

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ У ПОРЕФОРМЕНИЙ ПЕРІОД

Розглядаються проблеми реформування бухгалтерського обліку та його наслідки в аграрній сфері економіки України, досліджується вплив реформування аграрних виробничих відносин на загальні підходи до організації бухгалтерського обліку, визначаються основні етапи організації обліку на сільськогосподарських підприємствах в контексті загальної концепції формування системи інформаційного забезпечення управління підприємством

Проблема організації обліку, як взагалі, так і в аграрних підприємствах зокрема, потребує комплексного підходу та передбачає два основних напрями: методологічний і правовий. Облік слід розглядати в широкому його розумінні як складову частину економіки країни, галузі, підприємства і, з огляду на світові інтеграційні процеси, навіть як складову континентальної та світової економіки. Виходячи із таких позицій облік має бути організовано таким чином щоб слугувати мовою ділового спілкування. Система бухгалтерського обліку в Україні була пристосована обслуговувати планово-авторитарну економіку. Тому перехід економіки країни до ринкових умов функціонування потяг за собою і реформування облікової системи. Процес реформування бухгалтерського обліку, його позитивні та негативні наслідки досліджувалися провідними вченими як Українськими так і вченими ближнього зарубіжжя [1-3, 8-10].

Аграрний сектор економіки має притаманні сільськогосподарському виробництву особливості, що впливають на організацію бухгалтерського обліку. Але значні проблеми організації бухгалтерського обліку саме в сільськогосподарських підприємствах зумовлені не тільки притаманними особливостями, тут відбулася “накладка” реформи на реформу. Якщо в інших галузях народного господарства, до моменту початку реформи бухгалтерського обліку, реформування власності було практично завершено, то в

сільському господарстві реформа власності була в самому розпалі. Проблеми організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві досліджувалися такими вченими як П. Саблук, М. Дем’яненко, Г. Кірейцев, В. Линник, Л. Сук, В. Жук, В. Моссаковський, М. Огійчук та іншими. Але ряд питань, пов’язаних із організацією обліку саме в пореформений період потребує подальшого дослідження. Насамперед це стосується вивчення інформаційних потреб груп споживачів облікової інформації та вирішення проблеми її подачі через різні види та форми звітності. Адаже саме інформаційні потреби визначають зміст звітності, а звітність має стати відправною точкою в організації бухгалтерського обліку.

Основою нової концепції бухгалтерського обліку виступили міжнародні стандарти, які апробовані на підприємствах прогресивних держав з ринковою економікою (США, Німеччини, Великобританії, Росії і т.д.). Але вони не є абсолютно досконалими і прийнятними для всіх країн [1]. Тому і було вирішено розробити та впровадити національні положення бухгалтерського обліку, а не прийняти міжнародні стандарти без обумовленостей.

З метою перебудови бухгалтерського обліку було розроблено та прийнято Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, що затверджена постановою Кабінету Міністрів України 28.10.1998 р. № 1706 (надалі Програма). Дана Програма передбачала врегулювання

національного бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів з урахуванням економіко-правового середовища та стану ринкових відносин в Україні [2]. Програма визначала ряд завдань та систему послідовних взаємопов'язаних дій направлених на їх виконання.

Отже, процес реформування бухгалтерського обліку в Україні був задуманий

та виписаний як приведення системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів шляхом творчого осмислення власного й освоєння світового досвіду. Однак фактичний процес реформування здійснюється не за такою схемою. Досліджуючи практику реформування системи бухгалтерського обліку в Україні і в аграрній сфері зокрема, ми порівнювали її із Програмою (див.табл. 1).

Таблиця 1. Порівняння напрямів виконання завдань реформування бухгалтерського обліку, визначених Програмою, з практикою їх виконання

№ з/п	Основні завдання реформування обліку та напрями їх виконання за Програмою	Практика виконання поставлених завдань
1.	Створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів	
1.1	Законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку	Прийнято Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність
1.2	Формування нормативної бази – положення (стандарту)	Частково сформована система положень (стандартів) бухгалтерського обліку, однак ця система має багато недоліків
1.3	Методичне забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі);	Практично відсутні (за виключенням методичних рекомендацій з обліку основних засобів)
2.	Забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні	
2.1	Врегулювання бухгалтерського обліку з метою забезпечення зваженого використання міжнародних стандартів з урахуванням економічно-правового середовища та стану ринкових відносин в Україні	Перебудова бухгалтерського обліку на ринкові засади та принципи у перехідний етап розвитку економіки України була передчасною. Такий облік не міг відобразити реальний стан справ у економічному житті країни
2.2	Створення моделі взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування, перегляд допустимих способів оцінки майна та зобов'язань, створення умов для поглиблення аналітичності облікової інформації та забезпечення доступності (публічності) бухгалтерської (фінансової) звітності	Конфлікт системи бухгалтерського обліку та оподаткування ще більше загострився, різниця в оцінці активів та зобов'язань призводить до нехтування принципів бухгалтерського обліку на практиці. І як наслідок публічна бухгалтерська звітність не має бажаної достовірності та аналітичності
3.	Надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку	
3.1	Кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку)	Програми перепідготовки кадрів, що були фінансовані державою та міжнародними організаціями охопили вкрай малу кількість спеціалістів. Аграрний сектор взагалі лишився поза увагою. Науковці та практики змушені були об'єднатися та самотужки освоювати нову систему обліку без фінансової та методичної підтримки
3.2	Міжнародне співробітництво (вступ і активна робота в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях)	Даний напрям не ініціюється і не контролюється державою. Професійні об'єднання самостійно намагаються налагодити міжнародне співробітництво, однак у їх зусиллях не має злагодженості дій, точиться навіть конкурентна боротьба, що не додає доброго іміджу професійній бухгалтерській спільноті України

Це порівняння дало можливість зробити висновок про те, що не було враховано вітчизняного досвіду в галузі бухгалтерського обліку та умов розвитку економіки країни, не здійснено узгодження нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік, із податковим законодавством. Такий стан справ призвів до передчасного та руйнівного відсторонення держави від використання величезного масиву інформації, джерелом якої є бухгалтерський облік. Держава не володіє необхідною інформацією для управління економікою. Вона переймається лише питаннями наповнення бюджету, що ставить на перше місце податкове законодавство і безсистемний податковий облік. Поява в Україні податкового обліку теж є наслідком недосконалого виконання Програми реформування бухгалтерського обліку. Оскільки старий системний бухгалтерський облік було зруйновано, а формування нової системи затяглося на невизначений час, податківці не мали можливості використовувати дані бухгалтерського обліку для визначення податків. Тому було нав'язано спрощений безсистемний податковий облік, який логічно не пов'язується із бухгалтерським, що поглиблює кризу облікової системи в Україні: знижує роль бухгалтерського обліку не тільки на рівні державного управління, але й на рівні підприємств.

Про такі наслідки реформування облікової системи попереджав видатний вчений в галузі бухгалтерського обліку Я.В. Соколов. Він говорив, що з прийняттям таких стандартів держава втрачає вплив на формування методології обліку та можливості контролю за діяльністю підприємств [3]. Тобто такі твердження також можна вважати свідченням того, що держава відходить на другий план в рядах користувачів інформації, яку дає бухгалтерський облік. І, якщо такий стан справ є нормальним для держав із давніми традиціями ринкової економіки та розвинутим менеджментом на мікро рівні, то для рівня розвитку економіки України така ситуація є негативним явищем. Особливо це стосується сільськогосподарського виробництва, в цій галузі реформування

власності та формування ефективного менеджменту здійснюється більш тривалий проміжок часу та має свої особливості.

Економічні та соціологічні дослідження щодо аграрної реформи доводять, що були об'єктивні причини тривалого процесу реформування виробничих відносин та формування ефективного власника в аграрній сфері [4]. Процес реформування можна умовно поділити на певні періоди. Так у економічній літературі зустрічаються різні підходи до періодизації процесу реформування аграрних відносин в Україні. Так заслуговує на увагу періодизація О. Могильного [5], в основі якої поставлено організаційно-економічні методи державного регулювання аграрної реформи, також є довершеною періодизація здійснена О. Погрібним та О. Пашенком, в основу якої покладено етапи становлення та розвитку приватного сектора економіки в сільському господарстві [6], П. Кулинич основним у періодизації аграрної реформи вбачає формування інститутів приватної власності на землю в Україні [7]. Але усі автори сходяться у часових періодах. Так перший період виділяють 90-ті роки, другий – 2000 – 2004 роки і третій – не завершений (2004 – і до сьогодні). Кожен з авторів ставить на перше місце критерій, який був предметом його дослідження, але цим і цінні дані періодизації, оскільки визначають багатогранність та особливості економічної реформи в аграрному секторі. З точки зору нашого дослідження ми використаємо приведену періодизацію з метою визначення еволюції інформаційних потреб власників та керівників сільськогосподарських підприємств, а також можливостей обліку надавати дану інформацію (див.табл. 2).

Таблиця 2 показує, що лише на третьому етапі реформування економічних відносин в аграрній сфері, власників, керівництво підприємств стала цікавити інформація про доходи, витрати, можливості збільшення власного капіталу тощо. А от система обліку на цих підприємствах не завжди має можливість надавати керівництву таку інформацію оперативну та у повному обсязі.

Таблиця 2. Еволюція інформаційних потреб власників сільськогосподарських підприємств в процесі аграрної реформи

№ з/п	Період, р.р.	Ключові нормативні документи з реформування виробничих відносин	Ключові нормативні документи з реформування обліку	Інформаційні потреби та можливості
	Власники			
I	1991-1999	ЗУ про особливості приватизації в АПК. Постанова ВР України про земельну реформу (15.03.1991). Конституція України (28.06.1996 р.). Ряд указів Президента України про прискорення земельної реформи	Програма реформування бухгалтерського обліку. ЗУ про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні	Загальні звітні показники для формування макроекономічних показників.
	Держава			
II	2000-2004	Указ Президента України про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки	Ряд Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, щодо формування фінансової звітності та методики обліку основних об'єктів	Інформація про вартість майна (паю), їх структура по вартості та в натурі. База та порядок розрахунку орендної плати. Стан розрахунків за майно. Формування, склад власного капіталу.
	колективний власник (пайовики, спілки співвласників, тощо)			
II I	2005 – ...		Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, щодо розширення звітних показників та методики обліку ряду об'єктів	Інформація, що дає можливість впливати на збільшення власного капіталу: доходи, витрати
I	Приватні власники, групи співвласників			

Це пояснюється тим, що напрями організації та методології фінансового обліку, розроблені державою, є досить загальними і передбачають порядок формування загальної фінансової звітності для потреб зовнішніх користувачів. Що ж стосується потреб внутрішнього менеджменту, то вини можуть бути задоволені лише за умови організації повноцінної інформаційної системи, яка охоплює управління підприємствам та облік фінансово-господарської діяльності. Але в цьому питанні є й інший бік – бік фінансових можливостей. Запровадження повноцінної інформаційної системи потребує певних матеріальних, грошових витрат, а також витрат праці.

Зважаючи на складний процес реформування виробничих відносин в сільському господарстві та фінансово-майновий стан сільськогосподарських підприємств пропонуємо здійснювати

запровадження такої системи в декілька етапів і в контексті розвитку всієї системи управління підприємством.

I етап. Розробка загальної концепції інформаційного забезпечення управління підприємством. Така концепція передбачає визначити мету та завдання системи інформаційного забезпечення управління підприємством, інформаційні потреби різних рівнів керівництва підприємства та зовнішніх користувачів.

Що стосується зовнішніх користувачів, то методологія задоволення їхніх інформаційних потреб визначена регламентованим фінансовим обліком та звітністю, податковим законодавством, а також законодавством, що регулює діяльність різних організаційно-правових форм підприємств. Що ж стосується внутрішнього менеджменту, то різні рівні керівництва підприємства повинні визначити та викласти загальні вимоги до інформації, що їм

необхідна для ефективної роботи. Відповідно до цих вимог і слід планувати роботу з організації інформаційного забезпечення управління підприємством, основу якого складає система обліку. Загальний порядок організації обліку, як основи системи інформаційного забезпечення має наступний вигляд (рис. 1). На цьому ж етапі необхідно визначити часові та фінансові

можливості запровадження такої системи обліку та інформаційного забезпечення загалом.

З огляду на вимоги законодавства, що регулює облік та потреби керівництва, наступні етапи можуть бути такими:

II етап. Організація регламентованого бухгалтерського та податкового обліку (блоки Б та В на рис.1) у відповідності до вимог законодавства та обраної облікової політики.

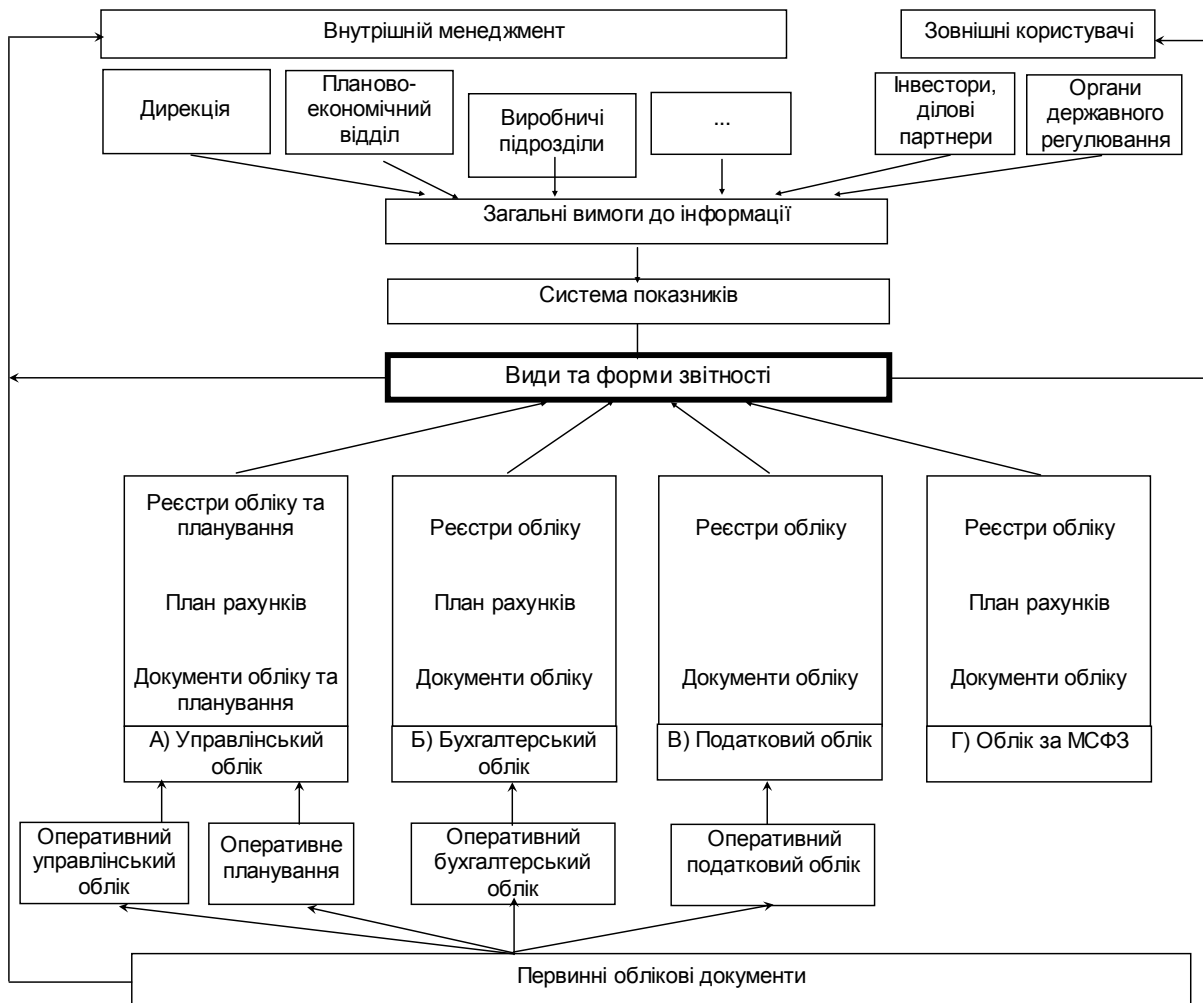


Рисунок 1. Порядок організації обліку в загальній концепції системи інформаційного забезпечення управління підприємством

III етап. Підготовка до запровадження управлінського обліку та планування (в тому числі фінансового): визначення меж та деталізації, центрів відповідальності, класифікацію та номенклатуру витрат тощо. На цьому ж етапі слід провести підготовчу роботу до автоматизації обліку:

- вивчення ринку програмного забезпечення для автоматизації обліку та управління підприємством, вибір програмного

забезпечення та осіб (фізичних чи юридичних), що його впроваджуватимуть;

- навчання персоналу підприємства роботі з програмним забезпеченням та розподіл обов’язків щодо планування та управлінського обліку;

- відпрацювання основних блоків планування та управлінського обліку на даних за минулі звітні періоди.

IV етап. Запровадження управлінського обліку та планування.

V етап. Запровадження обліку та звітності за міжнародними стандартами. Цей етап необхідний за умови співпраці чи партнерських відносин підприємства із закордонними підприємствами чи банками. Даний етап можна поставити на III місце якщо є вимоги закордонних партнерів щодо подання звітності за міжнародними стандартами.

Етапи та порядок організації єдиної інформаційної системи слід ретельно зважити та закласти в загальний перспективний план розвитку підприємства для поетапного виділення засобів та постійного контролю.

Отже орієнтація державного регулювання організації бухгалтерського обліку на формування показників лише фінансової звітності і одночасне зростання потреб менеджменту в фінансовій інформації ставить перед бухгалтерським обліком складні завдання. Вирішення цих завдань може забезпечити організація системного бухгалтерського обліку, що спирається на наукові підходи та можливості інформаційно-комп'ютерних технологій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Саблук П.Т.* Проблеми реформування обліку та звітності в АПК України / Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Збірник тез та виступів на міжнародній науково-практичній конференції в трьох частинах / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003 р. – Ч. 1. – С. 5-7.

2. *Лузан Ю.Я.* Звітність підприємства – основа інформаційної системи управління // Облік і фінанси АПК. – № 1. – 2004. – С. 4-9.

3. *Соколов Я.В.* Международные стандарты бухгалтерского учета и мы // Проблемы учета и анализа. Сб. Ст. Посвященных 100-летию со дня рождения П.И. Савичева / под ред. А.Д. Ларионова. – СПб.: Из-во СПбГУЭФ. 2001. – 253 с. – С. 139.

4. Аграрна реформа в Україні: здобутки і прорахунки // Національна безпека і оборона. – 2001. – № 5. – С. 34.

5. *Могильний О.М.* Регулювання аграрної сфери. – Ужгород: ІВА, 2005. – 400с. – С. 208 – 219.

6. Організаційно-правові питання аграрної реформи в Україні / Кол.авторів. За ред. В.І. Семчика. – К.: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – 2003. – С. 119-126.

7. *Кулинич П.Ф.* Тенденції розвитку права власності на землю в сільському господарстві // Проблеми права власності та господарювання у сільському господарстві / за ред. В.І. Семчика. – К.: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 1999. – С. 62 – 64.

8. *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. Збірник тез та виступів на міжнародній науково-практичній конференції в трьох частинах / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003 р. – Ч. 1. – С. 17-19.

9. *Кірейцев Г.Г.* Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ЖДТУ № 2 (24). – 2003. – С. 103-108.

10. *Лінник В.Г.* Шляхи розвитку обліку і контролю в сільському господарстві “Проблеми формування ринкової економіки. Спеціальний випуск . Реструктуризація аграрних підприємств і земельна реформи: стан, проблеми, перспективи” Міжвідомчий науковий збірник. Спеціальний випуск. / К.: КНЕУ, 2000. – 420 с. – С. 349-350.

Коробова Н.М. – аспірантка кафедра бухгалтерського обліку і аудиту Національного аграрного університету