

такі показники, як коефіцієнт обороту, коефіцієнт зростання, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт оновлення та коефіцієнт приросту.

Управляти процесом відтворення основних засобів переробного підприємства можна шляхом вибору методів і способів амортизації, оскільки амортизаційні відрахування характеризують собою частину виручки від реалізації продукції, яка використовується без оподаткування податком на прибуток для наступного придбання основних засобів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бланк І.А. Стратегія і тактика управління / І.А. Бланк. – М. : Прогрес, 2005. – 340 с.
2. Бондар Н.М. Економіка підприємства : навч. посіб. / Бондар Н.М. – К. : Видавництво А.С.К., 2004. – 400 с.: іл.
3. Бондаренко О. Сучасні напрями відтворення основних засобів / О. Бондаренко // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2005, вип. 15. – С. 120-127.
4. Бусел І.П. Економіка та організація виробництва / І.П. Бусел. – Мінськ : Ураджай, 2008. – 296 с.
5. Економіка підприємства : підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного [Вид. 3-тє, без змін]. – К. : КНЕУ, 2006. – 528 с.: іл.
6. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болух, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін. ; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – [Вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
7. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз : підручник [Текст] / за ред. проф. А.Г. Загороднього. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 487 с.
8. Ковальчук І.В. Економіка підприємства : навч. посіб. [Текст] / І.В. Ковальчук. – К. : Знання, 2008. – 679 с.
9. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: теорія і практика : підручник / За ред. проф. А.Г. Загороднього. – [Вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – Львів : Магнолія, 2006. – 440 с.
10. Костенко Т.Д. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посібник для вчз / Костенко Т.Д. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 400 с.
11. Левицька І.В. Проблеми інтенсифікації відтворювальних процесів на підприємствах харчової промисловості / І.В. Левицька // Економіка харчової промисловості. – 2010. – № 3. – С. 14-17.
12. Поддєрьогін А.М. Інновації та їх фінансове забезпечення в харчовій промисловості України / А.М. Поддєрьогін, А.В. Корнилюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 95.

УДК 001.8:657.15

Фірер Д.О.
аспірант

Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»

ПРЕДМЕТ ТА ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ АГРАРНОГО СЕКТОРА

У статті розглянуто підходи до визначення предмета та об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах, на основі чого запропоновано власну ідентифікацію предметно-об'єктної основи бухгалтерського обліку в бюджетних установах, яка покликана: посилити теоретичні основи бухгалтерського обліку у даній сфері, забезпечити найбільш чітке та широке розуміння цих теоретичних елементів та ліквідувати обмеження для їх розвитку. Окрім того, розширено об'єктну складову бухгалтерського обліку в бюджетних установах аграрного сектора об'єктами, характерними виключно для установ даного профілю.

Ключові слова: біологічні активи, предмет бухгалтерського обліку, об'єкти бухгалтерського обліку, аграрний сектор, теоретичні основи, система обліку.

Фірер Д.А. ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ АГРАРНОГО СЕКТОРА

В статье рассмотрено подходы к определению предмета и объектов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, на основе чего предложено собственную идентификацию предметно-объектной основы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, которая призвана: усилить теоретические основы бухгалтерского учета в данной сфере, обеспечить наиболее четкое и широкое понимание этих теоретических элементов и ликвидировать ограничения для развития. Кроме того, расширена объектная составляющая бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях аграрного сектора объектами, характерными исключительно для учреждений данного профиля.

Ключевые слова: биологические активы, предмет бухгалтерского учета, объекты бухгалтерского учета, аграрный сектор, теоретические основы, система учета.

Firer D.O. SUBJECT AND OBJECTS OF ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS OF AGRICULTURAL SECTOR

The article considers approaches to defining the subject and objects of accounting in budgetary institutions. Based on this own identification of subject and object basis of accounting in budgetary institutions was proposed. It aims to strengthen the theoretical foundation of accounting in this area, to provide the most accurate and broad understanding of the theoretical elements and eliminate constraints to their development. In addition, object component of accounting in budgetary institutions of agricultural sector has been expanded by the objects that are exclusively characteristic for institutions of this profile.

Keywords: biological assets, subject of accounting, objects of accounting, agricultural sector, theoretical foundations, accounting system.

Постановка проблеми. Бюджетні установи, діяльність яких прямо пов'язана з аграрним сектором економіки України, є одними із численних суб'єктів господарювання, що виконують роботу, яка у своєму макроекономічному значенні покликана забезпечити продовольчу та енергетичну безпеку, суспільну ста-

більність, сприяти реалізації експортного потенціалу держави. Виконуючи цю місію, установи зобов'язані користуватися такою системою бухгалтерського обліку, яка б враховувала специфіку, пов'язану з процесами створення ними інновацій та впровадження передового досвіду у сільському господарстві.

Однак, на відміну від європейської практики бухгалтерського обліку в державному секторі, яка для відображення бюджетними установами інформації, пов'язаної із здійсненням сільськогосподарської діяльності, передбачає застосування Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 27 «Сільське господарство» (далі – МСВОДС 27), в Україні система бухгалтерського обліку в державному секторі, що нині впроваджується, поки що не передбачає застосування в бухгалтерському обліку бюджетних установ відповідного галузевого стандарту, який би дозволив вирішити зазначену проблему.

Таким чином, провідна світова практика бухгалтерського обліку в державному секторі, разом із специфікою, пов'язаною із використанням та перетворенням біологічних активів і примноженням фізичного капіталу, яка характерна для бюджетних установ аграрної галузі, говорять про об'єктивну необхідність означення аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку в бюджетних установах та формування підсистеми аграрного обліку в державному секторі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначення предметно-об'єктної основи бухгалтерського обліку складає фундамент його теорії. Її дослідженню присвячені праці більшості провідних вчених сучасності. Зокрема, вагоме місце серед усього комплексу даних наукових напрацювань належить роботам, що спрямовані на означення об'єктів аграрного бухгалтерського обліку, авторами яких є Г.Г. Кірейцев [1], В.М. Жук [2], М.Ф. Огійчук [3], В.Б. Моссаковський [4], О.О. Канцуров [5], В.М. Метелиця [6] та інші.

У свою чергу, проблемі визначення предмета і об'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі у спеціалізованій сучасній науковій літературі присвячено недостатню увагу, оскільки впровадження нової системи обліку розпочалось не так давно. Тому не дивно, що про означення аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку в державному секторі, у частині визначення його предмета і об'єкта досі не йшлося. У зв'язку з цим у даний час існує потреба у здійсненні наукових досліджень за таким напрямом, оскільки знання про об'єкти, предмет бухгалтерського обліку та інші елементи теоретичної системи (роль, мета, функції, завдання, метод тощо) формують теоретичні основи бухгалтерського обліку в державному секторі, що і визначає мету даного дослідження.

Виклад основного матеріалу. Наукове обґрунтування розуміння теоретичних основ бухгалтерського обліку має особливе значення для вищих учбових закладів, що готують обліково-фінансових працівників вищої кваліфікації та, відповідно, мають у навчальних планах цієї спеціальності дисципліну «Теорія бухгалтерського обліку». Адже отримання студентами поглиблених знань теоретичних і методологічних основ бухгалтерського обліку в подальшому дає можливість опанувати спеціальні дисципліни та отримати комплексні знання, вміння, навички ефективного ведення бухгалтерського обліку в різних організаціях.

Крім того, від наукового обґрунтування розуміння теоретичних основ залежить діюча практика бухгалтерського обліку в бюджетних установах, його методологічне регулювання, шляхи та методи подальшого удосконалення.

Переважно науковці під предметом, об'єктами бухгалтерського обліку розуміють господарські засоби та джерела їх утворення, а також господарські операції, при цьому характерною є їх заміна словами: майно, капітал, зобов'язання, активи та пасиви.

В якості прикладу наведемо точки зору деяких відомих авторів посібників та монографій з теорії бухгалтерського обліку.

Зокрема, М.Т. Білуха зазначає, що предметом бухгалтерського обліку є капітал та його обіг у процесі виробництва, розподілу і частково споживання продукту, а також джерела утворення капіталу та використання його в господарській діяльності [7, с. 47], а об'єктами бухгалтерського обліку на підприємстві є капітал, джерела його утворення, використання у процесах господарської діяльності [7, с. 46-47].

Л.Г. Ловінська приводить таке тлумачення: «Предметом бухгалтерського обліку є капітал суб'єкта господарювання, а також доходи, витрати і фінансові результати які виникають у процесі його кругообігу» [8, с. 51].

На думку В.П. Швеця, предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і використанням, джерела формування та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві [9, с. 32]. При цьому «предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називаються об'єктами. Під об'єктами обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення» [9, с. 31].

В.В. Сопко вважає, що предметом бухгалтерського обліку є майно суб'єктів господарювання і його рух у процесі виробництва, обміну, розподілу і споживання суспільного продукту, а також правові відносини, що виникають між суб'єктами господарювання [10, с. 4].

Серед науковців, які проводили теоретичні дослідження у сфері бухгалтерського обліку в бюджетних установах, що сьогодні інтегруються у систему бухгалтерського обліку в державному секторі, виділимо визначення найбільш відомих вчених.

Зокрема, класичним є підхід Р.Т. Джоги, який вважає, що предметом (об'єктами) бухгалтерського обліку в бюджетних установах є господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначення у процесі невиробничого споживання [11, с. 8].

В.І. Лемішовський у посібнику «Бюджетні установи: бухгалтерський облік і оподаткування» зазначає, що предметом бухгалтерського обліку є майно (капітал), джерела формування майна (капіталу) та господарські процеси установи. Об'єктами бухгалтерського обліку є господарські засоби (капітал), джерела формування господарський засобів (капітал), господарські процеси. [12, с. 86].

Більш практичним є підхід С.В. Свірко, яка розглядає в якості предмету бухгалтерського обліку в бюджетних установах діяльність з виконання кошторису бюджетних установ – їх головного планового і фінансового документу [13, с. 9-10].

На думку Ф.Ф. Бутинця, предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах є діяльність бюджетної установи, спрямована на виконання функцій держави [14, с. 7].

Помітно, що підходи до визначення предмета і об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах неоднакові. Умовно розділимо їх на класичний та практичний. У класичному розумінні предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби та джерела їх утворення, а також господарські процеси. У практичному – предмет бухгалтерського обліку визначається сферою та метою діяльності суб'єкта господарювання. Окрім цього, відчувається наявність наукової дискусії з приводу розмежування об'єктів

та предмету бухгалтерського обліку. Так, одна когорта науковців не виділяє принципової різниці між предметом та об'єктами, а натомість отожднює їх, інша ж частина вважає об'єкти бухгалтерського обліку складовими його предмета.

У спеціалізованій науковій літературі є й інші підходи до визначення предмета та об'єктів бухгалтерського обліку, в тому числі і більш прогресивні, які заслуговують на окрему увагу, оскільки орієнтуються у першу чергу на запити користувачів облікової інформації та їх інтереси. Зокрема, професор В.М. Жук вважає, що предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитом інституцій, причому не тільки тих інституцій, які його регулюють та зорганізують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських рішень. Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об'єкти, відображення к системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідуумів [15, с. 117].

Розглянувши підходи до визначення предмета, об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах, вважаємо за доцільне запропонувати доповнити їх ще одним – комплексним, зміст якого полягатиме у сполученні класичного та практичного підходів (рисунк 1). Даний крок, на нашу думку, дозволить сформулювати універсальне визначення цих теоретичних позицій, яке забезпечить найбільш чітке та широке їх розуміння у даному середовищі, а також не створюватиме обмежень для їх розвитку.

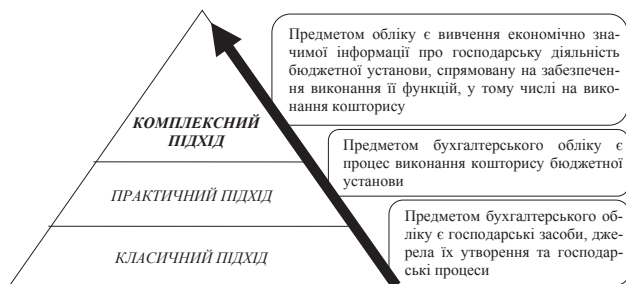


Рис. 1. Розвиток підходів до ідентифікації предмета бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Згідно із запропонованим підходом, предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах вважаємо вивчення економічно значимої інформації про господарську діяльність бюджетної установи, спрямовану на забезпечення виконання її функцій, у тому числі на виконання кошторису.

Об'єктами бухгалтерського обліку в бюджетних установах є складові його предмета, тобто блоки (масиви) інформації про господарські засоби, джерела їх утворення та стан виконання установою суспільно значимих функцій, що представляють цінність для її користувачів та можуть бути використані у процесі прийняття управлінських рішень.

Запропоновані тлумачення сутності даних теоретичних понять спрямовані на посилення теоретичних основ бухгалтерського обліку в бюджетних установах та можуть бути враховані у процесі формування теоретичних основ бухгалтерського обліку в державному секторі на основі синтезу теоретичних положень бухгалтерського обліку виконання бюджету та бухгалтерського обліку виконання кошторису.

У частині відповідності нинішнім реаліям практики бухгалтерського обліку в бюджетних установах актуальність даних тлумачень підтверджується доведеним припущенням щодо наявності прямої залежності між змінами інтересів користувачів (інституцій) облікової інформації та об'єктами бухгалтерського обліку. Зокрема, однією із таких інституцій є держава, а наслідком зміни її інтересів є впровадження нової системи бухгалтерського обліку у державному секторі, яка передбачає застосування бюджетними установами нового складу фінансової звітності, нових методологічних засад визнання, оцінки та класифікації активів, пасивів, доходів та витрат установи. Такий розвиток подій є причиною трансформації традиційних об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зміст якої полягає у перегляді укрупнених об'єктів бухгалтерського обліку, виникненні нових об'єктів та зміні змістовного наповнення традиційних об'єктів бухгалтерського обліку.

Сама ж зміна інтересу держави пов'язана безпосередньо із необхідністю приведення вітчизняної системи бухгалтерського обліку в державному секторі у відповідність до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Одним із кроків, що повинні сприяти досягненню зазначеної мети, відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, є розробка Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [16]. Втім, серед дев'ятнадцяти на сьогоднішній день затверджених Міністерством фінансів України НП(С)БОДС стандартів поки що не знайшлося місця для галузевого стандарту, застосування якого створило б умови для об'єктивного відображення у бухгалтерському обліку бюджетних установ аграрної галузі інформації щодо ряду специфічних об'єктів діяльності. У цьому є деякий парадокс, адже міжнародною практикою бухгалтерського обліку в державному секторі для таких цілей передбачено МСБОДС 27 «Сільське господарство». Таким чином, це говорить про те, що система бухгалтерського обліку в державному секторі, яка впроваджується, у нинішньому її вигляді не є ключем до вирішення вищезазначеної проблеми та не відповідає у повній мірі принципам бухгалтерського обліку за МСБОДС.

На наш погляд, одним із кроків, спрямованих на вирішення даної проблеми, є обґрунтування галузевого аспекту теорії бухгалтерського обліку в бюджетних установах, що у свою чергу створить фундамент для формування підсистеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Оскільки наукові дослідження, які пов'язані з означенням аграрних аспектів теорії обліку конкретно в бюджетних установах, майже відсутні, вважаємо за необхідне при їх здійсненні спиратися на ті науки та праці, які складають основу теорії аграрного бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що мова про наукове обґрунтування об'єктів аграрного бухгалтерського обліку йшла ще у радянські часи, визнання галузевого посилення розвитку теорії бухгалтерського обліку відбулося відносно нещодавно. Зокрема, підтвердженням цьому може слугувати застосування сільськогосподарськими підприємствами П(С)БО 30 «Біологічні активи», а також прийняття у 2009 році Міністерством АПК Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, розробником якої є колектив Інституту обліку і фінансів на чолі з професором В.М. Жуком.

Однак такі позитивні зрушення ніяким чином не вплинули на бухгалтерський облік у бюджетних установах аграрного сектора, адже дані суб'єкти господарювання продовжують його ведення на загальних умовах, визначених для бюджетних установ будь-якої сфери діяльності.

Зважаючи на те, що аграрний сектор господарювання вирізняється з-поміж інших галузей використанням об'єктів так званої «живої економіки», значимість яких є визначальною на макроекономічному рівні, а також формуванням та впровадженням особливих нематеріальних активів, таких як породи тварин та сорти рослин, доцільним, на наш погляд, є розширення об'єктної складової бухгалтерського обліку в бюджетних установах аграрного сектору об'єктами, характерними виключно для установ даного профілю, що зображено на рисунку 2.

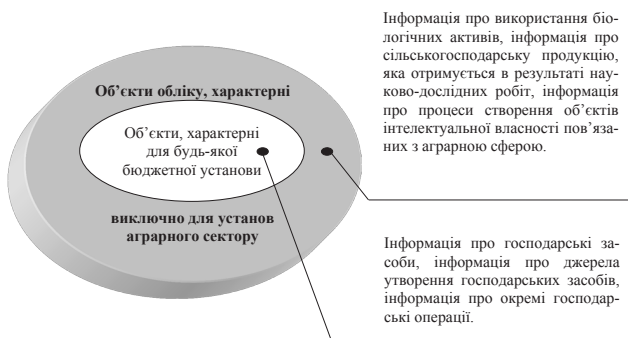


Рис. 2. Розширення об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах аграрного сектору

Означені об'єкти визначають специфічність бухгалтерського обліку в бюджетних установах аграрного сектора та для належного інформаційного їх представлення потребують розробки та впровадження спеціальних облікових методик.

Висновки. Доцільність галузевого посилення теорії бухгалтерського обліку в бюджетних установах підтверджується наявністю об'єктивних передумов, що визначені передовою практикою бухгалтерського обліку в державному секторі у світі. У зв'язку з цим ключові елементи теоретичної системи, такі як предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, потребують перегляду та удосконалення на основі врахування аграрної специфіки. Зокрема, на основі комплексного підходу до ідентифікації предмета бухгалтерського обліку, який передбачає сполучення класичного та практичного підходів, сформовано універсальну дефініцію предмета бухгалтерського обліку, згідно з якою, ним є не власне активи, зобов'язання та процес виконання кошторису, а вивчення економічно значимої інформації про господарську діяльність бюджетної установи, у тому числі діяльність, пов'язану з виконанням її кошторису.

Крім того, існуюча система об'єктів бухгалтерського обліку не дозволяє окремо ідентифікувати інформацію про специфічні господарські об'єкти та операції, які притаманні виключно бюджетним уста-

новам, що функціонують в аграрному секторі. Інформація про такі формується за правилами та у порядку, що передбачені для відображення будь-яких інших господарських засобів та господарських процесів. Натомість у міжнародній системі регулювання обліку в державному секторі для відображення інформації про специфічні компоненти, що використовуються у процесі функціонування бюджетних установ аграрної галузі, розроблено МСБОДС 27 «Сільське господарство». Наявність зазначених передумов говорить про необхідність розробки особливих вітчизняних облікових методик, використання яких забезпечуватиме достовірне відображення інформації про наявність та використання біологічних активів, земель сільськогосподарського призначення, об'єктів інноваційної діяльності в бухгалтерському обліку бюджетних установ аграрної галузі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев // Житомирський держ. технол. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
- Жук В.Н. Концептуальні основи розвитку бухгалтерського учета в аграрному секторі економіки України : научний доклад / В.Н. Жук. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2008. – 98 с.
- Огічук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / М.Ф. Огічук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 24.
- Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія / В.Б. Моссаковський. – К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
- Канцуров О.О. Визнання та класифікація біологічних активів / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 8-10. – С. 146.
- Метелиця В.М. Теоретичні основи формування аграрного сегменту бухгалтерської професії / В.М. Метелиця // Економіка Крима. – 2013. – № 2. – С. 109-113.
- Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. освіти / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.
- Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л.Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
- Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / В.Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.
- Сопко В.В. Бухгалтерський облік: теорія і практика / В.В. Сопко. Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 7. – С. 2-5.
- Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібник / Р.Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.
- Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посібник / За ред. В.І. Лемішовського. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.
- Свірко С.В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях : навчально-методичний посібник / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2000 – 188 с.
- Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, С.Л. Береза, І.В. Жиглей, Н.М. Малюга та ін. – Житомир : ПП «Рута», 2004. – 448 с.
- Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / Жук В.М. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
- Постанова Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p>.