

вироблення пропозицій щодо покращення викладання окремих курсів та врахування особливостей вивчення бухгалтерського обліку.

14. Визначити склад ВУЗів, яким характерний високий рівень викладання економічних дисциплін та організувати у цих ВУЗах на базі кафедр курси підвищення кваліфікації викладачів бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності.

15. Систематично (раз в три роки) проводити курси підвищення кваліфікації бухгалтерів сільськогосподарських підприємств. Цю роботу доручити по можливості провідним вітчизняним ВУЗам.

16. Доручити координацію наукової роботи з удосконалення бухгалтерського обліку Інституту обліку і фінансів, ННЦ «Інститут аграрної економіки» та Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

17. Професійними друкованими засобами для публікації інформації науково-практичного характеру вважати журнали «Облік і фінанси» та «Баланс-Агро».

УДК 006.01:657.1:332.3

С.М. ОСТАПЧУК, *аспірант,*
ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, м. Київ

ФОРМУВАННЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ В УМОВАХ РИНКОВИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

Ринкові трансформації вітчизняної економіки актуалізували наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку процесів землекористування. Спрямованість наукових пошуків, визначається передусім інституційним інтересом суб'єктів ринкової економіки, який полягає у представленні земельного капіталу на балансах підприємств агропромислового комплексу.

Визнання земельних ділянок активом, поряд з іншими матеріальними цінностями, які знаходять своє вартісне відображення в бухгалтерському обліку, неодмінно вимагає формування методологічних та методичних засад їх облікового

відображення підприємствами різних форм власності. Відтак науковими пошуками шляхів вирішення проблем оцінки та обліку земель зайнялись як уже широковідомі, так і молоді вітчизняні вчені. Дану тематику у своїх роботах розвинули: В.М. Жук [1, 2], Г.Г. Кірейцев, А.М. Третяк [5], В.О. Шевчук, В.К. Ярмолицький, Ю.С. Бездушна, О.Л. Беседа, Н.О. Голуб, І.В. Замула та інші. Однак широкої практичної реалізації новаторські ідеї науковців не набули. На думку деяких сучасних економістів-аграрників, невизнання сільськогосподарських земель товаром на ринку перешкоджає розвитку бухгалтерського обліку земель, який, за їх же словами, здатен вирішити усі проблеми ефективного землекористування. Складається враження, що бухгалтерський облік став заручником незавершеності земельної реформи та відсутності вільного ринку сільськогосподарських земель.

Долучився до досліджень даної проблематики також і автор цієї доповіді. Вийшовши за рамки вітчизняної методології обліку земель, ми дослідили можливості організації обліку земель на основі використання положень МСФЗ, вивчили зарубіжний досвід ведення обліку землекористування в умовах відсутності приватної власності на різні категорії земель для юридичних осіб [4]. В продовження розпочатих досліджень проведемо аналіз формування методології бухгалтерського обліку землекористування з позицій інституціональної теорії.

Як зазначає В.М. Жук, «бухгалтерський облік – інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі, опрацьовуючи та інтерпретуючи для користувачів інформацію про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств)» [2, с. 17]. На думку вченого, «трансформація фактів і явищ життєдіяльності підприємств здійснюється за допомогою специфічних правових норм, методів, принципів та професійних суджень бухгалтерів» [2, с. 17].

Отже, висновок перший: бухгалтерський облік трансформує факти та явища життєдіяльності підприємства, виникнення яких об'єктивно не залежить від існування специфічних право-

вих норм, методів, принципів та професійних суджень бухгалтерів.

Способи трансформації фактів та явищ життєдіяльності підприємства в бухгалтерську інформацію необхідну для управління, можна описати одним словом – «методологія». У загальному розумінні методологія (від грец. *μεθοδολογία* - вчення про способи) - це вчення про методи, методики, способи і засоби пізнання [3]. У своїх попередніх дослідженнях В.М. Жук, на основі аналізу змісту поняття методології, подає наступне її визначення: «методологію бухгалтерського обліку слід сприймати як організацію суб'єктами методологічного впливу науково-професійної системи знань, для вирішення та супроводження завдань, що задаються бухгалтерському обліку практикою господарювання (управління) та теоретичними доктринами економічних та інших наук» [1, с. 293].

Висновок другий: формування методології, або, краще сказати - науково-професійної системи знань, як засобу трансформації фактів та явищ життєдіяльності підприємства, відбувається з метою вирішення завдань, продиктованих практикою господарювання.

З вищесказаного випливає, що для забезпечення порозуміння та керованості у соціально-економічному середовищі інститут бухгалтерського обліку трансформує факти та явища життєдіяльності підприємства, виробляючи на запити, продиктовані практикою господарювання, відповідний засіб трансформації – методологію - науково-професійну систему знань, що включає специфічні правові норми, методи, принципи та професійні судження бухгалтерів.

Сьогодні, в умовах відсутності правового визнання земель сільськогосподарського призначення об'єктом приватної власності юридичних осіб, актуальності набувають питання розробки та удосконалення методології обліку прав користування земельними ділянками. Питання ж розвитку методології обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення на праві приватної власності для юридичних осіб залишається теоретизованим, адже відсутня можливість для апробації наукових пропозицій в прак-

тичній діяльності. Ми довели, що методологія формується для забезпечення трансформації фактів та явищ життєдіяльності підприємства, які мають місце у практиці господарювання. А коли факти і явища відсутні у практиці господарювання, то і питання формування методології для опрацювання та інтерпретації для користувачів інформації про ці факти та явища є надуманим.

До прикладу, розглянемо розвиток методології бухгалтерського обліку землекористування в Індонезії, країні, в якій відсутня приватна власність на землю для юридичних осіб. В цій країні альтернативою приватній власності на землю для юридичних осіб виступають земельні права (права користування землею), що надаються підприємствам державою на термін до 60 років. Якщо після закінчення первісного терміну та терміну продовження права, земля продовжує відповідати умовам, встановленим Аграрним законом Індонезії та іншими державними актами, і якщо в цей час земля не була повторно повернута в державну власність, право користування землею може бути продовжене або поновлене необмежену кількість разів поспіль.

До речі в Україні, аналогічно Індонезії, Земельним кодексом визначений перелік прав користування земельними ділянками: право постійного користування, право оренди, право земельного сервітуту, право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) і право користування чужою земельною ділянкою для забудови (суперфіцій). Згідно ст. 4 Закону України № 1952-IV¹³ усі перелічені права підлягають обов'язковій державній реєстрації. Право оренди, яке сьогодні найбільш поширене у вітчизняній практиці, може відчужуватися, у тому числі продаватися на земельних торгах, а також передаватися у заставу, спадщину, вноситися до статутного капіталу власником земельної ділянки - на строк до 50 років. Проте відображення права оренди земельної ділянки в балансах підприємств зустрічається на практиці досить рідко.

Земельні права в Індонезії як об'єкт бухгалтерського обліку мають наступні характеристики:

¹³ Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 1 липня 2004 р. № 1952-IV (із змінами і доповненнями)

- можуть бути передані іншим особам шляхом продажу, обміну та іншим шляхом відповідно до Закону;
- можуть бути передані в заставу як забезпечення;
- власник права може розширити і продовжити право за умови, що земля, як і раніше, використовується для тих же цілей, як це передбачалося спочатку, коли право було надано, тримає права і надалі залишається юридичною особою, що створена і діє в Індонезії, а земля продовжує належати до певної зони за цілями використання згідно проекту Регіонального просторового планування [6].

Методологічний рівень бухгалтерського обліку земель в Індонезії до 2012 року був представлений окремим стандартом - PSAK 47 "Akuntansi tanah"¹⁴, прийнятим у 1998 році. Цей стандарт доповнював стандарт PSAK 16 "Aset Tetap"¹⁵ та визначав методологічні засади бухгалтерського обліку використання землі як основного засобу, товару, сировини, інвестицій в нерухомість та / або інших активів [4, с. 66].

З 2008 року в Індонезії розпочався період конвергенції національних стандартів бухгалтерського обліку (PSAKs) та МСФЗ, який завершився у 2011 році. Як наслідок, з 1 січня 2012 року після внесення змін до окремих стандартів бухгалтерського обліку та видання ISAK № 25 "Land Use Rights"¹⁶, стандарт PSAK 47 "Akuntansi tanah" втратив чинність. Відтак сьогодні методологічні засади обліку землекористування в країні визначають одразу декілька стандартів та відповідна інтерпретація. Наведений приклад засвідчує, що глобалізація може чинити як позитивний, так і негативний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в країні. Перехід на МСФЗ послабив позиції методології бухгалтерського обліку землекористування, адже індонезійський обліковий стандарт, що втратив чинність, не мав аналога серед МСФЗ, був оріє-

¹⁴ Національний стандарт бухгалтерського обліку Індонезії № 47 «Бухгалтерський облік земель»

¹⁵ Національний стандарт бухгалтерського обліку Індонезії № 16 «Основні засоби та інші активи»

¹⁶ Інтерпретація положень стандартів бухгалтерського обліку № 25 «Права землекористування»

нтований на вимоги локальної економіки, враховував ландшафтні умови та правовий режим використання земельних ділянок в країні.

Правильно налагоджений бухгалтерський облік може значно покращити інформаційний сервіс ефективного управління земельними ресурсами, однак очікування, що облік вирішить усі проблеми ефективного землекористування, на наш погляд, є дещо упередженими. У сучасному світі «бухгалтерський облік ... забезпечує порозуміння та керованість у соціально-економічному середовищі» [2, с. 17]. Простіше кажучи, облік здійснює первинний інформаційний зріз та забезпечує подальшу можливість аналізу, планування та прогнозування господарської діяльності, в т. ч. і стану основних засобів, до складу яких сьогодні включено і земельні ділянки. Хоча сам бухгалтерський облік не вирішує всіх проблем ефективного землекористування, але він слугує своєрідним фільтром, який показує ці проблеми в цифровому виразі. Досягнення прогресивних змін в сфері землекористування, за позицією А.М. Третяка, залежить перш за все від вирішення питань юридичного та політекономічного характеру. Вчений зазначає, що в основі земельних реформ має лежати питання не зміни суб'єктів, а зміни самої природи інституту власності на землю [5, с. 392]. Тому для успішного завершення земельних перетворень в Україні потрібна не тільки і не стільки нова методологія бухгалтерського обліку, як зміна уявлень про права на землю, перегляд відношення користувачів та суб'єктів власності до об'єкту – земельного капіталу. Проте, не будучи панацеєю для вирішення проблем раціонального та ефективного землекористування, облік, тим не менше, здатен показувати та професійно пояснювати ці проблеми, таким чином задаючи вектор руху земельної реформи.

За умов врахування положень фізичної економії, реалізації концепції сталого розвитку та еколого-економічної парадигми, зміни у відношенні землекористувачів до землі безумовно проявлять себе через сформовану у системі бухгалтерського обліку інформацію. Облікові індикатори будуть дзеркалом ефективності або неефективності господарських операцій та слугуватимуть

підставою для прийняття управлінських рішень, як адекватної реакції на факти та явища, інтерпретовані на мову цифр. Забезпечення порозуміння та керованості в процесах землекористування для організації контролю раціонального та ефективного використання земельних ділянок сільськогосподарського призначення – ось насправді досяжна та реалістична місія бухгалтерського обліку в сучасному світі.

Підсумовуючи розглянуте, зазначимо, що з позицій інституціональної теорії розвиток бухгалтерського обліку мотивований запитами інституціональних груп. Для задоволення інформаційних запитів в інтересах інституціональних груп формується нова або ж трансформується існуюча методологія бухгалтерського обліку. Сьогодні причинами трансформації методології бухгалтерського обліку процесів землекористування в Україні виступають необхідність визнання об'єктами бухгалтерського обліку та відображення на балансах підприємств земельних ділянок та прав користування ними для:

1) підвищення інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання (аграрних підприємств) в умовах глобалізації ринкової економіки;

2) використання земельних активів (земель сільськогосподарського призначення) в якості застави під отримання банківських кредитів.

За роки незалежності на законодавчому рівні результатами методологічних змін стало:

- включення власних земельних ділянок до складу основних засобів з послідуючим відображенням їх у звітності (П(С)БО 7 "Основні засоби");

- включення права користування земельною ділянкою до числа об'єктів нематеріальних активів (П(С)БО 8 "Нематеріальні активи");

- прийняття Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок та внесення до неї змін що стосуються оцінки права оренди земельної ділянки та права користування чужою земельною ділянкою (Постанова КМУ від 11.10.2002 р. № 1531 та від 16.11.2011 р. № 1248).

У 2012 році Міністерство фінансів України за державні кошти провело закупівлю досліджень та розробок в галузі економічних наук, ціль яких - удосконалення методологічного забезпечення обліку земельних ділянок та прав користування ними. В цьому руслі у зв'язку із завершенням земельної реформи Мінфін планує внести зміни до нормативно-правових актів, положень (стандартів), інструкцій з бухгалтерського обліку щодо обліку операцій із земельними ділянками та правами на їх використання.

Активізація законотворчої діяльності суб'єктів методологічного впливу та наукових досліджень вітчизняних вчених щодо розробки та удосконалення обліку земельних ділянок та прав користування ними сигналізує, що настав час для науки звернути увагу вирішення завдань, що ставляться перед бухгалтерським обліком практикою господарювання. На наш погляд, напрям удосконалення методології бухгалтерського обліку землекористування мають визначати не тривалі очікування запровадження ринку сільськогосподарських земель, а сучасні реалії реалізації в практиці господарювання різноманітних законодавчо визначених прав користування земельними ділянками.

Список використаних джерел

1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. - К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. – 648 с.
2. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 2. – С. 14-22.
3. Методология. Материал из Википедии - свободной энциклопедии [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Методология>.
4. Остапчук С.М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / С.М. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 3. – С. 62-71.

5. Третяк А.М. Земельний капітал: теоретико-методологічні основи формування та функціонування: [монографія] / А.М. Третяк. - Львів: СПОЛОМ, 2011. – 520 с.
6. Land rights in Indonesia // Accounting Outlook. – 2012. - March. - P. 1-6 [Electronic resource] / KPMG International. - Mode of access:
<http://www.kpmg.com/ID/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Accounting-Outlook-March-2012-1.pdf>.

УДК 631.15:334

Л.І. ПОЛЯТИКІНА, *к.е.н., доцент,
Сумський національний аграрний університет*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ДЖЕРЕЛО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Одним із перспективних напрямів створення конкурентно-ринкового середовища є розвиток малого бізнесу. Мале підприємництво на протязі останніх десятиріч не випадково привертає до себе прискіпливу увагу. І це не є примхою часу чи випадком. Мале підприємництво є багатограним соціально-економічним явищем, в якому кожен з учасників, тобто безпосередньо підприємець або підприємство, має можливість знайти своє місце, а зовнішні учасники також отримують позитивні результати: держава - податки, збільшення ВВП та число робочих місць в реальній економіці, зменшення соціальної напруги, місцева влада - податки і голоси на виборах, економічні партнери - гнучких та динамічних партнерів з низькими накладними видатками.

Формування активного ділового середовища протягом останніх років сприяло збереженню позитивної тенденції розвитку малого та середнього підприємництва.

Мале підприємництво - це самостійна, систематична, ініціативна господарська діяльність малих підприємств та громадян підприємців (фізичних осіб), яка проводиться на власний ризик з метою отримання прибутку. Практично, це будь-яка діяльність (виробнича, комерційна, фінансова, страхова тощо)