

## ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

*МАРЕНИЧ Т.Г., Д.Е.Н., ПРОФЕСОР,  
ХАРКІВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО ТЕХНІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ  
СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА ІМ. П. ВАСИЛЕНКА*

*У статті узагальнено різні підходи до сутності системи бухгалтерського обліку. Визначено складові облікової системи, які представляють собою інтегративну цілісність. Доведено, що незалежно від стану соціально-економічного, суспільно-правового та політичного середовища кожної країни елементи системи бухгалтерського обліку залишаються незмінними.*

*The paper summarizes different approaches to the nature of the accounting system. Components of the accounting system, which represent integrative integrity. It is shown that regardless of socio-economic, socio-legal and political environment of each country elements accounting system remain unchanged.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року передбачають на перспективу функціонування сільського господарства як високоефективної конкурентоспроможної на внутрішньому і зовнішньому ринках галузі економіки, що забезпечує продовольчу безпеку держави, виробництво високоякісної сільськогосподарської продукції в обсягах, достатніх для задоволення потреб населення і переробних підприємств, та надійну економічну основу соціально-економічного розвитку українського села. Планується збільшення обсягів виробництва валової продукції сільського господарства у порівнянних цінах 2005 р. у 2015 р. до 149,5 млрд. грн., а у 2020 р. – до 189,5 млрд. грн. проти 100,5 млрд. грн. у 2010 р. Рівень споживання продукції на одну особу слід довести: м'яса у 2015 р. – 75,3 кг і у 2020 р. – 91,1 кг за раціональної норми споживання 85,5 кг; молока відповідно – 281 кг і 380 кг за норми 390 кг; яєць – 300 шт. за норми 285 шт. Норма прибутку сільськогосподарських підприємств буде становити не менше 15%, а продуктивність праці підвищиться у 2 рази [1, с. 8].

Реалізація завдань стратегічного розвитку аграрного сектора потребує правильної, об'єктивної оцінки стану та процесів, що відбуваються в сільськогосподарському виробництві. В свою чергу для

проведення адекватного аналізу економічної ситуації в сільському господарстві необхідно використовувати достовірну, систематизовану, методологічно і методично обґрунтовану економічну інформацію, яка базується перш за все на даних бухгалтерського обліку. Тому серед напрямів досягнення визначених стратегічних параметрів особливе місце відводиться удосконаленню інформаційно-аналітичного забезпечення розвитку галузі шляхом створення ефективної системи формування, обробки та передачі (надходження) обліково-аналітичної інформації для своєчасного ухвалення об'єктивних рішень на всіх рівнях управління розвитком аграрного сектору економіки [1, с. 11]. Передбачається ряд конкретних заходів щодо виконання цього напрямку, зокрема запровадження адаптованої до сучасних інформаційних потреб та інституційних запитів системи бухгалтерського обліку, яка показує об'єктивний рівень інвестиційної привабливості суб'єктів аграрного бізнесу [1, с. 82].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Основи побудови та вдосконалення системи бухгалтерського обліку розглянуто у працях С. Голова, Ф. Бутинця, В. Дерія, Н. Правдюк, Ю. Хоптинського, З. Гуцайлюка, Л. Гнилицької, В. Жука, Ю. Кузьмінського, М. Пушकारа, С. Кузнєцової, О. Костенко та ін. Проте висвітлення теоретико-методологічних і практичних аспектів змістовності облікової системи є недостатнім і вимагає подальшого дослідження.

**Метою статті** є визначення сутності та призначення облікової системи, що характеризується взаємопов'язаністю і взаємозалежністю її складових частин, які представляють собою інтегративну цілісність.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У статтях та інших наукових публікаціях автори використовують різноманітні терміни: «система облікової інформації», «система бухгалтерського обліку», «облікова система», «облікова модель» тощо. В загальному розумінні Ф.Ф. Бутинець та Л.Л. Горецька систему бухгалтерського обліку уявляють як сукупність елементів методу обліку, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле, які надають інформацію про стан та рух активів, пасивів та зобов'язань підприємства, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику [2, с. 20]. До елементів системи бухгалтерського обліку вчені відносять: носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінку господарських фактів, калькуляцію, інвентаризацію, бухгалтерський баланс, звітність, реєстри бухгалтерського обліку, спосіб обробки інформації. При цьому Ф.Ф. Бутинець вважає, що бухгалтерський облік є відкритою

системою, у якій кількість елементів та зв'язки між ними змінюються в залежності від входів та виходів з неї [3, с. 557]. Ю. Кузьмінський дає таке визначення: система бухгалтерського обліку – це методи та методика їх застосування, форми, за якими він ведеться [4, с. 11]. Н.Л. Правдок стверджує, що облікова система розкривається через загальновизнані об'єкти, категорії, принципи і показники, визначені нормами і правилами національних облікових стандартів [5, с. 186]. О.М. Костенко представляє обліково-аналітичну систему у вигляді обробки і оцінки інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень [6, с. 113]. В її основі є постійне функціонування взаємопов'язаних складових обліку, аудиту (контролю) та аналізу [6, с. 115].

Л. Гнилицька вважає, що сучасна обліково-аналітична система потребує нового сутнісного наповнення як комплексу взаємодіючих та взаємопов'язаних методів, методик, процедур і моделей, призначених для адекватної оцінки економічних процесів у реальних ринкових умовах. Вона на думку автора має включати всі без винятку інструменти обліку та аналізу для отримання синергетичного ефекту від їх системного застосування [7, с. 22].

Більшість вчених розглядають бухгалтерський облік як систему через сукупність її підсистем. Виділяють підсистеми фінансового, управлінського, податкового, стратегічного, прогностного, соціального, креативного та інших видів обліку. Так, Пушкар М.С. заявляє, що облік як інформаційна система містить у собі різні підсистеми обробки даних: про події, що відбулися (фінансовий облік), події в реальному масштабі часу (управлінський облік), майбутні події (стратегічний облік та контролінг) [8, с.38]. А Ф.Ф. Бутинець і Л.Л. Горецька залежно від змісту інформації, яка виступає вихідним продуктом обліку, у внутрішній структурі системи обліку виділяють фінансовий, управлінський та податковий облік, які можуть розглядатись як підсистеми загальної системи обліку, так і як окремі системи [2, с. 21].

Бухгалтерську систему розглядають на глобальному, наднаціональному, регіональному, національному, галузевому рівнях або рівні окремого підприємства.

В останній час обґрунтовується існування глобального обліку. С.Ф. Голов характеризує глобальну систему бухгалтерського обліку як систему збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та

нефінансової інформації про минулі й майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища [9, с. 6].

На думку В.М. Жука побудова універсальної системи бухгалтерського обліку в глобальному світі можлива за інституціональної мотивації. Для успіху така мотивація має відповідати інтересам інститутів всіх та кожної країни зокрема [10, с. 58]. Проте автор зауважує, що слід враховувати, що спочатку з'явилась мотивація в розвитку глобального обліку для обслуговування бізнесу транснаціональних корпорацій, а нині вона спрямована на забезпечення реалізації концепції сталого розвитку.

В.А. Дерій наголошує на тому, що використання міжнародних стандартів обліку, звітності та аудиту є проявами глобалізму, які й формують глобальний облік і аудит [11, с. 12].

В той же час О.В. Пасько масштабіть глобалізації обліку пов'язує з неприйняттям МСФЗ з боку США та Японії. У разі, якщо США, Японія та Бразилія перейдуть на використання МСФЗ, то світ матиме єдиний комплекс стандартів фінансової звітності. У разі переходу цих країн на МСФЗ решта країн, щоб брати участь у світовому економічному процесі будуть змушені зробити те саме [13, с. 61]. За деякими оцінками рішення про перехід США на МСФЗ може довести кількість країн, що вимагають або дозволяють МСФЗ до 150 [13, с. 63].

Протилежної думки дотримується О.М. Петрук, який обґрунтовує положення про відсутність міжнародного (глобального) бухгалтерського обліку через відсутність об'єктивних підстав (не існує планетарної власності на засоби виробництва, як не існує і всесвітньої країни з відповідними регулюючими інститутами [12, с. 40].

М.С. Пушкар пропонує створити інтелектуальну систему обліку та ідеальну систему обліку. Інтелектуальна система обліку – це реалізація ідеї, що народжена у результаті пошуку засобів заставити організацію працювати і створювати додаткову вартість через знання [14, с. 49]. Ідеальна система обліку ґрунтується на визначенні загальної мети розвитку бізнесу, врахуванні запитів на інформацію різних груп користувачів, які мають різні цілі [15, с. 7].

С. Голов вбачає за необхідне формувати в системі сучасного бухгалтерського обліку будь-яку інформацію про суб'єкти господарювання та їх зовнішнє середовище. Тобто система багатоцільового бухгалтерського обліку має бути досить гнучкою, щоб забезпечити різноманітні інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів [16, с. 5].

На думку В.М. Жука бухгалтерський облік є вагомим явищем, котре функціонує не лише у рамках підприємства. Його складовими є нормативно-правове регулювання, регуляторні та професійні організації і, накінець, психологія та ментальність бухгалтерів та користувачів інформації. Бухгалтерський облік є невід'ємним атрибутом не тільки підприємства, але й держави та глобальної економіки, забезпечуючи інформаційну комунікацію окремих та в цілому соціально-економічних середовищ [17, с. 15]. Вчений стверджує, що з позиції позитивних теорій (які в загальній економічній теорії є підвалинами інституціоналізму), сам бухгалтерський облік є системою відносин між бухгалтерами та користувачами інформації та системою, яка забезпечує успішне виконання угод (транзакцій) [17, с.17].

Деякі автори виділяють аграрний сегмент теорії бухгалтерського обліку, який формує свою облікову систему, свій предмет та об'єкти обліку, специфічну методологію оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції [18, с. 45; 10, с. 106]. Вороновська О.В. наполягає на необхідності орієнтації бухгалтерського обліку на біосферний (облік відтворювальних та непоновлюваних ресурсів) тип розвитку сільськогосподарських підприємств [18, с. 46].

Можна цитувати і далі інших авторів. Як видно, у вчених не спостерігається єдності поглядів щодо сутності облікової системи. Система бухгалтерського обліку щонайменше представляється: 1) як сукупність елементів методу та форм бухгалтерського обліку; 2) як види обліку (фінансовий, податковий, управлінський та ін.), які розглядаються як підсистеми загальної системи обліку, так і як окремі системи; 3) через нормативно-законодавче забезпечення ведення бухгалтерського обліку; 4) через запровадження і використання МСФЗ; 5) з урахуванням інституціонального підходу; 6) як багатоцільова система, яка забезпечує різноманітні інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів. Крім того, систему бухгалтерського обліку розглядають на мікрорівні (на рівні окремого підприємства), мезорівні (на рівні галузі), макрорівні, тобто в національному аспекті різних країн світу, на мегарівні (в масштабах світу).

Таким чином різноманітність визначення поняття «система» потребує більш детального її розгляду як сукупності складових і зв'язків між ними, діючих об'єктивно. В Економічній енциклопедії зазначено, що система – це комплекс елементів та їхніх властивостей, взаємодія між якими зумовлює появу якісно-нової цілісності. Один із

основоположників загальної теорії системи А. Берталанфі визначив систему як комплекс взаємодіючих елементів. Водночас окремі автори розмежовують онтологічний і гносеологічний аспекти цієї категорії. В онтологічному аспекті поняття «система» постає як сукупність елементів і зв'язків між ними, що існують об'єктивно, незалежно від волі та свідомості людей. У гносеологічному аспекті йдеться про використання поняття «система» та інших споріднених понять як інструменту пізнання сутності складних матеріальних систем [19, с. 361].

У цілому є десятки визначень поняття «система», які умовно можна поділити на три групи [20]. Визначення, які належать до першої групи, систему розглядають як комплекс процесів і явищ, а також зв'язків між ними, які існують об'єктивно незалежно від спостерігача. Тому його завданням є виділення цієї системи з навколишнього середовища, аналіз її структури, визначення механізму функціонування і, виходячи з цього, вплив на неї в необхідному напрямку. Тут система – це об'єкт дослідження і управління.

Визначення другої групи розглядають систему як інструмент, спосіб дослідження процесів і явищ. При цьому система розуміється як сукупність взаємопов'язаних змінних, які представляють ті чи інші властивості, характеристики об'єктів, які розглядаються в даній системі. В такому трактуванні поняття системи практично співпадає з поняттям моделі, що дозволяє вести мікромоделювання окремих елементів і процесів.

Третя група визначень є компромісом між двома першими. Система тут виступає, і на наш погляд це дуже важливо, як комплекс елементів, призначений для вирішення складної організаційної, економічної, технічної задачі. Це дозволяє досліднику визначити не тільки окремі частини системи, але і створювати, синтезувати її. Саме в цьому сенсі розуміє систему наука системотехніка [20, с.479].

Разом з тим, слід підкреслити, що незалежно від узагальнюючих підходів та конкретизації сутності системи у цілому, вона характеризується наявністю її частин, між якими, як елементами, існує взаємопов'язаність та взаємодія. При цьому об'єктивно властивості окремих частин залежать від властивостей системи, а системи у цілому – від властивостей частин. Врахування взаємопов'язаних окремих елементів бухгалтерської системи дозволить їх функціонування розглядати як збалансовану інформаційну систему, здатну ефективно діяти у складі більш складної системи – системи управління.

Сутність обліку, як функції управління, заключається у формуванні уяви про положення справ на підприємстві. Бухгалтерський облік забезпечує правдиве та об'єктивне вимірювання та відображення в кількісних і якісних показниках процесу відтворення на підприємствах. Вимірюючи і відображаючи різні сторони процесу відтворення, облік виступає головним підґрунтям побудови ефективної стратегії функціонування і розвитку підприємства як на короткостроковий період, так і довгострокову перспективу. Облік є базою для планування та аналізу виробничо-господарської діяльності з метою контролю та підвищення ефективності виробництва шляхом виявлення резервів. Бухгалтерський облік є постачальником економічної інформації про господарську діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень на мікро- та макрорівнях. Завдяки даним, що ґрунтуються на обліковій інформації, відбуваються зміни в економічному, соціальному, правовому середовищі, державній політиці ціноутворення, оподаткування, субсидування тощо. Особливості та зміни умов господарювання, нові інформаційні запити зумовляють появу специфічних об'єктів, процесів і явищ, які спричиняють розробку нових принципів і правил ведення бухгалтерського обліку.

Тобто елементи системи перебувають у відносинах і зв'язках не лише один з одним, а й із середовищем. Так, система є залежною від середовища її функціонування та є системою нижчого порядку відповідно до системи середовища. Функціонування системи проявляється в певних результатах, які впливають на розвиток середовища, спонукаючи його до ефективних змін. Зміни в середовищі породжують необхідність у зміні системи. Отже, простежується зворотній зв'язок у функціонуванні певної системи [21, с. 43].

Середовище функціонування системи бухгалтерського обліку формується під впливом різних чинників: економічних, історичних, соціальних, політичних, релігійних, географічних тощо. Національні особливості створення і функціонування системи бухгалтерського обліку в кожній країні залежать від: наявності видатних теоретиків і професійних організацій по бухгалтерському обліку; економічних наслідків від прийняття тієї чи іншої системи; загальної економічної ситуації в країні; податкової політики; національних особливостей; користувачів та цілей, які вони ставлять перед собою; юридичного середовища; джерел фінансування; мови; впливу інших країн;

загальної атмосфери в країні (напружена чи спокійна) [22, с.21]. Тому взаємозв'язок бухгалтерського обліку із зовнішнім середовищем проявляється в двох аспектах: як результат функціонування середовища і як чинник його розвитку.

Але за інших рівних умов призначення облікової системи визначається насамперед цілями бухгалтерського обліку. При цьому слід враховувати, що в умовах трансформації вітчизняного бухгалтерського обліку відбувається зміщення основної функції обліку з контрольної на інформаційно-забезпечувальну для широкого кола користувачів. Згідно зі ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» головною метою обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Більшість вчених дотримується думки про те, що в умовах ринкової економіки, приватної власності, розвитку міжнародних зв'язків, посилення глобалізаційних процесів в економіці перед бухгалтерським обліком стоять нові завдання. Спрямованість обліку на думку І.Б. Садовської залежить від парадигм в теорії бухгалтерського обліку. Соціологічний підхід вбачає метою обліку забезпечення справедливості до всіх учасників господарського процесу. За економічним підходом метою бухгалтерського обліку вважають контроль і оцінку економічних показників, а також забезпечення умов для досягнення максимальної ефективності господарської діяльності. Біховеристичний підхід визначає мету обліку як вироблення способів впливу на поведінку бухгалтерів, а через них і на всіх учасників господарського процесу. За цією теорією бухгалтер описує, обґрунтовує, пояснює і передбачає поведінку інших учасників усіх рівнів управління. Характерною ознакою психологічного підходу є розподіл інтересів між власниками капіталу, адміністрації суб'єкта господарювання і працівників. Зацікавлені в рішеннях особи, переслідуючи власні інтереси, використовують бухгалтерський облік як засіб маніпуляцій в досягненні власних цілей. При цьому врахування соціальних та економічних аспектів залежить від розуміння гостроти і відношення до таких проблем тих же впливових осіб. Інформаційний підхід виділяє за основу ситуаційний бухгалтерський облік, а також власну інтерпретацію та способи оцінки окремих ситуацій як об'єктів обліку [27]. Тобто залежно від економічних доктрин, різних облікових теорій економічного, юридичного, соціально-екологічного та інших



напрямів націленість бухгалтерського обліку різна.

Проте, беззаперечно, облікова система незалежно від розмірів підприємства призначена перш за все для збору, узагальнення та обробки економічної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства та періодичного звітування. На наш погляд, всі завдання бухгалтерського обліку можна розподілити на три групи. Перша група – завдання, які пов'язані з забезпеченням господарської діяльності, прийняттям інвестиційних рішень з метою здійснення розширеного відтворення. Друга група – завдання, які можна пов'язати з процесом управління підприємством, спрямованим на ефективне використання фінансових, матеріальних, трудових, земельних та інших природних ресурсів. Третя група – завдання, пов'язані із забезпеченням відповідною достовірною інформацією певного рівня та формату різнопланових (зовнішніх і внутрішніх) користувачів для задоволення їхніх інформаційних потреб. Особливо це важливо для власників, засновників підприємства, які мають володіти правдивою і суттєвою інформацією про результати діяльності керівництва господарства, щоб дії апарата управління відносно підприємства були правомірними, обґрунтованими і мали реальний позитивний вплив на підсумки господарювання. В умовах конкуренції за ринки збуту продукції, одержання кредитів, державних дотацій та субсидій, обмеженості власних фінансових ресурсів виникає необхідність надавати відповідну інформацію тим особам, які вже інвестували або збираються інвестувати свої кошти в дане підприємство. В той же час в ринковій економіці і надалі існує потреба в інформуванні державних органів з питань точності податкових платежів і статистичних даних.

Отже, облікова система має забезпечувати не тільки реєстрацію відомостей про факти господарської діяльності, організацію обробки та збереження облікової інформації, а й значною мірою надання релевантних, впорядкованих звітних даних про підприємство зацікавленим особам з метою їх використання для управління на макро- та мікрорівнях. При цьому ці особи повинні мати певний рівень знань і бути зацікавленими у сприйнятті такої інформації, інакше вона буде неефективною і некорисною. Слід зауважити, що всі інформаційні запити користувачів не можуть бути задоволені стандартним набором бухгалтерської звітності. Проблеми, які повстають перед обліком, не завжди мають однозначне рішення. До нього постійно пред'являються нові вимоги. Але з тих пір, як Лука Пачолі написав свою книгу пройшло 500 років, а бухгалтерський

облік, по суті, залишився незмінним [3, с. 556]. Як стверджує Б. Валусев, спроби перетворити облік на принципово іншу інформаційну систему з непригаманими їй властивостями прогнозування й планування приречені на невдачу споконвічно, на стадії зародження [23, с. 8]. Безумовно використання комп'ютерів, нові інформаційні технології дозволять розширити можливості обліку і контролю у забезпеченні потреб управління. Впровадження інтегрованих інформаційних систем управління створює основу для формального об'єднання бази даних бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, технічного і технологічного характеру, прийняття оперативних рішень на різних рівнях менеджменту.

Що стосується видів обліку як складових системи, то їх слід розглядати під кутом методології та організації облікового процесу з урахуванням інформаційних вимог зацікавлених і впливових осіб. Хоча і є відмінності між видами обліку, ядром їх інформаційного забезпечення є господарські операції, процеси та результати діяльності підприємства в різних аспектах. Так, метою фінансового обліку є надання зовнішнім і внутрішнім користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про майновий, фінансовий стан і прибутковість у цілому по підприємству. Управлінський облік ведеться виключно для внутрішніх інформаційних потреб підприємства. Його інформація використовується керівниками підприємства і підрозділів для внутрішньогосподарського планування, контролю, ціноутворення, організації комерційного розрахунку, центрів відповідальності. Податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

Стосовно того, що бухгалтерський облік може бути багатоцільовим, зокрема ретроспективним і перспективним. Дійсно, більша частина облікових даних описує минулий стан економічних об'єктів підприємства. Важливим є те, щоб ці дані були своєчасними, правдивими, об'єктивними, доречними, ефективними і корисними. Така облікова інформація створить основу для надійного планування, прогнозування діяльності підприємств, формування державної політики щодо розвитку підприємництва та країни в цілому. Процес прийняття рішень повинен відбуватися не на інтуїції і безпосередньо перед їхньою реалізацією, а шляхом систематичної підготовки. Тому, ускладнення орієнтації підприємства в ринковій економіці вимагає якісних змін у самій структурі та методах управління. Виникає потреба

в окремій системі, яка ґрунтується на інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування і контролю. Більшість вчених вважає, що єдина система одержання, обробки і узагальнення інформації та прийняття на її основі управлінських рішень як короткострокового, так і довгострокового характеру одержала назву «контролінг». Контролінг – це концепція системного управління підприємством, в основі якої лежить намір забезпечити його довгострокове ефективне існування. Сучасний стан контролінгу характеризується більшою розробкою в методичному та інструментальному плані оперативного контролінгу (контролінг витрат і результатів). Практично не розглядаються проблеми управління інноваціями на підприємстві. Саме за рахунок інновацій, за різними оцінками, закладено потенціал росту ефективності в розмірі 50-75%.

Відносно протидії бухгалтерського обліку внутрішнім і зовнішнім загрозам економічної безпеки підприємства. Не враховуючи професійне судження бухгалтерів та ризики, пов'язані з недостовірністю та низькою якістю облікової інформації, які можуть впливати на підсумки господарювання, слід зазначити, що на підставі даних рішення приймаються управліннями, до професійної підготовки яких в сучасних умовах пред'являються підвищені вимоги. В умовах світової фінансової кризи та аналізу її причин звучать заяви щодо причетності до цих процесів бухгалтерського обліку через неадекватність бухгалтерських стандартів та недосконалість фінансової звітності. На думку Генерального директора Інституту фінансових бухгалтерів (IFA) Великобританії Девіда Вудгейта фінансова звітність не є головною і єдиною причиною кризи. Він відніс до причин кризи перш за все помилки менеджерів у корпоративному управлінні та виявленні ризиків. В той же час пан Вудгейт зауважив, що цей ризик не проявився у фінансовій звітності достатньою мірою [28, с. 57]. Важливо враховувати, що не всі дані обліку можуть використовуватися безпосередньо як готові управлінські рішення. Частіше вони використовуються в якості «консультуючих» засобів, а прийняття самих управлінських рішень залишається за людиною-фахівцем.

Успішний розвиток сільського господарства потребує у великих обсягах інвестицій. Питання інвестиційного забезпечення аграрного виробництва та сільських територій завжди були в центрі уваги багатьох вчених. Найважливішими негативними чинниками, що стримують формування сприятливого інвестиційного клімату, залучення іноземного капіталу та інвестиційних ресурсів, а також

збільшення національних інвестицій на думку М.І. Кісіля є: непослідовна і недосконала інвестиційна політика держави в аграрній сфері, в якій переважають принципи залишкового виділення коштів на потреби розвитку установ бюджетної сфери та на непряму підтримку проектів недержавних інвесторів; недосконалі механізми й схеми використання бюджетних коштів; нерозвиненість інноваційної інфраструктури; надмірний знос основних засобів і відсутність умов не лише для розширеного, а й простого їх відтворення; несприятливі умови для розвитку малого бізнесу на селі; низька ліквідність інвестицій; нерозв'язаність проблеми іпотеки; недостатнє фінансування заходів щодо розвитку шляхової мережі на селі; недосконалий механізм економічних відносин між галузями, що призводить до низької рентабельності капіталу та інвестиційної привабливості окремих галузей сільського господарства [24, с. 37].

Н.А. Мазур зазначає, що останніми роками дедалі частіше говориться про зростання інвестиційної привабливості агропромислового комплексу в цілому і сільського господарства України зокрема. Щороку подаються оптимістичні прогнози щодо припливу іноземних інвестицій у вітчизняний АПК. Суми називаються різні, але перспективи вимальовуються неоднозначні. Автор вважає, що відсутність в Україні повноцінного ринку землі та низькі темпи інтеграції країни в європейські ринки поки що не дали змоги нашим аграріям повною мірою відчутти на собі привабливість співпраці з іноземними компаніями [25].

Ю.М. Хвесик робить висновок, що інвестиційний дефіцит зумовлений згоранням державної фінансової підтримки сільськогосподарських підприємств, відсутністю розвиненої фінансово-кредитної інфраструктури, низькою інвестиційною привабливістю окремих сегментів аграрної сфери. Крім того, загальносвітова тенденція економічного регулювання агропромислового виробництва полягає в наданні значних дотацій вітчизняним товаровиробникам, що захищає ринок продовольства від експансії іноземних виробників сільськогосподарської продукції [26, с. 63-64].

Важливою складовою підвищення інвестиційної привабливості національної економіки на державному рівні усвідомлюється запровадження в Україні МСФЗ. Хоч міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності є найвизнаними і найзатребуваніми у світі, на нашу думку вони не можуть кардинально

впливати на масштаби залучення іноземних інвестицій. На результативність інвестиційного забезпечення впливають реальні фактори (стабілізація в законодавстві, податкова система, розвиненість ринкової інфраструктури, поліпшення інвестиційного, політичного клімату в країні, рівень інфляції, тінізації та корупції, експортнозалежність країни та ін.). Не зважаючи на абсолютне зростання прямих іноземних інвестицій від 4555,3 млн. дол. США на початок 2002 р. до 44708,0 млн. дол. США на початок 2011 р. їх питома вага в сільське господарство залишається без змін і становить 1,8-2%. Проте в нашій державі в останні роки багато робиться для того, щоб значно активізувати процес залучення інвестицій. Цілеспрямована робота по удосконаленню податкової системи і поліпшення умов ведення бізнесу дала зростання позиції України в рейтингу Всесвітнього банку Doing Business Report – 2013 на 15 пунктів, порівняно з минулим роком (з 152-го місця до 137-го). Досягнення забезпечено введенням електронних сервісів для платників, спрощенням процедур адміністрування податків, зниженням сумарного податкового навантаження. В минулому році бухгалтери і підприємці витрачали на податкові процедури у середньому 657 годин, нині – 491 годину. Україна поліпшила показники по оподаткуванню зразу на 31 пункт (з 16-го до 47-го) по відношенню до світового лідера в цій сфері – Об'єднаних Арабських Еміратів (100 пунктів), де здійснюються чотири податкових платежів при затратах часу на сплату податків – 12 годин (в рік) [29].

Удосконалюється правова база інвестування. Так, наприклад, з 1 січня 2013 року набирає чинності Закон України від 06.09.2012р. № 5205-VI «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць». Цей закон спрямований на створення умов для активізації інвестиційної діяльності шляхом концентрації ресурсів держави на пріоритетних напрямках розвитку економіки з метою запровадження новітніх та енергозберігаючих технологій, створення нових робочих місць, розвитку регіонів. Суб'єктам інвестиційної діяльності надається підтримка у вигляді: звільнення від сплати ввізного мита при ввезенні в митному режимі імпорту на митну територію України обладнання і комплектуючих виробів виключно для реалізації інвестиційних проектів; ставки податку на прибуток з 01.01.2013 р. по 31.12.2017 р. – 0%, з 01.01.2018 р. по 31.12.2022 р. – 8 %, з 01.01.2023 р. – 16 % тощо [30].

Ураховуючи викладене вище, можна дати таке визначення: облікова система – це сукупність методологічних, методичних, організаційних, техніко-технологічних, економічних засобів і методів, інструментів і важелів впливу на одержання та перетворення економічної інформації, що дає змогу на основі вхідного масиву даних одержати вихідні облікові показники, які необхідні для складання звітних форм, планування, аналізу, контролю, прийняття рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами. Методологічні складові є основопологаючими, оскільки розкривають концептуальні засади організації та ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, націлюють побудову облікової системи на перспективу з використанням вітчизняних стандартів або МСФЗ з урахуванням національних традицій. Методичні складові включають об'єкти, функції, завдання, вимоги до обліку та сукупність способів і прийомів, які забезпечують одержання, обробку та видачу облікової інформації, а також процедури бухгалтерського обліку, які обирає підприємство самостійно виходячи із загальноприйнятих правил і умов своєї діяльності для складання і подання звітності. Організаційні складові спрямовані на створення умов, необхідних для отримання інформації про всі господарські операції, їх реєстрацію та узагальнення у відповідних облікових реєстрах, звітних формах, а також збереження документів. Техніко-технологічні складові містять у собі етапи обробки економічної інформації, вибір форми бухгалтерського обліку, технічне і програмне забезпечення, організацію праці бухгалтерів. Економічні складові охоплюють організаційно-правові та організаційно-економічні аспекти діяльності підприємства, а також важелі використання інновацій, здійснення екологічно-безпечного виробництва, зовнішньоекономічної діяльності, включаючи функціонування в умовах СОТ та інших міжнародних організаціях. Управлінські складові передбачають на рівні держави, міністерств і відомств, професійних організацій, підприємств регулювання бухгалтерського обліку, підготовку кадрів, систему підвищення кваліфікації та сертифікацію бухгалтерів.

Незалежно від стану соціально-економічного, суспільно-правового та політичного середовища кожної країни елементи системи бухгалтерського обліку залишаються незмінними. Можуть змінюватися лише діяльність суб'єкта, техніка ведення бухгалтерського обліку, запити користувачів економічної інформації, з'являтися нові об'єкти та правила їх обліку, що буде визначати методологічні відмінності бухгалтерського обліку у різних країнах, та ін.

Авторське визначення якнайповніше характеризує сутність, призначення та цілісність облікової системи. Відповідно до такого підходу облік охоплює всю систему формування та використання інформації для управління підприємницькою діяльністю, включаючи стратегічне управління, оцінку діяльності підприємства та його підрозділів, планування і контроль господарської діяльності, забезпечення оптимального використання матеріальних, фінансових, земельних і трудових ресурсів. Кожна група складових облікової системи є самостійною її частиною, проте ця самостійність відносна всередині єдиного цілого, оскільки всі вони спрямовані на виконання покладених на них функцій – реєстрацію господарських операцій, обробку облікової інформації, формування впорядкованих звітних даних про підприємство з метою їх використання для прийняття відповідних рішень як на державному, так і на господарському рівнях. Неврахування окремих складових може призвести до механічного трактування облікової системи, яке більшою мірою відповідатиме практично-технологічному змісту бухгалтерського обліку.

**Висновки.** Система бухгалтерського обліку служить не тільки цілям рахівництва, оподаткування і статистики, а й є важливим інструментом для збору, обробки і передачі релевантної та впорядкованої інформації про діяльність підприємства дійсним і потенційним інвесторам, які зацікавлені в прибутковості бізнесу, та іншим користувачам. При цьому в різних економічних системах бухгалтерський облік відіграє різну роль, залишаючись ядром інформаційного забезпечення прийняття рішень на всіх рівнях управління.

Політичні, економічні, екологічні, науково-технічні, технологічні, релігійні, правові та інші чинники, які прямо або опосередковано впливають на господарську діяльність підприємств, формують середовище функціонування системи бухгалтерського обліку. Дієвість усіх визначених складових облікової системи забезпечить вирішення практичних завдань, пов'язаних з підвищенням значущості, достовірності і оперативності бухгалтерської інформації та її впливу на ефективність управління та контролю. При цьому елементи системи бухгалтерського обліку є незмінними незалежно від національних особливостей країн.

Нормативно-законодавче забезпечення ведення бухгалтерського обліку в окремій країні є важливим елементом облікової системи. Зокрема, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової

звітності визначають лише облікові підходи до окремих об'єктів та формування інформації про них у фінансових звітах і виступати глобальною системою обліку не можуть.

### **Література.**

1. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року / за ред. Ю.Ю. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 182с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещька. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544с.

3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖГПІ, 2000 – 640с.

4. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №6. – С. 8-11.

5. Правдюк Н.Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств / Н.Л. Правдюк // Облік і фінанси АПК. – 2007. – №11-12. – С. 185-188.

6. Костенко О.М. Підходи до формування обліково-аналітичної системи сільськогосподарського підприємства / О.М. Костенко // Агроінком. – 2007. № 11-12. – С. 113-115.

7. Гнилицька Л. Проблеми та шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 10. – С. 22-30.

8. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359с.

9. Голов С. Система глобального бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №3. – С. 3-12.

10. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454с.

11. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272с.

12. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ХДТУ, 2005. – 420с.

13. Пасько О.В. Глобальний бухгалтерський експеримент: сценарії майбутнього / О.В. Пасько // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №2. – С.60-63.

14. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152с.

15. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336с.



16. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 3-13.

17. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №2. – С. 14-22.

18. Вороновська О.В. Ціль учасників сільськогосподарської діяльності та задачі бухгалтерського обліку / О.В. Вороновська // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №2. – С. 43-47.

19. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Виконавчий центр «Академія», 2002. – 952с.

20. Лопатников А.И. Экономико-математический словарь / Словарь современной экономической науки / И.Л. Лопатников. – М.: Издательство «АВФ», 1996. – 704с.

21. Євдокімов В. Ісламська модель бухгалтерського обліку: базисні положення / В. Євдокімов, С. Легенчук, Д. Гриципен // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №4. – С. 42-49.

22. Блей Д. Европейський бухгалтерський учет: справочник / Джон Блейк, Ориол Амаг. – М.: Філінг, 1997. – 400 с.

23. Валуєв Б. Про багатоцільовий бухгалтерський облік: деякі необґрунтовані уявлення / Б. Валуєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №5. – С. 3-9.

24. Кісіль М.І. Стратегічні напрями інвестиційного забезпечення розвитку сільського господарства / М.І. Кісіль // Економіка АПК. – 2012. – №9. – С. 36-39.

25. Мазур Н.А. Проблеми і перспективи інвестицій в АПК України / Н.А. Мазур // Економіка АПК. – 2009. – №4. – С. 73-77.

26. Хвесик Ю.М. Інвестиційне забезпечення розвитку аграрної сфери / Ю.М. Хвесик // Економіка АПК. – 2011. – №12. – С. 62-69.

27. Садовська І.Б. Проблеми відності облікової інформації та напрями її вирішення / І.Б. Садовська // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №2. – С. 69-73.

28. Твердомед А. Вверх ногами / А. Твердомед // Бизнес. – № 150 (829). – 15 декабря 2008 года. – С. 56-57.

29. Международные эксперты нас хвалят / Газ. «Время», 31 октября 2012 г., №199 (17114).

30. Закон України «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць» від 06.09.2012р. №5205-VI // Бухгалтерія, №43 (1030), 22 жовтня 2012 р. – С. 19-20.