

Перехід на ринкову, госпрозрахункову в своїй основі систему управління вимагає об'єктивно нових схем розподілу в інтересах відтворення новоствореної вартості.

Виходячи з цього системи обліку, економічного аналізу та аудиту в обов'язковому порядку в теоретичному і практичному аспектах повинні передбачати нові функції, а саме:

- визначення факторів формування складових абсолютної та відносної додаткової вартості з включенням її в подальший розподіл з урахуванням інтересів кожного ресурсу (фактора) як бази подальшого відтворення в сільськогосподарському виробництві;

- забезпечення в інтересах власника і сформованих за його участю організаційно-правових структур як основного центра облікової роботи, побудови всієї системи обліку, аналізу та аудиту, сприяння на основі цього розвитку підприємництва, комерціалізації, нарощування обсягів виробництва;

- формування та розбудова такої системи внутрішньогосподарської обліково-аналітичної роботи, яка б відображала не тільки загальний розмір отриманих кожним власником доходів, але і в розрізі вкладених ним видів ресурсів.

Для виконання вищезгаданих функцій при кожному міністерстві слід було б створити Методологічні ради, на яких, виходячи з концептуальних основ обліково-аналітичної та аудиторської діяльності, відпрацьовувати за попередньо розробленими програмами теоретичні і прикладні аспекти вдосконалення обліку та аналізу в системі ринкових відносин. Найактуальнішими завданнями для цього є:

- координація науково-дослідних робіт по кожному напрямку облікової діяльності;
- організація та забезпечення особливостей ведення обліку, економічного аналізу та аудиту в кожній з організаційно-правових форм господарювання;

- комп'ютеризація обліково-аналітичних та аудиторських видів діяльності;
- створення наскрізної системи економічного аналізу з чітким відображенням всіх її елементів на макро-, мезо- і мікрорівнях з метою вдосконалення міжгалузевих, внутрішньогалузевих і внутрішньогосподарських відносин і системи управління в цілому.

Виконати нові функції і завдання кожна з систем обліку, економічного аналізу та аудиту зможуть за умови створення розгалуженої мережі підготовки на основі МСБО кваліфікованих кадрів, забезпечення спеціалістами цих професій всіх ділянок господарювання, оволодіння ними основами ринкової економіки та сучасними системами обліку, аналізу та аудиту.

Таким чином, аграрна економічна наука функціонально готова до роботи з поглиблення в країні реформ, спрямованих на різке збільшення обсягів агропромислового виробництва, підвищення його ефективності та посилення впливу на економіку народного господарства в цілому.

В. Лінник, д-р екон. наук, проф.

М. Коцупатрій, канд. екон. наук, доц.

Київський національний економічний університет

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НА АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Пріоритетний розвиток галузей агропромислового комплексу України є важливою передумовою для виходу з кризи всієї економіки країни. Враховуючи місце і роль цих галузей в суспільному виробництві, необхідність і перспективи їх розвитку, є всі підстави стверджувати, що з найменшими затратами можна реструктуризувати саме виробництво АПК, створивши відповідне економічне середовище. При цьому неабияке значення має підтримка і допомога держави, яка виявляється в різних формах: шляхом надання певних пільг, прямих дотацій, фінансування окремих, важливих технологічних заходів, впровадження прогресивних технологій та ін.

Реформування сільськогосподарського виробництва на ринкових засадах зумовило створення різних організаційно-правових формувань у цій галузі: приватних підприємств, орендно-приватних підприємств, товариств різних типів, сільськогосподарських кооперативів, селянських (фермерських) господарств тощо. Вказані формування мають суттєві відмінності, насамперед у формуванні засобів капіталу та розподілі одержаних результатів. Все це вимагає відпрацювання та подальшого вдосконалення господарського механізму функціонуючих підприємств, який зумовлює особливості побудови обліку і контролю в цих підприємствах, ступінь його деталізації відповідно до вимог діючої системи управління.

Реформування обліку в Україні спрямовано на його узгодження з основними положеннями міжнародних стандартів. Важливе місце в цьому належить Плану рахунків. Розроблений новий План рахунків охоплює всі сфери діяльності господарюючих суб'єктів, незалежно від галузей, форм власності та обсягів. Такий підхід має цілий ряд переваг, забезпечує єдині методологічні

підходи в здійсненні обліку, раціональний розподіл обов'язків при виконанні облікових робіт, розробку та впровадження типових програм їх автоматизації. Позитивним у новому Плані рахунків є також органічна взаємоузгодженість формування облікових даних поточного обліку з відповідними звітними формами. Це дає змогу суттєво спростити складання звітності та прискорити цей важливий обліковий процес. Вказана узгодженість найповніше проявляється при складанні балансу, звіту про фінансові результати та звіту про власний капітал.

Ведення обліку передбачає обов'язкове узагальнення інформації, відображеної в первинних документах, після їх обробки та групування, накопичення її як за звітний період, так і з початку року. Все це проводиться у відповідних облікових регістрах. Їх взаємозв'язок, послідовність запису і контролю та порядок ведення і становить відповідну форму бухгалтерського обліку. Цьому питанню, на жаль, не надається до цього часу належної уваги; воно розглядається як технічне, другорядне. Такий підхід суттєво ускладнює та гальмує впровадження нового Плану рахунків на багатьох сільськогосподарських підприємствах, хоча для них раціональна побудова облікових регістрів має особливу актуальність, оскільки комп'ютеризація облікових робіт тут перебуває лише на початковому етапі і її широке застосування можна розглядати лише як перспективу. Між тим належна побудова облікових регістрів може забезпечити одержання відповідних показників безпосередньо за даними поточного контролю обліку.

Новий порядок ведення обліку передбачає поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Проте, як у Законі, так і в інших нормативно-правових актах, фінансовий облік як окремий вид бухгалтерського обліку не розглядається. Внаслідок цього нерідко фінансовий облік ототожнюється з бухгалтерським. Це, в свою чергу, зумовлює невизначеність і стосовно окремого функціонування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Вказані складнощі особливо гостро проявляються в сільському господарстві, де зараз функціонують підприємства із значними відмінностями за обсягом діяльності, розмірами, кількістю працюючих, організаційно-правовими формами. За таких умов відсутність чіткого розмежування побудови обліку і відображення витрат окремо за економічними елементами і окремо за калькуляційними статтями призводить до його суттєвого ускладнення, навіть у розумінні мети і завдань облікового процесу. Тому вважаємо, що запропонований варіант використання рахунків

8 класу може успішно застосовуватися в селянських (фермерських) господарствах. Що ж до інших підприємств, то транзитний порядок їх застосування викликає чимало труднощів, насамперед через необхідність трудомістких перегруповань, багаторазовість записів, а відтак — складність і громіздкість облікового процесу. Достатньо зазначити, що в сільськогосподарських підприємствах виробничі витрати відображаються в середньому по 40—50 об'єктах (за сільськогосподарськими культурами, відповідними групами худоби тощо), а в їх розрізі — ще по 10 статтях. Отже, нарахована оплата праці, відображена по цьому елементу, повинна бути перегрупована не лише в розрізі об'єктів, а й по відповідних статтях. При цьому саме оплата праці практично включається в кожну статтю. Тому вказане перегруповання являє собою досить складний обліковий процес.

У численних публікаціях, що пропонують відображення витрат по відповідних об'єктах, робиться спроба згрупувати їх за економічними елементами, а потім — в розрізі діючих статей. Це свідчить про недостатнє усвідомлення як призначення такого їх групування, так і можливості досягнення поставленої мети.

З нашої точки зору, в фінансовому обліку витрати повинні відображатись в цілому по підприємству в розрізі економічних елементів у системному порядку, як це і передбачено міжнародними стандартами. Разом з тим зовсім інше відображення витрат має здійснюватися в системі управлінського обліку. Лише за таких умов фінансовий та управлінський облік служитимуть як взаємодоповнюючі види обліку, чітко відповідатимуть своїй меті і не дублюватимуть дані один одного, забезпечуючи необхідні відомості для відповідних користувачів — споживачів інформації.

Це зумовлює дещо інший підхід щодо використання 8 класу рахунків та їх побудови. Крім того, це повинно забезпечити чітке розмежування фінансового та управлінського обліку.

Головним напрямом удосконалення обліку на аграрних підприємствах є розробка і впровадження в практику **моделі взаємодії системи бухгалтерського і статистичного обліку та оподаткування**, тобто фінансова, податкова, статистична та інші види звітності повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку, як це передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Це насамперед стосується обліку основних засобів. Введений з 1 липня 2000 р. стандарт 7 «Основні засоби» розірвав узгодженість бухгалтерського і податкового обліку не лише витрат на поліпшення основних засобів (капітальний і поточний ремонт, модернізація, реконструкція тощо), а й

формування первісної і залишкової вартості основних засобів та їх зносу. Існують суттєві відмінності відображення в бухгалтерському і податковому обліку результатів переоцінки основних засобів та списання втрат від зменшення їх корисності.

Має місце також неузгодженість між законодавчими актами і нормативно-правовими документами різних органів, міністерств і відомств. Так, наприклад, формування валових витрат у податковому обліку здійснюється згідно із Законом України від 22 травня 1997 р. «Про оподаткування прибутку підприємства», обчислення собівартості продукції в статистиці — за Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженого постановою Кабінету Міністрів від 23 квітня 1996 р. № 452, собівартості продукції в бухгалтерському обліку — відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Основними виробничим ресурсом сільськогосподарських підприємств є земля. Вважаємо за доцільне вже зараз надати їй вартісну оцінку та обліковувати земельні ресурси сільськогосподарських підприємств на їх балансі. Аналітичний облік земельних ресурсів успішно використовуватиметься також при розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку. Як стверджує світовий досвід, вартісна оцінка землі є важливим елементом у системі ринкових відносин. Усе це неминуче внесе важливі зміни в систему економічних взаємовідносин і показників і створить об'єктивні передумови для розгляду землі як важливого об'єкта бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.

Крім того, з нашої точки зору як орендну плату за землю, так і земельний податок доцільно включати в собівартість виробленої продукції. Такий підхід пояснюється тим, що орендна плата і фіксований сільськогосподарський податок є передумовою сільськогосподарського виробництва, використання землі. Вони ні кількісно, ні за своєю суттю не мають прямого зв'язку з фінансовими результатами, а їх сплата у встановлених розмірах є обов'язковою, незалежно від суми одержаного прибутку чи збитку. Отже, джерелом їх плати обґрунтованіше вважати собівартість продукції, а не прибуток. Слід зазначити, що на першому етапі введення земельного податку сільськогосподарські підприємства відносили його на витрати виробництва і лише з прийняттям Закону про оподаткування прибутку джерелом його сплати став визначений прибуток. Запропонований нами варіант обліку, на нашу думку, є логічнішим, економічно обґрунтованішим, враховує досвід економічно розвинутих країн і спрощує обліковий процес.

Одним з основних напрямів вдосконалення обліку в аграрних підприємствах є **уніфікація обліку статутного і пайового капіталу**. Реструктуризація колективних сільськогосподарських підприємств привела до створення різних аграрних формувань — приватних підприємств, товариств, сільськогосподарських кооперативів, селянських (фермерських) господарств, в яких облік статутного і пайового фонду має свої відмінності. Практика свідчить, що навіть і в селянських (фермерських) господарствах необхідно вести облік пайового фонду в розрізі членів господарства.

В інших країнах у **фінансовому обліку** витрати на виробництво відображаються в розрізі економічних елементів. Восьмий клас нового Плану рахунків передбачено для формування витрат операційної діяльності саме за таким принципом. На відміну від решти галузей господарювання (видів діяльності) у сільському господарстві України раніше не було системного відображення витрат за економічними елементами. Тому таке групування витрат для аграрних підприємств є новим, невизначеним і практичного досвіду у цьому напрямі сільськогосподарські підприємства не мають. Крім того, в аграрному секторі значна частина виробленої сільськогосподарської продукції споживається в наступних виробничих процесах як виробничі запаси. Це — насіння, корми власного виробництва, органічні добрива тощо. Транспортно-заготівельні витрати, що виникають при придбанні виробничих запасів, також відносяться до операційних витрат. Все це ускладнює групування витрат за економічними елементами та їх оцінку. Крім того, витрати операційної діяльності обліковуються на кількох рахунках: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». До операційних витрат відносяться також наднормативні виробничі витрати, які обліковуються на рахунок 90 «Собівартість реалізації».

У **бухгалтерському обліку** формування собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється за неповними витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати». У той же час для прийняття управлінських рішень, особливо з ціноутворення, необхідна інформація про повну (комерційну) собівартість випуску і реалізації продукції. Ці дані можна отримати лише в системі **внутрішньогосподарського (управлінського) обліку**, ведення якого передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік і звітність в Україні», яке здійснюється в оперативному порядку і законодавчо майже не регулюється. В зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність розробки і затвердження Міністерством аграрної політики

Методичних рекомендацій щодо встановлення об'єктів обліку витрат з урахуванням спеціалізації підприємств, номенклатури статей витрат та методики калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг.

Вказані рекомендації мають використовуватись як головний нормативний акт побудови управлінського обліку і носити рекомендаційний характер. При цьому вони повинні враховувати вимоги П(С)БО 16 «Витрати» та нову концепцію і мету побудови обліку витрат і виходу продукції. Якщо раніше діючий порядок відображення витрат був спрямований на точність визначення собівартості продукції, чому була підпорядкована система розробки та встановлення об'єктів і статей витрат, то в нових умовах він повинен бути націлений на здійснення поточного контролю за їх формуванням та повнотою і своєчасністю оприбуткування одержаної продукції.

Виходячи з викладеного можна констатувати: існує реальна можливість суттєво скоротити кількість об'єктів обліку витрат у галузі рослинництва і тим самим значно спростити систему аналітичного обліку витрат та виходу продукції. Це передусім відноситься до зернових культур. Тобто до одного об'єкта можна відносити всі культури з однаковою або досить близькою технологією виробництва. При цьому як вихід продукції слід відображати одержану продукцію окремо по кожній культурі.

Диференційованою повинна бути система обліку витрат та виходу продукції в спеціалізованих і неспеціалізованих виробництвах. В останніх значна частина продукції виробляється для внутрішнього споживання, тобто дане виробництво має допоміжне, обслуговуюче значення. Найбільш широко це стосується овочівництва, садівництва, свинарства, птахівництва та ін.

Слід зазначити, що за будь-якої деталізації обліку близько 50 % усіх виробничих витрат у галузі рослинництва підлягає розподілу між окремими культурами. За таких умов точність у калькулюванні собівартості продукції певною мірою є відносною.

Отже, суттєве укрупнення об'єктів обліку витрат при належному його веденні не призведе до зниження достовірності показників собівартості окремих видів продукції. У разі потреби визначення собівартості окремо по кожному виду продукції вартість насіння та добрив можна віднести прямо, інші витрати — шляхом їх розподілу. Безумовно, будь-який розподіл завжди допускає певну неточність, але її величина залежить значною мірою від обґрунтованості цього розподілу.

Найскладнішою ділянкою обліку в сільському господарстві залишається **облік оплати праці**, що пов'язано з досить трудомістким відображенням обсягів виконаних робіт, використанням диференційованих норм і розцінок. Разом з тим застосування орендного підряду засвідчило можливості і переваги погодинної оплати праці, яка за нових умов господарювання знайде значне поширення.

Особливої актуальності в сучасних умовах набуває також обґрунтована розробка та **застосування номенклатури статей витрат**. Чинним П(С)БО 16 «Витрати» передбачено, що перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством. Проте, враховуючи важливість цієї проблеми та її складність, необхідність забезпечення порівнянності показників, розширення аналітичності та підвищення оперативності облікової інформації, вважаємо за доцільне рекомендувати вирішити дане питання на рівні міністерства.

Групування витрат за калькуляційними статтями впливає з їх цільового призначення, функціональної ролі окремих видів витрат у процесі формування собівартості продукції. Обґрунтоване встановлення номенклатури статей зумовлює аналітичність калькуляції, можливості здійснення контролю та виявлення резервів зниження собівартості продукції. У зв'язку з цим необхідно передусім аргументувати критерії виокремлення видів витрат у самостійні статті. Такими критеріями можуть служити, по-перше, роль і значущість певного виду витрат у формуванні собівартості продукції, тобто в окремі статті повинні виділятися насамперед такі витрати, які є основними для цієї галузі. Подібна побудова номенклатури статей витрат дає змогу відобразити, врахувати особливості технології та організації виробництва галузі. Вони, як правило, займають значну частину в загальних витратах.

По-друге, у самостійну статтю необхідно виокремити витрати, що характеризують певну сторону роботи підприємства, за якою необхідно встановити особливо суворий контроль (наприклад, вартість падежу худоби).

По-третє, окремою статтею необхідно виділити витрати (незалежно від їх частки), які є базою для розподілу якихось інших витрат. При цьому в одну статтю треба включати такі витрати, які мають однакове цільове виробничо-технологічне призначення.

Аграрний сектор економіки має свої особливості в господарській діяльності через сезонність виробництва, природно-кліматичні і біологічні фактори. В деякі роки ці чинники призводять до недобору виробництва сільськогосподарської продукції, особливо

рослинницької, і, відповідно, до фінансових втрат (збитків) аграрних підприємств. Зменшити вплив специфічних факторів сільськогосподарського виробництва можна за допомогою спеціальної **страхової системи сільського господарства**.

В умовах ринкової економіки страхування майна, худоби, врожаю є справою добровільною. Але враховуючи те, що сільськогосподарське виробництво має ризиковий характер, страхові внески за добровільним страхуванням повинні відноситись до витрат виробництва і включатися до собівартості продукції.

Методика відображення в обліку списання втрат майна, худоби і врожаю у страхових випадках і надходження страхових відшкодувань повинні мати єдиний підхід. Якщо діючий порядок відображення в обліку втрат майна і худоби та надходження страхових відшкодувань у страхових випадках нескладний і достатньо аргументований, то методика визначення втрат через недобір урожаю від стихійного лиха потребує подальшого обґрунтування. Довгий час в аграрних підприємствах втрати від недобору врожаю в рослинництві визначалися за фактичною сумою страхового відшкодування, що призводило до суттєвого заниження собівартості зібраного врожаю (в окремих роках собівартість зібраного врожаю була в десятки разів нижчою від закупівельних цін на цю продукцію). Вважаємо, що втрати від недобору врожаю в рослинництві слід визначити, виходячи з фактичних витрат на вирощування культур і процента недобору продукції порівняно із середньою врожайністю за п'ять останніх років.

С. Свірко,

канд. екон. наук, доц.

Київський національний економічний університет

РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ

Бухгалтерський облік бюджетних установ традиційно являв собою самостійну, досить складну підсистему бухгалтерського обліку. Впродовж багатьох десятиліть у колишньому СРСР застосовувалась єдина методика обліку господарських операцій бюджетних установ, яка поєднувала в собі як територіальну, так і галузеву специфіку діяльності цих організацій.

Етапи розвитку радянського обліку бюджетних установ поділяють минуле сторіччя на такі періоди:

• **1917—1938 рр. — становлення бухгалтерського обліку.** Для даного етапу характерне ведення обліку за простою системою та використання різних планів рахунків для відображення відповідних операцій:

- по виконанню кошторису видатків по бюджету,
- по спеціальних коштах,
- по підсобних господарствах;

• **1939—1955 рр. — вдосконалення системи реєстрації господарських операцій.** Етап характеризується переходом від простого до подвійного запису та ідентифікацією перелічених операцій у розрізі двох планів рахунків;

• **1955—1987 рр. — етап уніфікації бухгалтерського обліку.** Основними його моментами стали перехід до єдиного Плану рахунків для установ, що здійснювали введення бухгалтерського обліку за подвійною системою, та централізація обліку однопрофільних малих бюджетних установ.

Останній радянський період (1987—1991 рр.) розвитку бухгалтерського обліку бюджетних організацій припав на час складних політичних перетворень у колишньому СРСР, які врешті-решт зіграли безпосередню роль не тільки у визначенні строків завершення цього етапу розвитку бухобліку, але й подальших пріоритетів. Безумовно, завершення зазначеного етапу носило штучний характер, оскільки його головні завдання (суцільна автоматизація бухгалтерського обліку бюджетних установ, удосконалення методики обліку витрат, розробка методики калькулювання послуг) не були виконані.

1991 рік був ознаменований у вітчизняній історії як рік набуття Україною незалежності, а отже, вибору самостійного шляху подальшого економічного розвитку.

Вихід України на світову політичну та економічну арену потребував значних перетворень в усіх сферах економічного життя, в тому числі і в бухгалтерського обліку.

Отже, починається післярадянський етап розвитку бухобліку України, який має загальну назву щодо всіх складових вітчизняної облікової системи — *етап гармонізації бухгалтерського обліку*.