та управлінських систем, не приділялася увага і галузевому аспекту цієї проблеми.

Формування інституту професійних бухгалтерів є найбільш складною складовою інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку.

⁴⁴⁸ Михалкевич А.П. Развитие бухгалтерського учета в условиях глобализации экономики / А.П. Михалкевич // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4 (26): Економічні науки. – С. 159–165.

⁴⁴⁹ Голов С.Ф. Про сертифікацію бухгалтерів / С.Ф. Голов // Баланс. – 2002. – № 43. – С. 26.

⁴⁵⁰ Прилипко С.І. Сертифікація професійних бухгалтерів в Україні / С.І.Прилипко // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 2. – С. 102–106.

⁴⁵¹ Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С.3–6.

⁴⁵² Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С.3–6.

⁴⁵³ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.

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.

Розвинутими країнами, МФБ цій складовій приділяється найбільша увага, оскільки її компоненти спрямовані на забезпечення відповідності професійних бухгалтерів високим вимогам суспільства. 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.

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 вказував, 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»⁴⁵⁴.

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. На сьогодні існує вісім стандартів освіти:

⁴⁵⁴ Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: дис. доктора екон. наук: 08.00.09 / Чижевська Людмила Віталіївна – Житомир, 2007. – 396 с.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

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».

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.

Історично склалося так, що найбільший розвиток професійні організації отримали в англо-саксонських країнах, оскільки на теренах колишнього Радянського Союзу та й у більшості країн Європи прерогатива в регулюванні бухгалтерського обліку належала державі.

Історія найвпливовіших бухгалтерських професійних організацій сягає більше ста років. Не дивно, що їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку у світі є таким значним.

Із 90-х років минулого століття розпочався 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). Формування і розвиток ФПБАУ відбувалися за підтримки Агентства з міжнародного розвитку США (USAID). Зокрема, досить потужно USAID фінансувався Проект реформування бухгалтерського обліку в Україні, який передбачав, як одне із головних завдань, запровадити в Україні систему міжнародної професійної сертифікації на основі програми СІРА.

VIII. Розвиток професії бухгалтера

Програма CIPA – це російськомовна програма міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів. Назва програми походить від назви сертифікату CIPA – Certified International Professional Accountant (Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер) (табл. 8.1).

Таблиця 8. 1.

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. 8.1.

Внаслідок конфлікту, між керівництвом ФПБАУ та USAID, Проектом реформування бухгалтерського обліку (USAID) в 2004 р. було підтримано ініціативу щодо створення Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА).

Критично оцінюючи запровадження в Україні західного підходу до розвитку професії бухгалтера, слід визнати, що станом на початок 2010 року за програмою CAP-CIPA в Україні сертифіковано біля 4 тисяч бухгалтерів. Більшість із них отримали сертифікат за стимулювання донорських програм у двох вищезазначених бухгалтерських організаціях.

Окрім того, 200 бухгалтерів є членами та отримали сертифікати CAP-CIPA у Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ).

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

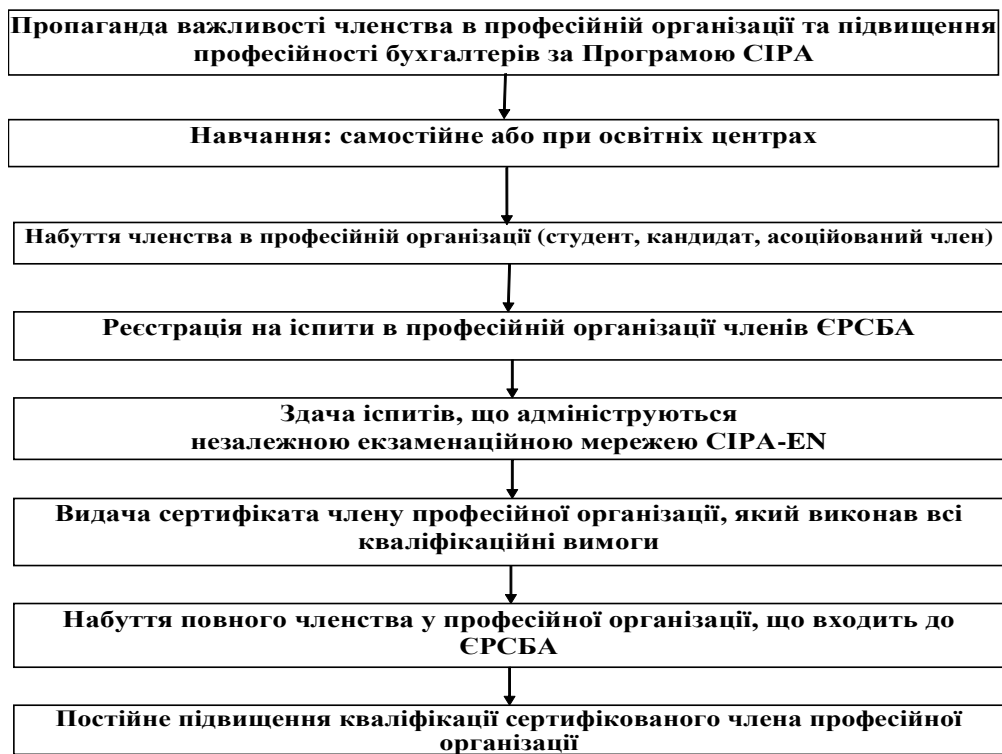


Рис. 8.1. Механізм розвитку професії бухгалтера за програмою СІРА

ФАБФ АПКУ утворена в 2003 році на базі науково-методичної ради з бухгалтерського обліку, що функціонує при Мінагрополітики України з 1992 року. Дана організація створювалась без іноземної допомоги, що пояснює меншу чисельність сертифікованих за програмою САР-СІРА її членів.

На початок 2010 року всі три вищезазначені вітчизняні професійні бухгалтерські організації нараховують у своїх рядах трохи більше 4 тисяч носіїв сертифікату САР, що досягає 1 % бухгалтерів України. Дослідження засвідчують, що з них лише 30-40 % підтримують свої об'єднання активною участю у професійному житті та сплатою членських внесків. У значної частини сертифікованих бухгалтерів призупинено дію сертифікату з причин не проходження ними обов'язкового підвищення кваліфікації⁴⁵⁵.

Вищезазначені причини, і не тільки, засвідчують значні труднощі розвитку професії бухгалтера в Україні за закордонними сценаріями.

⁴⁵⁵ <http://www.ucaa.org/ukr/membership/members/>

З іншої сторони, до цих пір на державному рівні не прийнято концепції розвитку професії бухгалтера. Відповідно відсутні будь-які законодавчі вимоги щодо статусу професійного бухгалтера в Україні.

Освітній потенціал України, по інерції на державному фінансуванні, формально проводить підвищення кваліфікації бухгалтерів на принципах ще радянської системи. При цьому, таке навчання проходять на рік лише сотні бухгалтерів при потребі для України десятків тисяч.

З вищевикладеного маємо такі висновки: у розвитку професії бухгалтера в Україні одночасно функціонують підходи з різних інституціональних системи: західно-ринкова система формування та функціонування професійних об'єднань; радянська система підвищення кваліфікації бухгалтерів та байдужість української держави до цієї проблеми.

Такий стан не може відповідати національним потребам та загрожує економічному розвитку держави у глобальному світі.

Досягнення Україною західних успіхів розвитку професії бухгалтера неможливе без інституціональних змін. Такі зміни потрібні на всіх щаблях інституціонального забезпечення вирішення цього питання.

Першочерговими мають бути проведені зміни у формальних інститутах, так званих «правилах гри». Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» має визначити статус професійного бухгалтера, роль та місце професійних об'єднань бухгалтерів у розвитку національної системи обліку, її адаптації до МСФЗ та вимог МФБ.

Важливою складовою інституціонального забезпечення розвитку професії бухгалтера в національних реаліях є активна участь держави у цих процесах, використання потенціалу освітніх закладів, науки у підвищенні кваліфікації та конкурентоздатності вітчизняних бухгалтерів.

У розвинутих країнах професія бухгалтер є одною із найповажніших та найпрестижніших. 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.

Для України це бажаний результат. Ще в 2004 році національні професійні організації направили лист Міністерству фінансів України із зазначенням потреби в розробці вітчизняної системи підвищення

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

кваліфікації та сертифікації бухгалтерів. Передбачалося, що така сертифікація здійснюватиметься під контролем громадських професійних об'єднань із залученням вищих навчальних закладів та за координації Міністерства фінансів України.

На відміну від даного підходу, освітньою 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 Житомирському державному технологічному університеті у 2003 році йшлося про необхідність надання права на підготовку, перепідготовку та сертифікацію бухгалтерів і аудиторів вищим навчальним закладам.

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. Однак вказані рекомендації не мають організаційної завершеності, є не 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 представниками, котрі стратегічно передбачали, що саме вони стануть основою системи післядипломного підвищення кваліфікації бухгалтерів в Україні. Проте їх освітні програми не враховують особливостей вітчизняного правового поля та досвіду 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.

Окрім того, і вітчизняні професійні організації не можуть знайти спільної мови в плані професійного розвитку бухгалтерів. Вони більше конкурують одна з одною в реалізації програми CAP-CIPA, показуючи свої тимчасові переваги в певних питаннях, ніж намагаються співпрацювати, примножувати позитивний досвід і впроваджувати високоякісні національні освітні продукти.

Встановлено, що незважаючи на явні організаційні та навчально-методичні переваги програми CIPA, 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 вдосконалення 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; ігнорування національних традицій бухгалтерського обліку; в ній відсутній курс з обліку за національними стандартами, що значно знижує практичну цінність програми.

Інший недолік – це вартість програми для бухгалтерів. Для того, щоб зараз здобути сертифікат CPA, необхідно витратити близько 20 тис. грн., що включає також плату за участь у іспитах.

Така ситуація не вигідна ні для держави, ні для професійних організацій, ні, власне, для самих бухгалтерів. На вирішення цієї проблеми Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України розроблено Концепцію національної системи підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів, котру передано на розгляд методологічній раді з бухгалтерського обліку Мінфіну України. Даний документ розроблено на виконання завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, що прийнята 03.02.2009 р. Колегією Мінагрополітики України.

У розвиток Концепції при ФАБФ АПКУ у 2008 році створений вищий навчальний заклад «Інститут обліку і фінансів», який в 2009 році пройшов акредитацію в Міністерстві освіти і науки України.

Із метою обґрунтування напрямів та параметрів запровадження системи підвищення кваліфікації бухгалтерів аграрного сектору економіки проведено дослідження стану професійної відповідності бухгалтерських кадрів сільськогосподарських підприємств міжнародним стандартам освіти.

В результаті розроблено програму сертифікації та підвищення кваліфікації «Сертифікований професійний бухгалтер АПВ» (САРА).

Програма САРА стала першою національною, галузевою програмою підготовки бухгалтерів, що визнана на державному рівні. Дана програма схвалена науково-методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Мінагрополітики України, погоджена з Міністерством освіти і науки України та його 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 CPA (рис. 1). Вищезазначене дозволило досягти сприйняття даної програми регіональною групою

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

МФБ – Євразійською радою сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, як спеціалізацію в аграрній сфері до програми СІРА.

Програма САРА – перший і єдиний в Україні освітній продукт, що має як професійне, так і поглиблене галузеве спрямування. Її поява та запровадження означають певний інституціональний механізм до запровадження в Україні підходів до розвитку професії бухгалтера 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).

Програма орієнтована саме на сегмент бухгалтерів аграрно-продовольчого сектору економіки України. Вона враховує специфічні особливості обліку сільського господарства, що не враховуються в інших програмах.

Після опанування кожного курсу, учасники проходять тестування, результати яких дійсні протягом двох років. За успішного проходження всіх курсів та здачі іспиту учасники програми САРА отримують сертифікат про присвоєння кваліфікації – сертифікований професійний бухгалтер АПВ (Certified Agricultural Professional Accountant).

Крім того, ФАБФ АПКУ спільно з Мінагрополітики України розроблено та запроваджено навчання бухгалтерів бюджетних установ АПВ 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.

Отже, практика реалізації перших національних освітніх програм для бухгалтерів системи АПВ засвідчує, що досягнення бажаних результатів у цій сфері в Україні неможливе без участі держави. Останнє не суперечить позиції МФБ. Навпаки, МФБ, Світовий банк, ООН радять кожній країні шукати в цьому всій шлях⁴⁵⁶.

⁴⁵⁶<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFIN/REPREF/0contentMDK:21541321~menuPK:4368642~pagePK:64168445~piPK:64168309~theSitePK:4152118,00.html>

Висновки. В аграрному сегменті розвитку професії бухгалтера сформовано неформальний інститут – Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, – яка спільно з державними інститутами створює інституціональний базис розвитку професії бухгалтера в аграрному секторі економіки.

Для реалізації завдань з формування інституційного середовища розвитку професії бухгалтера науково-обґрунтовано здійснення наступних заходів:

- законодавче закріплення сутності та статусу професійного бухгалтера;
- надання професійним об'єднанням бухгалтерів статусу дорадницької професійної ланки економічної системи громадянського суспільства, з включенням до відповідних державних програм;
- запровадження спільно з професійними бухгалтерськими об'єднаннями, освітніми закладами державної програми підвищення кваліфікації та сертифікації професійних бухгалтерів;
- державна підтримка становлення територіальних відділень професійних об'єднань бухгалтерів в аграрних регіонах;
- об'єднання зусиль державних, освітніх, наукових та професійних складових інституціонального забезпечення для участі в розробці МСФЗ, національного законодавства та розвитку професії.

8.3. Сертифікація бухгалтерів: організаційно-методологічні підходи

Сертифікація бухгалтерів набуває все більшого поширення в Україні. Проте здійснюється цей процес більше з волі Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) та різноманітних міжнародних проектів і грантів, чим з ініціативи вітчизняних державних установ та, тим більше, самих бухгалтерів.

Разом з тим, професія бухгалтера вимагає постійного підвищення кваліфікації. Так було і за радянських часів, так є і за кордоном, і так буде і в Україні. На повістці дня державних та громадських установ, що відповідають за нашу професію, вже давно мають стояти питання щодо вирішення організаційних та методичних підходів підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів. Окреслити такі підходи в агропромисловому комплексі і є метою даного підрозділу нашого дослідження.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

З відомих причин в агропромисловому комплексі України зруйновано радянську систему підвищення кваліфікації бухгалтерів. Як показали дослідження (табл. 8.2) в 90-і роки двадцятого століття головні бухгалтери сільгоспідприємств проходили підвищення кваліфікації в середньому раз на три роки, а бухгалтери районних та обласних управлінь агропромислового розвитку – майже щорічно. Сьогодні лише біля 2 відсотків бухгалтерів сільгоспідприємств щорічно проходить підвищення кваліфікації при сільськогосподарських вузах, трохи більший (близько 10) цей відсоток для бухгалтерів районних та обласних управлінь агропромислового розвитку.

Таблиця 8.2

Стан підвищення кваліфікації бухгалтерів АПК

№ п/п	Категорії бухгалтерів	Підвищують кваліфікацію при Вузах, у відсотках до загальної кількості	
		В середньому за рік в період 1980-1990	В середньому за 2006 рік
1.	Головні бухгалтери районних та обласних управлінь агропромислового розвитку	78,0	9,0
2.	Головні бухгалтери сільськогосподарських підприємств	35,5	1,5

Разом з тим, така система підвищення кваліфікації бухгалтерів не відповідає міжнародним стандартам освіти (МСО) МФБ⁴⁵⁷. Головна невідповідність полягає в тому, що в Україні і до нині відсутня нормативна база щодо сертифікації бухгалтерів, яка передбачає окрім постійного підвищення кваліфікації ще і визначення їх кваліфікаційного рівня та видачу відповідного свідоцтва.

Зазначимо, що йдеться про післядипломну освіту бухгалтера. Сертифікат (свідоцтво) видається вже професійному бухгалтеру, який після отримання диплому про вищу чи середню спеціальну освіту має практичний досвід роботи. За підходами МФБ сертифікат (свідоцтво) видається не навчальним закладом, а професійною бухгалтерською організацією, після здачі професійним бухгалтером іспитів в незалежній екзаменаційній мережі, що, як правило, контролюється МФБ.

Підвищення кваліфікації проходить за спеціально розробленими програмами, а сертифікація – за тестами (іспитами), які узгоджуються з

⁴⁵⁷ Міжнародні Стандарти Освіти для професійних бухгалтерів. – К. ФПБАУ, 2004. – 78 с.

МФБ. Сертифікат підтверджується, як правило, печаткою МФБ. Ці та інші особливості міжнародних підходів до освіти бухгалтера наведено в табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Особливості міжнародних підходів до освіти професійного бухгалтера

№ п/п	Зміст
1.	Підвищення кваліфікації проводиться за програмою узгодження з МСО МФБ.
2.	Іспит (тестування) не має права проводити організація, що проводила підвищення кваліфікації (навчання). Іспит (тестування) проводить незалежна екзаменаційна мережа.
3.	За результатами підвищення кваліфікації та іспиту видається сертифікат (свідоцтво).
4.	МФБ та національна професійна бухгалтерська організація: - відповідає за кваліфікацію бухгалтера, який отримав її Сертифікат; - розміщує дані про такого професійного бухгалтера в електронній мережі, друкованих засобах, сприяє покращенню матеріальних та соціальних умов його праці.
5.	Програма підвищення кваліфікації та сертифікація пропагується серед роботодавців, як засіб підтвердження професіоналізму бухгалтера
6.	Підвищення кваліфікації та сертифікація є платними (зі скидками для членів професійних бухгалтерських організацій).
7.	Часто членами професійних бухгалтерських організацій можуть бути лише сертифіковані бухгалтери.

Першими в Україні ці підходи почала реалізовувати ФПБАУ (Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України) за кошти США по російськомовній програмі підвищення кваліфікації та сертифікації СІРА. Згодом, оскільки вказана програма належить юридичній особі США, до її реалізації долучились інші професійні бухгалтерські організації України^{458,459,460}. Слід зазначити, що ця програма визнана МФБ⁴⁶¹.

В Україні розповсюджуються й інші визнані МФБ російськомовні програми, зокрема АССА. (Більш детально з цими програмами читачі можуть ознайомитися на нашому сайті www.faaf.org.ua).

Донорські кошти не тільки започаткували міжнародні підходи підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів, але і каталізували

⁴⁵⁸ Мимо кассы.. // Бизнес. – 2004. – № 28.

⁴⁵⁹ Дело как всегда в деньгах. // Бизнес. – 2004. – № 29.

⁴⁶⁰ Украина – следующая... // Бизнес. – 2004. – № 33.

⁴⁶¹ Контактеры. // Бизнес. – 2006. – № 39.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

в Україні створення певної нормативної бази. Зокрема, з цього приводу прийнято Постанову КМУ № 1046 від 14.08.2001 року⁴⁶², розпорядження КМУ № 25р – від 18.01.2003 року⁴⁶³, Мінфіном прийняті рекомендації щодо програми підвищення кваліфікації бухгалтерів (лист № 31-34000-16-5/1441 від 27.01.2006 р.). Підготовлено відповідний проект змін до закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».

В 2006 році професійні організації бухгалтерів України підписали Меморандум про підготовку узгодженої Національної програми підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів⁴⁶⁴.

Бухгалтери підприємств АПК мають знати і те, що тільки за програмою САР/СІРА сьогодні пройшли сертифікацію біля 5 тисяч бухгалтерів підприємств і організацій України. Сьогодні не тільки зарубіжні, але і вітчизняні роботодавці Києва та інших міст все частіше бажають брати на роботу сертифікованих бухгалтерів.

Разом з тим, підготовка за вищезазначеними програмами не завжди прийнятна для бухгалтерів підприємств АПК (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Основні проблеми в підвищенні кваліфікації бухгалтерів АПК за існуючими на ринку України міжнародними програмами

№ п/п	Зміст проблеми
1.	Велика вартість підвищення кваліфікації (наприклад, для сертифікату САР в середньому 5000 грн.).
2.	Значні витрати часу на підвищення кваліфікації (для сертифікату САР приблизно 150 годин).
3.	Значний об'єм теоретичного матеріалу за міжнародними стандартами обліку і звітності, який відірваний від професійної практичної діяльності бухгалтерів агропромислових підприємств.
4.	Відірваність підготовки від місць роботи (проживання).
5.	Наявність проблемних специфічних питань, що стосуються практичної діяльності бухгалтерів агропромислових підприємств, у розкритті яких ці бухгалтери мають реальну потребу

⁴⁶² Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження заходів щодо реалізації основних напрямів розвитку фондового ринку на 2001-2005 роки» від 14.08.2001 р. № 1046.

⁴⁶³ Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах» від 18 січня 2003 р. № 25-р.

⁴⁶⁴ Меморандум про співробітництво та координацію дій // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С.111.

На вимогу дня в 2006 році Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ), за ініціативи Міністерства аграрної політики розроблено власну програму підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів АПК, яка знімає вищезазначені проблеми, дозволяє і бухгалтерам підприємств АПК отримати сертифікат (свідоцтво) за міжнародними вимогами. Для цього, з'їздом ФАБФ АПКУ прийнято Положення про удосконалення професійних знань та сертифікацію членів Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. Розроблена і узгоджена з Мінагрополітики України відповідна програма та її реалізація (Наказ Мінагрополітики від 20.12.2006 р. № 784). Узгоджено порядок прийняття іспиту (тестування) по даній програмі з незалежною екзаменаційною мережею МФБ.

Програма включає такі курси:

1. Система бухгалтерської звітності підприємств АПК: нормативне та організаційне забезпечення, порядок складання.

2. Облік сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи».

3. Обліково-фінансове та правове забезпечення сучасних майнових та земельних відносин.

4. Облікове забезпечення державної фінансової підтримки підприємств.

5. Особливості оподаткування та облікове забезпечення складання податкових звітів підприємств АПК (ПДВ, ФСП тощо).

Кожний курс підкріплюється відповідним навчальним Посібником. Основний зміст Посібника розкриває, перш за все, практичну сторону теми. Разом з тим, зміст Посібника відповідає вимогам Міжнародних стандартів обліку і звітності.

Семінари-навчання за кожним курсом проводяться територіальними відділеннями ФАБФ АПКУ при обласних та районних управліннях агропромислового розвитку. Після кожного семінару-навчання на принципах МСО МФБ проводиться тестування, результати якого перевіряються незалежною екзаменаційною мережею.

Розрахункова вартість семінару-навчання ФАБФ АПКУ з Посібником і тестуванням в декілька разів нижча вищезазначених аналогів. При цьому заощаджуються не тільки кошти, але і час бухгалтерів, оскільки навчання проходять, як правило, при районних управліннях агропромислового розвитку.

Бухгалтери, які успішно пройшли тестування отримують сертифікат (свідоцтво) ФАБФ АПКУ за визнаними міжнародними

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

принципами. Інформація про бухгалтерів, які отримали сертифікат (свідоцтво) розміщена на офіційних сайтах ФАБФ АПКУ, Мінагрополітики, міжнародної екзаменаційної мережі бухгалтерів.

Сертифікат (свідоцтво) ФАБФ АПКУ засвідчує, що його власник є професійним бухгалтером, який не тільки володіє знаннями щодо міжнародних стандартів обліку і звітності, але є фахівцем з галузевого бухгалтерського та податкового обліку, інших галузевих економіко-правових питань.

В січні 2007 р. дана Програма почала реалізовуватися ФАБФ АПКУ в м. Києві, Київській та Кіровоградській областях. Так, в січні 2007 року успішно пройшли перше тестування більше 200 бухгалтерів сільгосп підприємств Київської області. Починаючи з лютого 2007 року, семінари-навчання та тестування пройшли всі бажаючі бухгалтери інших областей України. Перше тестування засвідчило подолання бухгалтерами підприємств АПК психологічного бар'єру і їх готовність до переходу на міжнародні принципи післядипломної освіти бухгалтера.

8.4. Професійні аспекти підвищення кваліфікації бухгалтерів

Інтеграційні процеси, що відбуваються в економіці України, зумовили зростання попиту на висококваліфіковані кадри, у тому числі - бухгалтерів. Професія бухгалтера зазнає впливу всіх чинників і явищ, що впливають на розвиток економіки.

Міжнародна практика свідчить, що показником високого професійного рівня фахівця є досвід роботи та наявність не тільки диплому вищого навчального закладу, але й міжнародного сертифікату за кваліфікаційною програмою, визнаною в усьому світі. Тому питання підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів набувають особливої актуальності.

Ролі вітчизняних громадських професійних організацій у підготовці висококваліфікованих спеціалістів присвячено публікації С.Ф. Голова, В.М. Метелиці, О.М. Петрука, Л.С. Шатковської, Л.В. Чижевської, Г.А. Ямборко.

Метою дослідження даного підрозділу є аналіз сучасного стану підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів, узагальнення досвіду діяльності професійних організацій у цій сфері та обґрунтування заходів, що сприятимуть підвищенню ролі професійних громадських об'єднань у вирішенні проблем підвищення кваліфікації.

Система післядипломної освіти, що прийшла на заміну «радянської» системи підвищення кваліфікації, втратила саме направленість на підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів. Зараз кожен вищий навчальний заклад має факультети, а то й цілі інститути, післядипломної освіти. Їх навчальні плани зосередженні в основному на питаннях надання другої вищої освіти, а короткотермінові (від тижня до одного місяця) курси підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів в них здебільшого відсутні. Тобто питанням удосконалення професійних знань практикуючих бухгалтерів державні навчальні заклади приділяють недостатню увагу. Пов'язано це, на нашу думку, і з тим, що із запровадженням реформ у економіці, відбулося перепрофілювання різних галузей економіки і, як результат, вивільнення значної кількості працездатного населення (наприклад, військових), яке потребувало отримання другої спеціальності.

Як зазначає Л.С. Шатковська, основними чинниками, що негативно впливають на розвиток післядипломної освіти є: недосконалість організаційних форм і структури системи аграрної післядипломної освіти; відставання координаційних центрів аграрного післядипломного навчання від потреб галузі; відсутність спеціальних науково-дослідних інститутів, які б відстежували і узагальнювали проблематику післядипломного навчання з бухгалтерського обліку; не повна відповідність навчальних планів і програм проблемам економічного розвитку суспільства; недостатність фінансування навчальних закладів і підрозділів післядипломної освіти; відсутність можливостей отримати післядипломну освіту для всіх бажаючих через високу вартість навчання⁴⁶⁵.

Однією з проблем реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), стала відсутність в українських бухгалтерів відповідного досвіду⁴⁶⁶. Крім того, як нами зазначалось у попередніх публікаціях, невідповідність системи підвищення кваліфікації бухгалтерів загальноприйнятим міжнародним стандартам, що розроблені

⁴⁶⁵ Шатковська Л.С. Навчання впродовж усього життя. Проблеми післядипломної освіти // Л.С. Шатковська // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 2. – С. 96-101.

⁴⁶⁶ Метелиця В.М. Сертифікат бухгалтеру потрібен... Тільки який? / В.М. Метелиця // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. Тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 246с. – С. 156-158.

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ), гальмує реформування бухгалтерського обліку в Україні⁴⁶⁷.

За кордоном існує єдина практика, коли підвищення кваліфікації фахівців проводиться професійними саморегулюючими організаціями.

Найбільш відомими у світі громадськими організаціями, що об'єднують бухгалтерів є:

Американський інститут дипломованих публічних бухгалтерів - це національна професійна організація, заснована у 1887р. Розробляє загальноприйняті аудиторські стандарти, здійснює випуск коментарів з основних питань обліку, несе відповідальність за етичне керівництво професією.

Сьогодні 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 4 напрямками (аудит і атестація, фінансовий облік і звітність, регулювання, бізнес-середовище і концепції) безпосередньо на території США⁴⁶⁸;

Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA) заснована в 1904 р., налічує на сьогодні більше ніж 320 тис. членів і студентів в 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 на англійській мові по аудиту, фінансовій звітності, стратегічному плануванню, податкам і підприємницькому праву та ін. Присвоєння цієї кваліфікації засвідчує

⁴⁶⁷ Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М.Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4-13.

⁴⁶⁸ Дем'яненко М.Я. Науково-методичний та інформаційний супровід розвитку професії бухгалтера-фінансиста / М.Я.Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. На III Між нар. наук.-практ. конф.: 29-30 листопада 2007р. / Відп. за вип. В.М.Жук. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2007 – 268с. – С. 27-29.

здатність дипломованого бухгалтера працювати у сфері обліку і фінансів будь-якого бізнесу, зазвичай на керівних посадах⁴⁶⁹;

Громада експертів-бухгалтерів - професійна організація, створена у 1942р. 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 аудитор⁴⁷⁰;

Інститут аудиторів Німеччини створений в 1932р. і представляє інтереси аудиторів на національному і міжнародному рівнях, здійснює підготовку аудиторських кадрів та надає підтримку своїм членам в їх професійній діяльності. Інститут налічує близько 13 тис. членів: аудиторів і товариств, які спеціалізуються на наданні таких послуг.

Інститут проводить WP-сертифікацію, яка передбачає складання екзамену за 4 блоками знань: оцінка підприємства, організація виробництва і політична економія, господарське, податкове право⁴⁷¹;

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), яка заснована у 1977р. в Мюнхені, ФРН, на 11-му Світовому Конгресі Бухгалтерів та об'єднує 157 дійсних і асоційованих членів в 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.

МФБ 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 масштабі⁴⁷²;

У 2005 р. Євразійська рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (ЄРСБА) отримала статус офіційної регіональної групи МФБ.

Європейська асоціація бухгалтерів була утворена у 1977р. з метою об'єднання викладачів і вчених у сфері бухгалтерського обліку та забезпечення їм кращих умов для проведення досліджень.

⁴⁶⁹ <http://www.aicpa.org>

⁴⁷⁰ <http://www.experts-comptables.org>

⁴⁷¹ <http://www.idw.de>

⁴⁷² <http://www.ifac.org>

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Асоціацією сформовано професійну мережу, що охоплює зацікавлених бухгалтерів-науковців всієї Європи⁴⁷³;

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. З 2001 р. Інститут є дійсним членом МФБ⁴⁷⁴;

Євразійська рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів створена у 2001р. 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.

Сьогодні до складу ЄРСБА входить 32 професійні організації з 11 країн.

Рада здійснює підготовку фахівців за російськомовною програмою міжнародного рівня сертифікації у сфері бухгалтерського обліку і аудиту СІРА (Certified International Professional Accountant), яка передбачає складання 8 іспитів за напрямками: фінансовий і управлінський облік, податки і право, фінансовий менеджмент, аудит, управлінські інформаційні системи⁴⁷⁵.

Запровадження МСФЗ в Україні вимагає посилення ролі вітчизняних бухгалтерських громадських організацій в справі професійної освіти. У відповідності до міжнародних правил, фінансова звітність може вважатися достовірною, якщо вона складена та підписана бухгалтером, який має певну кваліфікацію, що підтверджується через процедуру сертифікації. Вважається, що сертифікація бухгалтерів - це перший крок до міжнародного визнання кваліфікації українських бухгалтерів і вона необхідна для підвищення впевненості користувачів фінансової інформації в її надійності.

⁴⁷³ <http://www.eaa-online.org>

⁴⁷⁴ <http://www.ipbr.ru>

⁴⁷⁵ <http://www.eccaa.org>

Хоча сертифікація бухгалтерів і набуває все більшого поширення в Україні, але здійснюється вона більше під впливом різних міжнародних проектів і грантів, ніж з ініціативи самих бухгалтерів та власників підприємств⁴⁷⁶.

В Україні розробкою кваліфікаційних програм займаються науково-навчальні інститути, професійні державні і громадські організації. Роль останніх у процесі розвитку професійної освіти постійно зростає, проте донедавна в Україні не було своєї загальнонаціональної кваліфікаційної програми, і, як наслідок, використовувалися лише програми міжнародних професійних організацій.

Таких програм, наразі, багато і залишається невирішеним питання, які з цих програм бухгалтер повинен брати за основу у своїй професійній освіті. Тому спеціалісти, які хочуть бути конкурентоздатними на ринку праці, вважають за доцільне проходити навчання за всіма запропонованими міжнародними кваліфікаційними програмами.

Серед вітчизняних громадських організацій бухгалтерів, що опікуються питаннями професійної освіти та сертифікації, найбільш потужними є:

Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) громадська професійна саморегулююча некомерційна організація, створена у 1996р. і представлена у регіонах України територіальними відділеннями. Федерація є асоційованим членом МФБ (з 2006 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 базуються на міжнародних принципах.

У своєму Навчально-методичному центрі (НМЦ ФПБАУ) Федерація проводить професійне навчання за власними програмами підвищення кваліфікації на основі національних П(С)БО та МСФЗ, а також за програмами CIPA та DipIFR ACCA⁴⁷⁷;

⁴⁷⁶ Дем'яненко М.Я. Науково-методичний та інформаційний супровід розвитку професії бухгалтера-фінансиста / М.Я.Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. На III Між нар. наук.-практ. конф.: 29-30 листопада 2007р. / Відп. за вип. В.М.Жук. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2007 – 268с. – С. 27-29. – с.27.

⁴⁷⁷ <http://www.ufpaa.org>

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА), що заснована у 2004р. і є всеукраїнською недержавною неприбутковою організацією, яка об'єднує понад 1400 фахівців у галузі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту. З 2005 р. Асоціація є дійсним членом ЄРСБА, а у 2007 р. пройшла аудит Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (Institute of Chartered Accountants of Scotland) і отримала рекомендацію на вступ до 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 CPA у своєму навчальному закладі - Центр бухгалтерських ресурсів (ЦБР УАСБА)⁴⁷⁸;

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ) - всеукраїнська професійна громадська організація, створена 2003 р. на базі науково-методичної Ради з питань обліку, звітності та аудиту в АПВ, що діяла при Міністерстві сільського господарства і продовольства України з 1992р. Сьогодні членами Федерації є близько тисячі фахівців у 25 територіальних відділеннях⁴⁷⁹.

З 2005 р. ФАБФ АПКУ є асоційованим членом ЄРСБА.

Члени Федерації входять до складу Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України; приймають участь у роботі громадських рад Мінфіну і Мінагрополітики України; спільно з ДПАУ, Фондом держмайна України та Мінагрополітики України здійснюють розробку методичних рекомендацій з питань забезпечення обліку, звітності та фінансів в аграрному секторі.

Федерація здійснює випуск фахового науково-виробничого журналу «Облік і фінанси АПК» та розповсюджує навчально-методичні Посібники з актуальних питань галузевої професійної практики.

Науково-навчальний центр Федерації - «Інститут обліку і фінансів» (ЮФ ФАБФ АПКУ) проводить сертифікацію за програмами CPA та DipIFR ACCA.

З 2006 року Федерацією спільно з Мінагрополітики України запроваджена Програма сертифікації професійних бухгалтерів агропромислового виробництва (САРА).

⁴⁷⁸ <http://www.uacaa.org>

⁴⁷⁹ <http://www.faaf.org.ua>

САРА є *першою загальнонаціональною* галузевою програмою підготовки бухгалтерів підприємств та організацій агропромислового виробництва, яка визнана на державному рівні: навчально-методичний комплекс Програми САРА ухвалено Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Мінагрополітики України і погоджено з Міністерством освіти і науки України та з Інститутом інноваційних технологій і змісту освіти.

Програма САРА включає 6 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. При успішному проходженні всіх курсів учасники програми САРА отримують сертифікат про присвоєння кваліфікації сертифікований професійний бухгалтер АПВ (Certified Agricultural Professional Accountant).

Висновки. Роль професійних організацій у вирішенні проблем підвищення кваліфікації бухгалтерів значно підвищується з прискоренням процесу реформування бухгалтерського обліку в Україні. Запровадження Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України першої загальнонаціональної галузевої кваліфікаційної програми підготовки бухгалтерів, яка визнана на державному рівні - важливе досягнення вітчизняних науковців та професіоналів з бухгалтерського обліку. Програма САРА сприятиме залученню бухгалтерів аграрних підприємств до процесу сертифікації та підвищення кваліфікації, оскільки вона відповідає міжнародним принципам освіти та є більш адаптованою до сучасних вимог ведення обліку саме в підприємствах агропромислового виробництва.

ВИСНОВКИ

За результатами досліджень:

- Окреслено концептуальні межі предмета бухгалтерського обліку, що встановлені вітчизняними та зарубіжними науковими колами.

- Означено орієнтири поглиблення й розширення меж предмета бухгалтерського обліку з розвитком інституційного середовища та запропоновано авторське визначення предмета бухгалтерського обліку.

- Досліджені вітчизняні наукові позиції щодо формування парадигм бухгалтерського обліку, обґрунтовано необхідність переходу до нової облікової парадигми, визначено теоретичний базис нової парадигми бухгалтерського обліку заснованої на врахуванні ідей економіки гармонійного розвитку.

- Розглянуто вплив сучасних концепцій галузевого управління, теорій інституціоналізму, фізичної економії, МСФЗ на розвиток теорії бухгалтерського обліку. Виділена специфіка предмета і об'єктів обліку в підсистемі теорії бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності.

- Критично оцінено визначення сутності бухгалтерського обліку та виявлено обмеженість його сприйняття у вітчизняному економічному середовищі. Сформульовано та доведено життєдіяльність наукової гіпотези розгляду та трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту.

Доведено об'єктивність існування інституту бухгалтерського обліку, розкрито його сутність та доцільність вживання терміну «інститут бухгалтерського обліку».

Визначено вектор зростання соціально-економічної значущості інституту бухгалтерського обліку.

- Розглянуто моделі й ідеї щодо розв'язання проблем розвитку МСФЗ і національних систем бухгалтерського обліку із застосуванням інституціональної теорії, концепції стійкого й синергетичного розвитку.

- Виходячи із інституціональної теорії виділені складові сегменти побудови і розвитку бухгалтерських систем, запропонована їх класифікація та ієрархія.

- Визначено основні вектори подальшого розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі, головною концептуальною передумовою якого є спрямованість на якісне інформаційне забезпечення користувачів фінансової звітності.

- Доведено інституційну природу розвитку методології облікової оцінки та визначальність впливу «глобального» інституту на її сучасний стан. Базуючись на інституціональній теорії, виявлено внутрішню суперечливу природу формування методології та практики застосування оцінки в обліку. Сформовано наукову гіпотезу необхідності дотримання діалектичного закону єдності і боротьби протилежностей (інтересів, інститутів) для дієвості оцінки (та в цілому бухгалтерського обліку) в попередженні економічних криз.

Запропоновано нове трактування сутності та природи облікової оцінки, її місії в соціально-економічному середовищі. Підтверджено доцільність розбудови інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

- Означено фізіократичну основу розвитку методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності. Запропоновано методичні підходи удосконалення оцінки біологічних активів й сільгосппродукції за «справедливою вартістю».

- Розширено теоретичне уявлення про роль моделювання серед методів науки і практики бухгалтерського обліку. Запропонована система задіяння моделювання у вирішення завдань, які ставляться бухгалтерському обліку практикою та економічними теоріями.

- Розкрито концепцію вирішення проблем обліково-інформаційного забезпечення управління шляхом розробки та запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Розглянуто теоретичні основи таких стандартів: трирівнева модель побудови фінансової звітності; методологія галузевих чинників вартості; галузева специфіка показників для прийняття інвестиційних рішень.

- Запропоновано шляхи посилення інформаційних можливостей обліку сільськогосподарської діяльності на підставі теорії фізичної економії.

- Розкрито теоретичне і практичне обґрунтування переваг конвергенційних підходів у стратегії впровадження МСФЗ в національну систему обліку України.

- Доведено необхідність обов'язкового попереднього наукового обґрунтування програмних документів з реформування системи бухгалтерського обліку. Розглянуті теоретичні засади рішення в програмних документах проблем практики й прогнозування розвитку облікових систем. Оцінено теоретичну й нормативну складові Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України на предмет взяття їх за основу при розробці

Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки

загальнодержавної Концепції з розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

- Проаналізовано стан методологічного, методичного і організаційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрній сфері економіки.

Розкриті причини послаблення ролі бухгалтерського обліку в системі управління галуззю. Обґрунтовані концептуальні основи запровадження галузевих стандартів в національній системі бухгалтерського обліку.

- Викладено підхід до відображення земельного капіталу в бухгалтерському обліку з позиції теорії фізичної економії.

- Висвітлено мету і завдання обліку земельних ділянок. Запропоновано методологічні та методичні підходи до побудови обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин. Обґрунтована необхідність запровадження галузевого стандарту з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

- Узагальнені пропозиції щодо запровадження аналітичного та синтетичного обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення.

- Обґрунтовано пріоритетність нинішнього етапу земельної реформи – включення землі до економічного обороту. Розкрито вагомість іпотечної складової у кредитуванні аграрного бізнесу.

Доведено першочерговість організації бухгалтерського відображення земель й прав їх оренди у розбудові іпотечного кредитування та іншому використанні земельного капіталу в економічному обігу. Розкрито порядок бухгалтерського обліку права користування чужою земельною ділянкою сільськогосподарських потреб (емфітевзису).

- Розглянуті нові методологічні підходи до обліку сільськогосподарської діяльності, які відповідають потребам МСБО 41 «Сільське господарство» і українського П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Внесено пропозиції по вдосконаленню практики обліку сільськогосподарської діяльності при застосуванні П(С)БО 30 «Біологічні активи».

- Розроблено методику обліку біологічних активів на основі удосконалення положень бухгалтерського обліку, форм обліку, Плану рахунків та інструкції по його застосуванню.

- Розглянуто проблеми обліку інноваційної діяльності. Визначено основні об'єкти обліку інноваційної діяльності.

Запропоновано концептуальні підходи до побудови обліку інноваційної діяльності.

- Проаналізовано стан методологічного, методичного і організаційного забезпечення розвитку управлінського обліку в аграрній сфері економіки.

Обґрунтовано концептуальні основи впровадження галузевих стандартів в цілях відновлення системи управлінського обліку.

- Визначено концептуальні підходи до побудови системи обліково-інформаційного забезпечення моніторингу аграрного ринку.

- Узагальнено внесок ННЦ «Інститут аграрної економіки» - в розвиток теорії і практики обліку і звітності АПК.

- Досліджено теоретичні засади, стан та перспективу застосування розрахунків ефективності досліджень з бухгалтерського обліку.

- Обґрунтовано пропозиції щодо формування якісно нової моделі розвитку економічної науки в Україні з урахуванням глобальних впливів і національної інституціональної специфіки. Відображено особливості організації роботи недержавних наукових закладів з обліково-фінансовою спеціалізацією.

- Проаналізовано зарубіжні і національні підходи формування в Україні інституту професійних бухгалтерів. Запропоновано наукове забезпечення запровадження і використання інституціональних механізмів в розвитку професії бухгалтера.

Критично оцінено сучасний стан підготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів. Узагальнено досвід діяльності соціальних організацій у цій сфері. Обґрунтовані заходи підвищення ролі професіональних об'єднань бухгалтерів у вирішенні проблем підвищення кваліфікації.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	3
I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БАГАТОГРАННОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	4
1.1. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку	4
1.2. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку	17
1.3. Галузеві аспекти поглиблення предмету та об'єктів бухгалтерського обліку	26
II. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЗРОСТАННЯ РОЛІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ СОЦІОЕКОНОМІЧНИХ СЕРЕДОВИЩАХ	37
2.1. Бухгалтерський облік як важливий соціально-економічний інститут	37
2.2. Позитивістська основа розвитку обліку в поєднанні з сучасними економічними теоріями	53
2.3. Класифікація та ієрархія складових розвитку інституту бухгалтерського обліку	63
2.4. Інституціональна платформа розбудови обліку в національних інтересах	75
2.5. Генезис інституційних запитів до обліку в умовах його реформування	81
III. ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДГРУНТЯ РОЗБУДОВИ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	90
3.1. Місія розбудови методології бухгалтерського обліку (попередження економічних криз через розвиток методології оцінки)	90
3.2. Розвиток методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності	103
3.3. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку	113
3.4. Теоретичний базис розбудови стандартів бухгалтерського обліку	124
3.5. Зростання методології обліку на базі фізіократичної доктрини реальної економіки	132
3.6. Розвиток бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки на засадах теорії фізичної економії	144
IV. НАУКОВІ ОСНОВИ ШЛЯХІВ РЕФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	155
4.1. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні	155
4.2. Проблема відсутності в Україні стратегії розвитку бухгалтерського обліку	166
4.3. Концептуальні підходи до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні	178

4.4. Теоретичні аспекти концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.....	193
4.5. Розбудова галузевих стандартів бухгалтерського обліку.....	209
4.6. Наукове забезпечення розвитку регулювання бухгалтерського обліку в Україні	217
V. НАУКОВО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АГРАРНОЇ СФЕРИ	224
5.1. Теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку аграрної економіки.....	224
5.2. Фізіократична доктрина розвитку бухгалтерського обліку.....	231
5.3. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення .	241
5.4. Бухгалтерський облік біологічних активів.....	270
5.5. Бухгалтерський облік інтелектуального капіталу та інновацій	297
5.6. Бухгалтерський облік державної підтримки сільськогосподарського виробництва	310
5.7. Облік витрат виробництва: методологічні аспекти.....	323
5.8. Обліково-інформаційне забезпечення моніторингу аграрного ринку в Україні	344
5.9. Організаційно-методологічні передумови та облікове забезпечення запровадження відомчої аграрної статистики в Україні.....	356
VI. РОЗВИТОК НАУКОВОЇ ШКОЛИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ	366
6.1. Формування теорії і практики бухгалтерського обліку агропромислового виробництва.....	366
6.2. Розвиток наукової школи аграрного бухгалтерського обліку: минуле та майбутнє	389
VII. ЕФЕКТИВНІСТЬ ДОСЛІДЖЕНЬ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	402
7.1. Наукове забезпечення розрахунків ефективності досліджень з бухгалтерського обліку	402
7.2. Інституціональні підходи до реформування економічної науки	410
VIII. РОЗВИТОК ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА.....	418
8.1. Чому «німіє» бухгалтер?.....	418
8.2. Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера.....	422
8.3. Сертифікація бухгалтерів: організаційно-методологічні підходи	432
8.4. Професійні аспекти підвищення кваліфікації бухгалтерів.....	437
ВИСНОВКИ.....	445

Наукове видання

ЖУК Валерій Миколайович

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК:
ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ
ПРАКТИКИ І НАУКИ**

Монографія

За редакцією автора

Технічний редактор А.М. Артеменко
Комп'ютерна верстка П.О. Таран

Підписано до друку 03.09.2012. Формат 70x100¹/16. Папір офсетний.
Ум. друк арк. 28,25. Обл.-вид. арк 31,6. Наклад 300 пр. Зам. 131.

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.

