

В.Б. МОССАКОВСЬКИЙ*(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)*

Про необхідність перебудови бухгалтерського обліку в Україні

Перехід до обліку витрат за елементами призвів до виникнення ситуацій, коли у звітності наводяться окремі суми витрат, яких не зафіксовано в системі аналітичного обліку, що відповідно ставить під сумнів можливість обґрунтованого вивчення шляхів зниження собівартості продукції та наслідків виробничої діяльності підприємств. Метою статті є виявлення причин виникнення подібних ситуацій та обґрунтування шляхів удосконалення обліку, що дасть змогу полегшити порядок формування звітної інформації. Розкрито підходи до формування інформації про витрати у статистичній звітності та у системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств. Здійснено порівняння методики формування даних в бухгалтерському обліку підприємств та системі національних рахунків. Обґрунтовано шляхи підвищення достовірності звітної інформації на основі узгодження роботи бухгалтерів із інформаційними запитами органів статистики. Акцентовано увагу на необхідності підвищення ефективності формування інформаційного забезпечення контролю виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств завдяки удосконаленню методики управлінського обліку.

Ключові слова: статистична звітність, облік витрат, система національних рахунків, управлінський облік, достовірність облікових даних.

В.Б. МОССАКОВСКИЙ*(Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», г. Киев, Украина)*

О необходимости перестройки бухгалтерского учета в Украине

Переход к учету затрат по элементам привел к возникновению ситуаций, когда в отчетности приводятся отдельные суммы расходов, которые не зафиксированы в системе аналитического учета, соответственно это ставит под сомнение возможность обоснованного изучения путей снижения себестоимости продукции и последствий производственной деятельности предприятий. Целью статьи является выявление причин возникновения подобных ситуаций и обоснование путей совершенствования учета, что позволит облегчить порядок формирования отчетной информации. Раскрыты подходы к формированию информации о расходах в статистической отчетности и в системе управленческого учета сельскохозяйственных предприятий. Проведено сравнение методики формирования данных в бухгалтерском учете предприятий и системе национальных счетов. Обоснованы пути повышения достоверности отчетной информации на основе согласования работы бухгалтеров с информационными запросами органов статистики. Акцентировано внимание на необходимости повышения эффективности формирования информационного обеспечения контроля производственной деятельности сельскохозяйственных предприятий путем совершенствованию методики управленческого учета.

Ключевые слова: статистическая отчетность, учет затрат, система национальных счетов, управленческий учет, достоверность учетных данных.

V.B. MOSSAKOVSKYY*(‘Institute of Agrarian Economics’ National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine)*

About the Need to Restructure Accounting in Ukraine

The transition to cost accounting by elements has led to situations when in reports there are showed some amounts of expenses that are not recorded in the analytical accounting system, and this casts doubt on opportunity for reasonable exploration of ways to reduce production costs and consequences of industrial activity of companies. The article is to identify the causes of such situations and study the ways to improve accounting, which will simplify the procedure for formation of reporting information. There are solved approaches to the formation of information on expenditures in statistical reporting and management accounting system of agricultural companies. There are

Бухгалтерський облік

compared the methods of forming data in accounting system of companies and in the system of national accounts. There are explained the ways of improving the reliability of accounting information on the basis of harmonization of accountants' activities with information requests of statistics authorities. There is paid attention to the need to improve the efficiency of forming of information support of management of production activities of agricultural companies by improving methods of management accounting.

Keywords: statistical reporting, cost accounting, system of national accounts, management accounting, reliability of accounting data.

Постановка проблеми. Проведення ефективної економічної політики в будь-якій країні неможливе без створення належної системи управління на основі формування відповідного інформаційного забезпечення – даних бухгалтерського обліку і звітності.

Для задоволення всіх інформаційних запитів різних рівнів управління облік на підприємстві повинен надавати інформацію не лише про результати його діяльності, але й забезпечувати можливість глибокого вивчення виробничих процесів. Відтак існує потреба у зборі та узагальненні відповідної інформації, передумовою задоволення якої є розробка належного нормативно-правового забезпечення. Обґрунтованість положень діючих нормативно-правових документів відіграє визначальну роль при формуванні облікової інформації для цілей управління. В умовах впровадження МСФЗ важливо обережно підходити до впровадження законодавчих нововведень, проводити належну перевірку їх адаптованості до особливостей вітчизняної облікової практики.

Виявлення відхилень у формуванні облікової інформації на основі аналізу фінансової та статистичної звітності сільськогосподарських підприємств спонукало нас до проведення дослідження рівня ефективності побудови бухгалтерського обліку в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Перелік заходів з реформування бухгалтерського обліку в Україні, які повинен здійснювати уряд в умовах євроінтеграції, досить повно окреслено в роботах С. Голова [3], В. Жука [4], М. Корягіна [5], А. Костякової [6] В. Пархоменка [9], О. Паська [10] та інших практиків і науковців. Однак, на наш погляд,

існують обставини, які вказують на те, що вітчизняний бухгалтерський облік знаходиться у кризовому стані.

Вважаємо, що причиною ускладнення порядку формування облікової інформації згідно вимог міжнародних стандартів є перехід на облік витрат за елементами. Це призводить до виникнення ситуацій, коли у звітності наводяться окремі суми витрат, яких не зафіксовано в системі аналітичного обліку, що відповідно ставить під сумнів можливість обґрунтованого вивчення шляхів зниження собівартості продукції та наслідків виробничої діяльності підприємств. Відтак **метою статті** є виявлення причин виникнення подібних ситуацій та обґрунтування шляхів удосконалення обліку, що дасть змогу полегшити порядок формування звітної інформації.

Виклад основного матеріалу. Протягом двох останніх десятиліть в Україні робляться зусилля щодо приведення бухгалтерського обліку у відповідність до вимог міжнародних стандартів. В цьому ж руслі прийнята Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. В галузі бухгалтерського обліку сторони домовилися вести співпрацю по впровадженню на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до правил ЄС у сфері бухгалтерського обліку і аудиту (стаття 387).

Однак на практиці виникають випадки, коли окремі положення вимагають уточнення. Для підтвердження цього наведемо дані сільськогосподарських підприємств України про собівартість окремих видів тваринницької продукції (табл. 1).

Таблиця 1

Витрати на виробництво молока і м'яса птиці за елементами в господарствах України за 2014 р.

Показники	Сума (млн. грн.)	
	молоко	м'ясо птиці
Загальна сума витрат	7747,3	10303,9
В т.ч. прямі матеріальні витрати	5386,7	9245,1
з них корми	3714,3	6986,2
нафтопродукти	461,1	265,5
оплата послуг сторонніх організацій	286,3	358,8
Решта матеріальних витрат	935,0	1634,6
Прямі витрати на оплату праці	1236,9	469,1
Інші прямі та загальногосподарські витрати всього	1123,7	589,7
з них амортизація основних засобів і нематеріальних активів	339,5	248,5
відрахування на соціальні заходи	252,9	173,4
інші прямі та загальногосподарські витрати	336,3	167,8

Джерело: [8]

Викликає здивування факт відображення у зведеній звітності сільськогосподарських підприємств України окремих показників, зокрема вартості нафтопродуктів, адже при фіксації даних про витрати на виробництво тваринницької продукції списання цього виду матеріалів не реєструвалося. При перевірці цього факту на практиці було встановлено, що подібні операції в первинних документах не фіксувалися і відповідних записів в регістрах аналітичного обліку не проводилось, хоча у формах звітності ці показники все ж з'явилися.

Схожих явищ в історії бухгалтерського обліку раніше не спостерігалось. Отже, виникає сумнів про достовірність звітності конкретних підприємств, а також зведеної звітності по району, області, країні (нижче цей факт буде пояснено).

Актуальним стає питання: а чи знають бухгалтери порядок формування даних показників зведеної звітності, включаючи і фінансову. На нашу думку, за відсутності посади бухгалтерів у керівних органах розрахунки проводяться спеціалістами статистичних органів. Важливо виявити, з якого моменту розпочалося подібне представлення даних у звітності і на підставі яких нормативних документів; як це узгоджується з діючим порядком формуваннями даних в бухгалтерському обліку, а також які причини виникнення подібних явищ.

Пошук відповідей на ці питання вимагає аналізу практики обліку сільськогосподарських підприємств. Раніше саме цій галузі була характерна висока налагодженість обліку – не лише фіксувалися відповідні дані про понесені витрати, вихід конкретних видів продукції, обчислювалася собівартість продукції, але й здійснювалося планування і контроль діяльності підрозділів щодо статей витрат та узагальнювання відповідних показників у звітності підприємств району, області, країни в цілому. З цією метою було розроблено Типові положення з планування, обліку і калькуляції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.1996 р. № 452, які в подальшому уточнялись.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132, закріплено порядок формування даних про витрати виробництва згідно П(С)БО 16 «Витрати» та розрахунок не тільки виробничої, але й повної собівартості продукції з деталізацією даних за елементами і статтями витрат.

Ці методичні рекомендації дозволяли широко застосовувати управлінський облік, обчислювати собівартість всіх видів продукції за єдиною методикою у всіх підприємствах, що сприяло дослідженню економічного стану галузі, країни, окремих регіонів.

Однак після запровадження методології МСФЗ в обліку набуло поширення поняття «елемент витрат», дещо пізніше це поняття почали використовувати і органи статистики.

Наказом Державного комітету статистики від 06.11.2007 р. № 403 була затверджена Інструкція

щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». У 2010 році ця інструкція була уточнена згідно наказу Державного комітету статистики від 06.09.2010 р. № 381.

Так як форма статистичної звітності № 50-сг і раніше застосовувалася у сільськогосподарських підприємствах, то бухгалтери не звернули особливої уваги на те, що цей документ названо інструкцією, а це поняття вже давно не застосовується в системі бухгалтерського обліку (подібні документи називалися методичними рекомендаціями і затверджувалися відповідними міністерствами за погодженням з Міністерством фінансів та іншими відповідальними органами). У формі статистичної звітності № 50-сг наводилися дані про витрати виробництва і основні показники наслідків діяльності підприємства, їх включали до складу фінансової звітності, яка подавалася відповідному міністерству, адже важливо, що вони були основою вивчення стану економіки підприємств аграрної сфери.

У пункті 1.1 Інструкції № 381 зазначено, що формою № 50-сг користуються органи статистики згідно законодавства і чинної статистичної методології, а в п. 1.6 уточнювалося, що заповнення форми здійснюється на підставі даних первинного та бухгалтерського обліку та документів з обліку землі. Тим самим визнається, що формування даних цієї форми підпадає під статус методології статистики, але базується на основі не тільки оперативнотехнічного, але й бухгалтерського обліку.

Повсякчас органи статистики користувались даними цих видів обліку для узагальнення наслідків роботи підприємств. На нашу думку, саме це свідчить про початок перебудови статистичних досліджень. Це знайшло підтвердження і в ст. 1 Закону «Про внесення змін до Закону України «Про державну статистику» від 13.07.2000 р. № 1922, де зазначено, що «статистичне спостереження – це «науково-організований процес збирання даних щодо масових явищ та процесів, які відбуваються в економічній, соціальній та інших сферах життя України та її регіонів, шляхом їх реєстрації за спеціальною програмою, розробленою на основі статистичної методології». Виходить, що дані всіх форм звітності органи статистики формували за власною методологією, а не за методологією бухгалтерського обліку.

В подальшому органами статистики внесені уточнення, які істотно змінили порядок обчислення собівартості продукції в аграрній сфері, в наслідок чого виникли відмінності між діючими положеннями, суть яких можна звести до наступних моментів:

1) прямі витрати в галузях рослинництва і тваринництва у названій вище інструкції наводиться шляхом групування витрат виробництва не за статтями, а лише за елементами;

2) витрати на оплату праці і на виробництво продукції включають пряму, основну і додаткову оплату праці всього персоналу основної діяльності, включаючи оплату праці найманих і залучених працівників, а також оплату праці працівників

Бухгалтерський облік

допоміжних виробництв та за надані послуги іншим суб'єктам господарювання (крім оплати праці керівників і спеціалістів, які входять до адміністративно-управлінського персоналу, працівників житлово-комунального господарства і культурно-побутових закладів, закладів торгівлі і громадського харчування, дитячих установ, навчальних закладів, капітальних будівництв та інших видів діяльності). Зарплата працівникам, яка включена додатково до цієї статті витрат, розподіляються пропорційно співвідношенню прямих витрат на оплату праці в рослинництві і тваринництві та загальних витрат на оплату праці в підприємстві без урахування витрат, що розподіляються. Пропорційно до цих сум обчислюється також відрахування до Пенсійного фонду та інші види відрахувань. Цей порядок формування даних про оплату праці не дозволяє обґрунтовано розраховувати продуктивність праці в аграрному секторі економіки;

3) у статті «Амортизація основних засобів» відображають суму нарахованої амортизації на всі види засобів виробничого призначення, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, які використовувалися для потреб рослинництва і тваринництва, а також інших об'єктів.

Приймаючи до уваги той факт, що дані бухгалтерського обліку і показники статистичних досліджень при формуванні звітності приведені у відповідність між собою щодо застосування поняття «елементи витрат», доцільно встановити, чи не може зібрана таким чином інформація використовуватися в процесі інших наукових досліджень.

Розглянемо, які функції мають виконувати статистичні органи згідно Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. В статті 357 зазначено, що співпраця зосереджується у таких сферах: 1) демографічна статистика, зокрема переписи; 2) статистика сільського господарства, зокрема сільськогосподарські переписи та статистика навколишнього середовища; 3) бізнес-статистика, зокрема бізнес-реєстри та використання адміністративних джерел для статистичних цілей; 4) енергетика, зокрема енергобаланси; 5) національні рахунки; 6) статистика зовнішньої торгівлі; 7) регіональна статистика; 8) загальна система управління якістю всіх процесів виробництва та поширення статистичної продукції.

Так як звітність в багатьох наведених сферах сформувалася давно, то найдетальнішої уваги заслуговує вивчення зв'язку названої інформації з системою національних рахунків (СНР), тим більше, що в окремих публікаціях на це була звернута увага.

СНР відіграє важливу роль в економічних дослідженнях, адже на її основі вивчають такі показники як внутрішній валовий продукт, валова додана вартість, чистий дохід. Ці показники розраховуються по типах підприємств, галузях, національному господарстві. Вивченню підпадають причини їх зміни та очікувані результати діяльності на перспективу. Дані національних рахунків України почали публікуватись з 1993 року [7].

Автори системи національних рахунків визнають, що їх розробка базувалася на принципах, якими на

протязі тривалого часу користуються в бухгалтерському обліку, а також на положеннях економічної теорії. Якщо практика бухобліку протирічить базовим поняттям теорії, то пріоритет віддається саме їм, так як СНР, головним чином, призначена для задоволення потреб економічного аналізу та для розробки економічної політики країни, а при потребі й окремих галузей економіки [11, с. 11].

Зазначимо, що СНР віддає перевагу концепції упущеної вигоди, яка визначена економічною теорією, тому витрати на виробництво конкретного ресурсу мають відповідати сумі вигод, які могли б бути отримані при використанні цього активу при альтернативному методі оцінки. Це дозволяє збільшувати витрати, але випуск продукції та її споживання на проміжних стадіях виробництва оцінюються в поточних цінах.

Саме ці висловлювання і слугували підставою для порівняння методики формування даних в бухгалтерському обліку і в системі національних рахунків.

В СНР зазначено, що принципи МСФЗ в більшості випадків узгоджуються з принципами СНР, але зазначається, що є дві особливі галузі, де МСФО застосовують підходи дещо відмінні, зокрема це визнання холдингового прибутку як доходу, а також облік резервів та умовних зобов'язань [11, с. 504].

Остання редакція СНР була прийнята у 2008 році за рішенням Організації Об'єднаних Націй, Європейської комісії Організації економічного співробітництва і розвитку, Міжнародного валютного фонду та Групи Всесвітнього банку для використання всіма країнами незалежно від стану економічного розвитку з метою створення бази даних для розробки політики, аналізу і наукових досліджень при визначенні ряду економічних показників. В першу чергу це стосується внутрішнього валового продукту (ВВП), який являє собою найбільш вживаний індикатор наслідків економічної діяльності для характеристики результатів функціонування одночасно всіх підприємств.

В системі національних рахунків виділяють окремі види діяльності, зокрема виробництво товарів і послуг, включаючи виробництво товарів як для реалізації, так і для власного споживання і нагромадження; послуги фінансових та нефінансових установ і державного управління (щодо неринкових послуг); послуги некомерційних установ, що обслуговують домашні господарства; житлові послуги, що їх виконують власники будинків і квартир для власного споживання; діяльність домашньої оплачуваної прислуги. Отже до уваги беруться всі види діяльності, які характеризуються здійсненням виробничих процесів, отриманням доходів та їх використання, крім тих, в яких людина не приймає участі, наприклад природний ріст рослин і тварин.

Здавалося б, що між СНР і рахунками бухгалтерського обліку багато спільного і можна було б користуватися ними одночасно, але «методологія складання, принципи ведення, оцінка, цілі та завдання бухгалтерських і національних рахунків значно різняться» [11, с. 54].

Найбільш важливі відмінності між бухгалтерським обліком і СНР можна звести до наступних моментів:

- у бухгалтерському обліку застосовується принцип історичної (фактичної) собівартості, згідно з яким пріоритетною є оцінка активів, виходячи з фактично зроблених витрат на їх виробництво і придбання. В системі національних рахунків застосовується оцінювання витрат за втраченою вигодою відповідно за визначення вживаного значення в економіці, тобто вигоди отримані при іншому використанні даного активу або товару. Можна стверджувати, що на практиці це найбільше відповідає обліку за поточною вартістю, що інколи визнається як вартість заміщення;

- вимірювання валової доданої вартості та внутрішнього валового продукту передбачає, що випуск продукції і проміжне споживання оцінюється за поточними цінами на момент виробництва;

- споживання основного капіталу розраховується в СНР на основі показника втраченої вигоди використання активів, а не за цінами придбання. За стійкої інфляції споживання основного капіталу може набагато перевищувати існуючу амортизацію, навіть якщо базові показники нарахування в СНР і в бухгалтерському обліку однакові, тому замість терміну «амортизація» користуються терміном «споживання чи використання» основного капіталу [7, с. 49-55].

Відмінності щодо споживання основного капіталу в СНР полягають в наступному:

1) споживання основного капіталу визначається на основі оцінки основних фондів в поточних цінах, крім об'єктів, ціни на які з часом не знецінюються (дорогоцінні метали, каміння і т.д.);

2) конкретні об'єкти втрачають ціну не тільки через фізичний знос, але й через втрату попиту внаслідок технічного прогресу і появи нових об'єктів, випадкових пошкоджень, стихійного лиха тощо [7, с.138-142].

Доходи в СНР створюються в процесі виробництва або іншого виду діяльності та розподіляються інституційним одиницям, якщо вони відповідають понесеним витратам та створенню доданої вартості, перерозподіляються між інституційними одиницями, в основному, органами державного управління, за допомогою відрахувань у фонди соціального забезпечення, соціальної допомоги і податків, створюються і використовуються в допоміжному виробництві, органами державного управління і некомерційними організаціями, що обслуговують домашні господарства і використовуються на кінцеве споживання та збереження і для нагромадження багатств. Додатково окремо відображаються наслідки операцій з капіталом, зміна сум на фінансових рахунках та інші зміни в обсязі та вартості активів і результатах переоцінки.

Такий порядок визначення доходів свідчить про істотні відмінності їх визначення порівняно із системою бухгалтерського обліку, адже СНР стосуються всіх типів підприємств, включаючи і ті, в

яких не передбачено фіксації даних, зокрема домогосподарств, базуються на застосуванні існуючого порядку оцінки активів, отриманих при їх вибутті, розповсюджуються на підприємства неvirобничої сфери діяльності, а також наслідків зовнішньоекономічних відносин.

Детального розгляду вимагає порядок обліку виробничих витрат. Перш за все слід відмітити, що в СНР виділяють основну і вторинну діяльність, а також проміжне споживання, що до певної міри відповідає основному і допоміжному виробництву.

«Проміжне споживання включає вартість товарів і послуг спожитих в процесі виробництва, за винятком основних фондів, використання яких відображають як використання основного капіталу. Товари і послуги, витрачені в цих допоміжних виробництвах, включаються у проміжне споживання, а в подальшому до основної і вторинної діяльності [11, с. 135]. Таким чином, товари і послуги, вироблені при проміжному і вторинному споживанні, приєднуються до витрат основного виробництва.

Деталізація витрат при цьому будується шляхом виділення вартості спожитих послуг і товарів власного виробництва й окремо придбаних, нарахованої оплати праці та відрахувань органам соціального страхування, оплати послуг сторонніх організацій та амортизаційних відрахувань, а також інших витрат. По суті справи це відповідає вимогам звітності, але якщо до складу витрат вторинної діяльності чи проміжного споживання включають вартість придбаних товарів, то ці суми відокремлюють як окрему статтю. Саме цим пояснюється те, чому у звітності про собівартість окремих видів тваринницької продукції виділена стаття вартість нафтопродуктів.

При включенні до витрат названої галузі із загальної суми вартості послуг автотранспорту спершу виключають суму нарахованої амортизації, оплату праці шоферів та інших працівників та відрахування органом соціального страхування і приєднують до відповідних статей тваринництва, а із решти суми додатково відділяють вартість пального, а так як цієї статті в основному виробництві даної галузі не було, то її відображають як окремий елемент. Якщо в основній галузі, наприклад у рослинництві вже є елемент «нафтопродукти», то відповідну суму витрат автотранспорту приєднують до існуючого елемента витрат.

Отже, методика формування статистичної інформації за формою 50-сг повністю побудована відповідно до вимог СНР. Витрати на роботу допоміжних і обслуговуючих виробництв зникають шляхом приєднання до відповідних статей витрат основного виробництва, а це свідчить про неможливість перевірки обґрунтованості показників собівартості продукції, обчислених за загальноприйнятою методикою, що ускладнює виявлення наслідків діяльності основного виробництва. Цим пояснюються причини виникнення елемента «Витрати нафтопродуктів», наведені в таблиці 1.

Бухгалтерський облік

Варто підкреслити, що витрати на перевезення кормів слід відносити на витрати основного стада ВРХ, від якого отримують два види продукції, витрати між якими розподіляються за елементами. Витрати безпосередньо на перевезення молока слід включати у витрати на збут або на галузь, де цей вид продукції використовуватимуть, тобто на інші підрозділи підприємства.

Все зазначене свідчить, що для кращого розуміння методики ведення бухгалтерського обліку витрат та формування даних фінансової звітності бухгалтерам доцільно користуватись Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132. В них детально охарактеризовано порядок формування даних в розрізі об'єктів обліку витрат та послідує обчислення собівартості продукції.

На відміну від інших нормативно-правових документів в цих рекомендаціях (пункт 3.5) вперше наведена класифікація витрат основних галузей аграрної сфери залежно від обсягу основного виробництва з поділом на 3 групи: постійні, які не залежать від обсягу виробництва; умовно-змінні (непропорційні), сума яких визначаються площею посівів або наявністю поголів'я; змінні (пропорційні), величина яких базується на кількості виробленої продукції.

Методичні рекомендації № 132 розроблені на базі досвіду сільськогосподарських підприємств, які застосовували внутрігосподарський розрахунок, з яким автор мав змогу ознайомитися ще проходячи переддипломну практику в Лубенському районі Полтавської області. Цей досвід набув широкого розповсюдження в колгоспах і радгоспах України завдяки розробкам П.П. Німчинова та К. Литвина. Ці вчені спершу брали за основу нормативний метод обліку витрат, а потім стали робити більший акцент на досвіді підприємств аграрної сфери, що передбачав використання чекової форми обліку і контролю витрат.

Мабуть, останньою значимою роботою за цією тематикою слід назвати дослідження виконане співробітниками Полтавської державної аграрної академії під керівництвом професора Д.М. Фесенка [1].

Перехід органів статистики до формування даних статистичної звітності за власною методикою, на нашу думку, істотно впливає на достовірність бухгалтерської інформації. А це питання заслуговує на увагу як практиків, так і науковців.

Зазначимо, що результатом зміни підходів до формування звітних даних відповідно до вимог системи національних рахунків стало наступне:

а) змінився склад і рівень показників, які характеризують діяльність підприємств аграрної сфери, зокрема при вивченні наслідків діяльності;

б) необгрунтовано визначаються показники продуктивності праці;

в) показники фінансового стану підприємств носять умовний характер через відносність обчислення структури витрат і рівня собівартості

продукції, зокрема сума прибутків, ефективності виробництва тощо;

г) відсутність інформаційного забезпечення необхідного для прийняття управлінських рішень. Органи управління галуззю на рівні району, області не мають достатніх відомостей про обсяги і структуру витрат виробництва, що узагальнює послідує контроль виробництва;

д) контроль за формування звітних даних покладено на органи статистики, а стан обліку і підготовки звітної інформації не контролюється через відсутність бухгалтерів в органах управління аграрної сфери.

Важливо виявити, в якій мірі перебудова обліку витрат за елементами впливає на стан обліку і звітності підприємств інших галузей економіки. Зробити це досить важко через відсутність доступу до конкретної інформації, а також багатоваріантність технологічних процесів та їх впливів на фіксацію даних і послідує контроль витрат.

З цього приводу заслуговує на увагу публікація В. Яценко [12], в якій зазначено, що в Херсонському судоремонтному заводі облік витрат основного виробництва ведеться за кредитовим принципом шляхом застосування програми 1С. Підприємство. Отримана завдяки цій програмі інформація, на думку автора статті, дозволяє оцінити витрати підрозділів підприємства. Їх діяльність визначається в нормо-годинах, але відсутня деталізація показників витрат на виконання певного виду ремонтів окремих марок суден. Як це узгоджується з підходами до здійснення контролю на підприємстві у статті В. Яценко не зазначено, тому не має змоги визначати, чи виконується контроль витрат на належному рівні.

Отже, вважаємо, що перебудова звітної інформації мотивована потребами СНР задля обчислення внутрішнього валового продукту, національного доходу, національного багатства тощо. Однак це привело до неможливості виконання обліком його функцій і здійснення відповідного контролю за діяльністю підрозділів конкретного підприємства, з одного боку, та підприємств галузі, з іншого.

Підсумовуючи зазначимо, що фінансовий облік як основа фіксації наслідків діяльності конкретного підприємства передбачає вивчення стану його засобів, джерел їх утворення та формування фінансових результатів, що дозволяє органам статистики узагальнювати аналогічні показники на рівні національного господарства, формуючи таким чином інформаційну базу для дослідження розвитку світової економіки за допомогою системи національних рахунків. Видається, що такий підхід заслуговує на схвалення, але виявляється, що дані, наведені в таблиці 1, ускладнюють використання звітних показників при вивченні шляхів підвищення ефективності діяльності та перспектив розвитку підприємства.

Відтак серйозну увагу слід приділити теоретичним і практичним питанням управлінського обліку. На наш погляд, посилення контролю за діяльністю структурних підрозділів досягатиметься лише шляхом ведення управлінського обліку за статтями витрат та за наявності відповідної звітності

конкретного підприємства, зведеної звітності по району, області, країни, адже фіксація даних за елементами витрат не дозволяє отримати відповідну аналітичність даних. Однак ні в якому разі не можна відмовлятися від вимог СНР. Тільки за цих умов бухгалтерський облік зможе виконати всі покладені на нього функції, формуючи звітну інформацію відповідно до всього кола вимог економічної науки. Без цього ефективне управління економікою країни є неможливим.

Важливо узгоджувати роботу бухгалтерів із інформаційними запитами органів статистики. Перш за все, варто виявити, на скільки сутність деталізації даних та строки подання звітності в СНР узгоджуються із вимогами бухгалтерського обліку. Якщо вони співпадають, то послідовна обробка даних має здійснюватись в два етапи.

Якщо показники обліку обробляються на комп'ютерній техніці, спершу готується звітна інформація згідно вимог управлінського обліку, а в подальшому обробляються за програмою ІС «Підприємство».

При веденні обліку вручну, на нашу думку, органам статистики має подаватися звітність у вигляді фінансової звітності, але в доповнення до неї ще й підсумкові дані за звітний період з необхідною деталізацією витрат допоміжних і обслуговуючих виробництв, адміністративно-управлінських витрат та витрат на збут. Ці дані обробляються в подальшому в комп'ютерному середовищі, що дозволить узагальнити дані згідно вимог обох видів звітності. Тільки за цих умов вона буде слугувати базою для задоволення вимог всіх користувачів звітності та використовуватися для аналізу стану економіки країни і контрольованого підприємства.

Наведена схема формування звітних даних має бути розглянута органами статистики і приведена у відповідність із вимогами обох видів звітності щодо строків надання, деталізації даних. За погодженням з органами СНР можна допускати вибіркоче обстеження звітності окремих типів підприємств.

Висновки. Вивчення практики ведення бухгалтерського обліку та порядку формування даних звітності в підприємствах України засвідчили:

1. У статистичній звітності дані підприємств формуються за методикою, яка використовується статистичними органами відповідно до системи національних рахунків, що відповідає вимогам стандартів бухгалтерського обліку і звітності. Відтак істотно ускладнюється контроль за діяльністю підприємств та його підрозділів, якщо облік витрат ведеться за елементами згідно П(С)БО 16 «Витрати».

2. Зміна методики формування виробничих витрат за елементами згідно МСФЗ призводить до того, що у звітності знаходять відображення дані, які відсутні в аналітичному управлінському обліку. Це зводить нанівець всю систему управлінського обліку і робить неможливим проведення економічних досліджень з питань виробничої діяльності підприємств галузі.

3. Визнаючи необхідність підготовки даних відповідно до вимог системи національних розрахунків запропоновано перебудувати порядок

формування звітних даних, а саме: спершу формувати інформацію згідно потреб управлінського обліку, а в подальшому перегрупувати ці ж дані згідно вимог СНР за допомогою програми ІС Підприємство. Тільки при дотриманні таких вимог статистичні органи можуть отримати весь набір відповідної інформації, а у підприємствах побудова обліку витрат здійснюватиметься додатково згідно з вимогами управлінського обліку, тобто за статтями витрат.

4. У підприємствах, які ведуть облік без застосування комп'ютерної техніки, до складу фінансової звітності мають бути додатково включені дані про витрати допоміжних і обслуговуючих виробництв та інші подібні витрати. Це необхідно для узагальнення даних за статтями витрат, які в подальшому обробляються органами статистики згідно вимог СНР.

5. При необхідності статистичні органи можуть відновлювати вибіркоче обстеження даних фермерських господарств щодо інформації про рівень собівартості продукції з деталізацією даних за статтями та елементами витрат.

4 Список використаних джерел

1. Актуальні питання бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах: навч. посібник / За ред. професора Д.М.Фесенка. – Полтава: ВАТ «Вид. «Полтава», 2006. – 500 с.
2. *Безверхий К.В.* Перше національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку: а що буде далі? / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2013. – № 2(60). – С. 8-12.
3. *Голов С.* Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3-17.
4. *Жук В.М.* Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 101-110.
5. *Корягін М.* Тенденції розвитку бухгалтерської звітності / М.Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 10. – С. 42-51.
6. *Костякова А.А.* Облік сільськогосподарської діяльності у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності / А.А.Костякова // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4. – С. 15-18.
7. *Моторін Р.М.* Система національних рахунків: Навч. посібник / Р.М.Моторін, Т.М.Моторіна. – К.: КНЕУ, 2001. – 336 с.
8. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2014 рік / Статистичний бюлетень // Державна служба статистики України. – К.: 2015.
9. *Пархоменко В.* Євроконвергенція бухгалтерського обліку / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 3-4.
10. *Пасько О.В.* Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі / О.В.Пасько // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 38-50.
11. Система національних счетов 2008. Комиссия Европейского сообщества, МВФ, ОЭСР, ООМ, Всемирный банк, Нью Йорк. 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unstatsjrg/unsd/nationalaccount/sra2008.asp>.
12. *Яценко В.* Обліково-аналітична система бухгалтерського підприємства: теоретичне обґрунтування й практична реалізація / В.Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 11. – С. 25-37.