

зав. відділом методології обліку та аудиту
ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН м. Київ

ГЕНЕЗИС ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗАПИТІВ ДО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЙОГО РЕФОРМУВАННЯ

В статті досліджено теоретичні і практичні аспекти формування інституційних запитів до системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах його реформування. Проведене дослідження визначає основні вектори подальшого розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі, головною концептуальною передумовою якого є спрямованість на якісне інформаційне забезпечення користувачів фінансової звітності

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

У контексті такого розуміння функції вітчизняного бухгалтерського обліку нині спостерігається посилення уваги теорії та практики обліку до осмислення, адекватної постановки і розв'язання проблеми, що пов'язана з виникненням нових вимог (запитів, інтересів) до інформації що представляє бухгалтерський облік і зокрема фінансова звітність. *Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Вищенаведені питання розкриваються у працях Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, П.Я. Хомина [1, 2, 4, 6, 7, 8, 9, 11] та ряду інших вчених.

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

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

- виявити особливості формування запитів до системи фінансової звітності підприємств на різних етапах суспільно-економічного розвитку України;
- дослідити чинну систему формування методології бухгалтерської звітності та її подання і використання в аграрному секторі на предмет її відповідності основним запитам галузевого управління та інвестування;
- окреслити основні напрями удосконалення системи державного управління бухгалтерським обліком та звітністю підприємств на основі врахування сукупності інституційних запитів, що ставляться до звітності в сучасних економічних умовах.

Викладення основного матеріалу. Сучасний процес формування інформаційної бази про фінансово-господарську діяльність підприємств все частіше має направленість на об'єктивну взаємодію суб'єктів господарювання та інституцій¹ (інститутів) економічного, державного, суспільного середовища. Рушієм такої взаємодії є відповідні інформаційні потреби з боку окремих інститутів, які мають системний характер і реалізуються як множина індивідуальних та інституційних запитів.

Інститути, на думку багатьох західних вчених економістів [5, 10] мають “вирішальне значення у створенні демократичної системи та ефективних механізмів господарювання” [6, с. 27].

Один з представників інституціональної економічної теорії Дуглас Нортон визначив інститут як “набір правил, процедура забезпечення відповідностей, моральна і етична поведінка індивідуумів в інтересах максимізації багатства, це зароблені людьми формальні (закони, конституції) та неформальні (договори і добровільно прийняті кодекси поведінки) обмеження, а також фактори примусу, що структурують їх взаємодію” [5, 6]. Джефрі Ходжсон визначає інститути як довготривалі системи правил, що склалися та укорінилися, котрі наповнюють структуру соціальними взаємодіями [10, 6]. Важливість інституційного аспекту бачення розвитку економіки узагальнив вітчизняний вчений бухгалтер Г.Г. Кірейцев, зазначивши, що він є “новим для постсоціалістичних країн, а тому всебічний підхід до тлумачення категорії “інститут” становить важливу передумову науково обґрунтованого визначення шляхів подальшої ефективної, орієнтованої на формування демократичного суспільства ринкової трансформації” [6, с.29].

В.М. Пархоменко у своїх працях відзначає, що у вітчизняному бухгалтерському обліку також визнана та задекларована необхідність інституційної перебудови системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, в якій держава відіграє провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій [8, с.15].

Вивчення змісту та особливостей інституційних запитів до обліку сприяє уніфікації та формуванню ефективної, спрямованої на користувача інформаційної бази на основі бухгалтерської системи звітності. Адже, як відмічає М.С.Пушкар: “теорія бухгалтерського обліку в наш час повинна базуватись не на емпіричних правилах обробки даних і перетворення їх в інформаційні ресурси, а на останніх досягненнях різних наук” [9, с.83]. Не є винятком з цього й інституціональна теорія.

¹ Інституція – Установа, заклад. Частина, підрозділ установи, закладу [3].

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

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

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

Інша система інституційних запитів цього напрямку передбачає узагальнення інформації за галузевою ознакою. Її наявність вкрай важлива для управління на рівні Міністерства аграрної політики. Проте на відміну від радянських часів, в сучасній Україні Міністерство аграрної політики може лише рекомендаційно впливати на відпрацювання Мінфіном та Держкомстатом методологій обліку та звітності. Це по-перше, а по-друге, законодавчо ліквідовано вертикаль звітності по системі Мінагрополітики. А, відповідно, Мінагрополітики не може впливати на дотримання підприємствами діючої, далеко не досконалої методології бухгалтерського обліку. Нові власники на селі, з різних причин, лише починають усвідомлювати, що ігнорування бухгалтерського обліку, формальний підхід до фінансової звітності лише на перший погляд є "благом", за яким держава не контролює їх діяльність, насправді небажання чиновників оперувати оперативною інформацією породжує негаразди в аграрній політиці держави, які негативно відображаються, в першу чергу, на них самих.

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

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

У загальному вигляді сучасну систему інституційних запитів до обліку, що по суті має формувати його методологію, можна подати п'ятьма групами економічних суб'єктів, згрупованих за характером їх інституційних запитів до бухгалтерського обліку і звітності підприємств: загальнодержавний, галузевий, власника, інвестора та менеджера (див. рис. 1).

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

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

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



Рис. 1. Невідповідність методології звітності підприємств АПК основним запитам галузевого управління та інвестування

Проте, галузеві міністерства, зокрема Міністерство аграрної політики на законодавчому рівні відсторонені від розробки методології бухгалтерського обліку та звітності (рис. 2).

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

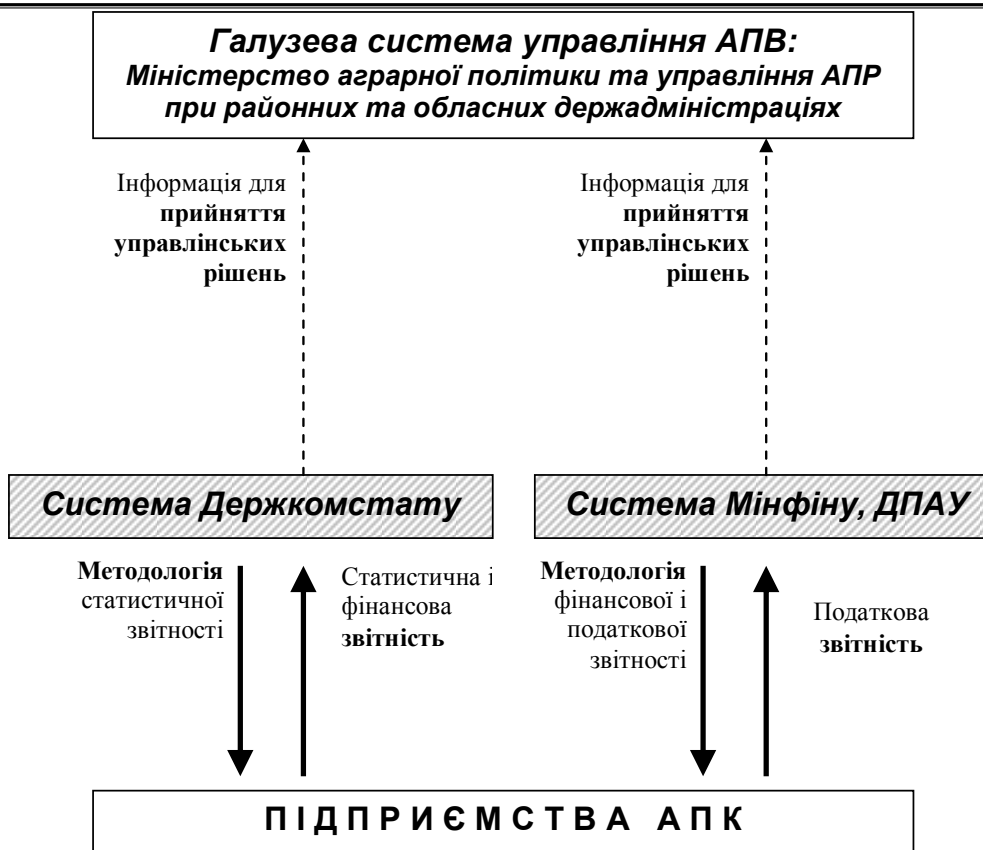


Рис. 2. Діюча система формування методології бухгалтерської звітності та її подання і використання

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

У зв'язку з розбалансованістю інтересів до результатів звітності, представлених різними групами її користувачів, виникає необхідність формування оптимальної моделі формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в галузях агропромислового виробництва, яка б виходила за рамки суто формального подання звітності за встановленою формою та враховувала б запити інших категорій користувачів (див. рис. 3).

Запропонований нами порядок формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в галузях агропромислового виробництва відображає інформаційні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання та окремими інститутами індивідуального, інституційного, відомчого, національного, регіонального, галузевого характеру, що реалізуються через систему фінансової та статистичної звітності.

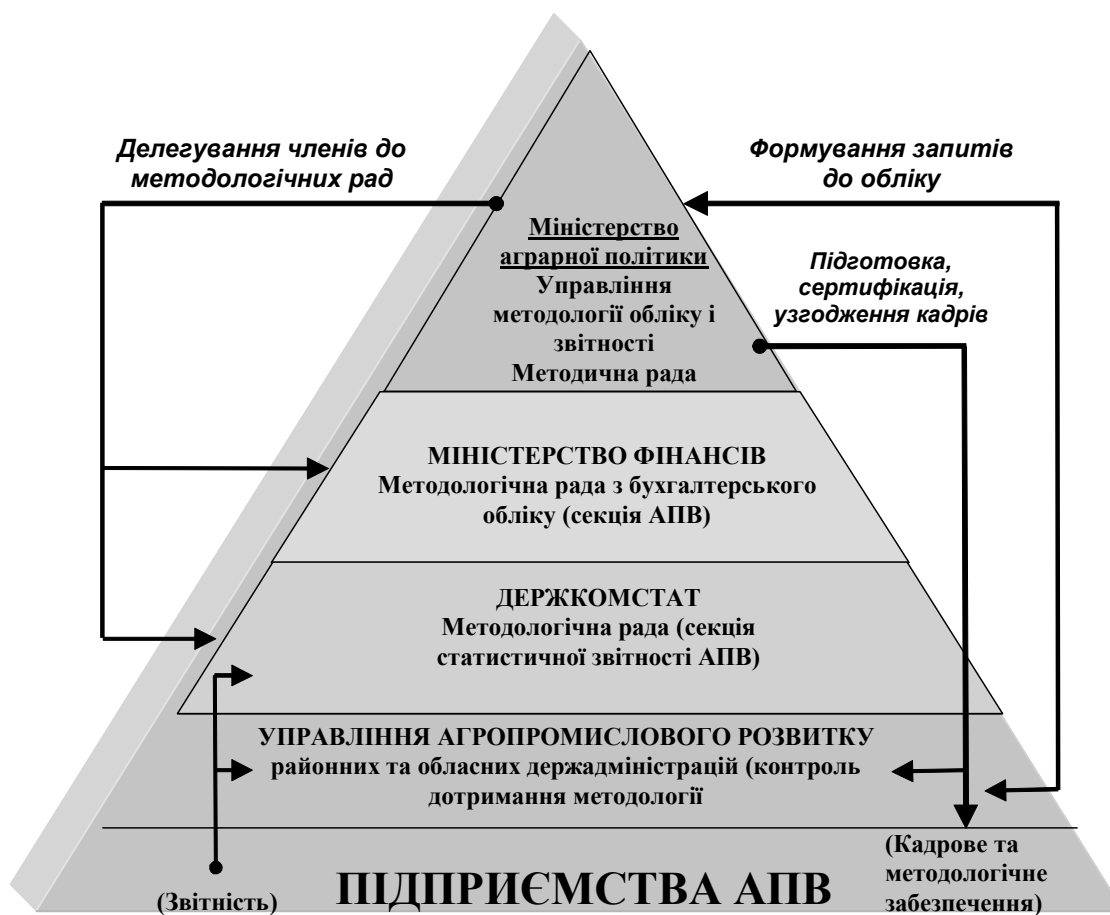


Рис. 3. Запропонований порядок формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в галузях агропромислового виробництва

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

Формування загальної облікової політики та методології в аграрному секторі вимагає відновлення вертикалі бухгалтерських служб по системі Мінагрополітики та надання їм повноважень щодо контролю за дотриманням підприємствами АПК положень (стандартів) бухгалтерського обліку через

перевірку звітності, що має подаватись до управлінь агропромислового розвитку. Як показала практика, цю функцію Держкомстат не в змозі виконати. Повторимо, що мова йде не про відновлення тотального контролю за підприємствами. Втручання у виробничо-фінансову діяльність підприємства виключається. Мова йде про відстоювання інтересів селян, відпрацювання ефективної аграрної політики, покращення економічної роботи на підприємствах, в основі якої є об'єктивна інформація, представлена мовою бізнесу – яким є бухгалтерський облік.

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

Аграрний сектор потребує належного “презентування” як серед інвесторів так і на міждержавному рівні. Це зумовлює потребу переходу до нової – інституційної моделі активної інформаційної політики в галузі обліку та звітності. В розвиток цієї думки у статті:

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

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

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

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

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

Концептуальні основи побудови обліку на основі інституційних запитів, що запропоновані (започатковані) в цій публікації направлені на досягнення єдиної стратегічної мети, суть якої наступна: система фінансової та статистичної звітності має бути орієнтована і побудована на задоволення комплексу запитів індивідуального, інституційного, відомчого, національного, регіонального і місцевого характеру.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Проблеми реформування української системи обліку // Вісник ЖІТІ – 2002. – № 20 – с. 3-15.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови. / За ред. В.Т. Бусела. – К.: Вид-во “Перун”, 2007. – 1736 с.
4. *Голов С.Ф.* Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до плану дій “Україна-ЄС” // Весник бухгалтера и аудитора Украины. – 2005. – № 15-16. – С.6-7.
5. *Дуглас Норт.* Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М., 1997.
6. *Кирейцев Г.Г.* Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции “Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития”, г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
7. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
8. *Пархоменко В.М.* Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Інститут аграрної економіки. – К., 2002. – 19 с.
9. *Пушкар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль, Карт-Бланш, 2007, – 359 с.
10. *Ходжсон Джеффри.* Экономическая теория и институты. Манифест современной институциональной экономической теории. / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с. – С. 11.
11. *Хомин П.Я., Журавель Г.П.* Парадигми й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.