

*В.Б. Моссаковський,
д. е. н., професор,
ННЦ «Інститут аграрної економіки»*

ОСНОВНІ НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В УКРАЇНІ

Економічна політика будь-якої країни вимагає побудови самої системи управління та обґрунтування прийняття конкретних рішень, а також створення належного інформаційного забезпечення шляхом узгодження наукових і практичних досліджень в галузі бухгалтерського обліку як бази для вивчення діяльності конкретного підприємства, статистики як засобу узагальнення даних обліку всіх підприємств та економічної науки як основного споживача зібраних даних відповідно до вимог управління всіх рівнів. Одночасно слід враховувати, що формування даних про діяльність сільськогосподарських підприємств на відміну від промислових вимагає збирання даних не лише про результати діяльності підприємства, а і про наслідки виробництва конкретних видів продукції, що підвищує вимоги до збирання і обробки економічних даних.

Названі обставини вимагають визнання факту, що одночасно з методикою ведення бухгалтерського обліку стосовно конкретного підприємства необхідно визначати порядок формування даних звітності про наслідки діяльності підприємств в галузі та всього національного господарства на засадах, які дозволяють обґрунтовано обчислювати економічні показники в динаміці в цілому по країні та в окремих галузях. Саме на цьому має будуватися економічна політика уряду будь-якої країни.

У світі склалося по суті справи два підходи щодо побудови інформаційного забезпечення даних про діяльність окремих підприємств, а саме вибіркоче обстеження та подання звітності всіма підприємствами.

Вибіркове обстеження, як правило, охоплює певну частину загального числа підприємств, наприклад, в США для вивчення результатів діяльності аграрної сфери економіки використовують дані 7800 ферм. При цій формі узагальнення даних характерним є

певна погрішність зібраної інформації, на що звернув увагу академік РАН В.В. Швирков. У вступі своєї роботи автор говорить: «Тайна традиційної статистики супроводжується зловживанням і обманом, а любий обман засвідчує собою початок деградації. Для переходу від деградації до прогресу недостатньо виявити свої недоліки і відмовитися від статистичного обману. Головне закладається в тому, щоб знати шлях істини. Так як тільки знання істини і керівництво нею допоможе нам звільнитися від наших недоліків і створити статистичну науку. Методологічні основи цієї нової статистики повинні бути, «по-перше, побудовані на істинах, а не на необґрунтованих передумовах. По-друге, нова статистика повинна відкинути принципи дуалізму і релятивізму, замінивши їх принципами монізму. По-третє, нова статистика повинна виключити елементи непослідовності, неузгодженості і суперечливості між теорією і практикою. При дотриманні цих трьох умов статистика поверне своє початкове призначення: «наука, яка бореться за істину» (в перекладі з грецької мови)» [1, с.8].

В процесі досліджень В.В. Швирков доводить, що вибіркове обстеження призводить до помилок двох видів: невідповідність середніх даних загальної та відібраної сукупності по конкретних (основних) показниках, які, наприклад, характеризують фінансовий стан, а також, показників про певні складові діяльності.

Тому на перспективу доцільно застосувати суцільні обстеження результатів діяльності аграрних підприємств, що характерно для України та країн СНД. Вибіркові дослідження слід використовувати лише при вивченні явищ, які не вимагають ведення бухгалтерського обліку.

Доцільність такого підходу доводиться досвідом країн, які входять у Європейське співтовариство, щодо формування та послідуячого узагальнення даних сільськогосподарських підприємств. При цьому передбачається застосовувати єдину схему формування та послідуячого узагальнення звітних даних, але додатково передбачено їх групування в окремих країнах залежно від обсягу виробництва.

Побудова бухгалтерського обліку на засадах, які мають бути єдиними для всіх країн світу, себе не виправдала, адже США відмовилися від застосування міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку і звітності. Це підтвердилося введенням в дію Закону Сарбейнса-Окслі – 2002 [2].

На нашу думку, причиною цього слід вважати той факт, що положеннями з бухгалтерського обліку, які були введені раніше, тобто до запровадження МСФЗ, фірмам надавалося право застосовувати креативні прийоми обліку, що дозволяло власникам при потребі вносити зміни в облікову політику з метою досягнення стабілізації курсу акцій, сталого прибутку і відповідно належних платежів у бюджет. Тобто, біля 18 тисяч транснаціональних корпорацій США з досить великим обсягом виробництва всіма силами намагаються утриматися на плаву шляхом стабільного курсу акцій і відповідної суми прибутку, що має визначальне значення для наповнення дохідної частини бюджету і покриття відповідних витрат на державному рівні.

В перші роки після введення в дію закону Сарбейнса-Окслі 2002 давалися обіцянки щодо можливості його узгоджених з МСФЗ і МСФО, але пройшло більше 10 років, але подібні заходи не проведено.

Другою важливою обставиною стабілізації економіки США є той факт, що тут домінуючою формою підприємств є підприємства, які мають статус малих і середніх, а на ці підприємства не розповсюджується дія МСФЗ, і лише в останні роки для них були розроблені спеціальні стандарти для малого і середнього бізнесу, які мають істотні відмінності порівняно з МСФЗ.

В економіці України це питання є першочерговим, так як зниження долі малих підприємств зменшує зайнятість населення і одночасно зростають надходження до бюджету у вигляді податків та внесків до пенсійного фонду. В подальшому увага буде зосереджуватися на розгляді питань бухгалтерського обліку. Їх доцільно підрозділити на ті, які стосуються порядку ведення обліку у всіх підприємствах України, та ті, які стосуються аграрної сфери економіки зокрема.

Щодо стану обліку в Україні перш за все слід визнати, що процеси приватизації, які здійснені у підприємствах України, проведені із значними порушеннями, що ускладнило послідуючі формування даних про власність на конкретні суб'єкти обліку і звело нанівець процес управління економікою, особливо в аграрній

сфері. Ліквідація колгоспів і радгоспів призвела до того, що в сучасних умовах невідомо в чій власності знаходиться основний засіб виробництва – земля. Для України це питання набуває особливо великого значення, тому необхідно прийняти першочергові заходи щодо взяття на облік всіх видів угідь.

Не менш важливим моментом, який істотно впливає на стан економіки України, є специфіка застосування на практиці податку на додану вартість при реалізації виробленої продукції за кордон, зокрема продукції металургійної промисловості. При здійсненні подібних операцій названий податок не нараховується, а ті його суми, які були сплачені підприємством при заготівлі сировини і паливних матеріалів, повертаються йому із бюджету. Як наслідок застосування названої методики нарахування і сплати ПДВ слід назвати факт, коли металургійні заводи відмовилися поставляти вироблену власну продукцію на Миколаївський комбайновий завод, пояснюючи це не вигідністю збуту продукції для задоволення внутрішніх потреб України через специфіку сплати податків з ПДВ. Це дуже істотно впливає і на стан аграрної економіки.

На нашу думку, можливо саме цим пояснюється стан промисловості України, який охарактеризований П.С. Єщенко та А.Г. Алексеєнко слідуючим чином: «Структура промисловості України відрізняється від світових показників надзвичайно низькою вагою машинобудування, яке являється основою науково-технічного прогресу, а також легкої промисловості. Разом з тим, питома вага паливно-сировинного комплексу надзвичайно завищена, що знижує ефективність економіки. Відновлення основних фондів уповільнилося як ніколи. Порівняно з 1990 р. середній строк їх служби в економіці істотно збільшився, а випуск продукції машинобудування, призначеної для заміни застарілої та зношеної техніки, порівняно з 1990 р. скоротився в багато разів» [3, С. 472].

На перших порах вважали, що висока ставка ПДВ дозволить в достатній мірі наповнити бюджет України, але недавній розвиток подій призвів до істотних змін в економічній політиці держави через особливості відносин.

Дійсно, підтвердження факту відмови продажу металічних ресурсів для виробництва комбайнів дуже важко оцінювати з метою характеристики стану економіки всієї машинобудівної

галузі. Але якщо враховувати її можливий негативний вплив на стан всієї промисловості, то можна вважати обґрунтованими причини низького стану економіки України в цілому.

Однак найбільш важливим недоліком економічної політики в Європі України слід вважати застосування тіньової економіки. Розглядаючи рівень тіньової економіки країн Європи слід в першу чергу відмітити причини виникнення цього явища. На нашу думку, доцільно виділити три групи країн, які істотно відрізняються між собою. За дослідженнями, проведеними вченими університету І. Кеплера (Австрія) та рядом інших публікацій [4, С. 56-61], серед європейських країн найвищий рівень тіньового сектора економіки в процентах до внутрішнього валового продукту припадає на країни з низьким рівнем економічного розвитку (Греція, Кіпр, Мальта), де його рівень сягав 25-26 відсотків.

У розвинених країнах Європи, зокрема Італії (біля 20%), Німеччина (13-14%), Великобританія (10-11%), доля тіньової економіки була дещо вища, що, на нашу думку, пояснюється досить значною питомою вагою працівників, які приїхали з інших країн і наймаються для обслуговуючих сімей працівників, тобто без врахування трудового стажу.

Для порівняння доцільно зазначити, що у розвинених країнах (США, Японії) названий показник був на рівні менше 10%.

Країни, які раніше входили до СРСР, наприклад Естонія, Литва, або були близькими до СНД (Болгарія), мають самий високий рівень тіньової економіки (біля третини).

Дослідження аналогічних показників в Україні дуже ускладнені через відсутність публікацій. Було коротке повідомлення, що міністр економічного розвитку і торгівлі І. Прасолов на засіданні Комітету Верховної Ради України з питань підприємництва, регуляторної і антимонопольної політики повідомив, що рівень тіньової економіки в Україні за методом «затрати населення – розумний товарооборот» складає 45% від офіційного внутрішнього валового продукту».

В заключенні міністр І. Протасов запропонував нормалізувати ситуації у внутрішній торгівлі, зробити її більш цивілізованою, особливо в маленьких містах і в сільській місцевості. Узгодити інтереси споживачів, виробників і торгівельної мережі, затвердивши їх шляхом прийняття відповідної торгівлі.

Але насправді причина подібних явищ криється в тому, що вже на протязі тривалого часу спостерігаються відмінності в системі оплати праці в Україні порівняно з розвиненими країнами. За кордоном кожен працівник із власного заробітку сплачує належні податки та відрахування до пенсійного фонду та інші суми на соціальні потреби. В Україні ж із заробітку утримуються тільки податки.

Власники підприємств не бажають платити встановлені суми відрахувань, використовуючи їх для виплати зарплати в конвертах, що призводить до дуже значних негативних наслідків. Найбільш важливим серед них є порушення щодо недоплати відповідних сум пенсійному та іншим фондам, що вимагає використання компенсації із бюджету. Не менш значним фактом є те, що для виплати зарплати в конвертах підприємство повинно мати належну суму готівки, яка має бути нагромаджена керівництвом фірми за допомогою позабанківських операцій. А це призводить до двох важливих наслідків, а саме: 1) виникнення не обліченої суми виручки або інших способів надходження готівки; 2) зменшення виручки від реалізації продукції і відповідно недоплати значної суми податків у вигляді ПДВ, податку на прибуток і т.д.

Розмір цих недоплат визначити важко, але чи не свідчить це про спір, щодо даних про зібраний урожай зернових у попередні роки, що виник між Головою кабінету Міністрів України та міністром сільського господарства і продовольства України.

Цікаву відповідь автор статті одержав у розмові між головними бухгалтерами бюджетних установ і госпрозрахункових підприємств, а також керівниками останніх. Бюджетники відповіли, що у них немає заробітку в конвертах, тому їм це питання байдуже, а думки інших співрозмовників були специфічними, бо вони визнали, що відмова від виплат в конвертах їм не вигідна.

Наслідком виплати заробітку в конвертах слід визнати також те, що достовірність фінансової звітності підприємств України дуже низька і не дозволяє приймати обґрунтовані рішення про економічне становище держави, адже це означає, що дані про обсяг виробництва і збуту, а також витрати на виробництво, виручку від реалізації не достовірні. Робота економістів зводиться нанівець.

Подібне явище призводить до іще одного порушення законодавства, а саме несплати значної кількості податків (ПДВ,

податку на прибуток, акцизний збір тощо). Тому доцільно перейти на систему обліку оплати праці, яку використовують за кордоном, тобто відмовитися від застосування відрахувань до пенсійного фонду і на інші цілі, ці суми слід включити до оплати праці, яка відповідно має зрости на відповідний відсоток, близький на 37%, а із загальної суми заробітку провести утримання відповідної суми, яку слід перераховувати до пенсійного та інших фондів. Таким чином, кожний працюючий буде чітко визначати свій індивідуальний внесок до пенсійного фонду, що приведе до відмови від сплати заробітку в конвертах.

Здавалося б, що таку просту схему обліку оплати праці запроваджувати досить легко, але виникають проблеми щодо затвердження відповідного нормативного акту, який би вніс зміни в порядок обліку.

Для досягнення поліпшення методики обліку заробітної плати необхідно здійснити наступні заходи:

а) провести перерахунок заробітної плати всіх категорій працівників різних галузей економіки з метою приведення у відповідність заробітку та процентних ставок платежів податків, відрахувань до пенсійного фонду та інших соціальних виплат, використовуючи при цьому певний процент зростання заробітку;

б) переглянути всю систему податків з доходів всіх категорій громадян;

в) посилити контроль за нарахуванням та виплатою заробітної плати у всіх підприємств, особливо у приватних щодо виплати заробітної плати у конвертах.

Намічені заходи мають здійснити органи податкової служби України на основі розпоряджень керівних органів держави.

Вимагає належного вирішення питання щодо керівництва бухгалтерським обліком в Україні. Воно має бути змінено, так як введеннялюбих нових законодавчих актів, як правило, стосуються в першу чергу бухгалтерського обліку, тому потрібно слідкувати за тим, щоб при прийнятті нового закону, постанови чи любого іншого нормативного акту не виникала потреба перебудови інформаційного забезпечення. Внаслідок цього виникають ускладнення при вивченні змін показників у динаміці. Щоб цього не відбувалося, при Міністерстві фінансів України має бути створений орган, який

би мав такі ж функції, як і Міністерство юстиції, тобто щоб попереджалося виникнення порушень у формуванні показників фінансової звітності. Одночасно, на цей орган мають бути покладені обов'язки по керівництву бухгалтерським обліком стосовно підготовки нормативних документів, налагодження керівництва обліком на всіх рівнях, покращення підготовки кадрів, покращення умов діяльності бухгалтерської служби у всіх підприємствах, організація та по можливості прийняття участі у нарадах головних бухгалтерів всіх рівнів.

У відповідних міністерствах, наприклад у Міністерстві аграрної політики і продовольства України має бути підрозділ, який би керував бухгалтерським обліком, готував нормативні документи не тільки для підпорядкованих підприємств, а і тих, які виробляють сільськогосподарську продукцію і переробляють її, узгоджувати діючі нормативні положення із відповідними органами, зокрема з Міністерством фінансів та статистичними органами, а також приймати від підпорядкованих органів всі форми фінансової звітності в такому ж порядку, як то робилося раніше і продовжує здійснюватися в інших країнах СНД. Наприклад, зведена річна звітність сільськогосподарських підприємств Російської Федерації має подаватися у Міністерство до 1 квітня слідуючого року, в той час як в Україні узагальнюються дані менше 200 господарств, а інші підприємства звіти подають статистичним органам. Це дозволить налагодити облік у конкретних підприємствах та здійснювати перевірку поданої звітності.

Потребує нагального вирішення ще одне важливе питання – підвищення статусу бухгалтера як спеціаліста. Адже на ньому держиться вся інформація щодо стану економіки України. За попередніми даними обліком в Україні займається майже триста тисяч спеціалістів. Вони відповідають за все: за стан економіки підприємства, галузі, економіки країни, дію нормативних актів, наповнення бюджету країни, виплату пенсій тощо.

Свідченням значущості цієї професії слугує факт, що в тюрмах Києва і Київської області сидить біля 40 відсотків жінок-бухгалтерів. Це в першу чергу свідчить про неправильне діюче нормативне законодавство щодо відповідальності працівників цієї професії.

У підтвердження доцільно привести факти про вину бухгалтерів щодо порушення діючого законодавства у США. У статті 703 Закону Сарбейнса-Окслі - 2002 була передбачена вказівка комісії з цінних паперів і бірж США про проведення розслідування про порушників і порушеннях в галузі ринку цінних паперів за 4 роки (1998-2001 р.). Встановлено, що до виявлених порушень були причетні 524 особи співробітників компаній, в тому числі до махінацій – 425, з них 63 – Голови Ради директорів, 99 – Генеральні директори, 96 – президенти і лише 19 – виконавчі бухгалтери і 14 – головні бухгалтери. Таким чином, на долю бухгалтерів припадає лише 6,3%, а якщо прийняти до уваги число до махінацій – 7,8% [№ 8, С. 19].

Велике значення має при цьому відповідальність за порушення законодавства. Наприклад керівник компанії чи фінансовий директор, знаючи, що фінансова звітність недостовірна і не попередивши про це відповідні органи, караються штрафом до 1 млн. дол. і (або) позбавлення волі до 10 років. А при навмисному затвердженні такої звітності – до 5 млн. дол. і (або) позбавлення волі до 20 років.

Заслуговує на увагу ще один факт. Майже аналогічні санкції розповсюджуються на аудиторів, які здійснювали перевірку фірми. На них накладається штраф за кожне порушення: а) не більше 100 тис. дол. на фізичну особу або 2 млн. дол. на любую іншу особу; б) не менше 750 тис. дол. на фізичну особу або 15 млн. на іншу особу, якщо має місце навмисне або свідоме правопорушення, включаючи і допущене через халатність [2, с. 15].

Чи спостерігалися коли-небудь подібні факти при перевірці наслідків аудиторських перевірок в Україні?

Для підвищення статусу бухгалтерів необхідно здійснити ряд заходів:

- створити об'єднання бухгалтерів України, адже є об'єднання професійних бухгалтерів, звідси виходить, що всі рядові спеціалісти не є професіоналами;

- проводити з'їзди бухгалтерів, подібно до того, як це роблять в Росії, при цьому ці з'їзди відбуваються в Кремлівському палаці з'їздів;

- створення при об'єднанні бухгалтерів органу, який би вирішував спірні питання при розгляді судових справ;

- підняти перед урядом питання про введення звання «Заслужений бухгалтер України», адже економістів підприємств уже майже не має, а бухгалтерам присвоюють звання «Заслужений економіст».

З одного боку, це покращить роботу бухгалтерської служби, а з другого, все це дозволить не тільки підвищити статус бухгалтера, а і значимість наслідків економічних досліджень показників фінансової звітності всіх типів підприємств, що дуже важливо в сучасних умовах.

Особливості бухгалтерського обліку і фінансової звітності конкретно в аграрній сфері економіки України викликані цілим рядом обставин. З одного боку, це проявляється через наявність незначного числа сільськогосподарських підприємств, які за розмірами наближені до бувших радгоспів і які знаходяться у державній власності; наявність холдингових компаній; існування великої кількості малих фермерських господарств і приватних підприємців, а також підрозділів вищих навчальних закладів, які ведуть облік за схемами бюджетного обліку та підсобних господарств інших підприємств і фірм, які подають звітність за формою 50 с-г.

З другого боку, виникають сумніви про достовірність звітності при узагальненні даних про діяльність аграрної сфери економіки, адже сільськогосподарські підприємства ведуть облік згідно різних нормативних документів, а саме:

а) всіх П(С)БО, які передбачені для всіх підприємств України, але допускають застосування індивідуальної облікової політики, хоч за єдиною методикою заповнюється звітність за формою 50 с.-г.;

б) П(С)БО 30 «Біологічні активи»;

в) П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»;

г) за формами звітності для приватних підприємців;

д) МСФЗ з уточненнями, затвердженими для підприємств, акції яких продаються на фондових біржах Європи (холдингові компанії).

Крім того, між названими стандартами є значні розбіжності, що призводить до неспівставності даних звітності, особливо у сільськогосподарських підприємствах при застосуванні справедливої вартості.

Вияснилося, що причиною застосування методики оцінки продукції і біологічних активів за справедливою вартістю є те, що у США вже майже півтора століття взаємовідносини між продавцями і покупцями продукції аграрної сфери будуються на відносинах, які почали застосовуватися в інших країнах зовсім недавно [5, с. 140-154]. Суть їх полягає в тому, що покупець і продавець продукції користуються форвардними контрактами. Суть цього контракту полягає в тому, що взимку чи весною фермер і покупець укладають угоду на поставку певної кількості продукції за узгодженою ціною на певних умовах (дата поставки, якість продукції, порядок доставки і т.п.). З метою дотримання угоди створена система, за якою контроль за цим процесом забезпечує кліринговий дім, вимагаючи від обох учасників торгів внести авансові внески у вигляді маржі. Після виконання угоди вона повертається їм в повному обсязі. Якщо якась зі сторін відмовляється від угоди, сума сплаченого нею маржі перераховується протилежній стороні для покриття можливих втрат.

В подальшому партнери можуть з цими контрактами звернутися до ф'ючерсного ринку з метою перепродажу контракту (за даними ф'ючерсних бірж усього світу реально виконується лише 2 відсотки всіх контрактів на поставку фізичного товару). Тим самим створюються умови на визнання укладеного контракту як специфічного фінансового активу. Але перепродаж контракту, з одного боку, не означає продаж продукції (до речі її в день перепродажу контракту може ще й не бути), а з другого, свідчить про перепродаж самого контракту у вигляді інших фінансових активів і відповідно ні в якій мірі не може слугувати підставою для визначення доходу від оцінки продукції за зазначеними цінами.

Подібні факти взаємовідносин при реалізації сільськогосподарської продукції застосовуються у обмеженому числі держав, зокрема у Європі це Німеччина, Венгрія, у Азії – Китай, тому пропозиції використовувати таку форму взаємовідносин між партнерами в аграрній сфері вимагають детального вивчення та належного обґрунтування.

На нашу думку, основна причина застосування справедливої вартості для оцінки сільськогосподарської продукції є методика складання фермерським господарством річного фінансового звіту за формами, близькими до форми, передбаченої П(С)БО 25. В цьому випадку при визначенні результату діяльності фермер має порівнювати доходи і витрати, а в подальшому одержана сума може уточнюватися на перехідні залишки готової продукції і незавершеного виробництва на початок і кінець звітної періоду.

У сільськогосподарських підприємствах до складу цих активів має входити також молодняк тварин і тварини на відгодівлі і основне стадо. Так як для оцінки цих перехідних залишків у фермерському господарстві не можуть бути використані дані про фактичну собівартість, бо її не обчислюють, то продукцію оцінюють за цінами продажу, які були на момент збирання врожаю, тобто за ціною, наміченою у названому контракті. Такий підхід для розрахунку прибутку ферм не зовсім точний, так як перехідні залишки оцінюються не на рівні витрат, а на рівні виручки, але він може застосовуватися, так як собівартість продукції фермер, як правило, не розраховує, що обмежує можливості її застосування для оцінки необхідних залишків продукції.

При підготовці П(С)БО 30 була застосована така ж схема оцінки, але її розповсюдили на всі сільськогосподарські підприємства, тому виникли значні недоліки методики ведення бухгалтерського обліку. Ці недоліки автор вже описував, вважаємо за доцільне навести їх коротко: 1) нелогічно визначати результати діяльності аграрної сфери не по товарній, як це робиться у всіх інших галузях, а по валовій продукції, особливо якщо взяти до уваги значні перехідні її залишки на кінець року; 2) ціни на сільськогосподарську продукцію в Україні практично міняються досить часто, особливо в період збирання, зокрема це стосується зерна, овочів тощо; 3) тривалість виробничого процесу може сягати кількох звітних періодів, що призводить до нелогічної зміни вартості певного біологічного активу, що не дозволяє більш-менш точно визначати результати діяльності підприємства. Одночасно це ускладнює, з одного боку, формування даних самої фінансової звітності підприємств малого і середнього бізнесу, так як спостерігаються відмінності у виробництвах різних галузей, порушується формування даних для заповнення періодичної звітності.

Крім того, особливо гострою залишається проблема визначення поняття готової продукції, адже чітко не визначено, коли вважати закінчення виробничого процесу, наприклад по зерну, якщо враховувати не тільки факт закінчення збирання, а і очистку зерна тощо. Аналогічне положення спостерігається щодо ряду інших продуктів, а саме хмелю, вирощування молодняка тварин і т.п.

Запропоновані зміни в МСФО для МСБ викликають також сумніви. Особливо гострою залишається проблема узгодження облікових показників між собою в процесі формування звітних даних. Для прикладу розглянемо порядок побудови понятійного апарату в МСФО для МСБ. У розділі 2 подано якісні характеристики інформації, поданої у фінансовій звітності, склад активів і пасивів підприємства, його витрати і доходи, їх оцінка тощо, а вже при розгляді побудови моделі справедливої вартості подано порядок визначення прибутку чи збитку від зміни справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж. Тобто відсутнє застосування поняття доходу та його співставлення (відповідність) з витратами, при чому можуть бути випадки, коли витрати на біологічні активи можуть бути відсутні, наприклад з догляду за садами тощо, але оцінка довгострокових біологічних активів міняється.

Це протирічить методиці формування звітних даних в інших галузях національної економіки, тим більше, що у п. 2.25 МСФО для МСБ подано визначення доходу, який включає в себе як виручку від основної діяльності, так і інші доходи.

До складу виручки входить надходження коштів від звичайних видів діяльності підприємства, які називаються по різному, в тому числі продажем, винагородами, процентами, дивідендами і роялті, а до інших доходів – статті, які відповідають визначенню доходів, але не являються виручкою. У звіті про супутній дохід вони звичайно відображаються окремо, так як інформація про них корисна для прийняття економічних рішень.

Узагальнюючи викладене вище, можна констатувати, що виручка від продажу фактично буде обов'язково, але вона не завжди відповідає поняттю доходу і не приймається до уваги при визначенні результатів діяльності.

У п. 2.41 уточнюється поняття доходу: «підприємство визнає дохід у звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки і збитки, якщо він подається) тоді, коли має місце збільшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних із збільшенням активу або зменшенням зобов'язань і величина такої зміни може бути належно оцінена».

І саме тут можуть спостерігатися найбільші абсурди, особливо при складанні періодичної звітності, так як оприбуткувавши продукцію, підприємство визнає, що це є підставою для визнання збільшення економічних вигід, але оцінка її за справедливою вартістю на момент оприбуткування не дозволяє визначити суму реального доходу, бо вже в процесі реалізації продукції він може бути меншим або більшим, бо її ціна буде іншою. Використання для цих цілей рахунків 94 та 71 виглядає нелогічно, адже при цьому фіксується результат діяльності основних галузей, а не інші доходи і витрати.

Особливо гострою ця проблема спостерігається при складанні періодичної звітності, що в розвинених країнах зустрічається рідко, адже щоквартально переоцінювання продукції і довгострокових біологічних активів, на нашу думку, приводить до значних помилок. Наприклад, на протязі року ціна живої маси свиней істотно міняється (влітку нижча, взимку вища), як і коливання маси свиноматки, воно може сягати 30-40 відсотків залежно від дати опоросу.

Наведені факти свідчать, що застосування справедливої вартості оцінки продукції і довгострокових біологічних активів ускладнює обліковий процес та формування звітних даних і, що особливо важливо, не узгоджується із іншими формами фінансової звітності при оцінці продукції, адже дохід може бути визначений, але фактично не оприбуткований, так як надходження грошових коштів не відбулося, тобто зв'язку між витратами і доходами не спостерігається.

Застосування оцінки названих активів за справедливою вартістю можна допускати, якщо фермою буде складатися лише річна звітність за методикою обліку, передбаченою П(С)БО 25 і звітом про фінансові результати, наведеному у цьому стандарті, про що було сказано раніше.

Саме цей факт і заслуговує на розгляд ще одного важливого питання. Вихід у світ МСФО для МСБ потребує необхідності узгодження складу фінансової звітності у всіх сільськогосподарських підприємствах. На нашу думку, пропозиції щодо застосування

малими підприємствами всіх 5 форм звітності заслуговують на вирішення шляхом обговорення на виробничих нарадах і консультаціях всіх рівнів і послідуочим затвердженням відповідним органом. Для прискорення вирішення питань, що підіймаються у цьому стандарті, доцільно провести опитування викладачів всіх кафедр обліку в аграрних ВУЗах України, бухгалтерів-практиків, керівників органів управління та користувачів звітності, і в першу чергу науковців.

Потреба в цьому викликана тим, що на нашу думку, мають бути створені єдині засади формування фінансової звітності всіх сільськогосподарських підприємств, тому слід вивчити можливості побудови обліку згідно міжнародних стандартів звітності для малого і середнього бізнесу.

Якщо виходити з того, що у світі на перспективу передбачено використовувати саме цей стандарт, то застосування українського стандарту П(С)БО 30 стає недоцільним, від нього слід відмовитися. Тому потребує вирішення питання про методикку формування даних у фермерських господарствах та відповідну побудову фінансової звітності, адже виникає необхідність при застосуванні 5 форм річної фінансової звітності слід досягти співставності даних всіх підприємств аграрної сфери.

Перебудова обліку у зв'язку із запровадженням стандарту для МСБ у аграрних формуваннях вимагає одночасно перегляду ряду положень, а саме уточнення ряду понять, в першу чергу, чіткого визначення поняття біологічних активів рослинництва, адже в українській економіці раніше цього поняття не було, а після введення П(С)БО 30 виникла потреба чіткого і послідовного визначення цього поняття.

Якщо розглядати біологічний актив на тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди, то виникає питання, коли виникає поняття рослин: з моменту початку технологічного процесу, посіву, появи сходів і коли вона перестає існувати та чи закінчується технологічний процес після зникнення рослини. Чи може існувати поточний біологічний актив, якщо рослина скошена, а потім виростає, наприклад при збиранні зеленої маси багаторічних трав?

Ще більше путаниць виникає стосовно розмежування поточних і довгострокових активів, наприклад щодо багаторічних трав або вирощування молодняка тварин, адже процес виробництва може тримати 2-3 роки.

Використання названих термінів привело до того, що весь технологічний процес підрозділяється на: а) підготовчі роботи по посіву та сам посів; б) догляд за площею; в) поява біологічного активу; г) процес збирання продукції; д) роботи по доведенню продукції до належного стану.

Якщо розкласти весь технологічний процес на названі складові та здійснювати дооцінку біологічних активів, то управлінський облік, в першу чергу, контроль за виробничими операціями, втрачається. Функції бухгалтерського обліку перестають виконуватися.

Тому вважаємо, що в сучасних умовах слід залишити облік витрат і доходів в тому вигляді, який існував раніше до введення в дію П(С)БО 30, тобто застосовувати методичні рекомендації № 132, виділяючи в обліку витрат слідуючі об'єкти рослинництва: незавершене виробництво, витрати на вирощування конкретної культури і відповідно вихід продукції, включаючи витрати на доведення продукції до стану згідно прийнятого рівня якості. В подальшому мають формуватися додатково витрати на реалізацію та доходи від продажу.

Ці загальні положення щодо обліку витрат в аграрному секторі економіки потребують відповідного уточнення, точніше відмову від обліку біологічних активів всіх видів. Однак залишаються невирішеними окремі питання, які стосуються побудови обліку на окремих ділянках. В першу чергу це стосується відмінностей щодо співставлення методики формування даних звітності згідно міжнародних стандартів і відповідно у підприємствах інших галузей національної економіки, податкового кодексу та звіту 50 с.-г.

Ці відмінності стосуються особливостей технологічного характеру, так як в аграрній сфері, як правило, вироблена продукція повністю не реалізується, може використовуватися на посів, годівлю худоби або на переробку в поточному або наступному році. Згідно МСФО та П(С)БО вироблена продукція, якщо вона

буде оцінюватися, як відмічалось раніше, за справедливою вартістю, має братися на облік за виробничою собівартістю, до складу якої має входити загальновиробничі та загальногосподарські витрати. Потреба в цьому викликана тим, що у звіті 50 с-г. передбачено дещо по іншому формувати повну собівартість продукту, адже до її складу мають входити загальногосподарські витрати та витрати на збут.

Цей факт має істотне значення, але, як правило, це не приймається до уваги при визначенні прибутку, однак це вимагає узгодження з податковими органами стосовно діяльності учгоспів та обслуговуючих підрозділів ряду інших бюджетних установ.

Якщо до цього питання підходити з точки зору порівняння наслідків діяльності, наприклад, промислових і сільськогосподарських підприємств, то це слід розглянути окремо на підставі детального дослідження, особливо якщо до цього питання підходити з точки зору узгодження методики обчислення повної собівартості реалізованої продукції у сільськогосподарських підприємствах. У фінансовому обліку слід застосовувати методику визначення фінансових результатів на підставі обчислення повної собівартості продукції.

Узагальнюючи висновки тоді порядку удосконалених обліку у сільськогосподарських підприємствах необхідно уточнити ряд питань, зокрема щодо методики обліку та обчислення собівартості продукції і біологічних активів, порядку їх оцінки стану та відображення у фінансовій звітності з врахуванням особливостей ведення обліку у підприємствах різного типу, використовуючи єдиний план рахунків бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей бюджетної сфери та різних типів підприємств аграрної сфери.

Одночасно з узгодженням цих питань між керівними органами різного рівня має відбуватися підготовка нормативної бази стосовно порядку ведення обліку, зокрема щодо застосування єдиного плану рахунків і побудови реєстрів для ведення обліку та врахування потреб відображення в обліку нових видів діяльності, зокрема сільського туризму.

Одночасно з вирішенням цих завдань має бути переглянуто ряд методичних положень, зокрема узгодження порядку ведення

обліку молодняка тварин і тварин на відгодівлі з особливостями технологічних процесів, які фактично відбуваються в конкретних сільськогосподарських підприємствах зокрема через різну тривалість цих процесів.

В першу чергу вимагає вирішення питання щодо відмови від нарахування амортизації на тварин основного стада. Це викликане рядом обставин:

1) різна тривалість експлуатації тварин різних видів, тому встановлювати єдину норму амортизації необґрунтовано;

2) при переводі в основне стадо тварин не відома собівартість переведених в основне стадо тварин, бо їх мають оцінювати за плановою собівартістю і на підставі цього потрібно вже нараховувати амортизацію на планову собівартість, а в кінці року робити перерахунок амортизації, що не дозволяється діючими нормативними документами з обліку основних засобів;

3) нарахування амортизації передбачає індивідуальний облік поголів'я, що по деяких тваринах і птиці це зробити неможливо.

Перед бухгалтерами науковцями і практиками поставило завдання розробити методичні рекомендації щодо ведення обліку в аграрній сфері для підприємств різного типу і підпорядкування. Це завдання має узгоджуватися із підготовкою положення про порядок ведення управлінського обліку, де були б враховані особливості відображення в обліку витрат залежно від обсягу виробництва (постійні, умовно-залежні та змінні), чого, як правило, не спостерігається в інших галузях економіки. Це знайшло відображення у вже опублікованій концепції побудови управлінського обліку у сільськогосподарських підприємствах (Бухгалтерський облік і аудит, 2009, № 6).

Слідуючим етапом налагодження обліку має стати розробка нової комп'ютерної програми, яка була б побудована на застосуванні найкращих розробок і передбачала формування даних про витрати, вихід продукції та обчислення собівартості сільськогосподарської продукції та визначення фінансових результатів і одночасно відповідала потребам формування даних звітності бюджетних установ.

Питання щодо формування даних звітності холдингових компаній, акції яких продаються на фондовому ринку, може

вирішуватися або шляхом узгодження із викладеними раніше положеннями, або шляхом складання фінансової звітності, яка б відповідала потребам керівних органів, зокрема форми 50 с.-г.

Аудиторська служба стосовно підприємств аграрної сфери має будуватися по-різному. Так, холдингові компанії, на нашу думку, мають обслуговуватися окремо аудиторською фірмою, яка б мала відповідні повноваження щодо перевірки і підтвердження достовірності фінансової звітності всіх рівнів.

Так як бухгалтерський облік всіх інших акціонерних товариств має здійснюватися за єдиною обліковою політикою, то контроль за формуванням даних можна доручити відповідним відомчим органам, які можуть утримуватися за рахунок бюджетних коштів, а при їх відсутності – за рахунок внесків безпосередньо товариств, що для підприємств аграрної сфери буде коштувати дешевше.

Намічені заходи щодо покращення стану обліку і звітності вимагають належної підготовки кадрів.

Основні напрямки покращення навчальної діяльності мають бути направлені на зміцнення кадрового наукового і викладацького потенціалу, так як перебудова економіки всіх країн СНД привела до вилучення із науки і вищої школи молоді та працівників середнього віку.

Так як підготовка кадрів для аграрної сфери економіки, як правило, здійснюється в окремих навчальних закладах, слід здійснити ряд заходів для покращення їх загальноосвітньої та наукової діяльності для задоволення потреб аграрної сфери.

Для покращення підготовки бухгалтерів для аграрної сфери економіки необхідно більш тісно узгодити навчальний процес з особливістю галузі. Для цього слід створити групу науковців і викладачів, які б вивчили особливості навчального процесу в окремих вузах, відібрати кращі заклади для підвищення кваліфікації викладачів, узагальнити кращі прийоми навчання і розповсюдити їх на інші ВУЗи. Це дозволить, по-перше, визначити значимість окремих вузів у підготовці кадрів, по-друге, покращити рівень підготовки бухгалтерів аграрної сфери.

Одночасно слід визнати, що створення Інституту бухгалтерського обліку і аудиту при ННЦ «Інститут аграрної економіки» – це перший випадок створення наукового закладу цього типу, що сприяє належній побудові обліку в Україні.

Узагальнюючи висновки статті слід визнати, що в останні роки спостерігається перегляд напрямків досліджень в системі інформаційного забезпечення, так як основні зусилля були направлені на вивчення можливостей запровадження іноземного досвіду в облікову практику діяльності підприємств України. Але послідувачі події засвідчили, що цього робити не слід, про що свідчить Закон Сербайнса-Окслі-2002. З цього приводу слід привести висловлювання Я.В. Соколова та Терехова щодо побудови обліку в Росії (на нашу думку, це в однаковій мірі це стосується і підприємств України): «Самий серйозний недолік американського обліку і аудиту бухгалтерської звітності в тому, що її носії вважають свої прийоми кращими та єдино правильними. Рідко можна зустріти бухгалтерську працю або роботи з теорії і практики аудиту, в яких цитувалися б німецькі, французькі, італійські та інші неамериканські автори. Це відбувається через почуття переваги всього американського над неамериканським (нехай ми вважаємо це помилковим...) Школа американського обліку і аудиту багато дала світу і дасть йому в майбутньому ще більше, але цю школу не можна експортувати в Росію цілком. Чи може російська бухгалтерія стати американською? Ні. А аудит? Тим більше ні» [6, с. 247-248].

Тому в сучасних умовах необхідно дослідити, що доцільно у практиці підприємств України використати те, що передбачено у МСФО і МСФЗ і що є кращого з того, що застосовувалося у вітчизняних підприємствах. Саме на це має направлена увага національних науковців і цього вимагає практика.

Список використаних джерел:

1. Швырков В.В. /В.В. Швырков. Тайна традиционной статистики Запада. – М.: Финансы и статистика. – 1988. – 144 с.
2. Гетьман В.Г. Закон «Сарбейнса-Окслі – 2002» важный инструмент, используемый в США в борьбе с мошенничеством в финансовой отчетности / В.Г. Гетьман //Международный бухгалтерский учет. – 2006. - № 7-8.

3. Ещенко П.С., А.Г. Арсеенко. Куда движется глобальная экономика в XXI веке / П.С.Ещенко, Арсеенко А.Г. – К.: Знання України. – 2012.

4. Замлинський В.А. Роль облікової і фінансових складових у детінізації економіки // Розвиток облікової і фінансових складових у детінізації економіки / Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки і практики: Збірник матеріалів VIII міжнародної науково-практичної конференції (26-27.09.2013; м. Київ).

5. Сільське господарство України: криза та відновлення. За ред. Штефано фон Крамова – Тау Баделя, С. Дем'яненко. Арміна Куна. – К.: КНЕУ, - 2004. – 207 с.

6. Соколов Я.В. Очерки развития аудита /Я.В. Соколов, Н.Д. Терехов. – М.: Финансы и статистика. – 2004. – 248 с.